

ปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับผลกระทบจากการปฏิบัติตามข้อกำหนด มาตรา 404 ของ Sarbanes-Oxley Act
ด้านการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในของบริษัทย่อยที่ดำเนินงานในประเทศไทย
ของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งสหรัฐอเมริกา



นางสาวมยุรี ชินบุตร

สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
วิทยานิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต

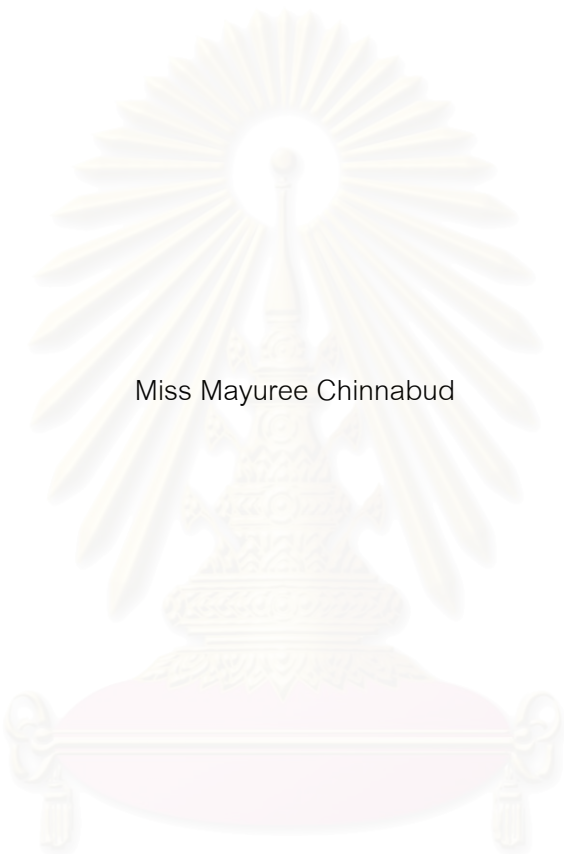
สาขาวิชาการบัญชี ภาควิชาการบัญชี

คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ปีการศึกษา 2549

ลิขสิทธิ์ของจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

FACTORS RELATED TO THE EFFECTS OF INTERNAL CONTROL ASSESSMENT REQUIRED BY
SECTION 404 OF SARBANES-OXLEY ACT OF SUBSIDIARIES OPERATING IN THAILAND OF
COMPANIES LISTED IN THE STOCK EXCHANGE OF THE UNITED STATES OF AMERICA



Miss Mayuree Chinnabud

A Thesis Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements
for the Degree of Master of Accountancy Program in Accounting
Department of Accountancy

Faculty of Commerce and Accountancy

Chulalongkorn University

Academic Year 2006

Copyright of Chulalongkorn University

หัวข้อวิทยานิพนธ์

ปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับผลกระทบจากการปฏิบัติตามข้อกำหนด
มาตรา 404 ของ Sarbanes-Oxley Act ด้านการประเมินประสิทธิภาพ
การควบคุมภายในของบริษัทย่อยที่ดำเนินงานในประเทศไทยของบริษัท
ที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งสหรัฐอเมริกา

โดย

นางสาวมยุรี ชินบุตร

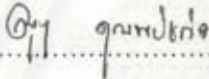
สาขาวิชา

การบัญชี


อาจารย์ที่ปรึกษา

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร. ประจิด นาวัดตร

คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย อนุมัติให้นับวิทยานิพนธ์
ฉบับนี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาโทบริหารธุรกิจ


..... คณบดีคณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี
(รองศาสตราจารย์ ดร. ดนุชา คุณพนิชกิจ)

คณะกรรมการสอบวิทยานิพนธ์


..... ประธานกรรมการ
(อาจารย์ จงจิตต์ หลีกภัย)


..... อาจารย์ที่ปรึกษา
(ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร. ประจิด นาวัดตร)


..... กรรมการ
(ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร. ศิลปพร ศรีจันเพชร)

มยุรี ชินบุตร : ปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับผลกระทบจากการปฏิบัติตามข้อกำหนด มาตรา 404 ของ Sarbanes-Oxley Act ด้านการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายใน ของบริษัทย่อยที่ดำเนินงานในประเทศไทยของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่ง สหรัฐอเมริกา. (FACTORS RELATED TO THE EFFECTS OF INTERNAL CONTROL ASSESSMENT REQUIRED BY SECTION 404 OF SARBANES-OXLEY ACT OF SUBSIDIARIES OPERATING IN THAILAND OF COMPANIES LISTED IN THE STOCK EXCHANGE OF THE UNITED STATES OF AMERICA).

อ. ที่ปรึกษา : ผศ.ดร. ประจิต หาวัตตร, 114 หน้า.

งานวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาผลกระทบจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 ของ Sarbanes-Oxley Act (SOX) และปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับผลกระทบดังกล่าว งานวิจัยนี้เป็นการวิจัยเชิงสำรวจ โดยใช้แบบสอบถามเป็นเครื่องมือในการเก็บรวบรวมข้อมูลจากกลุ่มตัวอย่าง คือ SOX Compliance Coordinator หรือตำแหน่งอื่นที่รับผิดชอบเกี่ยวกับเรื่องดังกล่าวของบริษัทย่อยที่ดำเนินงานในประเทศไทยของ บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งสหรัฐอเมริกาจำนวน 165 บริษัท ซึ่งได้รับการตอบกลับจำนวน 61 ชุด และมีการนำมาวิเคราะห์ข้อมูลโดยใช้สถิติเชิงพรรณนา การวิเคราะห์ความแปรปรวนแบบทางเดียว และการทดสอบไคสแควร์

ผลการวิจัยแสดงให้เห็นว่า บริษัทกลุ่มตัวอย่างที่จ้างที่ปรึกษาจากภายนอกเพื่อช่วยในการปฏิบัติตาม ข้อกำหนด มีจำนวน 21 บริษัท (ร้อยละ 34.4) มีการใช้โปรแกรมสำเร็จรูปเพื่อเรื่องดังกล่าวจำนวน 21 บริษัท (ร้อยละ 34.4) มีค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องในการปฏิบัติตามดังกล่าวโดยเฉลี่ยจำนวน 1.2 ล้านบาท นอกจากนี้ยังพบว่า บริษัทที่มีการควบคุมภายในที่มีประสิทธิผลมากขึ้นมีจำนวน 25 บริษัท (ร้อยละ 40.98)

ผลการทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยกับผลกระทบจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 ที่กล่าวข้างต้น พบว่าขนาดของกิจการมีความสัมพันธ์กับการใช้โปรแกรมสำเร็จรูป ระดับความซับซ้อนของ องค์กรมีความสัมพันธ์กับการจ้างที่ปรึกษาจากภายนอก ขนาดของกิจการมีความสัมพันธ์กับค่าใช้จ่ายที่ เกี่ยวข้อง และ ขนาดของกิจการ ประเภทของกิจการ ระดับความซับซ้อนขององค์กร และการมีแผนงานการ บริหารความเสี่ยงระดับองค์กรในช่วงก่อนที่จะมีการใช้ SOX มีความสัมพันธ์กับระดับความมีประสิทธิภาพ มากขึ้นของระบบการควบคุมภายในภายหลังจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดดังกล่าว ผลการวิจัยยังแสดงให้เห็นว่า ปัญหาที่เกิดขึ้นมากที่สุดในการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 คือ การขาดบุคลากรที่มีความรู้ในเรื่อง SOX และความลำบากในการจัดเก็บเอกสารที่มีจำนวนมาก ส่วนประโยชน์ที่ได้รับมากที่สุด คือ บริษัทมีการตรวจสอบความมีประสิทธิภาพของการควบคุมภายในดีขึ้น

ภาควิชา.....การบัญชี..... ลายมือชื่อนิสิต..... มยุรี ชินบุตร
สาขาวิชา.....การบัญชี..... ลายมือชื่ออาจารย์ที่ปรึกษา.....
ปีการศึกษา.....2549.....

4782327526 : MAJOR ACCOUNTING

KEYWORD: SECTION 404 / SARBANES-OXLEY ACT / INTERNAL CONTROL.

MAYUREE CHINNABUD : FACTORS RELATED TO THE EFFECTS OF INTERNAL CONTROL ASSESSMENT REQUIRED BY SECTION 404 OF SARBANES-OXLEY ACT OF SUBSIDIARIES OPERATING IN THAILAND OF COMPANIES LISTED IN THE STOCK EXCHANGE OF THE UNITED STATES OF AMERICA.

THESIS ADVISOR : ASST.PROF. PRACHIT HAWAT, Ph.D., 114 pp.

The objectives of this research are to study the effects of complying with Section 404 of Sarbanes-Oxley Act (SOX) and factors related to those effects. This study was survey research which used the questionnaire in collecting data from SOX compliance coordinator or other position that is responsible for compliance with the provision of 165 subsidiaries operating in Thailand of companies listed in the stock exchange of USA. Sixty-one questionnaires were received and analyzed by using descriptive statistic, One-Way ANOVA and Chi-Squares test.

The results indicate that twenty-one sample firms (34.4%) hire the external consultant to help in Section 404 implementation. twenty-one firms (34.4%) use the software for the implementation. The average cost of Section 404 implementation is 1.2 million baht. In addition, twenty-five firms (40.98%) have internal control more effective after Section 404 implementation.

The results of testing the relationship between factors and the effects of complying with Section 404 indicate that firm's size is related to software usage. Level of firm's complexity is related to hiring external consultants. Firm's size is related to implementation costs. In addition, firm's size, business type, firm's complexity and enterprise risk management usage prior to SOX implementation are related to the level of more effectiveness of the internal control after Section 404 implementation. The results also indicate that most common problems found in Section 404 implementation are shortage of person who has knowledge about SOX and the trouble in collecting too many documents. Most common benefit of Section 404 implementation is the improvement in internal control effectiveness monitoring process.

Department.....Accountancy.....Student's signature.....*Mayuree Chinnabud*
 Field of study.....Accounting.....Advisor's signature.....*Prachit Hawat*
 Academic year.....2006.....

กิตติกรรมประกาศ

การศึกษาค้นคว้าครั้งนี้สำเร็จไปได้ด้วยความกรุณาจาก ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร. ประจิด หาวัตร ในฐานะอาจารย์ที่ปรึกษา ซึ่งท่านได้กรุณาให้คำปรึกษาแนะนำ และเสนอความคิดเห็นที่มีคุณค่าต่อการทำวิทยานิพนธ์ ตลอดจนการช่วยเหลือในสิ่งต่างๆ อย่างดียิ่ง ข้าพเจ้าขอกราบขอบพระคุณเป็นอย่างสูงมา ณ โอกาสนี้ ขอกราบขอบพระคุณอาจารย์จงจิตต์ หลีกภัย ที่ท่านได้กรุณาเป็นประธานสอบวิทยานิพนธ์ ตลอดจนคำแนะนำที่มีคุณค่าต่อการศึกษาค้นคว้าครั้งนี้ และขอกราบขอบพระคุณผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร. ศิลปพร ศรีจันเพชร ที่ท่านได้กรุณามาเป็นกรรมการสอบวิทยานิพนธ์ ตลอดจนคำแนะนำเพิ่มเติมที่ทำให้วิทยานิพนธ์ฉบับนี้มีความสมบูรณ์ยิ่งขึ้น ขอกราบขอบพระคุณรองศาสตราจารย์ ดร. สุกพล คุรงค์วัฒนา ที่สละเวลาให้คำแนะนำทางด้านสถิติในงานวิจัย รวมถึงคณาจารย์ในภาควิชาการบัญชีทุกท่านที่ได้เสริมสร้างความรู้ และทักษะของการศึกษาในหลักสูตรปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต ตลอดจนคณาจารย์จาก มหาวิทยาลัยเชียงใหม่ สำหรับการประสิทธิ์ประสาทวิชาความรู้ในสาขาวิชาการบัญชี ระดับปริญญาบัญชชีบัณฑิต

ขอขอบพระคุณ SOX Compliance Coordinator ของบริษัทย่อยที่ดำเนินงานในประเทศไทยของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งสหรัฐอเมริกาทุกท่านที่สละเวลาอันมีค่าในการตอบแบบสอบถามและให้สัมภาษณ์แก่ข้าพเจ้า เพื่อให้ข้อมูลในการจัดทำวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ผ่านพ้นไปได้ด้วยดี

ประการสุดท้าย ข้าพเจ้าขอกราบขอบพระคุณ คุณพ่อมนตรี คุณแม่จันทร์ พืมนทิวา และน้องเกรียงไกร ชินบุตร สำหรับการให้ความดูแลทั้งในด้านร่างกายและจิตใจ และเป็นกำลังใจอันสำคัญยิ่งตลอดช่วงของการเขียนวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ ตลอดจนรุ่นพี่ และเพื่อนๆ ทุกคนที่ได้สละเวลาอันมีค่ามาให้คำแนะนำ สนับสนุน และช่วยเหลือแก่ข้าพเจ้าด้วยดีตลอดมา

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อภาษาไทย.....	ง
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ.....	จ
กิตติกรรมประกาศ.....	ฉ
สารบัญ.....	ช
สารบัญตาราง.....	ญ
สารบัญภาพ.....	ฏ

บทที่

1 บทนำ.....	1
1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา.....	1
1.2 วัตถุประสงค์ของการวิจัย.....	3
1.3 ขอบเขตของการวิจัย.....	3
1.4 คำจำกัดความที่ใช้ในการวิจัย.....	3
1.5 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ.....	4
1.6 ข้อจำกัดในการวิจัย.....	4
1.7 วิธีดำเนินการวิจัย.....	5
1.8 ส่วนประกอบอื่นของวิทยานิพนธ์.....	6
2 เอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง.....	7
2.1 ประเด็นหลักของ Sarbanes-Oxley Act of 2002.....	7
2.1.1 การจัดตั้งคณะกรรมการกำกับดูแลด้านบัญชีของบริษัทมหาชน.....	7
2.1.2 การกำหนดมาตรการเกี่ยวกับความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี.....	8
2.1.3 การกำหนดความรับผิดชอบของผู้บริหารบริษัทเกี่ยวกับการกำกับดูแล และคณะกรรมการตรวจสอบ.....	8
2.1.4 การเปิดเผยข้อมูลให้โปร่งใสและบ่อยครั้งขึ้นกว่าเดิม.....	9
2.1.5 การปฏิบัติเกี่ยวกับกรณีผู้วิเคราะห์หลักทรัพย์มีประโยชน์ทับซ้อน.....	9
2.2 แนวคิดการควบคุมภายในตามความหมายของ COSO.....	10

บทที่	หน้า	
2.3	การประเมินผลการควบคุมภายใน	13
2.3.1	กระบวนการและเทคนิคการประเมินผล.....	13
2.3.2	เครื่องมือที่ใช้ในการประเมินผลการควบคุมภายใน.....	14
2.4	ผลงานวิจัยเกี่ยวกับผลกระทบจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 ของ Sarbanes-Oxley Act.....	16
3	วิธีดำเนินการวิจัย.....	23
3.1	กรอบแนวคิดการวิจัย.....	24
3.2	ตัวแปรที่ใช้ในการวิจัยและคำถามที่ใช้วัดค่าตัวแปร.....	25
3.2.1	ตัวแปรตาม.....	25
3.2.2	ตัวแปรอิสระ.....	26
3.3	สมมติฐานในการวิจัย.....	29
3.4	ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง.....	32
3.4.1	ประชากร.....	32
3.4.2	กลุ่มตัวอย่าง.....	32
3.5	เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย.....	32
3.5.1	การสร้างเครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย.....	32
3.5.2	ส่วนประกอบของแบบสอบถาม.....	33
3.6	ขั้นตอนการเก็บรวบรวมข้อมูล.....	33
3.7	การวิเคราะห์ข้อมูล.....	34
3.7.1	สถิติเชิงพรรณนา.....	34
3.7.2	สถิติเชิงอนุมาน.....	34
3.8	เกณฑ์เทียบระดับความคิดเห็น.....	37
4	ผลการวิเคราะห์ข้อมูล.....	40
4.1	ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม.....	40
4.2	ข้อมูลทั่วไปของบริษัท.....	42
4.3	ผลกระทบจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 ของ Sarbanes-Oxley Act.....	47

บทที่	หน้า
4.4	อุปสรรคหรือปัญหาที่พบ และประโยชน์จากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 ของ Sarbanes-Oxley Act 58
4.5	ผลการทดสอบสมมติฐาน..... 65
5	บทสรุป อภิปรายผลการวิจัย และข้อเสนอแนะ..... 90
5.1	สรุปผลการวิจัย..... 90
5.1.1	ผลกระทบจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 ของ Sarbanes-Oxley Act..... 90
5.1.2	ปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับผลกระทบจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 ของ Sarbanes-Oxley Act..... 93
5.1.3	ปัญหาหรืออุปสรรคที่พบ และประโยชน์ที่ได้รับจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 ของ Sarbanes-Oxley Act..... 97
5.2	ข้อเสนอแนะ..... 98
5.2.1	ข้อเสนอแนะจากการวิจัย..... 98
5.2.2	ข้อเสนอแนะของการศึกษาต่อไปในอนาคต..... 99
	รายการอ้างอิง..... 100
	ภาคผนวก..... 103
	ภาคผนวก ก. แบบสอบถาม..... 104
	ภาคผนวก ข. รายชื่อบริษัทกลุ่มตัวอย่าง..... 109
	ประวัติผู้เขียนวิทยานิพนธ์..... 114

สารบัญตาราง

ตาราง	หน้า
3.1 แหล่งที่มาของตัวแปรที่ใช้ในการวิจัย.....	28
4.1 จำนวนและร้อยละของผู้ตอบแบบสอบถามจำแนกตามเพศ.....	41
4.2 จำนวนและร้อยละของผู้ตอบแบบสอบถามจำแนกตามช่วงอายุ.....	41
4.3 จำนวนและร้อยละของผู้ตอบแบบสอบถามจำแนกตามระดับการศึกษา.....	41
4.4 จำนวนและร้อยละของผู้ตอบแบบสอบถามจำแนกตามตำแหน่งงาน.....	42
4.5 จำนวนและร้อยละของบริษัทจำแนกตามยอดขายในปี 2005.....	43
4.6 จำนวนและร้อยละของบริษัทจำแนกตามประเภทของกิจการ.....	43
4.7 จำนวนและร้อยละของบริษัทจำแนกตามปีที่บริษัทถูกกำหนดให้ใช้ SOX และปีที่บริษัทใช้ SOX จริง.....	44
4.8 จำนวนและร้อยละของบริษัทจำแนกตามระดับความซับซ้อน.....	44
4.9 จำนวนและร้อยละของบริษัทจำแนกตามการมีแผนงานการบริหารความเสี่ยงระดับองค์กรในช่วงก่อนที่บริษัทจะมีการใช้ SOX	45
4.10 จำนวน ร้อยละ และค่าเฉลี่ยของระดับการส่งเสริมให้พนักงานในองค์กรตระหนักถึงความสำคัญของการควบคุมภายในในช่วงก่อนที่บริษัทจะใช้ SOX	46
4.11 ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานของค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404.....	49
4.12 จำนวน และร้อยละของบริษัทจำแนกตามระดับค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404	49
4.13 จำนวนความถี่ในการตอบ และจำนวนร้อยละจากผู้ตอบแบบสอบถามทั้งหมดขององค์ประกอบของค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404	50
4.14 จำนวนและร้อยละของบริษัทจำแนกตามการจ้างที่ปรึกษาจากภายนอกมาเพื่อช่วยในการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404.....	51
4.15 จำนวนความถี่ในการตอบ และจำนวนร้อยละของลักษณะงานที่จ้างที่ปรึกษามาเพื่อช่วยในการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404.....	51
4.16 จำนวนความถี่ในการตอบ และร้อยละของเครื่องมือและวิธีการที่ใช้ในการประเมินประสิทธิผลการควบคุมภายใน.....	52
4.17 จำนวนและร้อยละของบริษัทจำแนกตามจำนวนครั้งในการประเมินประสิทธิผลการควบคุมภายใน.....	53

4.18	จำนวนและร้อยละของหน้าที่และความรับผิดชอบเกี่ยวกับการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 จำแนกตามผู้ที่มีหน้าที่และความรับผิดชอบในเรื่องดังกล่าว	54
4.19	จำนวนและร้อยละของบริษัทจำแนกตามการให้มีการฝึกอบรมแก่ผู้ที่มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404.....	57
4.20	จำนวนความถี่ในการตอบ และร้อยละของอุปสรรคหรือปัญหาที่พบจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404.....	58
4.21	จำนวนและร้อยละของประโยชน์จากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 ของ Sarbanes-Oxley Act.....	60
4.22	จำนวน และร้อยละของบริษัทจำแนกตามความเห็นว่าเป็นประโยชน์ที่ได้รับจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 มากกว่าค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้น.....	64
4.23	ผลการทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยต่างๆกับการใช้โปรแกรมสำเร็จรูปเพื่อช่วยในการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404.....	66
4.24	จำนวนและร้อยละของบริษัทจำแนกตามยอดขายและการใช้โปรแกรมสำเร็จรูปเพื่อช่วยในการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404.....	67
4.25	จำนวนและร้อยละของบริษัทจำแนกตามประเภทของกิจการและการใช้โปรแกรมสำเร็จรูปเพื่อช่วยในการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404.....	68
4.26	จำนวนและร้อยละของบริษัทจำแนกตามระดับความซับซ้อนขององค์กรและการใช้โปรแกรมสำเร็จรูปเพื่อช่วยในการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404.....	69
4.27	จำนวนและร้อยละของบริษัทจำแนกตามการมีแผนงานการบริหารความเสี่ยงระดับองค์กรในช่วงก่อนจะมีการใช้ SOX และการใช้โปรแกรมสำเร็จรูปเพื่อช่วยในการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404.....	70
4.28	จำนวนและร้อยละของบริษัทจำแนกตามระดับการส่งเสริมให้พนักงานในองค์กรตระหนักถึงความสำคัญของการควบคุมภายในในช่วงก่อนจะมีการใช้ SOX และการใช้โปรแกรมสำเร็จรูปเพื่อช่วยในการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404.....	71
4.29	ผลการทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยต่างๆกับการจ้างที่ปรึกษาจากภายนอกมาเพื่อช่วยในการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404.....	72
4.30	จำนวนและร้อยละของบริษัทจำแนกตามยอดขายและการจ้างที่ปรึกษาจากภายนอกมาเพื่อช่วยในการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404.....	73

ตาราง	หน้า
4.31 จำนวนและร้อยละของบริษัทจำแนกตามประเภทของกิจการและการจ้างที่ปรึกษาจากภายนอกมาเพื่อช่วยในการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404.....	74
4.32 จำนวนและร้อยละของบริษัทจำแนกตามระดับความซับซ้อนขององค์กรและการจ้างที่ปรึกษาจากภายนอกมาเพื่อช่วยในการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404.....	75
4.33 จำนวนและร้อยละของบริษัทจำแนกตามการมีแผนงานการบริหารความเสี่ยงระดับองค์กรในช่วงก่อนจะมีการใช้ SOX และการจ้างที่ปรึกษาจากภายนอกมาเพื่อช่วยในการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404.....	76
4.34 จำนวนและร้อยละของบริษัทจำแนกตามระดับการส่งเสริมให้พนักงานในองค์กรตระหนักถึงความสำคัญของการควบคุมภายในในช่วงก่อนจะมีการใช้ SOX และการจ้างที่ปรึกษาจากภายนอกมาเพื่อช่วยในการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404.....	77
4.35 ผลการทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยต่างๆกับค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404.....	78
4.36 จำนวนและร้อยละของบริษัทจำแนกตามยอดขายและระดับของค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404	79
4.37 ผลการทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยต่างๆกับระดับความมีประสิทธิภาพมากขึ้นของระบบการควบคุมภายในภายหลังจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404.....	82
4.38 จำนวนและร้อยละของบริษัทจำแนกตามยอดขายและระดับความมีประสิทธิภาพมากขึ้นของระบบการควบคุมภายในภายหลังจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404.....	83
4.39 จำนวนและร้อยละของบริษัทจำแนกตามประเภทของกิจการและระดับความมีประสิทธิภาพมากขึ้นของระบบการควบคุมภายในภายหลังจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404.....	84
4.40 จำนวนและร้อยละของบริษัทจำแนกตามระดับความซับซ้อนขององค์กรและระดับความมีประสิทธิภาพมากขึ้นของระบบการควบคุมภายในภายหลังจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404.....	85
4.41 จำนวนและร้อยละของบริษัทจำแนกตามการมีแผนงานการบริหารความเสี่ยงระดับองค์กรในช่วงก่อนจะมีการใช้ SOX และระดับความมีประสิทธิภาพมากขึ้นของระบบการควบคุมภายในภายหลังจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404.....	86

4.42	จำนวนและร้อยละของบริษัทจำแนกตามระดับการส่งเสริมให้พนักงานในองค์กรตระหนักถึงความสำคัญของการควบคุมภายในในช่วงก่อนจะมีการใช้ SOX และระดับความมีประสิทธิภาพมากขึ้นของระบบการควบคุมภายในภายหลังจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404.....	88
------	--	----



สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

สารบัญภาพ

ภาพประกอบ

หน้า

- 3.1 ความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับผลกระทบจากการปฏิบัติตาม
ข้อกำหนดมาตรา 404 ของ Sarbanes-Oxley Act..... 24



สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

บทที่ 1

บทนำ

ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

สืบเนื่องมาจากกรณีความล้มเหลวทางด้านการบัญชีและการล้มละลายของบริษัทขนาดใหญ่ในประเทศสหรัฐอเมริกา เช่น เอนรอน และเวิลด์คอม ทำให้ตลาดหลักทรัพย์ของสหรัฐอเมริกาและเศรษฐกิจของประเทศทั่วโลกถูกกระทบอย่างมาก อีกทั้งนักลงทุนขาดความเชื่อมั่นในความถูกต้องของงบการเงินและการเปิดเผยข้อมูลของบริษัทจดทะเบียนอื่นๆ ตลอดจนการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี ทำให้วุฒิสภาและองค์การกำกับดูแลของสหรัฐอเมริกาออกกฎหมายที่เรียกว่า Sarbanes-Oxley Act (SOX) ขึ้นมาเมื่อวันที่ 30 กรกฎาคม พ.ศ.2545 โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อปกป้องผลประโยชน์ของผู้ลงทุน ตลอดจนปฏิรูปความถูกต้องและความเชื่อถือได้ของการเปิดเผยข้อมูลของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งสหรัฐอเมริกา โดยกฎหมายฉบับนี้ประกอบด้วยประเด็นหลักๆ อยู่ 5 ส่วน คือ (1) การจัดตั้งคณะกรรมการกำกับดูแลด้านบัญชีของบริษัทมหาชนหรือ PCAOB (2) การกำหนดมาตรการวัดความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี (3) การกำหนดความรับผิดชอบของผู้บริหารและคณะกรรมการตรวจสอบ (4) การเปิดเผยข้อมูลให้โปร่งใสและบ่อยครั้งขึ้นกว่าเดิม และ (5) การปฏิบัติเกี่ยวกับกรณีผู้วิเคราะห์หลักทรัพย์มีผลประโยชน์ทับซ้อน (ปกรณ์ เพ็ญภาคกุล, 2546)

กฎหมายฉบับนี้ส่งผลกระทบต่อทั้งผู้บริหารของบริษัท และคณะกรรมการตรวจสอบของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งสหรัฐอเมริกา ตลอดจนผู้สอบบัญชี และผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี Sarbanes-Oxley Act กำหนดให้คณะกรรมการตรวจสอบมีภารกิจหลักในการกำกับดูแลการจัดทำและการเปิดเผยข้อมูลในรายงานทางการเงินของบริษัทให้มีความถูกต้องและเป็นที่ยอมรับได้ และมีหน้าที่ในการแต่งตั้ง กำหนดค่าตอบแทน และกำกับดูแลการปฏิบัติงานของสำนักงานสอบบัญชี ซึ่งผู้สอบบัญชีจะต้องรายงานผลการตรวจสอบโดยตรงต่อคณะกรรมการตรวจสอบ เพื่อเป็นการยืนยันความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชีอย่างชัดเจนยิ่งขึ้น สำหรับผลกระทบต่อผู้บริหารของบริษัทนั้น กฎหมายฉบับนี้กำหนดให้ผู้บริหารของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งสหรัฐอเมริกาต้องมีความรับผิดชอบในงบการเงินและการเปิดเผยข้อมูลมากขึ้น โดยเฉพาะอย่างยิ่งตามมาตรา 404 เรื่องการประเมินการควบคุมภายในของผู้บริหาร (Management's Assessment of Internal Control) ที่กำหนดให้ผู้บริหารของบริษัทจดทะเบียนต้องมีความรับผิดชอบในการจัดให้มีและดำรงให้มีซึ่งโครงสร้างและวิธีการในการควบคุมภายใน

อย่างเพียงพอ รวมทั้งจัดให้มีการประเมินระบบการควบคุมภายใน และรายงานความมีประสิทธิภาพของการควบคุมภายในเป็นลายลักษณ์อักษรยื่นต่อสำนักงานกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์แห่งสหรัฐอเมริกาทุกปี นอกจากนี้ผู้สอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนก็จะต้องทำการประเมินและออกรายงานแสดงความเห็นถึงสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้เกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพของระบบการควบคุมภายในนั้น (Auditor's Attestation on Internal Control) อีกด้วย (ศิลปพร ศรีจันเพชร, 2547: 91)

จากการทบทวนเอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง พบว่าการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 นี้ ส่งผลให้บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งสหรัฐอเมริกาเกิดค่าใช้จ่ายในปีแรกโดยเฉลี่ยมากกว่า 3 ล้านดอลลาร์สหรัฐ (Financial Executive International, 2004) ซึ่งค่าใช้จ่ายส่วนใหญ่เป็นค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีที่เพิ่มขึ้น และเป็นค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการปรับปรุงเทคโนโลยีสารสนเทศ นอกจากนี้ บริษัทเหล่านี้ยังพบกับปัญหาและอุปสรรคหลายประการ อาทิเช่น การขาดแนวทางในการปฏิบัติ ความกดดันในเรื่องของเวลา และปัญหาในการกำหนดขอบเขตและความมีสาระสำคัญในการทดสอบการควบคุม เป็นต้น อย่างไรก็ตาม บริษัทส่วนใหญ่มีความเห็นว่าการปฏิบัติตามข้อกำหนดดังกล่าวมีประโยชน์ทำให้ผู้บริหารของบริษัทมีความเข้าใจเกี่ยวกับความเสี่ยงและการควบคุมมากขึ้น อีกทั้งช่วยลดข้อผิดพลาดที่มีสาระสำคัญ ตลอดจนทำให้เกิดการปรับปรุงการควบคุมภายในให้มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น (Deloitte and Touche, 2005)

จากที่กล่าวมาข้างต้น เป็นเหตุให้ผู้วิจัยเกิดความสงสัยว่าหากมีการนำ Sarbanes-Oxley Act มาบังคับใช้ในประเทศไทย การปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 ของกฎหมายฉบับนี้จะส่งผลกระทบต่อบริษัทในประเทศไทยอย่างไรบ้าง ดังนั้นผู้วิจัยจึงมีความสนใจที่จะทำการศึกษาเพื่อให้ทราบถึงผลกระทบจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 ของ Sarbanes-Oxley Act และปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับผลกระทบดังกล่าว ตลอดจนศึกษาถึงปัญหาหรืออุปสรรคที่พบ และประโยชน์ที่ได้รับจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดดังกล่าว โดยจะทำการศึกษาจากบริษัทย่อยที่ดำเนินงานในประเทศไทยของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งสหรัฐอเมริกา เนื่องจากบริษัทเหล่านี้ต้องปฏิบัติตามกฎหมายดังกล่าวตามบริษัทใหญ่ที่ต้องปฏิบัติตาม Sarbanes-Oxley Act ตามข้อบังคับของตลาดหลักทรัพย์แห่งสหรัฐอเมริกา

วัตถุประสงค์ของการวิจัย

งานวิจัยนี้มุ่งทำการศึกษาถึง

1. ผลกระทบจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 ของ Sarbanes-Oxley Act ด้านการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในของบริษัทย่อยที่ดำเนินงานในประเทศไทยของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งสหรัฐอเมริกา
2. ปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับผลกระทบจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 ของ Sarbanes-Oxley Act ด้านการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในของบริษัทย่อยที่ดำเนินงานในประเทศไทยของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งสหรัฐอเมริกา
3. ปัญหาหรืออุปสรรคที่พบ และประโยชน์ที่ได้รับจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 ของ Sarbanes-Oxley Act

ขอบเขตของการวิจัย

1. การวิจัยนี้เป็นการวิจัยเชิงสำรวจ (Survey Research) ซึ่งมุ่งทำการศึกษาเกี่ยวกับผลกระทบจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 ของ Sarbanes-Oxley Act ด้านการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในและปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับผลกระทบดังกล่าว ตลอดจนศึกษาถึงปัญหาหรืออุปสรรคที่พบ และประโยชน์ที่ได้รับจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดดังกล่าว โดยใช้แบบสอบถาม (Questionnaires) เป็นเครื่องมือในการเก็บรวบรวมข้อมูล
2. เนื่องจาก Sarbanes-Oxley Act เป็นกฎหมายที่บังคับใช้กับบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งสหรัฐอเมริกา และยังไม่มีการบังคับใช้ในประเทศไทย ผู้ทำวิจัยจึงศึกษาผลกระทบของกฎหมายดังกล่าวจากบริษัทย่อยที่ดำเนินงานในประเทศไทยของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งสหรัฐอเมริกา เพราะบริษัทดังกล่าวต้องดำเนินการตามนโยบายของบริษัทใหญ่ โดยในการวิจัยครั้งนี้มีจำนวนประชากรทั้งหมด 165 บริษัท

คำจำกัดความที่ใช้ในการวิจัย

“มาตรา 404 of Sarbanes-Oxley Act“ หมายถึง มาตราที่กำหนดให้ผู้บริหารของบริษัทมหาชน หรือ บริษัทที่มีการซื้อขายหุ้นในตลาดหลักทรัพย์ของสหรัฐอเมริกา ต้องมีความรับผิดชอบในการจัดให้มีระบบการควบคุมภายในของรายงานทางการเงินอย่างเพียงพอ รวมทั้งประเมินระบบการควบคุมภายใน และรายงานความมีประสิทธิภาพของการควบคุมภายในเป็นส่วนหนึ่งในรายงานประจำปีเป็นประจำทุกปี โดยผู้สอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนจะต้องทำการประเมินและ

ออกรายงานแสดงความเห็นถึงสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้เกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพของระบบการควบคุมภายในอีกด้วย (ศิลปิน ศรีจันเพชร, 2547: 91)

“ระบบการควบคุมภายใน” หมายถึง นโยบายและวิธีการปฏิบัติ ซึ่งผู้บริหารกำหนดขึ้น เพื่อช่วยให้บรรลุวัตถุประสงค์ของผู้บริหารที่จะทำให้เกิดความมั่นใจได้ว่าการดำเนินธุรกิจเป็นไปอย่างมีระเบียบและมีประสิทธิภาพ ซึ่งรวมถึงการปฏิบัติตามนโยบายของผู้บริหาร การป้องกันรักษาทรัพย์สิน การป้องกันและการตรวจพบการทุจริตและข้อผิดพลาด ความถูกต้องและความครบถ้วนของการบันทึกบัญชี และการจัดทำข้อมูลทางการเงินที่เชื่อถือได้อย่างทันเวลา (ศิลปิน ศรีจันเพชร, 2547: 92-93)

“การประเมินผลการควบคุมภายใน” หมายถึง การประเมินเพื่อให้ทราบว่า การปฏิบัติงานบรรลุวัตถุประสงค์ หรือมาตรฐานที่กำหนดไว้ ณ เวลาใดเวลาหนึ่งที่ทำการประเมิน (อุษณา ภัทรมนตรี, 2544: 7-2)

ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1. ทำให้ทราบถึงอุปสรรคหรือปัญหาที่บริษัทพบจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 ซึ่งอาจเป็นแนวทางให้บริษัทที่อาจต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดดังกล่าวในอนาคตใช้ในการหาทางป้องกันและแก้ไขอุปสรรคหรือปัญหาเหล่านั้นให้หมดไป

2. หากในอนาคต หน่วยงานกำกับดูแลในประเทศไทยจะนำ Sarbanes-Oxley Act มาประยุกต์เพื่อบังคับใช้ในประเทศ หน่วยงานเหล่านั้นอาจใช้ประโยชน์จากผลงานวิจัยในการออกแนวทางการปฏิบัติที่เป็นมาตรฐานเพื่อช่วยลดค่าใช้จ่ายและปัญหาต่างๆ รวมถึงลดความแตกต่างในการปฏิบัติระหว่างบริษัทที่มีลักษณะแตกต่างกันทั้งในด้านขนาด และประเภทกิจการ

ข้อจำกัดในการวิจัย

เนื่องจากตลาดหลักทรัพย์ของสหรัฐอเมริกาได้แบ่งประเภทของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ออกเป็น 3 ประเภท ได้แก่ Large Accelerated filers (บริษัทที่มี Public float มากกว่าหรือเท่ากับ 700 ล้านดอลลาร์สหรัฐ), Accelerated filers (บริษัทที่มี Public float อยู่ระหว่าง 75 – 699 ล้านดอลลาร์สหรัฐ) และ Non - Accelerated filers (บริษัทที่มี Public float น้อยกว่า 75 ล้านดอลลาร์สหรัฐ) ซึ่งบริษัทดังกล่าวทั้ง 3 ประเภทถูกกำหนดให้ต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 ของ Sarbanes – Oxley Act ไม่พร้อมกัน และมีขนาดการปฏิบัติไม่เท่ากัน เนื่องจากตลาดหลักทรัพย์ของสหรัฐอเมริกาได้มีประกาศผ่อนผันให้บริษัทประเภท Non - Accelerated filers รวมรายงานการประเมินการควบคุมภายในของผู้บริหารใน

รายงานประจำปี ณ วันที่ในงบการเงินประจำงวดวันที่ 15 ธันวาคม 2550 หรือหลังจากนี้ และยังไม่ต้องรวมรายงานแสดงความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพของการควบคุมภายใน จนกระทั่งถึงงวดวันที่ 15 ธันวาคม 2551 หรือหลังจากนี้ (Hoffman and Nepf, 2006) ซึ่งเรื่องดังกล่าวอาจส่งผลให้บริษัทย่อยที่ดำเนินในประเทศไทยของบริษัทเหล่านี้ ได้รับผลกระทบจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดดังกล่าวแตกต่างกัน อย่างไรก็ตาม ผู้วิจัยไม่ได้นำเรื่องดังกล่าวมาใช้ในการพิจารณาในการวิจัยครั้งนี้

วิธีดำเนินการวิจัย

ผู้วิจัยได้ดำเนินการวิจัยตามขั้นตอนดังต่อไปนี้

1. การศึกษาเบื้องต้นในการจัดทำโครงร่างวิทยานิพนธ์ โดยผู้วิจัยได้ทำการค้นคว้าจากงานวิจัยต่างๆในอดีตที่เกี่ยวข้อง รวมทั้งศึกษาข้อมูลเพิ่มเติมจากเอกสารทางวิชาการอื่นๆ
2. การสัมภาษณ์แบบเชิงลึก (In-dept Interviews) เพื่อให้ได้ข้อมูลเบื้องต้นในการศึกษา และข้อมูลเพิ่มเติมที่จะนำมาใช้ในการจัดทำแบบสอบถาม ซึ่งผู้วิจัยได้สัมภาษณ์ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบเกี่ยวกับ SOX Compliance ของบริษัทย่อยที่ดำเนินงานในประเทศไทยของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งสหรัฐอเมริกา จำนวน 4 บริษัท ซึ่งเป็นบริษัทขนาดใหญ่ 1 บริษัท ขนาดกลาง 1 บริษัท และขนาดเล็ก 2 บริษัท
3. การจัดทำแบบสอบถามโดยอาศัยข้อมูลที่รวบรวมได้จากข้อหนึ่งและข้อสอง นอกจากนี้ผู้วิจัยได้นำแบบสอบถามให้ผู้ตรวจสอบภายในจำนวน 3 คนทำการตอบแบบสอบถามเพื่อเป็นการทดสอบก่อนที่จะนำไปใช้ในการเก็บข้อมูลจริง และเพื่อนำแบบสอบถามนั้นมาทำการปรับปรุงแก้ไขให้มีความสมบูรณ์มากยิ่งขึ้น
4. การจัดส่งแบบสอบถาม ผู้วิจัยได้จัดส่งแบบสอบถามไปยังกลุ่มตัวอย่างโดยทางไปรษณีย์ ซึ่งแบบสอบถามแต่ละชุดนั้นได้ถูกแนบด้วยจดหมายนำจากประธานคณะกรรมการดำเนินงานหลักสูตรของบัณฑิตศึกษา ภาควิชาการบัญชี และของจดหมายติดตามสำหรับตอบกลับมายังผู้วิจัยเพื่ออำนวยความสะดวกแก่ผู้ตอบแบบสอบถาม
5. การประมวลผลข้อมูลและการวิเคราะห์ข้อมูล ซึ่งผู้วิจัยได้นำโปรแกรมสำเร็จรูปทางสถิติเพื่อการวิจัยทางสังคมศาสตร์ (Statistic Package for Social Sciences: SPSS) เข้ามาช่วยในการประมวลผล เพื่อให้บรรลุตามวัตถุประสงค์ของการวิจัยที่ได้ตั้งไว้

ส่วนประกอบอื่นๆของวิทยานิพนธ์

บทถัดไปเป็นบทที่ 2 กล่าวถึง เอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับผลกระทบจากการปฏิบัติ ตามข้อกำหนดมาตรา 404 ของ Sarbanes-Oxley Act ด้านการประเมินประสิทธิผลการควบคุม ภายใน รวมถึงปัจจัยต่างๆที่มีความสัมพันธ์กับผลกระทบดังกล่าว

บทที่ 3 เป็นวิธีดำเนินการวิจัย โดยมีการอธิบายถึงสมมติฐานในการวิจัย กรอบแนวคิด การวิจัย ประชากรและกลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการวิจัย เครื่องมือและวิธีการในการเก็บรวบรวมข้อมูล ตัวแปรที่ใช้ในการวิจัยและคำถามที่ใช้วัดค่าตัวแปร และวิธีที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูลต่างๆ

บทที่ 4 อธิบายถึงผลลัพธ์ที่ได้จากการวิเคราะห์ข้อมูล

บทที่ 5 สรุปผลการวิจัย อภิปรายถึงผลที่ได้จากการวิเคราะห์ข้อมูล รวมถึงข้อเสนอแนะที่ได้จากการวิจัย และข้อเสนอแนะสำหรับการวิจัยในครั้งต่อไป



สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

บทที่ 2

เอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

ในการวิจัยเรื่อง “ปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับผลกระทบจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 ของ Sarbanes-Oxley Act ด้านการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในของบริษัทย่อยที่ดำเนินงานในประเทศไทยของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งสหรัฐอเมริกา” ผู้วิจัยได้ทำการทบทวนและรวบรวมทฤษฎี รวมถึงผลงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง ดังต่อไปนี้

1. ประเด็นหลักของ Sarbanes-Oxley Act of 2002
2. แนวคิดการควบคุมภายในตามความหมายของ COSO
3. การประเมินผลการควบคุมภายใน
4. ผลงานวิจัยเกี่ยวกับผลกระทบจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 ของ Sarbanes-Oxley Act

1. ประเด็นหลักของ Sarbanes-Oxley Act of 2002

ซึ่งสามารถสรุปเป็นประเด็นหลักๆ 5 ส่วน (ปกกรณ์ เพ็ญภาคกุล, 2546) คือ

ส่วนที่ 1 การจัดตั้งคณะกรรมการกำกับดูแลด้านบัญชีของบริษัทมหาชน (Public Company Accounting Oversight Board: PCAOB)

ส่วนที่ 2 การกำหนดมาตรการวัดความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี

ส่วนที่ 3 การกำหนดความรับผิดชอบของผู้บริหารบริษัทเกี่ยวกับการกำกับดูแลกิจการ และคณะกรรมการตรวจสอบ

ส่วนที่ 4 การเปิดเผยข้อมูลให้โปร่งใสและบ่อยครั้งขึ้นกว่าเดิม

ส่วนที่ 5 การปฏิบัติเกี่ยวกับกรณีที่ผู้วิเคราะห์หลักทรัพย์มีผลประโยชน์ทับซ้อน

ส่วนที่ 1 การจัดตั้งคณะกรรมการกำกับดูแลด้านบัญชีของบริษัทมหาชน (Public Company Accounting Oversight Board: PCAOB)

Sarbanes-Oxley Act กำหนดให้มีการตั้งคณะกรรมการ PCAOB (ม.101) ประกอบด้วยสมาชิก 5 คน โดยคณะกรรมการ 2 คนต้องเป็นผู้สอบบัญชี และหากประธานคณะกรรมการ PCAOB เป็นผู้สอบบัญชี จะต้องไม่ปฏิบัติงานสอบบัญชีเป็นระยะเวลาไม่น้อยกว่า 5 ปีก่อนที่จะเข้ารับตำแหน่ง โดยคณะกรรมการ PCAOB มีหน้าที่ในการกำกับดูแลงานสอบบัญชีของบริษัท

จดทะเบียน เพื่อคอยปกป้องผลประโยชน์ของนักลงทุน และผลประโยชน์สาธารณะอื่นๆในการให้ข้อมูล ความถูกต้อง และความเป็นอิสระของรายงานการสอบบัญชี และคอยสอบสวนการปฏิบัติงานการสอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี

ส่วนที่ 2 การกำหนดมาตรการเกี่ยวกับความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี

กำหนดให้สำนักงานสอบบัญชีจะต้องขึ้นทะเบียนกับ PCAOB และเปิดเผยข้อมูลในการขึ้นทะเบียน และห้ามสำนักงานสอบบัญชีรับงานที่ถือว่ามีผลประโยชน์ทับซ้อน อีกทั้งกำหนดงานบริการที่ถือเป็นบริการต้องห้าม เนื่องจากอาจจะกระทบต่อความเป็นอิสระในการแสดงความเห็นต่องบการเงิน เช่น การจัดทำบัญชีหรืองานบริการอื่นๆที่เกี่ยวข้องกับการบันทึกการบัญชีหรืองบการเงินของลูกค้าที่รับสอบบัญชี การให้บริการตรวจสอบภายใน และการให้บริการด้านที่ปรึกษากฎหมาย และบริการผู้เชี่ยวชาญที่ไม่เกี่ยวข้องกับการสอบบัญชี เป็นต้น นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชีต้องรายงานผลของการตรวจสอบงบการเงินโดยตรงไปยังคณะกรรมการตรวจสอบ (Audit Committee) เป็นระยะๆ

ส่วนที่ 3 การกำหนดความรับผิดชอบของผู้บริหารบริษัทเกี่ยวกับการกำกับดูแลและคณะกรรมการตรวจสอบ

คณะกรรมการตรวจสอบของบริษัทมหาชน มีหน้าที่คือ การแต่งตั้ง การกำหนดค่าตอบแทน และการกำกับดูแลการปฏิบัติงานของสำนักงานสอบบัญชีที่รับสอบบัญชีให้กับบริษัทมหาชนนั้นๆ โดยคณะกรรมการตรวจสอบไม่สามารถรับเงินสินจ้าง หรือค่าธรรมเนียมอื่นใดๆ นอกจากเบี้ยประจำตำแหน่ง เพื่อแสดงให้เห็นถึงความเป็นอิสระของคณะกรรมการตรวจสอบ นอกจากนี้คณะกรรมการตรวจสอบยังไม่สามารถเป็นบุคคลที่เกี่ยวข้องกันกับบริษัทจดทะเบียน

ความรับผิดชอบของบริษัทในการจัดทำรายงานทางการเงิน กำหนดให้ผู้บริหารต้องยืนยันในหนังสือรับรองความถูกต้องของงบการเงิน โดยหนังสือรับรองนี้ต้องระบุว่างบการเงินที่อยู่ในความรับผิดชอบของผู้บริหารได้จัดทำขึ้นตามกฎข้อบังคับของตลาดหลักทรัพย์แห่งสหรัฐอเมริกา และยืนยันว่างบการเงินแสดงผลการดำเนินงานและสถานะทางการเงินของบริษัทอย่างถูกต้องตามควรในสาระสำคัญ ณ วันที่หรือในงวดบัญชีที่รายงาน นอกจากนี้ยังกำหนดรายละเอียดปลีกย่อยที่ผู้บริหารต้องรับผิดชอบในเรื่องดังต่อไปนี้

1. ทำการสอบทานงบการเงิน
2. ยืนยันว่างบการเงินปราศจากข้อมูลอันเป็นเท็จซึ่งมีสาระสำคัญ หรือไม่มีการละเว้นที่จะกล่าวถึงข้อเท็จจริงอันมีสาระสำคัญจนทำให้เกิดความหลงผิดไปได้
3. จัดให้มีระบบการควบคุมภายในและประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในนั้น พร้อมทั้งนำเสนอข้อสรุปเกี่ยวกับประสิทธิภาพการควบคุมภายใน ณ วันที่รายงาน

4. เปิดเผยต่อผู้สอบบัญชี คณะกรรมการตรวจสอบ หรือบุคคลอื่นที่มีหน้าที่ในทำนองเดียวกันทราบถึงข้อบกพร่องทั้งหมดที่มีในการออกแบบหรือการดำเนินการด้านการควบคุมภายใน การข้อใดๆไม่ว่าจะมีสาระสำคัญหรือไม่ ที่เกี่ยวข้องกับผู้บริหารหรือพนักงานอื่นๆ ผู้ซึ่งมีบทบาทสำคัญในการควบคุมภายในของบริษัท

5. เปิดเผยไว้ในรายงานถึงการเปลี่ยนแปลงการควบคุมภายในที่มีสาระสำคัญ รวมถึงการแก้ไขข้อบกพร่องและจุดอ่อนใดๆที่มีสาระสำคัญด้วย

ส่วนที่ 4 การเปิดเผยข้อมูลให้โปร่งใสและบ่อยครั้งขึ้นกว่าเดิม

การกำกับดูแลการจัดทำและการเปิดเผยข้อมูลในรายงานทางการเงินของกิจการให้มีความโปร่งใสถูกต้องครบถ้วนเป็นที่น่าเชื่อถือ ถือเป็นภารกิจหลักของคณะกรรมการตรวจสอบ Sarbanes-Oxley Act ได้กำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องรายงานโดยตรงต่อคณะกรรมการตรวจสอบ แทนการรายงานต่อผู้บริหารซึ่งเป็นการยืนยันบทบาทของผู้สอบบัญชีอย่างชัดเจนว่าตนได้รายงานต่อบุคคลที่มีความเป็นอิสระ โดยคณะกรรมการตรวจสอบจะรับเงินจากการให้คำปรึกษาแนะนำ หรือค่าตอบแทนอื่นจากบริษัทนอกเหนือจากค่าตอบแทนโดยตำแหน่งไม่ได้ ทั้งนี้เพื่อให้คณะกรรมการตรวจสอบปฏิบัติงานด้วยความเป็นอิสระอย่างแท้จริง ซึ่งคุณสมบัติที่สำคัญที่ทำให้ข้อมูลทางการเงินมีความโปร่งใสประกอบด้วยความถูกต้อง (Accuracy) ความเปรียบเทียบกันได้ (Comparability) ความเหมาะสม (Appropriateness) ความครบถ้วน (Completeness) ความชัดเจน (Clarity) ความทันต่อเวลา (Timeliness) ความสะดวก (Convenience) และการปฏิบัติตามกฎหมายหรือกฎเกณฑ์ที่เกี่ยวข้อง (Governance and Enforcement)

ส่วนที่ 5 การปฏิบัติเกี่ยวกับกรณีผู้วิเคราะห์หลักทรัพย์มีประโยชน์ทับซ้อน

ซึ่งในส่วนนี้ได้รวมการแก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายอาญา เช่น ในมาตรา 906 ได้กล่าวถึงความรับผิดชอบของบริษัทในการรายงานทางการเงิน (Corporate Responsibility for Financial Report) ว่าถ้าหากผู้บริหารลงลายมือชื่อรับรองในรายงานทางการเงินทั้งที่รายงานนั้นไม่เป็นไปตามกฎเกณฑ์ที่กำหนด ผู้บริหารจะถูกปรับไม่เกิน 1 ล้านดอลลาร์สหรัฐ หรือจำคุกไม่เกิน 10 ปี หรือทั้งจำทั้งปรับ แต่หากผู้บริหารจงใจลงลายมือชื่อรับรองในรายงานทางการเงิน ทั้งที่รายงานนั้นไม่เป็นไปตามกฎเกณฑ์ที่กำหนดผู้บริหรจะต้องถูกปรับไม่เกิน 5 ล้านดอลลาร์สหรัฐ หรือจำคุกไม่เกิน 20 ปี หรือทั้งจำทั้งปรับ

สำหรับงานวิจัยนี้มุ่งที่จะศึกษาถึงผลกระทบจากการปฏิบัติตามมาตรา 404 ของ Sarbanes-Oxley Act ที่กำหนดให้ผู้บริหารของบริษัทมหาชน หรือบริษัทที่มีหุ้นซื้อขายในตลาด

หลักทรัพย์ของสหรัฐอเมริกา ต้องมีการกล่าวถึงการควบคุมภายในในรายงานประจำปีของบริษัทในเรื่องดังต่อไปนี้

- ผู้บริหารเป็นผู้มีความรับผิดชอบในการจัดให้มีและดำรงให้มีซึ่งโครงสร้างและวิธีการในการควบคุมภายในของรายงานทางการเงินที่เพียงพอ
- การประเมินความมีประสิทธิภาพของโครงสร้างและวิธีการในการควบคุมภายใน นอกจากนี้ผู้สอบบัญชีก็ต้องทำการประเมินและออกรายงานแสดงความเห็นถึงสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้เกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพของระบบการควบคุมภายในนั้น ซึ่งผู้สอบบัญชีจะต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชี ฉบับที่ 2 ที่คณะกรรมการ PCAOB อนุมัติเมื่อวันที่ 9 มีนาคม 2547

2. แนวคิดการควบคุมภายในตามความหมายของ COSO

มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 400 ย่อหน้าที่ 8 ได้ให้ความหมายของระบบการควบคุมภายในว่าหมายถึง นโยบายและวิธีการปฏิบัติซึ่งผู้บริหารของกิจการกำหนดขึ้น เพื่อช่วยให้บรรลุวัตถุประสงค์ของผู้บริหารที่จะทำให้เกิดความมั่นใจเท่าที่จะสามารถทำได้ว่าการดำเนินธุรกิจเป็นไปอย่างมีระเบียบและมีประสิทธิภาพ ซึ่งรวมถึงการปฏิบัติตามนโยบายของผู้บริหาร การป้องกันรักษาทรัพย์สิน การป้องกันและการตรวจพบการทุจริตและข้อผิดพลาด ความถูกต้องและความครบถ้วนของการบันทึกบัญชี และการจัดทำข้อมูลทางการเงินที่เชื่อถือได้อย่างทันเวลา

ในปี 1992 The Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission หรือ COSO ได้ร่วมกันพัฒนาแนวคิดของระบบการควบคุมภายใน ดังนี้

ระบบการควบคุมภายใน ประกอบด้วยนโยบายและวิธีปฏิบัติงานที่กำหนดขึ้นในองค์กร เพื่อให้ความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลว่ากิจการจะบรรลุวัตถุประสงค์และเป้าหมาย (ศิลาพร ศรีจันเพชร, 2547: 92-93) ในเรื่องต่อไปนี้

- 1) ความเชื่อถือได้ของรายงานทางการเงิน
- 2) ประสิทธิภาพและประสิทธิผลของการดำเนินงาน
- 3) การปฏิบัติตามกฎ ระเบียบ และข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง

การควบคุมภายในตามแนวคิดของ COSO อาจแบ่งได้เป็น 5 องค์ประกอบ (อุษณา ภัทรมนตรี, 2544; ศิลาพร ศรีจันเพชร, 2547) คือ

1. สภาพแวดล้อมของการควบคุม (Control Environment)

สภาพแวดล้อมการควบคุม หมายถึง นโยบาย วิธีการและวิธีปฏิบัติต่างๆที่แสดงให้เห็นถึงทัศนคติของผู้บริหารที่มีต่อการควบคุมภายในของกิจการ เช่น ความซื่อสัตย์และจริยธรรมของ

ผู้บริหาร การมีส่วนร่วมอย่างมีประสิทธิภาพของคณะกรรมการบริหารและคณะกรรมการตรวจสอบ ความรู้ความสามารถของผู้บริหาร ปรัชญาการทำงานของผู้บริหาร โครงสร้างการจ้างองค์กร การมอบหมายอำนาจหน้าที่และความรับผิดชอบ และนโยบายการจัดการด้านบุคลากร เป็นต้น

2. การประเมินความเสี่ยง (Risk Assessment)

กิจการต้องเผชิญกับความเสี่ยงที่เกิดจากทั้งปัจจัยภายใน และปัจจัยภายนอก ผู้บริหารจึงต้องหามาตรการเพื่อจัดการกับความเสี่ยงดังกล่าว โดยขั้นตอนในการประเมินความเสี่ยง คือ

2.1 การกำหนดวัตถุประสงค์ (Objectives setting)

วัตถุประสงค์หรือเป้าหมายของกิจการแบ่งเป็น 2 ระดับ คือ วัตถุประสงค์ระดับกิจการ (Entity Level) ซึ่งกำหนดโดยฝ่ายบริหาร หรือผู้บริหารระดับสูง และวัตถุประสงค์ระดับกิจกรรม (Activity Level) ซึ่งกำหนดโดยผู้บริหารที่รับผิดชอบในกิจกรรมนั้นๆ ซึ่งวัตถุประสงค์ระดับกิจการเป็นเป้าหมายหลักของวัตถุประสงค์ระดับกิจกรรมที่เกี่ยวข้องในระดับรองๆ ลงมา และต้องกำหนดให้สอดคล้องกันเพื่อป้องกันการมีวัตถุประสงค์ที่ขัดแย้งกัน

2.2 การระบุปัจจัยเสี่ยง (Risk Identification)

ความเสี่ยงของกิจการมีสาเหตุทั้งจากภายในกิจการและภายนอกกิจการ ซึ่งปัจจัยต่างๆ เหล่านี้มีผลกระทบต่อวัตถุประสงค์ เป้าหมาย หรือผลการปฏิบัติงานของกิจการ ตัวอย่างปัจจัยเสี่ยงเช่น

- ปัจจัยเสี่ยงภายนอก เช่น การเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยี ลูกค้านิยมหรือความพึงพอใจต่อสินค้าและบริการ การแข่งขันทางการตลาด หรือกฎหมายและระเบียบข้อบังคับใหม่ เป็นต้น

- ปัจจัยเสี่ยงภายใน เช่น คุณภาพและความสามารถของพนักงาน รวมทั้งนโยบายเกี่ยวกับการบริหารบุคลากรของกิจการ การเปลี่ยนฝ่ายบริหาร หรือ ข้อขัดข้องทางกิจกรรมประมวลผลที่มีผลเสียร้ายแรงต่อการปฏิบัติงาน เป็นต้น

2.3 การวิเคราะห์ความเสี่ยง (Risk Analysis)

การวิเคราะห์ความเสี่ยงหมายถึงการประเมินระดับความสำคัญของความเสี่ยง (significant of risk) การกำหนดโอกาสที่จะเกิด (likelihood) หรือความถี่ (frequency) ที่จะเกิด และการพิจารณาวิธีการที่จะจัดการกับความเสี่ยงที่มีความสำคัญหรือมีโอกาสจะเกิดสูง

2.4 การบริหารความเสี่ยงหรือความเปลี่ยนแปลง (Risk or Change Management)

หากประเมินพบว่าจุดใดมีความเสี่ยงสูง ผู้บริหารต้องหาวิธีบริหารลดความเสี่ยงให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ วิธีบริหารความเสี่ยงที่ใช่ ได้แก่

1. การจั้ดระบบการควบคุมเพื่อป้องกัน ลด หรือค้้นพบความเสี่ยงอย่างเหมาะสม และทันต่อเวลา
2. การกระจายความเสี่ยง (Diversify the risk) เป็นการกระจายความเสี่ยงออกไป ในหลายกิจกรรม
3. การแบ่งความเสี่ยง (Share the risk) เป็นการหาผู้รับผิดชอบร่วมในความเสี่ยง หรือการจั้ดประกันภัย
4. การกำหนดแผนสำรองในเหตุฉุกเฉิน (Contingency Planning)

3. กิจกรรมการควบคุม (Control Activities)

กิจกรรมการควบคุม หมายถึง การกระทำที่สนับสนุนการปฏิบัติงานให้เป็นไปตาม นโยบาย วิธีปฏิบัติงาน และคำสั่งต่างๆที่ฝ่ายบริหารกำหนด หรือเป็นกิจกรรมที่กำหนดขึ้นเพื่อ ป้องกัน ค้้นพบ หรือลดความเสี่ยงที่จะเกิดขึ้นได้ตามผลการประเมินความเสี่ยง ตัวอย่างกิจกรรม การควบคุมที่ระบุในรายงาน COSO ได้แก่

1. การกำหนดนโยบายและวิธีปฏิบัติงานที่ชัดเจน (Policies and Procedures)
2. การสอบทานโดยผู้บริหารสูงสุด (Top Management Review)
3. การสอบทานโดยผู้บริหารระดับกลาง (Functional Management Review)
4. การควบคุมการประมวลผลข้อมูล (Controls over Information Processing)
5. การควบคุมทางกายภาพ (Physical Controls) เป็นการดูแลป้องกันทรัพย์สินที่มี รูปร่างมีตัวตน
6. การแบ่งแยกหน้าที่ (Segregation of Duties)
7. การใช้ดัชนีวัดผลการดำเนินงานที่สำคัญ (Key Performance Indicators)
8. การจั้ดทำหลักฐานเอกสาร (Documentation)

4. สารสนเทศและการสื่อสาร (Information and Communication)

สารสนเทศมีความสำคัญต่อการปฏิบัติงานของบุคลากรทุกคน ไม่ว่าจะเป็นผู้บริหาร หรือ ผู้ปฏิบัติงานในทุกกระดับ องค์กรจึงต้องระบุสารสนเทศที่จำเป็นต้งใช้ และสื่อสารในรูปแบบ และ ช่วงเวลาที่เหมาะสมเพื่อช่วยให้บุคลากรต่างๆสามารถปฏิบัติงานให้สำเร็จลุล่วงได้ โดยสามารถ อธิบายความหมายของแต่ละองค์ประกอบ ได้ดังต่อไปนี้

4.1 สารสนเทศ (Information) หมายความว่าสารสนเทศทางการบัญชี และสารสนเทศ ที่เกี่ยวกับการดำเนินงานด้านอื่นๆ ทั้งที่เป็นสารสนเทศจากแหล่งภายในและแหล่งภายนอก ซึ่ง ลักษณะสารสนเทศที่ดีควรเหมาะสมกับการใช้ ถูกต้องสมบูรณ์ เป็นปัจจุบัน และสะดวกในการ เข้าถึง

4.2 การสื่อสาร (Communication) หมายถึง การจัดให้มีความเข้าใจอันดีระหว่างบุคคลที่มีหน้าที่ความรับผิดชอบในงานที่สัมพันธ์กัน ซึ่งควรจัดระบบสื่อสารให้สารสนเทศที่มีส่งถึงผู้ที่ควรได้รับ หรือมีไว้พร้อมอย่างทันกาล และการสื่อสารที่ดีต้องเป็นการสื่อสารสองทาง คือมีการรับและส่งข้อมูลแบบโต้ตอบกันได้

5. การติดตามและประเมินผล (Monitoring)

การติดตามและประเมินผลระบบการควบคุมภายในช่วยให้ผู้บริหารมั่นใจได้ว่านโยบายและวิธีการต่างๆ ที่กำหนดไว้มีการปฏิบัติตามอย่างมีประสิทธิภาพ ซึ่งองค์ประกอบย่อยในการติดตามและประเมินผล ได้แก่

5.1 การติดตามผลในระหว่างการปฏิบัติงาน หรือการติดตามผลอย่างต่อเนื่อง (On Going Monitoring) หมายถึง การสังเกต การติดตาม การมีระบบรายงานความคืบหน้าของงาน รวมทั้งการสอบทานหรือการยืนยันยอดระหว่างการปฏิบัติงาน

5.2 การประเมินผลเป็นรายครั้ง (Separate Evaluation) มีวัตถุประสงค์มุ่งเน้นไปที่ประสิทธิผลของการควบคุมภายใน ณ ช่วงเวลาใดเวลาหนึ่งที่กำหนด ซึ่งการประเมินผลเป็นรายครั้งได้แก่ การประเมินการควบคุมด้วยตนเอง (Control Self-Assessment) และการประเมินการควบคุมอย่างเป็นอิสระ (Independent Assessments) โดยชอบเขตและความถี่ในการประเมินรายครั้งขึ้นอยู่กับประเมินความเสี่ยง และประสิทธิผลของวิธีการติดตามผลอย่างต่อเนื่องเป็นหลัก

5.3 การรายงานข้อบกพร่องและการสั่งการแก้ไข (Reporting Deficiencies) เช่น การจัดทำรายงานแสดงผลความคลาดเคลื่อนของการดำเนินงานเป็นระยะๆ

3. การประเมินผลการควบคุมภายใน

ตามแนว COSO การควบคุมภายในจะถือว่ามีประสิทธิผลหรือบรรลุในแต่ละวัตถุประสงค์ก็ต่อเมื่อคณะกรรมการบริหาร และฝ่ายบริหารบริษัทมีความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลว่า

- คณะกรรมการบริหารและฝ่ายบริหารบริษัทเข้าใจถึงระดับความสำเร็จของผลงานจริงเมื่อเทียบกับเป้าหมายหรือวัตถุประสงค์ที่กิจการกำหนดไว้ (Operation Objectives)
- งบการเงินที่เผยแพร่สู่สาธารณชนได้จัดทำอย่างเชื่อถือได้ (Financial Objectives)
- มีการปฏิบัติให้สอดคล้องตามที่กฎหมายหรือระเบียบกฎเกณฑ์ได้กำหนดไว้ (Compliance Objectives)

กระบวนการและเทคนิคการประเมินผลการควบคุมภายใน

กระบวนการและเทคนิคการประเมินผลการควบคุมภายใน แบ่งออกเป็น 3 ขั้นตอน (อุษณา ภัทรมนตรี, 2544) คือ

1. การวางแผนและทำความเข้าใจโครงสร้างระบบการควบคุมภายใน
2. การทดสอบประสิทธิผลของระบบการควบคุมภายใน แบ่งออกเป็น 3 ระยะที่สำคัญคือ
 - 2.1 การประเมินผลขั้นต้น คือ การประเมินความเพียงพอของโครงสร้างและรูปแบบการควบคุมที่กำหนดขึ้น โดยผู้ประเมินอาจใช้วิธีสอบถาม ประชุมปรึกษาหารือกับผู้ปฏิบัติงานจริง ผู้ที่ได้รับผลกระทบจากการควบคุม รวมทั้งการสอบทานผลที่ได้รับจากแบบสอบถามการควบคุม และการประเมินแผนภาพการควบคุมภายใน
 - 2.2 การทดสอบการควบคุม คือ การประเมินว่าการปฏิบัติงานจริงเป็นไปตามระบบหรือไม่ อย่างไร โดยใช้วิธีทดสอบแบบจำกัด หรือเลือกทดสอบการปฏิบัติงานในบางจุดเพื่อพิสูจน์ความถูกต้อง รวมทั้งการตรวจสอบเอกสารหลักฐานที่ต้องทำตามวิธีการควบคุมภายในนั้น
 - 2.3 การประเมินผลขั้นสุดท้ายเป็นการทดสอบเนื้อหาสาระ (Substantive Test) เพื่อให้ทราบว่าผลกระทบมีนัยสำคัญต่อกิจการ หรืองบการเงินหรือไม่

3. การสรุปผลและรายงาน

ผู้ประเมินต้องสรุปความเห็นจากหลักฐาน และข้อสังเกตที่พบทั้งหมดไว้ เพื่อเสนอรายงานต่อผู้บริหารพร้อมข้อเสนอแนะวิธีการแก้ไขที่เห็นว่าเหมาะสมและปฏิบัติได้ นอกจากนี้ผู้ประเมินจะต้องติดตามผลการแก้ไข และนำผลที่ได้จากการประเมินในแต่ละครั้งไปปรับปรุงวิธีการประเมินผลในครั้งต่อไป

เครื่องมือและวิธีการที่ใช้ในการประเมินผลการควบคุมภายใน

เครื่องมือและวิธีการที่นิยมใช้ในการประเมินผลการควบคุมภายใน (อุษณา ภัทรมนตรี, 2544; ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และสมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทย, 2548) ได้แก่

1. กระดาษทำการประเมินผลองค์ประกอบการควบคุมภายใน เป็นแบบฟอร์มที่แนะนำโดย COSO ซึ่งมี 3 แบบ คือ
 - แบบฟอร์มประเมินองค์ประกอบ
 - แบบฟอร์มประเมินกิจกรรมควบคุม และ
 - แบบฟอร์มประเมินการควบคุมโดยรวม
2. แผนภาพการประเมินผลการควบคุมภายใน (Internal Control Flowchart) โดยการเขียนแผนภาพแสดงลำดับเหตุการณ์ และขั้นตอนการทำงานต่างๆตั้งแต่ต้นจนจบขั้นตอนของงานที่จะประเมินนั้น ซึ่งการจัดทำแผนภาพการประเมินผลการควบคุมภายในที่ดีต้องแสดงถึงการ

แบ่งแยกหน้าที่งาน ชนิดและจำนวนเอกสารที่ใช้ รวมทั้งจุดควบคุมภายในที่สำคัญที่ผู้ประเมินจะใช้เป็นแนวทางในการวิเคราะห์ความเหมาะสมของขั้นตอน หรือกระบวนการต่างๆ ได้อย่างชัดเจน

3. การใช้แบบสอบถามเกี่ยวกับการควบคุมภายใน (Internal Control Questionnaire) แบบสอบถามประกอบด้วยคำถามที่เฉพาะเจาะจงถึงระบบการควบคุมภายใน ซึ่งคำถามแต่ละคำถามต้องการคำตอบที่จะทำให้ทราบได้ว่าวิธีการควบคุมอย่างหนึ่งอย่างใดโดยเฉพาะนั้นมีอยู่หรือไม่ คำถามที่ใช้ในแบบสอบถามมักจะเป็นคำถามที่กำหนดให้ตอบว่า “ใช่” หรือ “ไม่ใช่” ซึ่งคำถามที่คำตอบคือ “ใช่” แสดงถึง มีการใช้วิธีการควบคุมภายในอยู่ ส่วนคำตอบว่า “ไม่ใช่” แสดงว่าไม่ได้ใช้วิธีการควบคุมนั้นหรืออาจจะมีจุดอ่อนของการควบคุมภายในอยู่ในประเด็นนั้น ข้างหลังของคำถามแต่ละข้อจะมีที่ว่างเพื่อให้ผู้ตรวจสอบภายในระบุความคิดเห็น หรือคำอธิบายสั้นๆ ที่เห็นว่าจำเป็น โดยการตอบแบบสอบถามอาจใช้วิธีการสัมภาษณ์ หรือใช้การส่งแบบสอบถามให้ผู้รับการตรวจสอบตอบคำถามเหล่านั้นแล้วส่งให้ผู้ตรวจสอบภายในทำการสอบทาน

แบบสอบถามมีข้อดี คือ ช่วยให้ผู้ตรวจสอบภายในไม่หลงลืมคำถามที่สำคัญ เนื่องจากแบบสอบถามมีรายละเอียดค่อนข้างมากและมีโครงสร้างที่เป็นทางการ อย่างไรก็ตามแบบสอบถามเกี่ยวกับการควบคุมภายในก็มีข้อเสียคือ ผู้ตอบแบบสอบถามอาจเกิดความเบื่อหน่ายในการตอบแบบสอบถาม เนื่องจากความยาวของแบบสอบถามและคำถามที่ค่อนข้างละเอียด อาจส่งผลให้ผู้ตอบพิจารณาเพียงผิวเผินในการตอบแต่ละคำถาม ซึ่งการกระทำดังกล่าวอาจนำไปสู่สมมติฐานที่ผิดพลาดได้

4. การ Walk-Through คือ การตามรอยกระบวนการปฏิบัติงานของงานใดงานหนึ่งโดยผ่านวิธีการปฏิบัติงานที่ละขั้นๆ ตั้งแต่เริ่มเกิดจนกระทั่งเสร็จสิ้นกระบวนการนั้น ซึ่งปกติจะมีอยู่ 2 แบบ ได้แก่

4.1 การ Walk-Through กระบวนการปฏิบัติงานผ่านแต่ละขั้นตอนงาน (Procedural Walk-Through) ซึ่งผู้ตรวจสอบภายในจะจัดทำเอกสารประกอบการ Walk-Through โดยระบุขั้นตอนการปฏิบัติงานที่จะทำการ Walk-Through และจะมีช่องว่างสำหรับทำเครื่องหมายเพื่อระบุว่าขั้นตอนการปฏิบัติงานแต่ละขั้นได้มีการดำเนินการหรือไม่

4.2 การ Walk-Through กระบวนการปฏิบัติงานโดยผ่านทางเอกสารแต่ละขั้นที่ต้องจัดทำ (Documentation Walk-Through)

ข้อดีของการ Walk-Through คือ การ Walk-Through จะให้ข้อมูลที่เป็นจริงแก่ผู้ตรวจสอบภายใน เนื่องจากผู้ตรวจสอบผู้นั้นจะเป็นผู้รับข้อมูลโดยตรง นอกจากนี้ การ Walk-Through ยังให้ความเข้าใจในขั้นตอนการปฏิบัติงานบางอย่างได้ดีกว่าการศึกษาจากเอกสาร หรือการพูดคุยกับผู้รับการตรวจสอบอีกด้วย

4. ผลงานวิจัยเกี่ยวกับผลกระทบจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 ของ Sarbanes-Oxley Act

Bryan and Lilien (2004) ได้ทำการศึกษาถึงความสัมพันธ์ระหว่างลักษณะของบริษัท และจุดอ่อนที่มีสาระสำคัญของการควบคุมภายใน โดยศึกษาจากบริษัทที่มีการเปิดเผยจุดอ่อนที่มีสาระสำคัญของการควบคุมภายในเนื่องจากการประเมินการควบคุมภายในตามข้อกำหนดมาตรา 404 ของ Sarbanes-Oxley Act ซึ่งมีจำนวนทั้งหมด 161 บริษัท ผลการวิจัยพบว่าธุรกิจบริการ และอุตสาหกรรมอิเล็กทรอนิกส์ มีจุดอ่อนที่มีสาระสำคัญมากที่สุดคือ ร้อยละ 36 ของจำนวนตัวอย่างทั้งหมด รองลงมาคืออุตสาหกรรมเกี่ยวกับอุปกรณ์และเครื่องใช้ (ร้อยละ 8.7) และสถาบันทางการเงิน (ร้อยละ 7.45) ตามลำดับ และเมื่อเปรียบเทียบบริษัทที่อยู่ในอุตสาหกรรมเดียวกัน พบว่าบริษัทที่มีจุดอ่อนของการควบคุมภายในที่มีสาระสำคัญจะมีขนาดเล็กกว่า มีผลการดำเนินงานต่ำกว่า และมีความเสี่ยงในหุ้นสูงกว่า ซึ่งแสดงให้เห็นว่าบริษัทที่มีขนาดใหญ่โดยเฉลี่ยจะมีทรัพยากรที่จะใช้เพื่อสร้างการควบคุมภายในที่มีประสิทธิผลมากกว่าบริษัทที่มีขนาดเล็ก

Ernst and Young (2004) ได้สำรวจผลกระทบจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 ของ Sarbanes-Oxley Act จากบริษัทจำนวน 100 บริษัท พบว่าบริษัทจำนวนร้อยละ 70 ใช้เวลาเพื่อการปฏิบัติตามข้อกำหนดดังกล่าวโดยเฉลี่ยมากกว่า 10,000 ชั่วโมง โดยบริษัทขนาดใหญ่จะใช้เวลาโดยเฉลี่ยมากกว่าบริษัทขนาดเล็ก ผลการสำรวจพบว่าบริษัทจำนวนร้อยละ 47 มอบหมายให้บุคลากรจากฝ่าย Controller เป็นหัวหน้าทีมในการปฏิบัติตามข้อกำหนดดังกล่าว ในขณะที่บริษัทร้อยละ 27 มอบหมายหน้าที่นี้แก่ผู้ตรวจสอบภายใน สำหรับหน้าที่ในการทดสอบการควบคุม พบว่าบริษัทจำนวนร้อยละ 50-60 มอบหมายหน้าที่นี้ให้แก่ผู้ตรวจสอบภายใน และพบว่ามีบริษัทค่อนข้างน้อยที่มอบหมายให้ Process Owner ทำหน้าที่ดังกล่าว สมาชิกในทีมโดยเฉลี่ยมีจำนวนระหว่าง 11-50 คน สำหรับในเรื่องของเทคโนโลยีที่ใช้พบว่า บริษัท 2 ใน 3 ของบริษัททั้งหมดใช้โปรแกรมสำเร็จรูปเพื่อช่วยในการปฏิบัติตามข้อกำหนด โดยบริษัทร้อยละ 59 ใช้ Excel Spreadsheet หรือ Access Database ในการติดตามการปรับปรุงแก้ไขการควบคุมภายใน บริษัทร้อยละ 23 ใช้โปรแกรมที่สร้างขึ้นเองภายในองค์กร หรือซื้อจากบริษัทซอฟต์แวร์ Big 4 เช่น Risk Navigator, On Project, Open Pages, Handy Soft และ Movaris ผลการสำรวจยังพบว่าวิธีการหลักๆที่บริษัทใช้ในการประเมินการควบคุมภายในมี 3 วิธี ได้แก่ (1) การสัมภาษณ์ผู้บริหารระดับสูง (2) การทำการสำรวจ และ (3) การทดสอบการควบคุมโดยตรง นอกจากนี้ผลการสำรวจพบว่า บริษัทจำนวนมากกว่าร้อยละ 80 มีการใช้บริการจากที่ปรึกษาจากภายนอก โดยส่วนใหญ่จ้างมาเพื่อช่วยในเรื่องเกี่ยวกับเทคโนโลยีและสารสนเทศ และในเรื่องของภาษี

Financial Executive International (2004) ได้สำรวจผลกระทบจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 ของ Sarbanes-Oxley Act จากบริษัทมหาชนที่เป็นสมาชิกของสถาบันจำนวน 224 บริษัท โดยสำรวจผลกระทบดังกล่าวในช่วงระหว่างเดือนมกราคม ถึงเดือนกรกฎาคม ปี 2004 ผลการสำรวจพบว่าค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 ประกอบด้วยค่าใช้จ่ายหลักๆ 3 ประเภท ได้แก่ (1) เงินเดือนหรือค่าจ้างบุคลากรที่รับผิดชอบเรื่องดังกล่าวภายในองค์กร (2) ค่าใช้จ่ายภายนอก เช่น ค่าที่ปรึกษาผู้เชี่ยวชาญจากภายนอก และค่าโปรแกรมสำเร็จรูป และ (3) ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีสำหรับการตรวจสอบเพื่อแสดงความเห็นต่อความมีประสิทธิภาพของระบบการควบคุมภายใน ซึ่งผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ในส่วนสาระสำคัญ ซึ่งค่าใช้จ่ายรวมโดยเฉลี่ยในเดือนมกราคมมีจำนวนเท่ากับ 1.9 ล้านดอลลาร์สหรัฐ และเพิ่มขึ้นเป็นจำนวน 3.1 ล้านดอลลาร์สหรัฐ ในเดือนกรกฎาคมปีเดียวกันนี้ เมื่อพิจารณาเฉพาะบริษัทที่มีขนาดใหญ่ (ระดับรายได้ประจำปีมากกว่าหรือเท่ากับ 1 พันล้านเหรียญดอลลาร์สหรัฐ) พบว่ามีค่าใช้จ่ายรวมโดยเฉลี่ยในเดือนมกราคมมีจำนวนเท่ากับ 3.0 ล้านดอลลาร์สหรัฐ และเพิ่มขึ้นเป็นจำนวน 5.2 ล้านดอลลาร์สหรัฐ ในเดือนกรกฎาคม นอกจากนี้ ผลการสำรวจยังพบว่า บริษัทกลุ่มตัวอย่างมีค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีในเดือนมกราคมจำนวนเท่ากับ 590,100 เหรียญดอลลาร์สหรัฐ และเพิ่มขึ้นเป็นจำนวน 823,200 เหรียญดอลลาร์สหรัฐ ในเดือนกรกฎาคม และเมื่อพิจารณาเฉพาะบริษัทที่มีขนาดใหญ่ พบว่ามีค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีในเดือนมกราคมจำนวนเท่ากับ 0.92 ล้านดอลลาร์สหรัฐ และเพิ่มขึ้นเป็นจำนวน 1.33 ล้านดอลลาร์สหรัฐ ในเดือนกรกฎาคมปีเดียวกันนี้

PricewaterhouseCoopers (2004) ได้ทำการสำรวจผลกระทบของ Sarbanes-Oxley Act ที่มีต่อการตรวจสอบภายในผ่านทาง PWC IA Alert Internet Survey ซึ่งมีบริษัทที่เข้าร่วมตอบแบบสอบถามจำนวน 441 บริษัท โดยบริษัทจำนวนร้อยละ 71 ของบริษัททั้งหมดเป็นบริษัทมหาชน และผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่เป็นผู้ดำเนินการฝ่ายตรวจสอบภายใน ผลการสำรวจพบว่าบริษัทจำนวนร้อยละ 41 ของบริษัททั้งหมดมีการเพิ่มจำนวนคนในทีมงานตรวจสอบภายใน ในขณะที่บริษัทจำนวนร้อยละ 49 ไม่มีการเปลี่ยนแปลงจำนวนคนในทีมงานตรวจสอบภายใน และบริษัทจำนวนร้อยละ 10 มีการลดจำนวนคนในทีมงานตรวจสอบภายใน โดยพบว่าบริษัทจำนวนมากกว่าร้อยละ 50 ของบริษัททั้งหมดได้ใช้ทรัพยากรตรวจสอบภายในจำนวนมากกว่าหรือเท่ากับร้อยละ 20 ของทรัพยากรทั้งหมดไปในการปฏิบัติตามข้อกำหนดของ Sarbanes-Oxley Act ผลการสำรวจยังพบว่า บริษัทจำนวนร้อยละ 35 ของบริษัททั้งหมดมีการจ้างที่ปรึกษาจากภายนอกเพื่อช่วยในการปฏิบัติตามข้อกำหนดของ Sarbanes-Oxley Act นอกจากนี้งานวิจัยยังได้สำรวจถึงลักษณะงานของผู้ตรวจสอบภายในที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติตามข้อกำหนดของ

Sarbanes-Oxley Act ซึ่งได้แก่ การจัดทำเอกสารเกี่ยวกับการควบคุมภายใน การออกแบบวิธีการทดสอบกระบวนการดำเนินงานต่างๆ การ Walk – Through และการสอบทานการทดสอบการควบคุมภายในของฝ่ายบริหาร

Carcello, Hermanson and Raghunandan (2005) ได้ทำการศึกษาการเปลี่ยนแปลงของการตรวจสอบภายในของบริษัทจดทะเบียนในสหรัฐอเมริกา ในระหว่างช่วงเวลาของการล้มละลายของบริษัทเอนรอน และบริษัทเวสต์คอม และการออกกฎหมาย Sarbanes-Oxley Act โดยพวกเขาได้ส่งแบบสอบถามไปยังผู้อำนวยการฝ่ายตรวจสอบภายในของบริษัทจดทะเบียนจำนวน 271 บริษัท ผลการสำรวจพบว่าประมาณ และจำนวนที่มงานการตรวจสอบภายในของบริษัทกลุ่มตัวอย่างในปี 2002 เพิ่มขึ้นมากกว่าร้อยละ 10 จากงบประมาณ และจำนวนที่มงานในปี 2001 และจำนวนความถี่และเวลาในการประชุมระหว่างฝ่ายตรวจสอบภายในและคณะกรรมการตรวจสอบในปี 2002 เพิ่มขึ้นมากกว่าร้อยละ 25 จากจำนวนความถี่และเวลาในการประชุมปี 2001 นอกจากนี้ยังพบว่าบริษัทที่มีขนาดเล็กจะมีการเพิ่มงบประมาณการตรวจสอบภายในในจำนวนมากกว่าบริษัทที่มีขนาดใหญ่ และบริษัทที่มีทรัพยากรทางการเงิน (financial resource) หรือมีความเสี่ยงในสภาพคล่อง (liquidity risk) มาก จะใช้งบประมาณและจำนวนที่มงานในการตรวจสอบภายในมากกว่าบริษัทที่มีทรัพยากรทางการเงิน หรือมีความเสี่ยงในสภาพคล่องน้อย

Charles River Associate; CRA (2005, 2006) ได้สำรวจผลกระทบในปีแรกจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 ของ Sarbanes-Oxley Act ของบริษัทใน Fortune1000 จำนวน 90 บริษัท พบว่าบริษัทกลุ่มตัวอย่างมีค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามข้อกำหนดโดยเฉลี่ยจำนวน 7.8 ล้านดอลลาร์สหรัฐต่อบริษัท โดยคิดเป็นค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี 1.9 ล้านดอลลาร์สหรัฐ และค่าใช้จ่ายอื่นๆ ได้แก่ ค่าจ้างหรือเงินเดือนพนักงานผู้ที่รับผิดชอบในการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 ค่าที่ปรึกษาจากภายนอก ค่าจัดหาพนักงาน ค่าจัดฝึกอบรม และค่าโปรแกรมสำเร็จรูป จำนวน 5.9 ล้านดอลลาร์สหรัฐ และเมื่อแบ่งกลุ่มบริษัทออกเป็นบริษัทที่มีขนาดเล็ก (มีเงินทุนจำนวน 75-700 ล้านดอลลาร์สหรัฐ) และบริษัทที่มีขนาดใหญ่ (มีเงินทุนจำนวนมากกว่า 700 ล้านดอลลาร์สหรัฐ) ได้ผลสรุปคือ บริษัทที่มีขนาดเล็กเกิดค่าใช้จ่ายในปีแรกโดยเฉลี่ยจำนวน 1.5 ล้านดอลลาร์สหรัฐ โดยร้อยละ 35 ของค่าใช้จ่ายทั้งหมดเป็นค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ซึ่งบริษัทที่มีขนาดเล็กมีความคาดหวังว่าค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 ในปีที่สองจะลดลงโดยประมาณจำนวน 900,000 ดอลลาร์สหรัฐ สำหรับบริษัทที่มีขนาดใหญ่เกิดค่าใช้จ่ายในปีแรกโดยเฉลี่ยจำนวน 7.3 ล้านดอลลาร์สหรัฐ เป็นค่าธรรมเนียมในการสอบบัญชีจำนวน 1.9 ล้านดอลลาร์สหรัฐ ซึ่งบริษัท

ขนาดใหญ่มีความคาดหวังว่าค่าใช้จ่ายในปีที่ 2 จะลดลงร้อยละ 42 จากค่าใช้จ่ายในปีแรก โดยทั้งบริษัทที่มีขนาดเล็กและขนาดใหญ่มีความเห็นว่าปัจจัยที่จะช่วยทำให้ค่าใช้จ่ายลดลงได้แก่ การลดลงของค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับเอกสารการควบคุมภายใน ความมีประสิทธิภาพในการทดสอบการควบคุมภายในที่เพิ่มขึ้น และการลดลงของการปรับปรุงแก้ไขการควบคุมภายใน นอกจากนี้งานวิจัยยังได้สอบถามเกี่ยวกับจำนวนข้อบกพร่องเกี่ยวกับการควบคุมภายในที่พบภายหลังการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายใน ซึ่งพบว่ามีโดยเฉลี่ยจำนวน 348 จุดต่อบริษัท มีการปรับปรุงแก้ไขแล้วทั้งหมดจำนวน 271 จุด และคาดว่าจะถูกปรับปรุงแก้ไขเพิ่มเติมอีก 77 จุด

ในปี 2006 CRA ได้ทำการวิจัยต่อเนื่องจากงานวิจัยในปี 2005 เกี่ยวกับผลกระทบจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 ของ Sarbanes-Oxley Act ในปีที่สอง โดยใช้กลุ่มตัวอย่างเดิมจากฐานข้อมูลของ Fortune 1000 ผลจากการสำรวจพบว่าในปีที่สอง บริษัทมีค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีลดลงไม่มากนัก โดยบริษัทขนาดเล็กและบริษัทขนาดใหญ่มีค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีลดลงร้อยละ 20.6 และร้อยละ 22.3 จากค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีปีแรก ตามลำดับ ซึ่งการลดลงของค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีเป็นผลมาจากการลดลงของจุดควบคุมหลักที่ถูกนำมาทดสอบ และการเพิ่มขึ้นของความเชื่อถือในผลงานของผู้ตรวจสอบภายในของผู้สอบบัญชี อย่างไรก็ตาม เมื่อพิจารณาจากค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 ทั้งหมด ซึ่งได้แก่ ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นภายในบริษัท ค่าจ้างที่ปรึกษาจากภายนอก รวมถึงค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี จะเห็นได้ว่าลดลงค่อนข้างมาก โดยบริษัทขนาดเล็กและบริษัทขนาดใหญ่มีค่าใช้จ่ายดังกล่าวลดลงร้อยละ 30.7 และร้อยละ 43.9 จากค่าใช้จ่ายปีแรก ตามลำดับ ซึ่งการลดลงของค่าใช้จ่ายเป็นผลมาจากความรู้และความเชี่ยวชาญในการปฏิบัติงานและการทดสอบการควบคุมที่เพิ่มขึ้น (Learning Curve) การลดลงของเอกสารต่างๆ เนื่องจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดดังกล่าวในปีแรกทำให้ระบบเอกสารสมบูรณ์ ส่งผลให้ในปีที่สองไม่ต้องจัดทำเอกสารซ้ำอีก และเหตุผลประการสุดท้ายคือการลดลงของการจ้างบุคคลจากภายนอก

Deloitte and Touche (2005) ได้ทำการสำรวจผลจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 ของ Sarbanes-Oxley Act ของ CFO ของบริษัทมหาชนจำนวน 70 บริษัท พบว่าค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดดังกล่าว ส่วนใหญ่เป็นค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี และค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการปรับปรุงเทคโนโลยีสารสนเทศ ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่เชื่อว่าค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 จะลดลง เนื่องจากค่าใช้จ่ายส่วนใหญ่ในปีแรกที่ปฏิบัติตามข้อกำหนดเป็นค่าใช้จ่ายเริ่มแรก (First - time cost) ซึ่งผู้ตอบแบบสอบถามร้อยละ 83 มีความเห็นว่าค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นมากกว่าประโยชน์ที่ได้รับ โดยผู้ตอบแบบสอบถามมีเห็นว่าการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 มีประโยชน์ทำให้ผู้บริหารของบริษัทมี

ความเข้าใจในความเสี่ยงและการควบคุมเพื่อลดความเสี่ยงนั้นมากที่สุด รองลงมาคือทำให้เกิดการปรับปรุงการควบคุมภายในและลดข้อผิดพลาดที่มีสาระสำคัญ เพิ่มความน่าเชื่อถือให้แก่การเงิน และเพิ่มความมีประสิทธิภาพและความมีประสิทธิภาพของงบการเงินและการดำเนินงาน สำหรับปัญหาที่พบคือ การขาดแนวทางในการปฏิบัติ ความกดดันเรื่องเวลา และปัญหาในการกำหนดขอบเขต และความเสี่ยงสำคัญในการทดสอบ สำหรับผู้ที่มีบทบาทและความรับผิดชอบในการควบคุมดูแลการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 ผู้ตอบแบบสอบถามร้อยละ 38 ตอบว่าเป็นผู้อำนวยการด้านบัญชีและการเงิน ร้อยละ 25 ตอบว่าเป็นผู้ตรวจสอบภายใน และร้อยละ 16 ตอบว่าเป็นทีมงานที่มีความรับผิดชอบในการปฏิบัติตามมาตรา 404 โดยเฉพาะ ซึ่งผู้ตอบแบบสอบถามร้อยละ 39 มีการวางแผนที่จะจัดตั้งทีมงานดังกล่าว นอกจากนี้ผู้ตอบแบบสอบถามจำนวนร้อยละ 59 มีการจัดโปรแกรมการฝึกอบรมอย่างต่อเนื่องเพื่อพัฒนาทักษะของผู้ที่มีความรับผิดชอบในการปฏิบัติตามข้อกำหนดดังกล่าว

Miller and Rittenberg (2005) ได้ทำการสำรวจความคิดเห็นผู้อำนวยการฝ่ายตรวจสอบภายในที่เป็นสมาชิกของ IIA เกี่ยวกับค่าใช้จ่ายและประโยชน์ที่ได้รับจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 ของ Sarbanes-Oxley Act ผ่านทางฐานข้อมูลของ IIA Research department และ GAIN ซึ่งได้รับการตอบกลับจากผู้ตอบแบบสอบถามจำนวน 171 ราย ผลการสำรวจพบว่าผู้ตอบแบบสอบถามโดยเฉลี่ยร้อยละ 72 มีความเห็นว่าการใช้จ่ายที่เกิดขึ้นมากกว่าประโยชน์ที่ได้รับ โดยความคิดเห็นดังกล่าวแตกต่างกันไปตามประเภทของอุตสาหกรรม โดยจากจำนวนผู้ตอบว่าค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นมากกว่าประโยชน์ที่ได้รับจำนวนร้อยละ 72 นี้ เป็นธุรกิจประกันภัยร้อยละ 81 อุตสาหกรรมการผลิตร้อยละ 80 อุตสาหกรรมทางเทคโนโลยีร้อยละ 75 สถาบันทางการเงินร้อยละ 61 และธุรกิจการค้าปลีกร้อยละ 50 ตามลำดับ อย่างไรก็ตามผู้ตอบแบบสอบถามร้อยละ 43 มีความเห็นว่าการใช้จ่ายในการปฏิบัติตามข้อกำหนดดังกล่าวในปีต่อไปจะลดลง เนื่องจากเหตุผลหลัก 3 ข้อคือ (1) เอกสารเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายในมีความสมบูรณ์ (2) ผู้บริหารมีความเข้าใจในกระบวนการประเมินประสิทธิภาพและสิ่งที่กฎหมายกำหนด และ (3) ค่าบริการที่จ่ายให้แก่ผู้ให้บริการจากภายนอกลดลง ผู้ทำวิจัยยังได้ทำการสำรวจถึงระบบการควบคุมภายในที่ถูกปรับปรุงแก้ไขภายหลังจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 ซึ่งพบว่าการควบคุมภายในที่ถูกปรับปรุงแก้ไขแบ่งออกเป็น 4 ประเภท คือ (1) สภาพแวดล้อมการควบคุม (2) กิจกรรมการป้องกันการทุจริต (3) การควบคุมเกี่ยวกับรายการบัญชีที่มักถูกตกแต่งบัญชี (4) การควบคุมเกี่ยวกับรายการบัญชีที่เกิดขึ้นเป็นประจำ โดยการควบคุมที่ถูกปรับปรุงแก้ไขมากที่สุด 2 อันดับแรก คือ สภาพแวดล้อมการควบคุม และกิจกรรมการป้องกันการทุจริต เมื่อพิจารณาเฉพาะสภาพแวดล้อมการควบคุม พบว่าผู้ตอบแบบสอบถามมากกว่าร้อยละ 70 ต้องทำการปรับปรุงในเรื่องเกี่ยวกับ

ความรู้ และการมีส่วนร่วมของคณะกรรมการตรวจสอบ นอกจากนี้ผู้วิจัยยังได้ทำการสำรวจถึงผู้ที่มีความรับผิดชอบในการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 ซึ่งผู้ตอบแบบสอบถามจำนวนร้อยละ 41 ตอบว่าเป็นหน้าที่ของผู้บริหาร ร้อยละ 39 ตอบว่าเป็นหน้าที่ของ Controller และร้อยละ 20 ตอบว่าเป็นหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายใน

Doyle, Ge and McVay (2006) ได้ศึกษาถึงปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับจุดอ่อนของการควบคุมภายในของรายงานทางการเงิน โดยศึกษาจากบริษัทที่เปิดเผยจุดอ่อนที่มีสาระสำคัญของการควบคุมภายในของรายงานทางการเงินภายใต้ข้อกำหนดมาตรา 302 และมาตรา 404 ของ Sarbanes-Oxley Act ในช่วงเดือนสิงหาคมปี 2002 ถึงเดือนสิงหาคมปี 2005 ซึ่งมีจำนวนทั้งหมด 779 บริษัท จากการวิจัยพบว่าบริษัทที่มีจุดอ่อนของการควบคุมภายในมักจะมีขนาดเล็กกว่า มีฐานะทางการเงินไม่ดี มีความซับซ้อนในการดำเนินงาน (เช่น ความซับซ้อนของสายผลิตภัณฑ์และความซับซ้อนของช่องทางการจัดจำหน่าย เป็นต้น) มากกว่า บริษัทที่มีการเจริญเติบโตอย่างรวดเร็ว และเป็นบริษัทที่อยู่ในระหว่างการปรับโครงสร้างหนี้

Ettredge, Li and Sun (2006) ได้ทำการศึกษาผลกระทบของคุณภาพการควบคุมภายในและผลกระทบของมาตรา 404 ของ Sarbanes-Oxley Act ที่มีต่อความล่าช้าในการตรวจสอบ (Audit delay) พบว่าการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 มีความสัมพันธ์กับการเพิ่มขึ้นของความล่าช้าในการตรวจสอบ ผลการวิจัยยังแสดงให้เห็นว่าบริษัทที่มีความล่าช้าในการตรวจสอบมาก จะมีขนาดเล็ก สัดส่วนหนี้สินต่อทุนสูง ประสิทธิภาพขาดทุนมาก มีแนวโน้มที่จะต้องแก้ไขงบการเงิน และมีแนวโน้มที่จะได้รับความเห็นอย่างมีเงื่อนไข หรือความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้องจากผู้สอบบัญชี ผลการวิจัยยังพบว่าค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีที่สูงขึ้นมีความสัมพันธ์กับความล่าช้าในการตรวจสอบที่มากขึ้น ซึ่งสะท้อนให้เห็นถึงระดับความซับซ้อนของการตรวจสอบและบริษัทที่มีเทคโนโลยีสูงจะมีความล่าช้าในการตรวจสอบน้อยลง อาจเนื่องมาจากบริษัทที่มีเทคโนโลยีสูงจะมีระบบสารสนเทศที่ดี ส่งผลให้สามารถออกรายงานได้เร็วขึ้น นอกจากนี้ยังพบว่าบริษัทที่มีจุดอ่อนอย่างเป็นสาระสำคัญในระบบการควบคุมภายในจะมีขนาดเล็ก เป็นบริษัทที่อยู่ในอุตสาหกรรมที่มีเทคโนโลยีสูง มีกำไรจากการลงทุนในทรัพย์สินต่ำ มีการแก้ไขงบการเงิน จ่ายค่าธรรมเนียมในการสอบบัญชีสูง และมีการเปลี่ยนแปลงผู้สอบบัญชี

จากผลงานวิจัยข้างต้น จะเห็นได้ว่า การปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 ของ Sarbanes-Oxley Act ทำให้บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ของสหรัฐอเมริกาเกิดค่าใช้จ่ายเพิ่มขึ้นค่อนข้างมาก โดยค่าใช้จ่ายเหล่านั้นเป็นทั้งค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นภายในองค์กร เช่น ค่าจ้างหรือเงินเดือนที่พนักงานที่รับผิดชอบในการปฏิบัติตามข้อกำหนด หรือค่าฝึกอบรมบุคคลดังกล่าว เป็น

ต้น และค่าใช้จ่ายภายนอก เช่น ค่าที่ปรึกษาจากภายนอก ค่าโปรแกรมสำเร็จรูป และ ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีสำหรับการแสดงความเห็นต่อความมีประสิทธิภาพของการควบคุม ภายใน เป็นต้น นอกจากนี้ บริษัทเหล่านี้ยังพบกับปัญหาและอุปสรรคหลายประการ อาทิเช่น การขาดแนวทางในการปฏิบัติ ความกดดันในเรื่องของเวลา และปัญหาในการกำหนดขอบเขตและ ความมีสาระสำคัญในการทดสอบการควบคุม เป็นต้น อย่างไรก็ตาม บริษัทส่วนใหญ่มีความเห็นว่าการปฏิบัติตามข้อกำหนดดังกล่าวมีประโยชน์ทำให้ผู้บริหารของบริษัทมีความเข้าใจเกี่ยวกับ ความเสี่ยงและการควบคุมมากขึ้น อีกทั้งช่วยลดข้อผิดพลาดที่มีสาระสำคัญตลอดจนทำให้เกิด การปรับปรุงการควบคุมภายในให้มีประสิทธิผลมากยิ่งขึ้น

ในปัจจุบัน หน่วยงานกำกับดูแลของประเทศอื่นๆ นอกเหนือจากประเทศสหรัฐอเมริกา เริ่มมีการตื่นตัว และมีแนวโน้มจะนำ Sarbanes-Oxley Act มาประยุกต์เพื่อบังคับใช้กับบริษัท จดทะเบียนในประเทศของตนมากขึ้น ดังเช่น หน่วยงานกำกับดูแลของประเทศญี่ปุ่น ที่เริ่มมีการ ประยุกต์กฎหมายดังกล่าวเพื่อบังคับใช้กับบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ของประเทศ ญี่ปุ่นในปี 2550 นี้ เป็นต้น โดยในส่วนของประเทศไทยเองก็มีแนวโน้มจะนำกฎหมายดังกล่าวมา ประยุกต์เพื่อบังคับใช้เช่นกัน ดังนั้นจึงเป็นที่น่าสนใจที่จะทำการศึกษาวิจัยถึงผลกระทบที่เกิดขึ้น จากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 ของกฎหมายฉบับนี้ และปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับ ผลกระทบดังกล่าว รวมถึงศึกษาปัญหาหรืออุปสรรคที่พบ และประโยชน์ที่ได้รับจากการปฏิบัติตาม ข้อกำหนดดังกล่าว ซึ่งผลการวิจัยที่ได้ อาจมีประโยชน์ในการเป็นกรณีศึกษาให้แก่บริษัทที่อาจ ต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดดังกล่าวในอนาคต นอกจากนี้ผลการวิจัยยังอาจมีประโยชน์ต่อ หน่วยงานกำกับดูแลในประเทศไทย ที่อาจใช้ประโยชน์จากผลงานวิจัยในการออกแนวทางการ ปฏิบัติที่เป็นมาตรฐานเพื่อช่วยลดค่าใช้จ่ายและปัญหาต่างๆ อีกด้วย ซึ่งในบทต่อไปจะกล่าวถึง ระเบียบวิธีการวิจัยที่ใช้ในการศึกษาวิจัยครั้งนี้

สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

บทที่ 3

วิธีดำเนินการวิจัย

งานวิจัยนี้เป็นงานวิจัยเชิงสำรวจโดยใช้แบบสอบถามเป็นเครื่องมือในการเก็บรวบรวมข้อมูล และทำการวิเคราะห์ข้อมูลทั้งที่เป็นข้อมูลเชิงปริมาณและข้อมูลเชิงคุณภาพเพื่อให้บรรลุผลตามวัตถุประสงค์ของการวิจัยที่ได้กำหนดไว้ ซึ่งในส่วนนี้จะกล่าวถึง กรอบแนวคิดการวิจัย ตัวแปรที่ใช้ในการวิจัยและคำถามที่ใช้วัดค่าตัวแปร สมมติฐานในการวิจัย ประชากรและกลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการวิจัย เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย การเก็บรวบรวมข้อมูล และการวิเคราะห์ข้อมูล

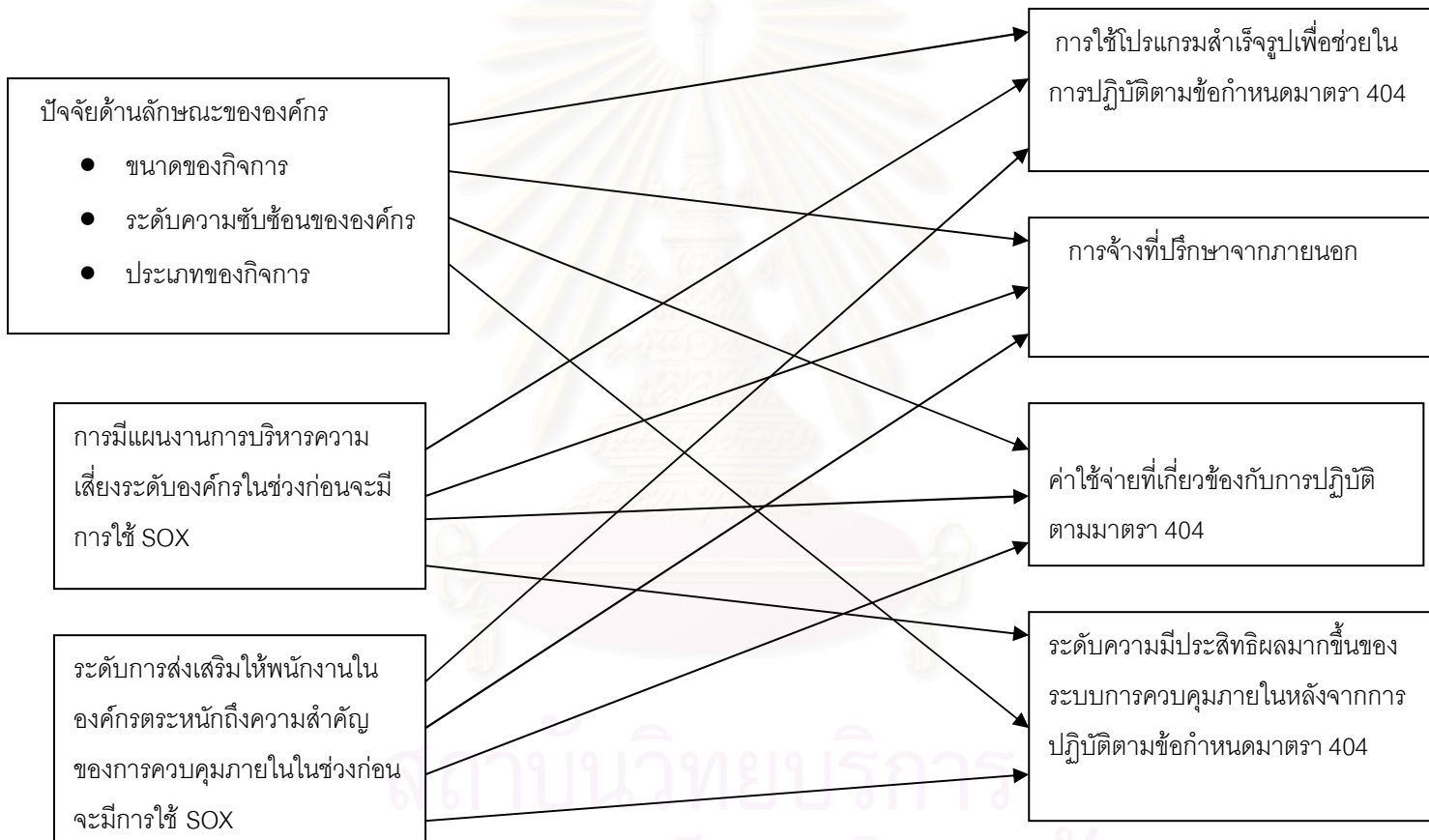
กรอบแนวคิดการวิจัย

การวิจัยนี้มุ่งที่จะศึกษาปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับผลกระทบจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 ของ Sarbanes-Oxley Act ซึ่งผู้วิจัยได้ทำการสัมภาษณ์เชิงลึกบริษัทกลุ่มตัวอย่าง และศึกษาเอกสารและงานวิจัยต่างๆ ที่เกี่ยวข้องเพื่อรวบรวมแนวคิดสำหรับการวิจัย และสามารถกำหนดกรอบแนวคิดการวิจัยได้ ดังนี้

สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ตัวแปรอิสระ (Independent Variables)

ตัวแปรตาม (Dependent Variables)



แผนภาพที่ 3.1 แผนภาพความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับผลกระทบจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 ของ Sarbanes-Oxley Act ด้านการประเมินประสิทธิผลการควบคุมภายใน

ตัวแปรที่ใช้ในการวิจัยและคำถามที่ใช้วัดค่าตัวแปร

ในการวิจัยครั้งนี้ ผู้วิจัยได้กำหนดตัวแปรตาม และตัวแปรอิสระ ดังต่อไปนี้

1. ตัวแปรตาม (Dependent Variables)

ตัวแปรตามที่ใช้ในงานวิจัยนี้ คือ ผลกระทบจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 ของ Sarbanes-Oxley Act ซึ่งได้แก่

1.1 การใช้โปรแกรมสำเร็จรูปเพื่อช่วยในการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 ซึ่งคำถามที่ใช้วัดจะอยู่ในข้อคำถามเกี่ยวกับเครื่องมือที่ใช้ในการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายใน

ข้อคำถาม SOX Compliance Software ชื่อ.....ชื่อจาก.....

1.2 การจ้างที่ปรึกษาจากภายนอก (Outsource) มาเพื่อช่วยในการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 ซึ่งคำถามสำหรับตัววัดนี้ จะเป็นการให้เลือกตอบ “มี” หรือ “ไม่มี” ข้อคำถามคือ

ข้อคำถาม บริษัทมีการจ้างที่ปรึกษาจากภายนอก มาเพื่อช่วยในการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 ของ Sarbanes-Oxley Act หรือไม่

1.3 ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 ซึ่งคำถามที่ใช้วัด คือ

ข้อคำถาม บริษัทมีค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 ตั้งแต่เริ่มใช้ SOX จนถึงปัจจุบัน โดยประมาณทั้งหมดจำนวน.....บาท

1.4 ระดับความมีประสิทธิภาพมากขึ้นของระบบการควบคุมภายในภายหลังจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 ซึ่งคำถามที่ใช้วัดจะอยู่ในข้อคำถามเกี่ยวกับประโยชน์ที่ได้รับจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404

ข้อคำถาม การควบคุมภายในมีประสิทธิภาพมากขึ้น ในเรื่องดังต่อไปนี้

1. สภาพแวดล้อมการควบคุม
2. การประเมินความเสี่ยง
3. กิจกรรมการควบคุม
4. สารสนเทศและการสื่อสาร
5. การติดตามและประเมินผล
6. ลดการทุจริตและข้อผิดพลาดทางการบัญชี

โดยคำตอบที่ได้รับนั้นจะเป็นการให้คะแนนแบบจัดลำดับแบบ Five-point Likert Scale โดยเรียงลำดับตามความมากน้อยของประโยชน์ที่ได้รับจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 ในเรื่องการควบคุมภายในมีประสิทธิภาพมากขึ้น ซึ่งหมายเลข 1 คือ น้อยที่สุด และหมายเลข 5 คือ มากที่สุด

นอกจากนี้งานวิจัยยังได้ศึกษาถึงผลกระทบจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 ของ Sarbanes-Oxley Act อื่นๆ ซึ่งเป็นข้อมูลเชิงคุณภาพ (Qualitative Data) โดยจะทำการวิเคราะห์ข้อมูลเหล่านี้โดยใช้สถิติเชิงพรรณนา (Descriptive Statistics) ได้แก่

- หน้าที่และความรับผิดชอบเกี่ยวกับการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404
- เครื่องมือที่ใช้ในการประเมินประสิทธิผลการควบคุมภายใน
- การจัดให้มีการฝึกอบรมเกี่ยวกับการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404

2. ตัวแปรอิสระ (Independent Variables)

ตัวแปรอิสระที่ใช้ในงานวิจัยนี้ คือ ปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับผลกระทบจากการปฏิบัติตามมาตรา 404 ของ Sarbanes-Oxley Act ด้านการประเมินประสิทธิผลการควบคุมภายใน ได้แก่

2.1 การมีแผนงานการบริหารความเสี่ยงระดับองค์กร (Enterprise risk management) ในช่วงก่อนจะมีการใช้ SOX

การบริหารความเสี่ยงระดับองค์กร หมายถึง การบริหารปัจจัย และควบคุมกิจกรรมรวมทั้งกระบวนการปฏิบัติงานต่างๆ โดยต้องลดมูลเหตุแต่ละโอกาสที่จะทำให้องค์กรเสียหาย การทำให้ระดับความเสี่ยงและขนาดของความเสี่ยงที่จะเกิดขึ้นทั้งในปัจจุบันและอนาคตให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ประเมินได้ ควบคุมได้ และตรวจสอบได้อย่างมีระบบ โดยคำนึงถึงการบรรลุวัตถุประสงค์หรือเป้าหมาย และการนำไปสู่วิสัยทัศน์ขององค์กรเป็นสำคัญ (สุวิมล กุลาเลิศและทีมงาน, 2549)

ซึ่งคำถามสำหรับตัววัดนี้ จะเป็นการให้เลือกตอบ “มี” หรือ “ไม่มี” ข้อคำถามคือ

ข้อคำถาม ในช่วงก่อนที่บริษัทจะใช้ SOX บริษัทมีการใช้แผนงานการบริหารความเสี่ยงระดับองค์กร (Enterprise risk management) หรือไม่

2.2 ระดับการส่งเสริมให้พนักงานในองค์กรตระหนักถึงความสำคัญของการควบคุมภายในในช่วงก่อนจะมีการใช้ SOX

คำถามสำหรับตัววัดนี้ จะเป็นการให้คะแนนแบบจัดลำดับ โดยเรียงลำดับตามความมากน้อยในการส่งเสริมให้พนักงานตระหนักถึงความสำคัญของการควบคุมภายใน ซึ่งหมายเลข 0 คือ ไม่มีการส่งเสริมเลย และหมายเลข 5 คือ มากที่สุด ซึ่งคำถามคือ

ข้อคำถาม ในช่วงก่อนที่บริษัทจะใช้ SOX บริษัทมีการส่งเสริมให้พนักงานในองค์กรตระหนักถึงความสำคัญของการควบคุมภายใน ในระดับใด

2.3 ขนาดของกิจการ จะวัดด้วยยอดขายของบริษัทประจำปี 2005 ซึ่งสเกลที่ใช้วัดขนาดของกิจการจะอ้างอิงมาจากงานวิจัยของ Miller and Rittenberg (2005: 5)¹ โดยนำมาพิจารณา ร่วมกับข้อมูลยอดขายของบริษัทกลุ่มตัวอย่าง แล้วจึงทำการปรับปรุงแก้ไขช่วงยอดขายให้เหมาะสมกับบริษัทกลุ่มตัวอย่างในประเทศไทยที่ใช้ในการวิจัยครั้งนี้ ซึ่งคำถามที่ผู้วิจัยนำมาใช้ในการวัดขนาดของกิจการนั้น จะเป็นคำถามที่อยู่ในส่วนที่ 2 ซึ่งเป็นส่วนของข้อมูลทั่วไปของบริษัท

โดยคำตอบที่ได้รับจะเป็นแบบสเกลนามกำหนด ซึ่งมีคำตอบให้เลือก 3 ช่วง คือ น้อยกว่า 1,001 ล้านบาท, 1,001 ล้านบาท – 5,000 ล้านบาท และมากกว่า 5,000 ล้านบาท

2.4 ระดับความซับซ้อนขององค์กร (Complexity) คำถามที่นำมาใช้เป็นตัววัดถึงระดับความซับซ้อนขององค์กรในการวิจัยครั้งนี้ ผู้วิจัยได้นำมาจากงานวิจัยของ Dooley (2002) และนำมาปรับปรุงแก้ไขถ้อยคำเพื่อให้เกิดความเหมาะสมในการนำมาใช้ในการวิจัยครั้งนี้ ซึ่งมีคำถามทั้งหมดจำนวน 5 ข้อ ดังต่อไปนี้

1. จำนวนของกระบวนการปฏิบัติงานหลัก (core process)
2. ความหลากหลายของตำแหน่งงานในบริษัท
3. ความซับซ้อนของเทคโนโลยีที่ใช้ในการดำเนินงาน
4. ความหลากหลายของผลิตภัณฑ์ และสายผลิตภัณฑ์
5. ความหลากหลายของช่องทางการจัดจำหน่าย

โดยคำตอบที่ได้รับนั้นจะเป็นการให้คะแนนแบบจัดลำดับแบบ Five-point Likert Scale โดยเรียงลำดับตามความมากน้อยของลักษณะต่างๆที่มีอยู่ในบริษัท ซึ่งหมายเลข 1 คือ น้อยที่สุด และหมายเลข 5 คือ มากที่สุด

2.5 ประเภทของกิจการ คำถามที่ผู้วิจัยนำมาใช้ในการวัดประเภทของกิจการนั้น จะเป็นคำถามที่อยู่ในส่วนที่ 2 ซึ่งเป็นส่วนของข้อมูลทั่วไปของบริษัท คือ

ข้อความ ประเภทของกิจการ

ซึ่งคำตอบที่ได้รับนั้นจะเป็นแบบสเกลนามกำหนด ซึ่งมีคำตอบให้เลือก 8 ช่วง คือ ทรัพยากร อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง วัสดุดิบและสินค้าอุตสาหกรรม เทคโนโลยี สินค้าอุปโภคบริโภค บริการ สถาบันทางการเงิน และเกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร

¹ ได้แบ่งขนาดของบริษัทโดยใช้ช่วงยอดขาย ซึ่งแบ่งออกเป็น: ขนาดเล็ก – ยอดขายน้อยกว่า 200 ล้านดอลลาร์สหรัฐ ขนาดกลาง – ยอดขายอยู่ระหว่าง 200 – 1,000 ล้านดอลลาร์สหรัฐ และขนาดใหญ่ – ยอดขายมากกว่า 1,000 ล้านดอลลาร์สหรัฐ

โดยสามารถสรุปแหล่งที่มาของตัวแปรต่างๆ ที่ใช้ในการวิจัย ได้ดังต่อไปนี้

ตัวแปรที่ใช้ในการวิจัย	แหล่งที่มา
ตัวแปรตาม	
1. การใช้โปรแกรมสำเร็จรูปเพื่อช่วยในการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404	Deloitte and Touche (2004), Ernst and Young (2004) และจากการสัมภาษณ์เชิงลึก
2. การจ้างที่ปรึกษาจากภายนอกมาเพื่อช่วยในการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404	PricewaterhouseCoopers (2004) , Ernst and Young (2004), Miller and Rittenberg (2005) และ Deloitte and Touche (2005)
3. ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติตามมาตรา 404	Financial Executive International (2004) และ Charles River Associate (2005)
4. ระดับความมีประสิทธิภาพมากขึ้นของระบบการควบคุมภายในภายหลังจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404	Deloitte and Touche (2005) และจากการสัมภาษณ์เชิงลึก
ตัวแปรอิสระ	
5. การมีแผนงานการบริหารความเสี่ยงระดับองค์กร	Deloitte and Touche (2004)
6. ระดับการส่งเสริมให้พนักงานในองค์กรตระหนักถึงความสำคัญของการควบคุมภายใน	สุรกิจ ปัญจวิถิน (2547) และ อุษณา ภัทรมนตรี (2544)
7. ขนาดของกิจการ	Bryan and Lilien (2004) , Financial Executive International (2004), Charles River Associate (2005, 2006), และ Ettredge, Li and Sun (2006)
8. ระดับความซับซ้อนขององค์กร	Doyle, Ge and McVay (2006)
9. ประเภทของกิจการ	Bryan and Lilien (2004) และ Miller and Rittenberg (2005)

ตารางที่ 3.1 แสดงแหล่งที่มาของตัวแปรที่ใช้ในการวิจัย

สมมติฐานในการวิจัย

จากกรอบแนวคิดในการวิจัยในแผนภาพที่ 3.1 (ดังแสดงในหน้าที่ 24) สามารถตั้งสมมติฐานในการวิจัยได้ดังนี้

ปัจจัยทางด้านลักษณะขององค์กร

1. ขนาดของกิจการ

จากการสัมภาษณ์เชิงลึกบริษัทกลุ่มตัวอย่าง และจากการทบทวนเอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง พบว่าองค์กรที่มีขนาดแตกต่างกัน จะได้รับผลกระทบจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 แตกต่างกัน (Bryan and Lilien, 2004; Financial Executive International, 2004; Charles River Associate, 2005, 2006; Ettredge, Li and Sun, 2006) นำไปสู่สมมติฐานที่ 1, 2, 3 และ 4 คือ

สมมติฐานที่ 1 : ขนาดของกิจการมีความสัมพันธ์กับการใช้โปรแกรมสำเร็จรูปเพื่อช่วยในการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404

สมมติฐานที่ 2 : ขนาดของกิจการมีความสัมพันธ์กับการจ้างที่ปรึกษาจากภายนอกมาเพื่อช่วยในการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404

สมมติฐานที่ 3 : ขนาดของกิจการมีความสัมพันธ์กับค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404

สมมติฐานที่ 4 : ขนาดของกิจการมีความสัมพันธ์กับ ระดับความมีประสิทธิภาพมากขึ้นของระบบการควบคุมภายในภายหลังจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404

2. ประเภทของกิจการ

จากงานวิจัยของ Bryan and Lilien (2004) พบว่าบริษัทที่มีประเภทแตกต่างกัน จะมีจุดอ่อนของการควบคุมภายในที่แตกต่างกัน ดังนั้นบริษัทที่มีประเภทแตกต่างกัน อาจได้รับผลกระทบจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 ที่แตกต่างกัน นำไปสู่สมมติฐานที่ 5, 6, 7 และ 8 คือ

สมมติฐานที่ 5 : ประเภทของกิจการมีความสัมพันธ์กับการใช้โปรแกรมสำเร็จรูปเพื่อช่วยในการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404

สมมติฐานที่ 6 : ประเภทของกิจการมีความสัมพันธ์กับการจ้างที่ปรึกษาจากภายนอกมาเพื่อช่วยในการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404

สมมติฐานที่ 7 : ประเภทของกิจการมีความสัมพันธ์กับค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404

สมมติฐานที่ 8 : ประเภทของกิจการมีความสัมพันธ์กับระดับความมีประสิทธิภาพเพิ่มขึ้นของระบบการควบคุมภายในภายหลังจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404

3. ระดับความซับซ้อนขององค์กร

จากงานวิจัยของ Doyle, Ge and McVay (2006) พบว่าบริษัทที่มีความซับซ้อนมาก จะพบจุดอ่อนของการควบคุมภายในมากกว่าบริษัทที่มีความซับซ้อนน้อย ดังนั้นบริษัทที่มีระดับความซับซ้อนที่แตกต่างกัน อาจได้รับผลกระทบจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 ที่แตกต่างกัน นำไปสู่สมมติฐานที่ 9, 10, 11 และ 12 คือ

สมมติฐานที่ 9 : ระดับความซับซ้อนขององค์กรมีความสัมพันธ์กับการใช้โปรแกรมสำเร็จรูปเพื่อช่วยในการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404

สมมติฐานที่ 10 : ระดับความซับซ้อนขององค์กรมีความสัมพันธ์กับการจ้างที่ปรึกษาจากภายนอกมาเพื่อช่วยในการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404

สมมติฐานที่ 11 : ระดับความซับซ้อนขององค์กรมีความสัมพันธ์กับค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404

สมมติฐานที่ 12 : ระดับความซับซ้อนขององค์กรมีความสัมพันธ์กับระดับความมีประสิทธิภาพเพิ่มขึ้นของระบบการควบคุมภายในภายหลังจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404

Deloitte & Touche LLP (2004) พบว่าการขาดแผนงานการบริหารความเสี่ยงระดับองค์กร (Lack of enterprise risk management program) ได้สร้างปัญหาอย่างมากแก่ฝ่ายบริหารในการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 นำไปสู่สมมติฐานที่ 13, 14, 15 และ 16 คือ

สมมติฐานที่ 13 : การมีแผนงานการบริหารความเสี่ยงระดับองค์กรในช่วงก่อนจะมีการใช้ SOX มีความสัมพันธ์กับการใช้โปรแกรมสำเร็จรูปเพื่อช่วยในการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404

สมมติฐานที่ 14 : การมีแผนงานการบริหารความเสี่ยงระดับองค์กรในช่วงก่อนจะมีการใช้ SOX มีความสัมพันธ์กับการจ้างที่ปรึกษาจากภายนอกมาเพื่อช่วยในการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404

สมมติฐานที่ 15 : การมีแผนงานการบริหารความเสี่ยงระดับองค์กรในช่วงก่อนจะมีการใช้ SOX มีความสัมพันธ์กับค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404

สมมติฐานที่ 16 : การมีแผนงานการบริหารความเสี่ยงระดับองค์กรในช่วงก่อนจะมีการใช้ SOX มีความสัมพันธ์กับระดับความมีประสิทธิภาพมากขึ้นของระบบการควบคุมภายในภายหลังจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404

สุรกิจ ปัญจวิณิน (2547) กล่าวว่า การมีโครงสร้างของระบบการจัดการความเสี่ยงและการควบคุมภายในที่ดีเพียงอย่างเดียวอาจไม่เกิดประสิทธิผลมากนัก หากพนักงานในองค์กรไม่มีจิตสำนึกเพียงพอที่จะเชื่อมโยงความสำคัญของการจัดการความเสี่ยงและการควบคุมภายในอย่างเป็นอันหนึ่งอันเดียวกันกับงานที่ทุกคนปฏิบัติในองค์กร ซึ่งสอดคล้องกับหลักการของ COSO ที่ถือว่าบุคคลากรเป็นองค์ประกอบแรกและสำคัญที่สุด เพราะเป็นพื้นฐานและมีอิทธิพลสำคัญต่อการปฏิบัติงานทุกด้าน รวมทั้งต่อประสิทธิผลของการควบคุมภายใน ดังนั้นระดับการส่งเสริมให้พนักงานในองค์กรตระหนักถึงความสำคัญของการควบคุมภายใน อาจมีความสัมพันธ์กับผลกระทบจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 นำไปสู่สมมติฐานที่ 17, 18, 19 และ 20 คือ

สมมติฐานที่ 17 : ระดับการส่งเสริมให้พนักงานในองค์กรตระหนักถึงความสำคัญของการควบคุมภายในในช่วงก่อนจะมีการใช้ SOX มีความสัมพันธ์กับการใช้โปรแกรมสำเร็จรูปเพื่อช่วยในการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404

สมมติฐานที่ 18 : ระดับการส่งเสริมให้พนักงานในองค์กรตระหนักถึงความสำคัญของการควบคุมภายในในช่วงก่อนจะมีการใช้ SOX มีความสัมพันธ์กับการจ้างที่ปรึกษาจากภายนอกมาเพื่อช่วยในการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404

สมมติฐานที่ 19 : ระดับการส่งเสริมให้พนักงานในองค์กรตระหนักถึงความสำคัญของการควบคุมภายในในช่วงก่อนจะมีการใช้ SOX มีความสัมพันธ์กับค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404

สมมติฐานที่ 20 : ระดับการส่งเสริมให้พนักงานในองค์กรตระหนักถึงความสำคัญของการควบคุมภายในในช่วงก่อนจะมีการใช้ SOX มีความสัมพันธ์กับระดับความมีประสิทธิภาพมากขึ้นของระบบการควบคุมภายในภายหลังจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404

ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง

ประชากร คือ SOX Compliance Coordinator หรือตำแหน่งอื่นที่มีหน้าที่รับผิดชอบเกี่ยวกับ SOX Compliance ของบริษัทย่อยที่ดำเนินงานในประเทศไทยของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งสหรัฐอเมริกา ซึ่งสาเหตุของการเลือกบุคคลดังกล่าวให้เป็นผู้ตอบแบบสอบถามในการวิจัยครั้งนี้ เนื่องจากผลจากการสัมภาษณ์เชิงลึก พบว่าบุคคลดังกล่าวเป็นผู้ที่มีความรับผิดชอบในการควบคุมดูแลแผนงานการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 ของ Sarbanes-Oxley Act โดยตรง สำหรับรายชื่อบริษัทย่อยที่ดำเนินงานในประเทศไทยของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งสหรัฐอเมริกานั้นได้มาจากฐานข้อมูลของ Bangkok Companies Ultimate Contact Database (www.bangkokcompanies.com) และฐานข้อมูลของหอการค้าอเมริกันประจำประเทศไทย หรือ The American Chamber of Commerce in Thailand (www.amchamthailand.org) ซึ่งมีจำนวนประชากรทั้งสิ้น 165 บริษัท

ตัวอย่าง เลือกตัวอย่างจากประชากรทั้งหมด (Census Method) คิดเป็นตัวอย่างขนาด 100%

เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย

เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย ได้แก่ แบบสอบถาม ซึ่งผู้วิจัยได้ทำการสร้างแบบสอบถามขึ้นโดยมีขั้นตอน ดังนี้

1. ศึกษาค้นคว้าจากหนังสือ เว็บไซต์ และเอกสารงานวิจัยต่างๆที่เกี่ยวข้องทั้งในประเทศและต่างประเทศ
2. ผู้วิจัยได้ทำการสัมภาษณ์เชิงลึก (In-depth Interview) ผู้ที่มีหน้าที่รับผิดชอบเกี่ยวกับ SOX Compliance ของบริษัทย่อยที่ดำเนินงานในประเทศไทยของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งสหรัฐอเมริกา จำนวน 4 บริษัท ประกอบด้วยบริษัทขนาดใหญ่ 1 บริษัท บริษัทขนาดกลาง 1 บริษัท และบริษัทขนาดเล็ก 2 บริษัท
3. นำข้อมูลที่ได้จากการสัมภาษณ์ และการค้นคว้าจากแหล่งข้อมูลต่างๆดังกล่าวข้างต้นมาทำการออกแบบสอบถาม

4. นำแบบสอบถามให้ผู้ตรวจสอบภายในจำนวน 4 คนทำการตอบแบบสอบถามเพื่อเป็นการทดสอบก่อนที่จะนำไปใช้ในการเก็บข้อมูลจริง และเพื่อนำแบบสอบถามนั้นมาทำการปรับปรุงแก้ไขให้มีความสมบูรณ์มากยิ่งขึ้น

โดยแบบสอบถามแบ่งออกเป็น 4 ส่วน ดังนี้

ส่วนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับผู้ตอบแบบสอบถาม ลักษณะคำถามเป็นคำถามปลายเปิด มีจำนวน 4 ข้อ

ส่วนที่ 2 ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับบริษัท และปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับผลกระทบจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 ของ Sarbanes-Oxley Act ลักษณะคำถามเป็นคำถามปลายเปิด และคำถามที่ให้แสดงระดับความมากน้อย 5 ระดับ (five- points Likert scale) มีจำนวน 7 ข้อ

ส่วนที่ 3 ผลกระทบจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 ของ Sarbanes-Oxley Act ด้านการประเมินประสิทธิผลการควบคุมภายใน ลักษณะคำถามเป็นคำถามปลายเปิด และปลายปิด มีจำนวน 11 ข้อ

ส่วนที่ 4 อุปสรรคหรือปัญหาที่พบ และประโยชน์จากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 ของ Sarbanes-Oxley Act ลักษณะคำถามเป็นคำถามปลายปิด และคำถามที่ให้แสดงระดับความมากน้อย 5 ระดับ (five- points Likert scale)

การเก็บรวบรวมข้อมูล

ข้อมูลที่นำมาใช้ในการวิจัยครั้งนี้เป็นข้อมูลปฐมภูมิโดยมีขั้นตอนและวิธีการเก็บรวบรวมข้อมูล ดังนี้

1. การสัมภาษณ์แบบเชิงลึก (In-depth Interview) โดยผู้วิจัยได้สัมภาษณ์ผู้ที่มีหน้าที่รับผิดชอบเกี่ยวกับ SOX Compliance ของบริษัทย่อยที่ดำเนินงานในประเทศไทยของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งสหรัฐอเมริกา จำนวน 4 บริษัท เพื่อให้ได้ข้อมูลเบื้องต้นสำหรับการศึกษาและจะใช้ในการจัดทำแบบสอบถาม

2. แบบสอบถาม (Questionnaires) โดยผู้วิจัยได้จัดส่งแบบสอบถามไปยังกลุ่มตัวอย่างโดยทางไปรษณีย์ ซึ่งแบบสอบถามแต่ละชุดนั้นได้ถูกแนบด้วยจดหมายนำจากประธานคณะกรรมการดำเนินงานหลักสูตรของบัณฑิตศึกษา ภาควิชาการบัญชี และของจดหมายติดตามผลสำหรับตอบกลับมายังผู้วิจัยเพื่ออำนวยความสะดวกแก่ผู้ตอบ

3. เมื่อครบกำหนดระยะเวลาในการตอบแบบสอบถามแล้ว ผู้วิจัยจะพิจารณาจำนวนแบบสอบถามที่ยังไม่ได้รับการตอบกลับ และจะทำการติดตามแบบสอบถามโดยการโทรศัพท์ไปยัง

บริษัทกลุ่มตัวอย่าง รวมทั้งใช้วิธีการส่งแบบสอบถามอีกครั้งหากอัตราการตอบกลับแบบสอบถามต่ำกว่าเกณฑ์ที่ตั้งไว้

4. เมื่อได้รับแบบสอบถามกลับคืนมาเรียบร้อยแล้ว ในขั้นตอนต่อไปจะนำแบบสอบถามแต่ละชุดมาตรวจสอบข้อมูล (Editing) เพื่อคัดแยกแบบสอบถามที่ไม่สมบูรณ์ออกไป เนื่องจากแบบสอบถามดังกล่าวอาจถูกละเลยในการตอบแบบสอบถามมากเกินไปที่จะนำไปประมวลผลข้อมูลได้

5. นำแบบสอบถามที่ผ่านการตรวจสอบข้อมูลเรียบร้อยแล้วมาลงรหัสตามคู่มือการลงรหัสที่กำหนดไว้ จากนั้นจะทำการประมวลผลข้อมูลโดยใช้โปรแกรมสำเร็จรูปทางสถิติเพื่อการวิจัยทางสังคมศาสตร์ (Statistic Package for Social Sciences: SPSS)

การวิเคราะห์ข้อมูล

ผู้วิจัยจะทำการวิเคราะห์ข้อมูลที่ได้จากการตอบแบบสอบถามของกลุ่มตัวอย่างโดยใช้วิธีการทางสถิติ

สถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูลสำหรับการวิจัยนี้ ประกอบด้วย

1. สถิติเชิงพรรณนา (Descriptive statistic)

เป็นการวิเคราะห์ข้อมูลออกมาในรูปค่าสถิติพื้นฐาน ซึ่งได้แก่ ค่าความถี่ ร้อยละ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน ซึ่งผู้วิจัยจะใช้สถิติเชิงพรรณนาในการวิเคราะห์ข้อมูลเกี่ยวกับข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม ข้อมูลทั่วไปของบริษัท ผลกระทบจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 ปัญหาหรืออุปสรรคที่พบ และประโยชน์จากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 ของ Sarbanes-Oxley Act

2. สถิติเชิงอนุมาน (Inference Statistics)

สำหรับการวิเคราะห์เพื่อหาความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยต่างๆ และผลกระทบจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 ของ Sarbanes-Oxley Act ด้านการประเมินประสิทธิผลการควบคุมภายใน โดยผู้วิจัยจะใช้สถิติเชิงอนุมานดังต่อไปนี้

2.1 กรณีตัวแปรตามเป็นตัวแปรเชิงปริมาณและตัวแปรอิสระเป็นตัวแปรเชิงกลุ่ม

ผู้วิจัยจะใช้การวิเคราะห์ความแปรปรวนแบบทางเดียว (One-Way ANOVA) ซึ่งเป็นเทคนิคการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรตามที่เป็นตัวแปรเชิงปริมาณกับตัวแปรอิสระที่เป็นตัวแปรเชิงกลุ่มที่สนใจเปรียบเทียบตั้งแต่ 2 กลุ่มขึ้นไป (กัลยา วาณิชย์บัญชา, 2546) โดย

วัตถุประสงค์ของการวิเคราะห์ความแปรปรวนแบบทางเดียวคือ การทดสอบความแตกต่างระหว่างค่าเฉลี่ยของประชากรตั้งแต่ 3 กลุ่มขึ้นไป ภายใต้สมมติฐานทางสถิติ ดังนี้

H_0 : ตัวแปรตามไม่ขึ้นกับตัวแปรอิสระ

H_1 : ตัวแปรตามขึ้นกับตัวแปรอิสระ

หรือ

H_0 : $\mu_1 = \mu_2 = \dots = \mu_k$

H_1 : มี $\mu_i \neq \mu_j$ อย่างน้อย 1 คู่ ; $i \neq j$

โดยที่ μ_i = ค่าตัวแปรตามเฉลี่ยของตัวแปรอิสระกลุ่มที่ i

สถิติที่ใช้ทดสอบความสัมพันธ์ คือ

$$F = \frac{MSTrt}{MSE} = \frac{MSB}{MSW}$$

โดยที่ SST = ความผันแปรทั้งหมด (Total Sum Square)

SSB = SSTrt = ความผันแปรระหว่างกลุ่ม (Between-Group Sum Square)

SSW = SSE = ความผันแปรภายในกลุ่ม (Within-Group Sum Square)

เมื่อ SST = SSTrt + SSE

2.2 กรณีตัวแปรตามและตัวแปรอิสระเป็นตัวแปรเชิงกลุ่ม

ผู้วิจัยจะใช้สถิติทดสอบไคสแควร์ (Chi-Squares: χ^2) ซึ่งเป็นการตรวจสอบความสัมพันธ์โดยใช้ค่าความถี่หรือจำนวนเป็นหลักในการวิเคราะห์ข้อมูลซึ่งจะจำแนกในรูปของตารางแจกแจงความถี่แบบสองทาง (กัลยา วานิชย์บัญชา, 2549) ภายใต้สมมติฐานทางสถิติ ดังนี้

H_0 : ตัวแปรทางด้านแถวและคอลัมน์เป็นอิสระต่อกัน

H_1 : ตัวแปรทางด้านแถวและคอลัมน์ไม่เป็นอิสระต่อกัน

วิธีการทดสอบไคสแควร์ จะทำโดยหาความแตกต่างระหว่างค่าสังเกต (O_{ij}) และค่าคาดหวัง (E_{ij}) ของแต่ละช่องในตาราง โดยมีสูตรที่ใช้ในการคำนวณดังนี้

$$\chi^2 = \sum_{i=1}^r \sum_{j=1}^c \frac{(O_{ij} - E_{ij})^2}{E_{ij}}$$

โดยที่ $E_{ij} = \frac{(r_i)(c_j)}{n}$

ถ้ายอมรับสมมติฐาน H_0 แสดงว่าตัวแปรทั้งสองเป็นอิสระต่อกันหรือตัวแปรหนึ่งไม่มีผลต่ออีกตัวแปรหนึ่ง แต่ถ้ายอมรับสมมติฐาน H_1 แสดงว่าตัวแปรทั้งสองมีความสัมพันธ์กัน

แต่เนื่องจากค่าสถิติทดสอบไคสแควร์มีค่าต่ำสุด = 0 แต่ไม่มีค่าสูงสุด และมีค่าเป็นบวกเสมอ ทำให้ผลสรุปของการทดสอบทราบแต่เพียงว่าสัมพันธ์กันหรือไม่เท่านั้น ไม่สามารถระบุระดับและทิศทางความสัมพันธ์ได้ จึงมีการพัฒนาสถิติที่ใช้วัดระดับความสัมพันธ์ของตัวแปรเชิงกลุ่ม 2 ตัว ดังนี้

- Contingency Coefficient โดยที่ $0 < C < 1$
- Phi and Cramer's V โดยที่ $0 < V < 1$
- Lambda โดยที่ $0 < \text{Lambda} < 1$
- Uncertainty Coefficient ซึ่งมีค่าอยู่ระหว่าง 0 ถึง 1

ซึ่งในการวิจัยครั้งนี้จะใช้ค่า Contingency Coefficient และค่า Phi and Cramer's V ในการวัดระดับความสัมพันธ์ของตัวแปรเชิงกลุ่มที่มีความสัมพันธ์กัน

โดยตัวแปรตามที่เป็นตัวแปรเชิงกลุ่มในการวิจัยครั้งนี้ ได้แก่

1) การใช้โปรแกรมสำเร็จรูปเพื่อช่วยในการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 ซึ่งค่าที่ได้คือ

Software = 1 มีการใช้โปรแกรมสำเร็จรูปเพื่อช่วยในการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404

0 ไม่มีการใช้โปรแกรมสำเร็จรูปเพื่อช่วยในการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404

2) การจ้างที่ปรึกษาจากภายนอกมาเพื่อช่วยในการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 ซึ่งค่าที่ได้ คือ

Outsource = 1 มีการจ้างที่ปรึกษาจากภายนอกมาเพื่อช่วยในการปฏิบัติตามข้อกำหนด
มาตรา 404

0 ไม่มีการจ้างที่ปรึกษาจากภายนอกมาเพื่อช่วยในการปฏิบัติตามข้อกำหนด
มาตรา 404

3) ระดับความมีประสิทธิภาพมากขึ้นของระบบการควบคุมภายในภายหลังจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404

Effective = 1 ระดับน้อย

2 ระดับมาก

เกณฑ์เทียบระดับความคิดเห็น

เกณฑ์เทียบระดับความคิดเห็นของงานวิจัยครั้งนี้เพื่อใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูลจากการให้คะแนนโดยใช้ Likert Scale มีดังต่อไปนี้

1. คำถามที่ใช้วัดถึงระดับความซับซ้อนขององค์กร ซึ่งเป็นการให้คะแนนตามลำดับความมากน้อยของลักษณะนั้นๆขององค์กร 5 ลำดับ ดังต่อไปนี้

น้อยที่สุด	มีน้ำหนักระยะ	1
น้อย	มีน้ำหนักระยะ	2
ปานกลาง	มีน้ำหนักระยะ	3
มาก	มีน้ำหนักระยะ	4
มากที่สุด	มีน้ำหนักระยะ	5

ผู้วิจัยจะนำคะแนนที่ได้จากคำถามทั้ง 5 ข้อมารวมกัน เมื่อได้คะแนนรวมของแต่ละบริษัทแล้ว จะนำไปจัดกลุ่มโดยใช้เกณฑ์การให้คะแนน เนื่องจากการนำคะแนนหารด้วยจำนวนข้อคำถามเพื่อใช้เป็นตัวแทนของระดับความซับซ้อนนั้น เป็นการทำให้คะแนนรวมของแต่ละบริษัทน้อยลงโดยไม่จำเป็น และยังทำให้คะแนนแต่ละคะแนนต่างกันน้อยลง ซึ่งอาจทำให้แปลผลผิดพลาดได้ (บุญธรรม กิจปรีดาบริสุทธิ์, 2546) ดังนั้นผู้วิจัยจะใช้เกณฑ์ต่อไปนี้ในการจัดกลุ่มของระดับความซับซ้อนขององค์กร

ระดับความซับซ้อน	ร้อยละ	ช่วงคะแนน
มากที่สุด	90 – 100	มากกว่าหรือเท่ากับ 23
มาก	80 – 89	21.0 – 22.9
ปานกลาง	70 – 79	19.0 - 20.9
น้อย	60 – 69	17.0 – 18.9
น้อยที่สุด	น้อยกว่า 60	น้อยกว่าหรือเท่ากับ 16.9

2. คำถามที่ใช้วัดถึงระดับการส่งเสริมให้พนักงานในองค์กรตระหนักถึงความสำคัญของการควบคุมภายใน ในช่วงก่อนจะมีการใช้กฎหมาย Sarbanes-Oxley ซึ่งเป็นการให้คะแนนตามความมากน้อย 6 ระดับ ดังต่อไปนี้

ไม่มีการส่งเสริมเลย	มีน้ำหนักระยะ	0
น้อยที่สุด	มีน้ำหนักระยะ	1
น้อย	มีน้ำหนักระยะ	2
ปานกลาง	มีน้ำหนักระยะ	3
มาก	มีน้ำหนักระยะ	4
มากที่สุด	มีน้ำหนักระยะ	5

3. คำถามที่ใช้วัดถึงประโยชน์ที่ได้รับจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 ซึ่งเป็นกรให้คะแนนตามลำดับความมากน้อยของประโยชน์ที่ได้รับในเรื่องต่างๆ 5 ลำดับ ดังต่อไปนี้

น้อยที่สุด	มีน้ำหนักระยะ	1
น้อย	มีน้ำหนักระยะ	2
ปานกลาง	มีน้ำหนักระยะ	3
มาก	มีน้ำหนักระยะ	4
มากที่สุด	มีน้ำหนักระยะ	5

4. การวัดระดับความมีประสิทธิภาพมากขึ้นของระบบการควบคุมภายในภายหลังจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404

ผู้วิจัยจะนำคะแนนของประโยชน์จากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 ในเรื่องความมีประสิทธิภาพของสภาพแวดล้อมการควบคุม การประเมินความเสี่ยง กิจกรรมการควบคุมสารสนเทศและการสื่อสาร การติดตามและการประเมินผล และการลดการทุจริตและข้อผิดพลาดทางการบัญชี มารวมกันเพื่อให้ได้คะแนนรวมของแต่ละบริษัท จากนั้นจะนำมาจัดกลุ่มโดยใช้เกณฑ์ดังต่อไปนี้

ระดับความมีประสิทธิภาพ	ร้อยละ	ช่วงคะแนน
มากที่สุด	90 – 100	มากกว่าหรือเท่ากับ 27.6
มาก	80 – 89	25.20 – 27.59
ปานกลาง	70 – 79	22.80 – 25.19
น้อย	60 – 69	20.40 – 22.79
น้อยที่สุด	น้อยกว่า 60	น้อยกว่าหรือเท่ากับ 20.39

โดยในการวิจัยครั้งนี้ ผู้วิจัยจะนำค่าความถี่ที่ได้จากการจัดกลุ่มตามเกณฑ์ข้างต้นไปใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูลเพื่อหาความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยต่างๆที่เกี่ยวข้องกับผลกระทบจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 ซึ่งจะอธิบายถัดไปในบทที่ 4



สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

บทที่ 4

การวิเคราะห์ข้อมูล

ในการศึกษาวิจัยเรื่อง “ปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับผลกระทบจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 ของ Sarbanes-Oxley Act ด้านการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในของบริษัทย่อยที่ดำเนินงานในประเทศไทยของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งสหรัฐอเมริกา” จากกลุ่มตัวอย่าง SOX Compliance Coordinator หรือตำแหน่งอื่นที่มีหน้าที่รับผิดชอบเกี่ยวกับ SOX Compliance ของบริษัทย่อยที่ดำเนินงานในประเทศไทยของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งสหรัฐอเมริกาจำนวนทั้งสิ้น 165 บริษัท โดยใช้แบบสอบถามเป็นเครื่องมือในการเก็บรวบรวมข้อมูล ซึ่งมีเนื้อหาเกี่ยวกับข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม ข้อมูลทั่วไปของบริษัท ผลกระทบจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 อุปสรรคหรือปัญหาที่พบ และประโยชน์จากการปฏิบัติตามมาตรา 404 ของ Sarbanes-Oxley Act

แบบสอบถามที่ได้รับการตอบกลับจากกลุ่มตัวอย่างมีจำนวน 66 ชุด คิดเป็นร้อยละ 40 ของแบบสอบถามที่จัดส่งทั้งหมดจำนวน 165 ชุด อย่างไรก็ตามมีแบบสอบถามจำนวน 5 ชุดเป็นแบบสอบถามที่ไม่สมบูรณ์ผู้วิจัยจึงได้ทำการคัดแยกออกไป ทำให้การวิจัยครั้งนี้มีแบบสอบถามที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูลทั้งหมดจำนวน 61 ชุด คิดเป็นร้อยละ 37 ของแบบสอบถามที่จัดส่งทั้งหมดจำนวน 165 ชุด

สำหรับการวิเคราะห์ข้อมูล ผู้วิจัยได้แบ่งผลการวิเคราะห์ข้อมูลออกเป็น 5 ส่วน ดังต่อไปนี้

ส่วนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม

ส่วนที่ 2 ข้อมูลทั่วไปของบริษัท

ส่วนที่ 3 ผลกระทบจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 ของ Sarbanes-Oxley Act

ส่วนที่ 4 อุปสรรคหรือปัญหาที่พบ และประโยชน์จากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 ของ Sarbanes-Oxley Act

ส่วนที่ 5 ผลการทดสอบสมมติฐาน

ส่วนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม

ในส่วนของคุณสมบัติทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถามจากแบบสอบถามที่ตอบกลับมามีจำนวน 61 ชุด ได้ผลการวิเคราะห์ข้อมูลดังนี้

ตารางที่ 4.1 จำนวนและร้อยละของผู้ตอบแบบสอบถามจำแนกตามเพศ

เพศ	จำนวน	ร้อยละ
หญิง	44	72.1
ชาย	17	27.9
รวม	61	100.0

จากตารางที่ 4.1 พบว่าผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่เป็นเพศหญิง ซึ่งมีจำนวน 44 ราย คิดเป็นร้อยละ 72.1 ของผู้ตอบแบบสอบถามทั้งหมด ส่วนผู้ตอบแบบสอบถามที่เป็นเพศชาย มีจำนวน 17 ราย คิดเป็นร้อยละ 27.9

ตารางที่ 4.2 จำนวนและร้อยละของผู้ตอบแบบสอบถามจำแนกตามช่วงอายุ

อายุ	จำนวน	ร้อยละ
น้อยกว่า 35 ปี	13	21.3
35-45 ปี	44	72.1
46-55 ปี	4	6.6
รวม	61	100.0

จากตารางที่ 4.2 พบว่า ผู้ตอบแบบสอบถามมีอายุระหว่าง 35-45 ปีมากที่สุด ซึ่งมีจำนวน 44 ราย คิดเป็นร้อยละ 72.1 ของผู้ตอบแบบสอบถามทั้งหมด รองลงมาคือช่วงอายุน้อยกว่า 35 ปี มีจำนวน 13 ราย คิดเป็นร้อยละ 21.3 และช่วงอายุ 46-55 ปี มีจำนวน 4 ราย คิดเป็นร้อยละ 6.6 ตามลำดับ

ตารางที่ 4.3 จำนวนและร้อยละของผู้ตอบแบบสอบถามจำแนกตามระดับการศึกษา

ระดับการศึกษา	จำนวน	ร้อยละ
ปริญญาโท	50	82.0
ปริญญาตรี	11	18.0
รวม	61	100.0

จากตารางที่ 4.3 พบว่าผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่จบการศึกษาระดับปริญญาโท ซึ่งมีจำนวน 50 ราย คิดเป็นร้อยละ 82 ของผู้ตอบแบบสอบถามทั้งหมด และมีผู้ตอบแบบสอบถามที่จบการศึกษาในระดับปริญญาตรี เพียงจำนวน 11 ราย คิดเป็นร้อยละ 18

ตารางที่ 4.4 จำนวนและร้อยละของผู้ตอบแบบสอบถามจำแนกตามตำแหน่งงาน

ตำแหน่งงาน	จำนวน	ร้อยละ
ผู้จัดการฝ่ายการเงิน	22	36.1
ผู้จัดการฝ่ายการบัญชี	13	21.3
SOX Compliance Coordinator	12	19.7
อื่นๆ	14	23.0
รวม	61	100.0

จากตารางที่ 4.4 พบว่าผู้ตอบแบบสอบถามจำนวน 22 ราย (ร้อยละ 36.1) มีตำแหน่งเป็นผู้จัดการฝ่ายการเงิน รองลงมาคือตำแหน่งผู้จัดการฝ่ายการบัญชี ซึ่งมีจำนวน 13 ราย (ร้อยละ 21.3) และตำแหน่ง SOX Compliance Coordinator จำนวน 12 ราย (ร้อยละ 19.7) ตามลำดับ ส่วนผู้ตอบแบบสอบถามอีกจำนวน 14 ราย (ร้อยละ 23) มีตำแหน่งอื่นๆ คือ ผู้ตรวจสอบภายใน, Plant Controller, Internal Control System Manager, Manager Assistant, Associate Director และ พนักงานบัญชี

ส่วนที่ 2 ข้อมูลทั่วไปของบริษัท

สำหรับข้อมูลทั่วไปของบริษัทจะประกอบด้วยขนาดของกิจการซึ่งวัดด้วยยอดขายในปี 2005 ประเภทของกิจการ ปีที่บริษัทถูกกำหนดให้ใช้ SOX ปีที่บริษัทใช้ SOX จริง ระดับความซับซ้อนของบริษัท ระดับการส่งเสริมให้พนักงานในองค์กรตระหนักถึงความสำคัญของการควบคุมภายในในช่วงก่อนที่บริษัทจะมีการใช้ SOX และการใช้แผนงานการบริหารความเสี่ยงระดับองค์กรในช่วงก่อนที่บริษัทจะมีการใช้ SOX ซึ่งได้ผลการวิเคราะห์ข้อมูลดังนี้

ตารางที่ 4.5 จำนวนและร้อยละของบริษัทจำแนกตามยอดขายในปี 2005

ยอดขาย	จำนวน	ร้อยละ
น้อยกว่า 1,001 ล้านบาท	23	37.70
1,001 – 5,000 ล้านบาท	19	31.15
มากกว่า 5,000 ล้านบาท	19	31.15
รวม	61	100.0

จากตารางที่ 4.5 พบว่าบริษัทที่มียอดขายน้อยกว่า 1,001 ล้านบาท มีจำนวน 23 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 37.70 ในขณะที่บริษัทที่มียอดขายอยู่ระหว่าง 1,001 – 5,000 ล้านบาท มีจำนวน 19 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 31.15 และบริษัทที่มียอดขายมากกว่า 5,000 ล้านบาท มีจำนวน 19 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 31.15

ตารางที่ 4.6 จำนวนและร้อยละของบริษัทจำแนกตามประเภทของกิจการ

ประเภทของกิจการ	จำนวน	ร้อยละ
สินค้าอุปโภคและบริโภค	21	34.4
วัตถุดิบและสินค้าอุตสาหกรรม	17	27.9
เทคโนโลยี	10	16.4
บริการ	8	13.1
ทรัพยากร	5	8.2
รวม	61	100.0

จากตารางที่ 4.6 พบว่าบริษัทจำนวน 21 บริษัท (ร้อยละ 34.4) เป็นกิจการประเภทสินค้าอุปโภคและบริโภค รองลงมาเป็นประเภทวัตถุดิบและสินค้าอุตสาหกรรม จำนวน 17 บริษัท (ร้อยละ 27.9) เทคโนโลยี จำนวน 10 บริษัท (ร้อยละ 16.4) บริการ จำนวน 8 บริษัท (ร้อยละ 13.1) และทรัพยากร จำนวน 5 บริษัท (ร้อยละ 8.2) ตามลำดับ

ตารางที่ 4.7 จำนวนและร้อยละของบริษัทจำแนกตามปีที่บริษัทถูกกำหนดให้ใช้ SOX และปีที่บริษัทใช้ SOX จริง

ปี	ปีที่ถูกกำหนดให้ใช้ SOX		ปีที่ใช้ SOX จริง	
	จำนวน	ร้อยละ	จำนวน	ร้อยละ
2002	7	11.5	-	-
2003	7	11.5	6	9.8
2004	31	50.8	21	34.4
2005	12	19.7	15	24.6
2006	4	6.6	19	31.1
รวม	61	100.0	61	100.0

จากตารางที่ 4.7 พบว่าบริษัทส่วนใหญ่จำนวน 31 บริษัท (ร้อยละ 50.8) ถูกกำหนดให้ใช้ SOX ในปี 2004 รองลงมาคือปี 2005 จำนวน 12 บริษัท (ร้อยละ 19.7) สำหรับปี 2002 และ 2003 มีจำนวนเท่ากันคือ 7 บริษัท (ร้อยละ 11.5) และปี 2006 จำนวน 4 บริษัท (ร้อยละ 6.6) ตามลำดับ บริษัทที่ใช้ SOX จริงในปี 2004 มีจำนวน 21 บริษัท (ร้อยละ 34.4) รองลงมาคือปี 2006 จำนวน 19 บริษัท (ร้อยละ 31.1) ปี 2005 จำนวน 15 บริษัท (ร้อยละ 24.6) และปี 2003 จำนวน 6 บริษัท (ร้อยละ 9.8) ตามลำดับ โดยไม่มีบริษัทใดเลยที่ใช้ SOX ในปี 2002 ซึ่งเป็นปีที่บังคับใช้เป็นปีแรก

ตารางที่ 4.8 จำนวนและร้อยละของบริษัทจำแนกตามระดับความซับซ้อน

ระดับความซับซ้อน	จำนวน	ร้อยละ
น้อยที่สุด	28	45.9
น้อย	12	19.7
ปานกลาง	11	18.0
มาก	9	14.8
มากที่สุด	1	1.6
รวม	61	100.0

จากตารางที่ 4.8 พบว่าบริษัทที่มีความซับซ้อนอยู่ในระดับน้อยที่สุด มีจำนวน 28 บริษัท (ร้อยละ 45.9) รองลงมาคือระดับน้อย มีจำนวน 12 บริษัท (ร้อยละ 19.7) ระดับปานกลาง จำนวน 11 บริษัท (ร้อยละ 18) ระดับมาก จำนวน 9 บริษัท (ร้อยละ 14.8) และ ระดับมากที่สุด จำนวน 1 บริษัท (ร้อยละ 1.6) ตามลำดับ

ตารางที่ 4.9 จำนวนและร้อยละของบริษัทจำแนกตามการมีแผนงานการบริหารความเสี่ยงระดับองค์กรในช่วงก่อนที่บริษัทจะมีการใช้ SOX

แผนงานการบริหารความเสี่ยง ระดับองค์กร	จำนวน	ร้อยละ
มี	39	63.9
ไม่มี	22	36.1
รวม	61	100.0

จากตารางที่ 4.9 พบว่าก่อนที่บริษัทจะมีการใช้ SOX บริษัทส่วนใหญ่มีการใช้แผนงานการบริหารความเสี่ยงระดับองค์กรอยู่ก่อนแล้ว ซึ่งมีจำนวน 39 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 63.9 ในขณะที่มีบริษัทจำนวน 22 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 36.1 ไม่มีการใช้แผนงานการบริหารความเสี่ยงระดับองค์กร ซึ่งแสดงให้เห็นว่าบริษัทส่วนใหญ่ให้ความสำคัญกับการสร้างกลไกเพื่อป้องกันความเสี่ยงแทนการแก้ไขเมื่อเกิดข้อผิดพลาดขึ้นแล้ว และยอมรับว่าความเสี่ยงนั้นอยู่คู่กับโอกาสทางธุรกิจเสมอ

ตารางที่ 4.10 จำนวน ร้อยละ และค่าเฉลี่ยของระดับการส่งเสริมให้พนักงานในองค์กรตระหนักถึงความสำคัญของการควบคุมภายในในช่วงก่อนที่บริษัทจะใช้ SOX

ระดับการส่งเสริม	น้อยที่สุด	น้อย	ปานกลาง	มาก	มากที่สุด	รวม
1. การส่งเสริมให้พนักงานในองค์กรตระหนักถึงความสำคัญของการควบคุมภายในในช่วงก่อนที่บริษัทจะใช้ SOX	1 (1.60%)	13 (21.30%)	24 (39.30%)	21 (34.40%)	2 (3.30%)	61 (100%)

จากตารางที่ 4.10 พบว่าบริษัทที่มีการส่งเสริมให้พนักงานในองค์กรตระหนักถึงความสำคัญของการควบคุมภายในในช่วงก่อนที่จะมีการใช้ SOX อยู่ในระดับปานกลางมีจำนวน 24 บริษัท (ร้อยละ 39.30) รองลงมาคือระดับมาก มีจำนวน 21 บริษัท (ร้อยละ 34.4) ระดับน้อย จำนวน 13 บริษัท (ร้อยละ 21.3) ระดับมากที่สุด จำนวน 2 บริษัท (ร้อยละ 3.3) และระดับน้อยที่สุด จำนวน 1 บริษัท (ร้อยละ 1.6) ตามลำดับ

ส่วนที่ 3 ผลกระทบจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 ของ Sarbanes-Oxley Act

งานวิจัยนี้มีการเก็บรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับผลกระทบจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 ของ Sarbanes-Oxley Act ทั้งจากการสัมภาษณ์เชิงลึก และจากแบบสอบถาม

ผู้วิจัยได้ทำการสัมภาษณ์เชิงลึกผู้ที่มีหน้าที่รับผิดชอบเกี่ยวกับ SOX Compliance ของบริษัทย่อยที่ดำเนินงานในประเทศไทยของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยจำนวน 4 บริษัท ซึ่งสิ่งที่พบจากการสัมภาษณ์เชิงลึกมีดังต่อไปนี้

บริษัทที่ 1 และ 2 เป็นบริษัทที่มีขนาดเล็ก ซึ่งทั้งสองบริษัทให้สัมภาษณ์ที่สอดคล้องกันว่าการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 ของ Sarbanes-Oxley Act ทำให้งานของทุกแผนกเพิ่มขึ้น เนื่องจากต้องจัดทำเอกสารให้สามารถตรวจสอบได้ สำหรับการประเมินประสิทธิผลการควบคุมภายในตามข้อกำหนดมาตรา 404 ทางบริษัทจะทำการประเมินเองในระดับหนึ่งก่อน โดยการทำ Walk-through และใช้แบบประเมินมาตรฐานที่ทางบริษัทใหญ่กำหนดมาให้ ซึ่งผู้ที่มีหน้าที่รับผิดชอบในการประเมินและจัดทำเอกสารเกี่ยวกับการควบคุมภายในคือ ผู้จัดการฝ่ายการเงิน และจะมีผู้ตรวจสอบภายในจากบริษัทใหญ่เข้ามาตรวจสอบความถูกต้องในการประเมินของทางบริษัทย่อยอีกทีหนึ่ง ผู้ให้สัมภาษณ์มีความเห็นว่าการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 มีประโยชน์ทำให้ลดการทุจริต และข้อผิดพลาด แต่ส่งผลเสียคือทำให้ยอดขายลดลง เนื่องจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดทำให้การดำเนินงานต่าง ๆ ล่าช้า

บริษัทที่ 3 เป็นบริษัทขนาดกลาง ซึ่งให้สัมภาษณ์ว่า บริษัทใหญ่จะเป็นผู้วางแผนงานทั้งหมด โดยบริษัทแบ่งกระบวนการธุรกิจออกเป็น 12 กระบวนการ ในปีหนึ่งๆบริษัทใหญ่จะมีการกำหนดว่าบริษัทย่อยในประเทศใด ต้องตรวจสอบความมีประสิทธิภาพของกระบวนการใดบ้าง สำหรับการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายใน จะเริ่มจากการประเมินการออกแบบการควบคุมภายใน จากนั้นจึงจะประเมินถึงประสิทธิภาพของการควบคุมภายในนั้น โดยผู้ที่มีหน้าที่รับผิดชอบในการประเมินคือ ผู้ที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการนั้นโดยตรง (Process Owner) และจะมีผู้สอบทานการประเมิน (Reviewer) 2 ระดับ คือผู้ตรวจสอบภายใน ซึ่งเป็นผู้สอบทาน

ขั้นต้น และผู้จัดการฝ่ายการเงินเป็นผู้สอบทานขั้นสุดท้าย โดยทางบริษัทใหญ่จะมีการกำหนดว่า กิจกรรมใดต้องทำเสร็จเมื่อไร ซึ่งการประเมินต้องทำทั้งปี สำหรับเครื่องมือที่ใช้ในการประเมิน ประสิทธิภาพการควบคุมภายใน บริษัทใหญ่ได้ซื้อ Database และ Control template มาจากบริษัท Deloitte and Touche จากนั้นก็นำมาปรับปรุงให้สอดคล้องกับการดำเนินงานของทางบริษัท แล้วจึงนำไปประยุกต์กับบริษัทย่อยทุกประเทศ ผู้ให้สัมภาษณ์แสดงความเห็นว่าการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 มีข้อเสียคือค่าใช้จ่ายสูง เนื่องจากต้องเสียค่าธรรมเนียมการสอบบัญชีเพิ่มเติม แต่ก็เห็นว่ามีความประโยชน์คือ ทำให้ทุกฝ่ายในบริษัทตระหนักถึงความสำคัญของระบบการควบคุมภายใน

บริษัทที่ 4 เป็นบริษัทขนาดใหญ่และมีหน่วยธุรกิจ (Business Unit) หลายหน่วยในบริษัท ให้สัมภาษณ์ว่าบริษัทมีการจัดตั้ง SOX Compliance Team เพื่อรับผิดชอบในการปฏิบัติตามข้อกำหนดของ Sarbanes-Oxley Act โดยตรง โดย SOX Compliance Coordinator จะเป็นผู้ที่คอยประสานงานกับแต่ละหน่วยธุรกิจ เพื่อคอยกระตุ้นเตือนและให้คำปรึกษาเกี่ยวกับวิธีในการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในที่ผู้จัดการของแต่ละหน่วยธุรกิจต้องเป็นผู้ประเมิน โดยมีเครื่องมือที่ใช้ในการประเมินคือ Risk Control Matrix นอกจากนี้ผู้ตรวจสอบภายในของทางบริษัทก็จะทำการประเมินด้วยเช่นกัน แต่จะเลือกกลุ่มตัวอย่างคนละกลุ่มกับผู้จัดการของแต่ละหน่วยธุรกิจ เพื่อตรวจสอบว่าผู้จัดการมีการประเมินถูกต้องหรือไม่ SOX Compliance Coordinator จะเป็นผู้รับผิดชอบเกี่ยวกับเอกสารการควบคุมภายในต่างๆทั้งหมดรวมถึง Matrix ที่ใช้ในการประเมินด้วย โดยในการจัดทำ Matrix ทางบริษัทมีการซื้อโปรแกรมสำเร็จรูปแบบ On-line จากบริษัท Deloitte and Touche ที่มีชื่อว่า Risk and Control Tracking System (RCTS) นำมาใช้ควบคู่กับการทำ Workshop ผู้ให้สัมภาษณ์แสดงความเห็นว่าการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 มีประโยชน์คือเป็นการกระตุ้นจิตสำนึกของพนักงานให้เห็นถึงความสำคัญของการควบคุมภายใน แต่จะเป็นปัญหาแก่บริษัทที่มีเงินทุนหรือทรัพยากรในด้านต่างๆน้อย เพราะค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการปฏิบัติค่อนข้างมาก

จากผลการสัมภาษณ์ข้างต้น จะเห็นว่าบริษัทขนาดใหญ่จะมีการจัดตั้งทีมงานเพื่อควบคุมดูแลการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 โดยตรง ในขณะที่บริษัทขนาดกลาง และขนาดเล็กจะมอบหมายหน้าที่ดังกล่าวให้กับผู้จัดการฝ่ายการเงิน และเป็นที่น่าสังเกตว่าบริษัทขนาดกลางและบริษัทขนาดใหญ่จะดำเนินการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในเองทั้งหมด ในขณะที่บริษัทขนาดเล็กจะทำการประเมินเพียงขั้นต้น จากนั้นจะมีเจ้าหน้าที่จากบริษัทใหญ่มาประเมินการควบคุมภายในอีกครั้งหนึ่ง นอกจากนี้ จากผลการสัมภาษณ์จะเห็นว่า มีเพียงบริษัท

ขนาดกลาง และขนาดใหญ่เท่านั้นที่มีการใช้โปรแกรมสำเร็จรูปเพื่อช่วยในการจัดการเอกสาร เกี่ยวกับการควบคุมภายใน

สำหรับข้อมูลเกี่ยวกับผลกระทบจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 ของ Sarbanes-Oxley Act ที่ได้จากแบบสอบถาม ประกอบด้วย 5 เรื่อง ได้แก่ (1) ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติตามข้อกำหนด (2) การจ้างที่ปรึกษาจากภายนอกมาเพื่อช่วยในการปฏิบัติตามข้อกำหนด (3) เครื่องมือและวิธีการที่ใช้ในการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายใน (4) หน้าที่และความรับผิดชอบเกี่ยวกับการปฏิบัติตามข้อกำหนด และ (5) การฝึกอบรมแก่ผู้มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการปฏิบัติตามข้อกำหนดดังกล่าว ซึ่งได้ผลการวิเคราะห์ข้อมูลดังนี้

ตารางที่ 4.11 ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานของค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404

ค่าสถิติ	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404	150,000	10,000,000	1,202,295.08	1,852,657.005

จากตารางที่ 4.11 พบว่าค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 สูงสุดมีจำนวนถึง 10,000,000 บาท ในขณะที่ค่าใช้จ่ายต่ำสุดมีจำนวน 150,000 บาท โดยคิดเป็นค่าเฉลี่ยเท่ากับ 1,202,295.08 บาท

ตารางที่ 4.12 จำนวน และร้อยละของบริษัทจำแนกตามระดับค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404

ระดับค่าใช้จ่าย	จำนวน	ร้อยละ
น้อยกว่า 500,001 บาท	36	59.0
500,001 – 1,000,000 บาท	10	16.4
มากกว่า 1,000,000 บาท	15	24.6
รวม	61	100.0

จากตารางที่ 4.12 พบว่ามีบริษัทจำนวน 36 บริษัท (ร้อยละ 59) ที่มีค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 น้อยกว่า 500,001 บาท ในขณะที่มีบริษัทจำนวน 10 บริษัท (ร้อยละ 16.4) ที่มีค่าใช้จ่ายอยู่ในช่วงระหว่าง 500,001 – 1,000,000 บาท และบริษัทจำนวน 15 บริษัท (ร้อยละ 24.6) ที่มีค่าใช้จ่ายมากกว่า 1,000,000 บาท

ตารางที่ 4.13 จำนวนความถี่ในการตอบ และจำนวนร้อยละจากผู้ตอบแบบสอบถามทั้งหมดขององค์ประกอบของค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404

องค์ประกอบของค่าใช้จ่าย	จำนวนความถี่ในการตอบ	ร้อยละจากผู้ตอบแบบสอบถามทั้งหมด
1. ค่าฝึกอบรม	41	67.2
2. เงินเดือน/ค่าจ้างที่ทีมงาน SOX Compliance	28	45.9
3. ค่าปรับปรุงระบบการควบคุมภายใน	24	39.3
4. Audit fees เฉพาะตรวจตามข้อกำหนดของ SOX	22	36.1
5. ค่าที่ปรึกษาผู้เชี่ยวชาญจากภายนอก	19	31.1
6. ค่า software เพื่อช่วยในเรื่อง SOX Compliance	7	11.5
7. อื่นๆ	4	2.8

จากตารางที่ 4.13 พบว่าค่าใช้จ่ายเกี่ยวข้องกับการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 ที่พบมากที่สุด ได้แก่ค่าฝึกอบรม ซึ่งมีบริษัทที่มีค่าใช้จ่ายดังกล่าวจำนวน 41 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 67.2 ของผู้ตอบแบบสอบถามทั้งหมดจำนวน 61 บริษัท รองลงมาคือ เงินเดือนหรือค่าจ้างที่ทีมงาน SOX Compliance ซึ่งมีจำนวน 28 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 45.9 และค่าปรับปรุงระบบการควบคุมภายใน จำนวน 24 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 39.3 ตามลำดับ

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ตารางที่ 4.14 จำนวนและร้อยละของบริษัทจำแนกตามการจ้างที่ปรึกษาจากภายนอกมาเพื่อช่วยในการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404

การจ้างที่ปรึกษาจากภายนอก	จำนวน	ร้อยละ
มีการจ้าง	21	34.4
ไม่มีการจ้าง	40	65.6
รวม	61	100.0

จากตารางที่ 4.14 พบว่าบริษัทส่วนใหญ่จำนวน 40 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 65.6 ไม่มีการจ้างที่ปรึกษาจากภายนอกมาเพื่อช่วยในการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 ในขณะที่บริษัทจำนวน 21 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 34.4 มีการจ้างที่ปรึกษาจากภายนอกมาเพื่อช่วยในการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 โดยบริษัทจะจ้างสำนักงานสอบบัญชีในกลุ่ม Big 4 ได้แก่ บริษัท เคพีเอ็มจี ออดิท (ประเทศไทย) จำกัด บริษัท ดีลอยท์ ทูช ไร้มิทซู ไชยยศ จำกัด บริษัท สำนักงาน เอ็นส์ที แอนด์ ยัง จำกัด และบริษัท ไพร์ซวอเตอร์เฮาส์ คูเปอร์ส์ เอบีเอเอส จำกัด

ตารางที่ 4.15 จำนวนความถี่ในการตอบ และจำนวนร้อยละของลักษณะงานที่จ้างที่ปรึกษามาเพื่อช่วยในการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404

ลักษณะงาน	จำนวนความถี่ในการตอบ	ร้อยละจากบริษัทที่จ้างที่ปรึกษาทั้งหมด
1. ให้คำปรึกษาเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายใน	14	66.7
2. ช่วยสร้างเครื่องมือที่ใช้ในการประเมินผลการควบคุมภายใน	11	52.4
3. การประเมินความเสี่ยง	7	39.3
4. ประเมินการออกแบบการควบคุมภายใน	4	19.0
5. ทำการประเมินประสิทธิผลการควบคุมภายใน	4	19.0
6. ออกแบบการควบคุมภายใน	3	14.3
7. การควบคุมทางเทคโนโลยีและสารสนเทศ	2	9.5
8. อื่นๆ	2	9.5

จากตารางที่ 4.15 พบว่าบริษัทที่จ้างที่ปรึกษาจากภายนอกมาเพื่อให้คำปรึกษาเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายใน มีจำนวน 14 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 66.7 ของบริษัทที่มีการจ้างที่ปรึกษาทั้งหมดจำนวน 21 บริษัท รองลงมาคือ เพื่อช่วยสร้างเครื่องมือที่ใช้ในการประเมินประสิทธิผลการควบคุมภายในจำนวน 11 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 52.4 และเพื่อทำการประเมินความเสี่ยง จำนวน 7 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 39.3 ตามลำดับ

ตารางที่ 4.16 จำนวนความถี่ในการตอบ และร้อยละของเครื่องมือและวิธีการที่ใช้ในการประเมินประสิทธิผลการควบคุมภายใน

เครื่องมือและวิธีการในการประเมินประสิทธิผลการควบคุมภายใน	จำนวนความถี่ในการตอบ	ร้อยละจากผู้ตอบแบบสอบถามทั้งหมด
1. การ Walk - through	44	72.1
2. Internal control Matrix	36	59.0
3. Internal control questionnaire	33	54.1
4. การทดสอบการควบคุมภายในตามจำนวนตัวอย่างที่คำนวณได้หรือระบุไว้	26	42.6
5. SOX Compliance Software	21	34.4
6. การสัมภาษณ์บุคคลที่เกี่ยวข้อง	19	31.1
7. อื่นๆ	3	4.9

จากตารางที่ 4.16 พบว่าการ Walk - through เป็นวิธีการที่นิยมใช้ในการประเมินประสิทธิผลการควบคุมภายในที่สุด ซึ่งมีบริษัทที่ใช้วิธีดังกล่าวจำนวน 44 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 72.1 ของผู้ตอบแบบสอบถามทั้งหมด รองลงมาคือ การใช้ Internal Control Matrix จำนวน 36 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 59.0 และการใช้ Internal control questionnaire จำนวน 33 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 54.1 ตามลำดับ

จากผลการวิเคราะห์ข้อมูลพบว่า มีบริษัทจำนวน 21 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 34.4 ของผู้ตอบแบบสอบถามทั้งหมด ที่มีการใช้โปรแกรมสำเร็จรูปเพื่อช่วยในการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 โดยโปรแกรมสำเร็จรูปนั้นมีชื่อแตกต่างกันออกไป ได้แก่ Risk Navigator, Risk and Control Tracking System, RETS, Axena, Movaris, Biznights และ SAP-SOX ซึ่งบริษัทส่วนใหญ่จะได้โปรแกรมสำเร็จรูปมาจากบริษัทใหญ่

นอกจากนี้ จากการสัมภาษณ์ผู้ที่รับผิดชอบเกี่ยวกับ SOX Compliance ของบริษัทกลุ่มตัวอย่างทางโทรศัพท์ พบว่าบริษัทกลุ่มตัวอย่างทั้ง 61 บริษัท (ร้อยละ 100) จัดให้มีซึ่งโครงสร้างและวิธีการควบคุมภายใน และทำการประเมินประสิทธิผลของระบบการควบคุมภายในนั้นโดยอิงตามเกณฑ์ของ COSO

ตารางที่ 4.17 จำนวนและร้อยละของบริษัทจำแนกตามจำนวนครั้งในการประเมินประสิทธิผลการควบคุมภายใน

จำนวนครั้งในการประเมินประสิทธิผลการควบคุมภายใน	จำนวน	ร้อยละ
1-2 ครั้งต่อปี	49	80.3
3-4 ครั้งต่อปี	10	16.4
มากกว่า 4 ครั้งต่อปี	2	3.3
รวม	61	100.0

จากตารางที่ 4.17 พบว่าบริษัทส่วนใหญ่จะมีการประเมินประสิทธิผลการควบคุมภายในจำนวน 1-2 ครั้งต่อปี ซึ่งมีจำนวน 49 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 80.3 รองลงมาคือ การประเมินจำนวน 3-4 ครั้งต่อปี จำนวน 10 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 16.4 และมีบริษัทเพียงจำนวน 2 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 3.3 ที่มีการประเมินประสิทธิผลการควบคุมภายในมากกว่า 4 ครั้งต่อปี

ตารางที่ 4.18 จำนวนและร้อยละของหน้าที่และความรับผิดชอบเกี่ยวกับการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 จำแนกตามผู้ที่มีหน้าที่และความรับผิดชอบในเรื่องดังกล่าว

หน้าที่และความรับผิดชอบ	ผู้ที่มีหน้าที่และความรับผิดชอบ							รวม
	SOX Coordinator/ Team	Finance Director/ Manager	Process Owner	Head /Regional office	Internal Auditor	Controller	อื่นๆ	
1. การประเมินความเสี่ยง	18 (29.51%)	4 (6.56%)	4 (6.56%)	19 (31.15%)	4 (6.56%)	6 (9.83%)	6 (9.83%)	61 (100%)
2. ทำการออกแบบการควบคุมภายใน	16 (26.23%)	6 (9.84%)	2 (3.28%)	25 (40.98%)	5 (8.20%)	4 (6.56%)	3 (4.92%)	61 (100%)
3. ทำการประเมินการออกแบบการควบคุมภายใน	11 (18.03%)	4 (6.56%)	3 (4.92%)	32 (52.45%)	4 (6.56%)	4 (6.56%)	3 (4.92%)	61 (100%)

ตารางที่ 4.18 จำนวนและร้อยละของหน้าที่และความรับผิดชอบเกี่ยวกับการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 จำแนกตามผู้ที่มีหน้าที่และความรับผิดชอบในเรื่องดังกล่าว (ต่อ)

หน้าที่และความรับผิดชอบ	ผู้ที่มีหน้าที่และความรับผิดชอบ							รวม
	SOX Coordinator/ Team	Finance Director/ Manager	Process Owner	Head /Regional office	Internal Auditor	Controller	อื่นๆ	
4. ทำการประเมินและทดสอบการควบคุมอย่างต่อเนื่อง	14 (22.95%)	18 (29.51%)	15 (24.59%)	2 (3.28%)	7 (11.47%)	3 (4.92%)	2 (3.28%)	61 (100%)
5. ทำการสอบทานและติดตามผลการประเมินการควบคุมภายใน	18 (29.51%)	13 (21.31%)	2 (3.28%)	17 (27.87%)	7 (11.47%)	2 (3.28%)	2 (3.28%)	61 (100%)
6. จัดทำเอกสารเกี่ยวกับการควบคุมภายในต่างๆ	17 (27.87%)	17 (27.87%)	13 (21.31%)	2 (3.28%)	4 (6.56%)	4 (6.56%)	4 (6.56%)	61 (100%)
7. จัดทำรายงานผลการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายใน	21 (34.43%)	21 (34.43%)	1 (1.63%)	5 (8.20%)	8 (13.11%)	3 (4.92%)	2 (3.28%)	61 (100%)

จากตารางที่ 4.18 พบว่าโดยสรุปแล้ว ผู้ที่มีหน้าที่รับผิดชอบในด้านการประเมินความเสี่ยง การออกแบบการควบคุมภายใน การประเมินการออกแบบการควบคุมภายใน และการสอบทานและติดตามผลการประเมินการควบคุมภายใน คือ เจ้าหน้าที่จากทางบริษัทใหญ่ หรือ ทีมงาน SOX Compliance สำหรับผู้ที่มีหน้าที่ในการประเมินและทดสอบการควบคุมภายใน คือ ผู้จัดการฝ่ายการเงิน Process Owner หรือทีมงาน SOX Compliance และผู้ที่มีหน้าที่ในการจัดทำเอกสารเกี่ยวกับการควบคุมภายใน และรายงานผลการประเมินการควบคุมภายใน คือ ผู้จัดการฝ่ายการเงิน หรือทีมงาน SOX Compliance โดยสามารถอธิบายเกี่ยวกับหน้าที่ในด้านต่างๆ และผู้ที่มีหน้าที่และความรับผิดชอบในแต่ละด้าน ได้ดังนี้

ผลการวิเคราะห์ข้อมูล พบว่าบริษัทที่มีเจ้าหน้าที่ของทางบริษัทใหญ่ทำหน้าที่ในการประเมินความเสี่ยง มีจำนวน 19 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 31.15 รองลงมาคือ SOX Team/Coordinator จำนวน 18 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 29.51 และ Controller จำนวน 6 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 9.83 ตามลำดับ

บริษัทที่มีเจ้าหน้าที่ของทางบริษัทใหญ่ทำหน้าที่ในการออกแบบการควบคุมภายในมีจำนวน 25 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 40.98 รองลงมาคือ SOX Team/Coordinator จำนวน 16 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 26.23 และผู้จัดการฝ่ายการเงิน จำนวน 6 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 9.84 ตามลำดับ

บริษัทที่มีเจ้าหน้าที่ของทางบริษัทใหญ่ทำหน้าที่ในการประเมินการออกแบบการควบคุมภายใน มีจำนวน 32 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 52.45 รองลงมาคือ SOX Team/Coordinator จำนวน 11 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 18.03

บริษัทที่มีผู้จัดการฝ่ายการเงินทำหน้าที่ในการประเมินและทดสอบการควบคุมอย่างต่อเนื่อง มีจำนวน 18 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 29.51 รองลงมาคือ Process Owner จำนวน 15 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 24.59 และ SOX Team/Coordinator จำนวน 14 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 22.95 ตามลำดับ

บริษัทที่มี SOX Team/Coordinator ทำหน้าที่ในการสอบทานและติดตามผลการประเมินการควบคุมภายใน มีจำนวน 18 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 29.51 รองลงมาคือ เจ้าหน้าที่จากทางบริษัทใหญ่ จำนวน 17 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 27.87 และผู้จัดการฝ่ายการเงิน จำนวน 13 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 21.31 ตามลำดับ

บริษัทที่มี SOX Team/Coordinator ทำหน้าที่ในการจัดทำเอกสารเกี่ยวกับการควบคุมภายในต่างๆ มีจำนวน 17 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 27.87 ซึ่งมีจำนวนบริษัทเท่ากับตำแหน่ง

ผู้จัดการฝ่ายการเงิน รองลงมาคือ Process Owner จำนวน 13 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 21.31 ตามลำดับ

บริษัทที่มี SOX Team/Coordinator ทำหน้าที่ในการจัดทำรายงานผลการประเมิน ประสิทธิภาพการควบคุมภายในมีจำนวน 21 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 34.43 ซึ่งมีจำนวนบริษัทเท่ากับ กับตำแหน่งผู้จัดการฝ่ายการเงิน รองลงมาคือ ผู้ตรวจสอบภายใน จำนวน 8 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 13.11 ตามลำดับ

ตารางที่ 4.19 จำนวนและร้อยละของบริษัทจำแนกตามการให้มีการฝึกอบรมแก่ผู้มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404

การให้มีการฝึกอบรมแก่ผู้มีหน้าที่และความรับผิดชอบ ในการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404	จำนวน	ร้อยละ
มี	46	75.4
ไม่มี	15	24.6
รวม	61	100.0

จากตารางที่ 4.19 พบว่าบริษัทส่วนใหญ่ จำนวน 46 บริษัท ซึ่งคิดเป็นร้อยละ 75.4 มีการให้การฝึกอบรมแก่ผู้มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 โดยพบว่าบริษัทจำนวน 37 บริษัท ให้มีการฝึกอบรมแก่ผู้มีหน้าที่และความรับผิดชอบในเรื่องดังกล่าวเพียง 1 ครั้งต่อปี ในขณะที่บริษัทอีกจำนวน 9 บริษัท ให้มีการฝึกอบรมแก่บุคคลดังกล่าวมากกว่า 1 ครั้งต่อปี

ในขณะที่บริษัทเพียงจำนวน 15 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 24.6 ที่ไม่มีการให้การฝึกอบรมแก่ผู้มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 โดยส่วนใหญ่ให้เหตุผลว่าผู้บริหารไม่เห็นถึงความสำคัญของการให้มีการฝึกอบรม รองลงมาคือเหตุผลในเรื่องของการที่บุคคลที่จะเข้าอบรมมีน้อยจึงไม่มีความคุ้มค่าที่จะให้มีการฝึกอบรม ส่วนเหตุผลอื่นๆ คืองบประมาณมีจำกัด ผู้รับผิดชอบในเรื่องดังกล่าวมีปริมาณงานที่ทำมาก ทำให้ไม่มีเวลาดำเนินไปฝึกอบรม และผู้รับผิดชอบเรื่องดังกล่าวบางคนใช้วิธีการประสานงานทางอินเทอร์เน็ต หรือการพูดคุยทางโทรศัพท์กับทีมงานในประเทศอื่นๆ ซึ่งไม่มีการให้มีการฝึกอบรมอย่างจริงจัง

ส่วนที่ 4 อุปสรรคหรือปัญหาที่พบ และประโยชน์ที่ได้รับจากการปฏิบัติตามข้อกำหนด
มาตรา 404 ของ Sarbanes-Oxley Act ซึ่งได้ผลการวิเคราะห์ข้อมูลดังต่อไปนี้

ตารางที่ 4.20 จำนวนความถี่ในการตอบ และร้อยละของอุปสรรคหรือปัญหาที่พบจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404

อุปสรรคหรือปัญหาที่พบ	จำนวนความถี่ ในการตอบ	ร้อยละ
1. ขาดแคลนบุคลากรที่มีความรู้ในเรื่องดังกล่าว	34	55.7
2. เอกสารมีจำนวนมาก ทำให้เกิดความลำบากในการจัดเก็บ	34	55.7
3. บุคลากรมีจำนวนไม่เพียงพอที่จะปฏิบัติตามระบบการควบคุมที่วางไว้	33	54.1
4. ค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติในเรื่องดังกล่าวสูง	22	36.1
5. ขาดแนวทางในการปฏิบัติที่เป็นมาตรฐาน	19	31.1
6. พนักงานเกิดความกดดันในการทำงาน	18	29.5
7. ปัญหาการประสานงานภายในองค์กร	17	27.9
8. ข้อมูลหรือ เอกสารไม่พร้อม ไม่ครบถ้วน หรือสูญหาย	13	21.3
9. เกิดความล่าช้าในการทำงาน	10	16.4
10. ความยุ่งยากซับซ้อนของโปรแกรมสำเร็จรูปที่ใช้ในการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายใน	6	9.8
11. ทำให้เสียลูกค้า เนื่องจากความไม่ยืดหยุ่นในการให้เครดิต	4	6.6
12. ความยุ่งยากซับซ้อนของโปรแกรมสำเร็จรูปทางการบัญชีที่ใช้	4	6.6
13. อื่นๆ	4	6.6

จากตารางที่ 4.20 พบว่า บริษัทที่พบกับปัญหาในเรื่องของการขาดบุคลากรที่มีความรู้ในเรื่อง SOX และในเรื่องของการจัดเก็บเอกสารที่มีจำนวนมาก มีจำนวนเท่ากันคือ 34 บริษัท ซึ่งคิดเป็นร้อยละ 55.7 ของผู้ตอบแบบสอบถามทั้งหมด รองลงมาคือปัญหาในเรื่องของการที่มีบุคลากรไม่เพียงพอที่จะปฏิบัติตามระบบการควบคุมที่วางไว้จำนวน จำนวน 33 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 54.1

และปัญหาเรื่องค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติค่อนข้างสูง จำนวน 22 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 36.1 ตามลำดับ

สำหรับปัญหาหรืออุปสรรคอื่นๆที่พบ ได้แก่ ปัญหาในการทำงานที่ทำในปัจจุบันมีมากอยู่แล้ว ทำให้พนักงานไม่สามารถทำงานที่ได้รับมอบหมายเพิ่มขึ้นได้อีก ปัญหาในเรื่องที่พนักงานขาดความเข้าใจทำให้ไม่สามารถเชื่อมโยงงานที่ทำเข้ากับ SOX ได้ และปัญหาในเรื่องที่พนักงานแผนกอื่นๆที่ไม่ได้รับผิดชอบในเรื่อง SOX ไม่เห็นถึงความสำคัญของเรื่องดังกล่าว



สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ตารางที่ 4.21 จำนวน และร้อยละของประโยชน์จากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 ของ Sarbanes-Oxley Act

ประโยชน์จากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404	น้อยที่สุด	น้อย	ปานกลาง	มาก	มากที่สุด	รวม
1. ทำให้งบการเงินน่าเชื่อถือยิ่งขึ้น	0 (0%)	0 (0%)	25 (41.0%)	25 (41.0%)	11 (18.0%)	61 (100%)
2. ทำให้ทุกฝ่ายในบริษัทมีความเข้าใจและตระหนักถึงความสำคัญของการควบคุมภายใน	0 (0%)	7 (11.5%)	16 (26.2%)	30 (49.2%)	8 (13.1%)	61 (100%)
3. ทำให้ทุกฝ่ายในบริษัทเห็นความสำคัญของหน้าที่ที่ตนต้องรับผิดชอบต่อการควบคุมภายใน	0 (0%)	7 (11.5%)	13 (21.3%)	33 (54.1%)	8 (13.1%)	61 (100%)
4. ทำให้เกิดความมั่นใจว่ารายการต่างๆที่เกิดขึ้นมีการบันทึกอย่างครบถ้วน	0 (0%)	1 (1.6%)	16 (26.2%)	39 (63.9%)	5 (8.2%)	61 (100%)
5. ช่วยปรับปรุงกระบวนการตรวจสอบเกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพของการควบคุมภายใน	0 (0%)	0 (0%)	16 (26.2%)	40 (65.6%)	5 (8.2%)	61 (100%)

ตารางที่ 4.21 จำนวน และร้อยละของประโยชน์จากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 ของ Sarbanes-Oxley Act (ต่อ)

ประโยชน์จากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404	น้อยที่สุด	น้อย	ปานกลาง	มาก	มากที่สุด	รวม
6. ช่วยให้บริการค้นพบการปฏิบัติงานที่ไม่มีประสิทธิภาพ หรือมีความซ้ำซ้อน	0 (0%)	3 (4.9%)	25 (41.0%)	32 (52.5%)	1 (1.6%)	61 (100%)
7. ทำให้ผู้บริหารมีความซื่อสัตย์และมีจริยธรรม	1 (1.6%)	19 (31.1%)	21 (34.4%)	20 (32.8%)	0 (0%)	61 (100%)
8. ช่วยปรับปรุงระบบเอกสารหลักฐานที่เพียงพอและเหมาะสม	1 (1.6%)	0 (0%)	41 (67.2%)	16 (26.2%)	3 (4.9%)	61 (100%)
9. ทำให้บริษัทเข้าใจความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับเทคโนโลยีสารสนเทศ (IT Risks)	0 (0%)	5 (8.2%)	12 (19.7%)	37 (60.7%)	7 (11.5%)	61 (100%)
10. ทำให้บริษัทสามารถจัดการกับความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับเทคโนโลยีสารสนเทศนั้นได้	1 (1.6%)	18 (29.5%)	18 (29.5%)	24 (39.3%)	0 (0%)	61 (100%)

ตารางที่ 4.21 จำนวน และร้อยละของประโยชน์จากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 ของ Sarbanes-Oxley Act (ต่อ)

ประโยชน์จากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404	น้อยที่สุด	น้อย	ปานกลาง	มาก	มากที่สุด	รวม
11. การควบคุมภายในมีประสิทธิภาพมากขึ้น ในเรื่องดังต่อไปนี้						
11.1 สภาพแวดล้อมการควบคุม	0 (0%)	10 (16.4%)	25 (41.0%)	26 (42.6%)	0 (0%)	61 (100%)
11.2 การประเมินความเสี่ยง	0 (0%)	3 (4.9%)	21 (34.4%)	35 (57.4%)	2 (3.3%)	61 (100%)
11.3 กิจกรรมการควบคุม	0 (0%)	2 (3.3%)	13 (21.3%)	42 (68.9%)	4 (6.6%)	61 (100%)

ตารางที่ 4.21 จำนวน และร้อยละของประโยชน์จากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 ของ Sarbanes-Oxley Act (ต่อ)

ประโยชน์จากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404	น้อยที่สุด	น้อย	ปานกลาง	มาก	มากที่สุด	รวม
11.4 สารสนเทศและการสื่อสาร	0 (0%)	7 (11.5%)	23 (37.7%)	31 (50.8%)	0 (0%)	61 (100%)
11.5 การติดตามและประเมินผล	0 (0%)	2 (3.3%)	19 (31.1%)	40 (65.6%)	0 (0%)	61 (100%)
11.6 ลดการทุจริตและข้อผิดพลาดทางการบัญชี	0 (0%)	1 (1.6%)	34 (55.7%)	24 (39.3%)	2 (3.3%)	61 (100%)

จากตารางที่ 4.21 พบว่าบริษัทที่ได้รับประโยชน์จากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 เกี่ยวกับการเพิ่มความน่าเชื่อถือของงบการเงินอยู่ในระดับมาก มีจำนวน 25 บริษัท (ร้อยละ 41) การทำให้ทุกฝ่ายในบริษัทมีความเข้าใจและตระหนักถึงความสำคัญของการควบคุมภายใน มีจำนวน 30 บริษัท (ร้อยละ 49.2) การทำให้ทุกฝ่ายในบริษัทเห็นความสำคัญของหน้าที่ที่ตนเองรับผิดชอบต่อการควบคุมภายใน จำนวน 33 บริษัท (ร้อยละ 54.1) การทำให้เกิดความมั่นใจว่ารายการต่างๆที่เกิดขึ้นมีการบันทึกอย่างครบถ้วนจำนวน 39 บริษัท (ร้อยละ 63.9) การปรับปรุงกระบวนการตรวจสอบเกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพของการควบคุมภายใน จำนวน 40 บริษัท (ร้อยละ 65.6) การทำให้บริษัทค้นพบการปฏิบัติงานที่ไม่มีประสิทธิภาพ หรือมีความซ้ำซ้อน จำนวน 32 บริษัท (ร้อยละ 52.5) การทำให้ผู้บริหารมีความซื่อสัตย์และมีจริยธรรม จำนวน 20 บริษัท (ร้อยละ 32.8) การปรับปรุงระบบเอกสารหลักฐานที่เพียงพอและเหมาะสม จำนวน 16 บริษัท (ร้อยละ 26.2) การทำให้บริษัทเข้าใจความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับเทคโนโลยีสารสนเทศ จำนวน 37 บริษัท (ร้อยละ 60.7) และการทำให้บริษัทสามารถจัดการกับความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับเทคโนโลยีสารสนเทศ จำนวน 24 บริษัท (ร้อยละ 39.3)

สำหรับประโยชน์เกี่ยวกับการเพิ่มความมีประสิทธิภาพของการควบคุมภายใน พบว่าบริษัทที่มีประสิทธิภาพของการควบคุมภายในด้านสภาพแวดล้อมการควบคุมอยู่ในระดับมาก มีจำนวน 26 บริษัท (ร้อยละ 42.6) ด้านการประเมินความเสี่ยง จำนวน 35 บริษัท (ร้อยละ 57.4) ด้านกิจกรรมการควบคุม จำนวน 42 บริษัท (ร้อยละ 68.9) ด้านสารสนเทศและการสื่อสาร จำนวน 31 บริษัท (ร้อยละ 50.8) ด้านการติดตามและประเมินผล จำนวน 40 บริษัท (ร้อยละ 65.6) และด้านการลดการทุจริตและข้อผิดพลาดทางการบัญชี จำนวน 24 บริษัท (ร้อยละ 39.3)

ตารางที่ 4.22 จำนวน และร้อยละของบริษัทจำแนกตามความเห็นว่าเป็นประโยชน์ที่ได้รับจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 มากกว่าค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้น

ความเห็นว่าเป็น Section 404 benefit > Cost	จำนวน	ร้อยละ
เห็นด้วย	28	45.9
ไม่เห็นด้วย	11	18.0
ไม่แน่ใจ	22	36.1
รวม	61	100.0

จากตารางที่ 4.22 พบว่ามีบริษัทจำนวน 28 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 45.9 ที่เห็นด้วยว่า ประโยชน์ที่ได้รับจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 มากกว่าค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้น ในขณะที่บริษัทจำนวน 11 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 18.0 ที่ไม่เห็นด้วยกับเรื่องดังกล่าว ส่วนบริษัทอีกจำนวน 22 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 36.1 ไม่แน่ใจกับเรื่องดังกล่าว

ส่วนที่ 5 ผลการทดสอบสมมติฐาน

สำหรับการทดสอบสมมติฐานในการวิจัยครั้งนี้ เป็นการทดสอบความสัมพันธ์ระหว่าง ปัจจัยต่างๆ กับผลกระทบจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 ของ Sarbanes-Oxley Act ด้านการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในตามกรอบแนวคิดการวิจัย (ดังที่แสดงในแผนภาพที่ 3.1 หน้า 24) โดยในการวิเคราะห์เพื่อหาความสัมพันธ์ดังกล่าว ผู้วิจัยได้ใช้การวิเคราะห์ความแปรปรวนแบบทางเดียว (One-Way ANOVA) สำหรับการทดสอบความสัมพันธ์กรณีตัวแปรอิสระเป็นตัวแปรเชิงกลุ่มและตัวแปรตามเป็นตัวแปรเชิงปริมาณ และใช้ค่าสถิติทดสอบไคสแควร์ (Chi-Square Tests) ในการทดสอบความสัมพันธ์กรณีตัวแปรอิสระและตัวแปรตามเป็นตัวแปรเชิงกลุ่ม (Categorical Variables) ทั้งสองตัวแปร ซึ่งได้ผลการทดสอบความสัมพันธ์ดังต่อไปนี้

ตารางที่ 4.23 ผลการทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยต่างๆกับการใช้โปรแกรมสำเร็จรูปเพื่อช่วยในการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404

ปัจจัย	Pearson Chi-Square	Asymp.Sig.	Contingency Coefficient
1. ขนาดของกิจการ	7.944	0.019***	0.339
2. ประเภทของกิจการ	1.857	0.395	-
3. ระดับความซับซ้อนขององค์กร	2.469	0.116	-
4. การมีแผนงานการบริหารความเสี่ยงระดับองค์กรในช่วงก่อนจะมีการใช้ SOX	2.086	0.149	-
5. ระดับการส่งเสริมให้พนักงานในองค์กรตระหนักถึงความสำคัญของการควบคุมภายในในช่วงก่อนจะมีการใช้ SOX	0.362	0.547	-

โดยสามารถอธิบายความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยแต่ละตัวกับการใช้โปรแกรมสำเร็จรูปเพื่อช่วยในการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 ได้ดังต่อไปนี้

4.23.1 ความสัมพันธ์ระหว่างขนาดของกิจการและการใช้โปรแกรมสำเร็จรูปเพื่อช่วยในการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404

สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ตารางที่ 4.24 จำนวนและร้อยละของบริษัทจำแนกตามยอดขายและการใช้โปรแกรมสำเร็จรูปเพื่อช่วยในการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404

ยอดขาย	การใช้โปรแกรมสำเร็จรูปเพื่อช่วยในการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404		รวม
	ใช้	ไม่ใช้	
น้อยกว่า 1,001 ล้านบาท	3 (4.91%)	20 (32.79%)	23 (37.70%)
1,001 – 5,000 ล้านบาท	8 (13.12%)	11 (18.03%)	19 (31.15%)
มากกว่า 5,000 ล้านบาท	10 (16.40%)	9 (14.75%)	19 (31.15%)
รวม	21 (34.43%)	40 (65.57%)	61 (100.0%)

จากตารางที่ 4.24 พบว่าบริษัทที่มียอดขายน้อยกว่า 1,001 ล้านบาท มีการใช้โปรแกรมสำเร็จรูปเพื่อช่วยในการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 จำนวน 3 บริษัท (ร้อยละ 4.91) ในขณะที่บริษัทที่มียอดขายอยู่ระหว่าง 1,001 – 5,000 ล้านบาทมีการใช้โปรแกรมสำเร็จรูปดังกล่าวจำนวน 8 บริษัท (ร้อยละ 13.12) และบริษัทที่มียอดขายมากกว่า 5,000 ล้านบาทมีการใช้โปรแกรมสำเร็จรูปจำนวน 10 บริษัท (ร้อยละ 16.40)

จากตารางข้างต้น ทำการทดสอบสมมติฐาน คือ

H_0 : ขนาดของกิจการไม่มีความสัมพันธ์กับการใช้โปรแกรมสำเร็จรูปเพื่อช่วยในการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404

H_1 : ขนาดของกิจการมีความสัมพันธ์กับการใช้โปรแกรมสำเร็จรูปเพื่อช่วยในการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404

จากตารางที่ 4.23 พบว่าค่าสถิติ Pearson Chi-Square มีค่าเท่ากับ 7.944 และมีค่า Asymp.Sig = 0.019 ซึ่งมีค่าน้อยกว่าระดับนัยสำคัญทางสถิติที่กำหนด ($\alpha = 0.05$) จึงปฏิเสธสมมติฐาน H_0 นั่นคือสรุปได้ว่า ขนาดของกิจการมีความสัมพันธ์กับการใช้โปรแกรมสำเร็จรูปเพื่อช่วยในการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 ที่ระดับนัยสำคัญทางสถิติ 0.05 แต่มีความสัมพันธ์ไม่มากนัก เมื่อพิจารณาจากค่า Contingency Coefficient ซึ่งมีค่าเท่ากับ 0.339

4.23.2 ความสัมพันธ์ระหว่างประเภทของกิจการกับการใช้โปรแกรมสำเร็จรูปเพื่อช่วยในการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404

ตารางที่ 4.25 จำนวนและร้อยละของบริษัทจำแนกตามประเภทของกิจการและการใช้โปรแกรมสำเร็จรูปเพื่อช่วยในการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404

ประเภทของกิจการ	การใช้โปรแกรมสำเร็จรูปเพื่อช่วยในการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404		รวม
	ใช้	ไม่ใช้	
วัตถุประสงค์และสินค้าอุตสาหกรรม	10 (16.39%)	12 (19.67%)	22 (36.06%)
เทคโนโลยี	5 (8.20%)	13 (21.31%)	18 (29.51%)
สินค้าอุปโภคและบริโภค	6 (9.84%)	15 (24.59%)	21 (34.43%)
รวม	21 (34.43%)	40 (65.57%)	61 (100.0%)

จากตารางที่ 4.25 พบว่าบริษัทประเภทวัตถุประสงค์และสินค้าอุตสาหกรรมมีการใช้โปรแกรมสำเร็จรูปเพื่อช่วยในการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 มากที่สุด ซึ่งมีจำนวน 10 บริษัท (ร้อยละ 16.39) รองลงมาคือ บริษัทประเภทสินค้าอุปโภคและบริโภค มีจำนวน 6 บริษัท (ร้อยละ 9.84) และบริษัทประเภทเทคโนโลยี จำนวน 5 บริษัท (ร้อยละ 8.20) ตามลำดับ

จากตารางข้างต้น จะทำการทดสอบสมมติฐาน คือ

H_0 : ประเภทของกิจการไม่มีความสัมพันธ์กับการใช้โปรแกรมสำเร็จรูปเพื่อช่วยในการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404

H_1 : ประเภทของกิจการมีความสัมพันธ์กับการใช้โปรแกรมสำเร็จรูปเพื่อช่วยในการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404

จากตารางที่ 4.23 พบว่าค่าสถิติ Pearson Chi-Square มีค่าเท่ากับ 1.857 และมีค่า Asymp.Sig = 0.395 ซึ่งมีค่ามากกว่าระดับนัยสำคัญทางสถิติที่กำหนด ($\alpha = 0.05$) จึงยอมรับสมมติฐาน H_0 นั่นคือสรุปได้ว่า ประเภทของกิจการไม่มีความสัมพันธ์กับการใช้โปรแกรมสำเร็จรูปเพื่อช่วยในการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 ที่ระดับนัยสำคัญทางสถิติ 0.05

4.23.3 ความสัมพันธ์ระหว่างระดับความซับซ้อนขององค์กรกับการใช้โปรแกรมสำเร็จรูปเพื่อช่วยในการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404

ตารางที่ 4.26 จำนวนและร้อยละของบริษัทจำแนกตามระดับความซับซ้อนขององค์กรและการใช้โปรแกรมสำเร็จรูปเพื่อช่วยในการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404

ระดับความซับซ้อนของ องค์กร	การใช้โปรแกรมสำเร็จรูปเพื่อช่วยในการ ปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404		รวม
	ใช่	ไม่ใช่	
น้อย	11 (18.03%)	29 (47.54%)	40 (65.57%)
มาก	10 (16.40%)	11 (18.03%)	21 (34.43%)
รวม	21 (34.43%)	40 (65.57%)	61 (100.0%)

จากตารางที่ 4.26 พบว่าบริษัทที่มีระดับความซับซ้อนน้อย มีการใช้โปรแกรมสำเร็จรูปเพื่อช่วยในการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 จำนวน 11 บริษัท (ร้อยละ 18.03) ในขณะที่บริษัทที่มีระดับความซับซ้อนมาก มีการใช้โปรแกรมสำเร็จรูปดังกล่าว จำนวน 10 บริษัท (ร้อยละ 16.40)

จากตารางข้างต้น ทำการทดสอบสมมติฐาน คือ

H_0 : ระดับความซับซ้อนขององค์กรไม่มีความสัมพันธ์กับการใช้โปรแกรมสำเร็จรูปเพื่อช่วยในการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404

H_1 : ระดับความซับซ้อนขององค์กรมีความสัมพันธ์กับการใช้โปรแกรมสำเร็จรูปเพื่อช่วยในการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404

จากตารางที่ 4.23 พบว่าค่าสถิติ Pearson Chi-Square มีค่าเท่ากับ 2.469 และมีค่า Asymp.Sig = 0.116 ซึ่งมีค่ามากกว่าระดับนัยสำคัญทางสถิติที่กำหนด ($\alpha = 0.05$) จึงยอมรับสมมติฐาน H_0 นั่นคือสรุปได้ว่า ระดับความซับซ้อนขององค์กรไม่มีความสัมพันธ์กับการใช้โปรแกรมสำเร็จรูปเพื่อช่วยในการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 ที่ระดับนัยสำคัญทางสถิติ 0.05

4.23.4 ความสัมพันธ์ระหว่างการมีแผนงานการบริหารความเสี่ยงระดับองค์กร ในช่วงก่อนจะมีการใช้ SOX กับการใช้โปรแกรมสำเร็จรูปเพื่อช่วยในการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404

ตารางที่ 4.27 จำนวนและร้อยละของบริษัทจำแนกตามการมีแผนงานการบริหารความเสี่ยงระดับองค์กรในช่วงก่อนจะมีการใช้ SOX และการใช้โปรแกรมสำเร็จรูปเพื่อช่วยในการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404

แผนงานการบริหาร ความเสี่ยงระดับองค์กร	การใช้โปรแกรมสำเร็จรูปเพื่อช่วยในการ ปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404		รวม
	ใช้	ไม่ใช้	
มี	16 (26.23%)	23 (37.70%)	39 (63.93%)
ไม่มี	5 (8.20%)	17 (27.87%)	22 (36.07%)
รวม	21 (34.43%)	40 (65.57%)	61 (100.0%)

จากตารางที่ 4.27 พบว่าบริษัทที่มีแผนงานการบริหารความเสี่ยงระดับองค์กรในช่วงก่อนที่จะมีการใช้ SOX มีการใช้โปรแกรมสำเร็จรูปเพื่อช่วยในการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 จำนวน 16 บริษัท (ร้อยละ 26.23) ในขณะที่บริษัทที่ไม่มีแผนงานการบริหารความเสี่ยงระดับองค์กรในช่วงก่อนที่จะมีการใช้ SOX มีการใช้โปรแกรมสำเร็จรูปดังกล่าวจำนวน 5 บริษัท (ร้อยละ 8.20)

จากตารางข้างต้น ทำการทดสอบสมมติฐาน คือ

H_0 : การมีแผนงานการบริหารความเสี่ยงระดับองค์กรในช่วงก่อนจะมีการใช้ SOX ไม่มีความสัมพันธ์กับการใช้โปรแกรมสำเร็จรูปเพื่อช่วยในการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404

H_1 : การมีแผนงานการบริหารความเสี่ยงระดับองค์กรในช่วงก่อนจะมีการใช้ SOX มีความสัมพันธ์กับการใช้โปรแกรมสำเร็จรูปเพื่อช่วยในการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404

จากตารางที่ 4.23 พบว่าค่าสถิติ Pearson Chi-Square มีค่าเท่ากับ 2.086 และมีค่า Asymp.Sig = 0.149 ซึ่งมีค่ามากกว่าระดับนัยสำคัญทางสถิติที่กำหนด ($\alpha = 0.05$) จึงยอมรับสมมติฐาน H_0 นั่นคือสรุปได้ว่า การมีแผนงานการบริหารความเสี่ยงระดับองค์กรในช่วงก่อนจะมี

การใช้ SOX ไม่มีความสัมพันธ์กับการใช้โปรแกรมสำเร็จรูปเพื่อช่วยในการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรฐาน 404 ที่ระดับนัยสำคัญทางสถิติ 0.05

4.23.5 ความสัมพันธ์ระหว่างระดับการส่งเสริมให้พนักงานในองค์กรตระหนักถึงความสำคัญของการควบคุมภายในในช่วงก่อนจะมีการใช้ SOX กับการใช้โปรแกรมสำเร็จรูปเพื่อช่วยในการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรฐาน 404

ตารางที่ 4.28 จำนวนและร้อยละของบริษัทจำแนกตามระดับการส่งเสริมให้พนักงานในองค์กรตระหนักถึงความสำคัญของการควบคุมภายในในช่วงก่อนจะมีการใช้ SOX และการใช้โปรแกรมสำเร็จรูปเพื่อช่วยในการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรฐาน 404

ระดับการส่งเสริมพนักงาน ในองค์กร	การใช้โปรแกรมสำเร็จรูปเพื่อช่วยในการ ปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรฐาน 404		รวม
	ใช้	ไม่ใช้	
น้อย	12 (19.68%)	26 (42.62%)	38 (62.30%)
มาก	9 (14.75%)	14 (22.95%)	23 (37.70%)
รวม	21 (34.43%)	40 (65.57%)	61 (100.0%)

จากตารางที่ 4.28 พบว่าบริษัทที่มีการส่งเสริมให้พนักงานในองค์กรตระหนักถึงความสำคัญของการควบคุมภายในในช่วงก่อนจะมีการใช้ SOX ในระดับน้อย มีการใช้โปรแกรมสำเร็จรูปเพื่อช่วยในการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรฐาน 404 จำนวน 12 บริษัท (ร้อยละ 19.68) ในขณะที่บริษัทที่มีการส่งเสริมในระดับมากมีการใช้โปรแกรมสำเร็จรูปดังกล่าวจำนวน 9 บริษัท (ร้อยละ 14.75)

จากตารางข้างต้น ทำการทดสอบสมมติฐาน คือ

H_0 : ระดับการส่งเสริมให้พนักงานในองค์กรตระหนักถึงความสำคัญของการควบคุมภายในในช่วงก่อนจะมีการใช้ SOX ไม่มีความสัมพันธ์กับการใช้โปรแกรมสำเร็จรูปเพื่อช่วยในการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรฐาน 404

H_1 : ระดับการส่งเสริมให้พนักงานในองค์กรตระหนักถึงความสำคัญของการควบคุมภายในในช่วงก่อนจะมีการใช้ SOX มีความสัมพันธ์กับการใช้โปรแกรมสำเร็จรูปเพื่อช่วยในการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรฐาน 404

จากตารางที่ 4.23 พบว่าค่าสถิติ Pearson Chi-Square มีค่าเท่ากับ 0.362 และมีค่า Asymp.Sig = 0.547 ซึ่งมีค่ามากกว่าระดับนัยสำคัญทางสถิติที่กำหนด ($\alpha = 0.05$) จึงยอมรับสมมติฐาน H_0 นั่นคือสรุปได้ว่า ระดับการส่งเสริมให้พนักงานในองค์กรตระหนักถึงความสำคัญของการควบคุมภายในในช่วงก่อนจะมีการใช้ SOX ไม่มีความสัมพันธ์กับการใช้โปรแกรมสำเร็จรูปเพื่อช่วยในการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 ที่ระดับนัยสำคัญทางสถิติ 0.05

ตารางที่ 4.29 ผลการทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยต่างๆกับการจ้างที่ปรึกษาจากภายนอกมาเพื่อช่วยในการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404

ปัจจัย	Pearson Chi-Square	Asymp.Sig.	Contingency Coefficient
1. ขนาดของกิจการ	0.828	0.661	-
2. ประเภทของกิจการ	3.544	0.170	-
3. ระดับความซับซ้อนขององค์กร	4.573	0.032***	0.274
4. การมีแผนงานการบริหารความเสี่ยงระดับองค์กรในช่วงก่อนจะมีการใช้ SOX	0.104	0.747	-
5. ระดับการส่งเสริมให้พนักงานในองค์กรตระหนักถึงความสำคัญของการควบคุมภายในในช่วงก่อนจะมีการใช้ SOX	0.261	0.610	-

โดยสามารถอธิบายความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยแต่ละตัวกับการจ้างที่ปรึกษาจากภายนอกมาเพื่อช่วยในการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 ได้ดังต่อไปนี้

4.29.1 ความสัมพันธ์ระหว่างขนาดของกิจการกับการจ้างที่ปรึกษาจากภายนอกมาเพื่อช่วยในการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404

ตารางที่ 4.30 จำนวนและร้อยละของบริษัทจำแนกตามยอดขายและการจ้างที่ปรึกษาจากภายนอกมาเพื่อช่วยในการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404

ยอดขาย	การจ้างที่ปรึกษาจากภายนอกมาเพื่อช่วยในการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404		รวม
	มี	ไม่มี	
น้อยกว่า 1,001 ล้านบาท	9 (14.75%)	14 (22.95%)	23 (37.70%)
1,001 – 5,000 ล้านบาท	5 (8.2%)	14 (22.95%)	19 (31.15%)
มากกว่า 5,000 ล้านบาท	7 (11.48%)	12 (19.67%)	19 (31.15%)
รวม	21 (34.43%)	40 (65.57%)	61 (100.0%)

จากตารางที่ 4.30 พบว่าบริษัทที่มียอดขายน้อยกว่า 1,001 ล้านบาท มีการจ้างที่ปรึกษาจากภายนอกมาเพื่อช่วยในการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 จำนวน 9 บริษัท (ร้อยละ 14.75) ในขณะที่บริษัทที่มียอดขายอยู่ระหว่าง 1,001 – 5,000 ล้านบาท มีการจ้างที่ปรึกษาจากภายนอกจำนวน 5 บริษัท (ร้อยละ 8.2) และบริษัทที่มียอดขายมากกว่า 5,000 ล้านบาท มีการจ้างที่ปรึกษาจากภายนอก จำนวน 7 บริษัท (ร้อยละ 11.48)

จากตารางข้างต้น ทำการทดสอบสมมติฐาน คือ

H_0 : ขนาดของกิจการไม่มีความสัมพันธ์กับการจ้างที่ปรึกษาจากภายนอกมาเพื่อช่วยในการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404

H_1 : ขนาดของกิจการมีความสัมพันธ์กับการจ้างที่ปรึกษาจากภายนอกมาเพื่อช่วยในการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404

จากตารางที่ 4.29 พบว่าค่าสถิติ Pearson Chi-Square มีค่าเท่ากับ 0.828 และมีค่า Asymp.Sig = 0.661 ซึ่งมีค่ามากกว่าระดับนัยสำคัญทางสถิติที่กำหนด ($\alpha = 0.05$) จึงยอมรับสมมติฐาน H_0 นั่นคือสรุปได้ว่า ขนาดของกิจการไม่มีความสัมพันธ์กับการจ้างที่ปรึกษาจากภายนอกมาเพื่อช่วยในการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 ที่ระดับนัยสำคัญทางสถิติ 0.05

4.29.2 ความสัมพันธ์ระหว่างประเภทของกิจการกับการจ้างที่ปรึกษาจากภายนอกมาเพื่อช่วยในการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404

ตารางที่ 4.31 จำนวนและร้อยละของบริษัทจำแนกตามประเภทของกิจการและการจ้างที่ปรึกษาจากภายนอกมาเพื่อช่วยในการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404

ประเภทของกิจการ	การจ้างที่ปรึกษาจากภายนอกมาเพื่อช่วยในการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404		รวม
	มี	ไม่มี	
วัตถุดิบและสินค้าอุตสาหกรรม	10 (16.39%)	12 (19.67%)	22 (36.06%)
เทคโนโลยี	7 (11.48%)	11 (18.03%)	18 (29.51%)
สินค้าอุปโภคและบริโภค	4 (6.56%)	17 (27.87%)	21 (34.43%)
รวม	21 (34.43%)	40 (65.57%)	61 (100.0%)

จากตารางที่ 4.31 พบว่าบริษัทประเภทวัตถุดิบและสินค้าอุตสาหกรรมมีการจ้างที่ปรึกษาจากภายนอกมาเพื่อช่วยในการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 มากที่สุด ซึ่งมีจำนวน 10 บริษัท (ร้อยละ 16.39) รองลงมาคือ บริษัทประเภทเทคโนโลยี จำนวน 7 บริษัท (ร้อยละ 11.48) และบริษัทประเภทสินค้าอุปโภคและบริโภค จำนวน 4 บริษัท (ร้อยละ 6.56) ตามลำดับ

จากตารางข้างต้น ทำการทดสอบสมมติฐาน คือ

H_0 : ประเภทของกิจการไม่มีความสัมพันธ์กับการจ้างที่ปรึกษาจากภายนอกมาเพื่อช่วยในการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404

H_1 : ประเภทของกิจการมีความสัมพันธ์กับการจ้างที่ปรึกษาจากภายนอกมาเพื่อช่วยในการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404

จากตารางที่ 4.29 พบว่าค่าสถิติ Pearson Chi-Square มีค่าเท่ากับ 3.544 และมีค่า Asymp.Sig = 0.170 ซึ่งมีค่ามากกว่าระดับนัยสำคัญทางสถิติที่กำหนด ($\alpha = 0.05$) จึงยอมรับสมมติฐาน H_0 นั่นคือสรุปได้ว่า ประเภทของกิจการไม่มีความสัมพันธ์กับการจ้างที่ปรึกษาจากภายนอกมาเพื่อช่วยในการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 ที่ระดับนัยสำคัญทางสถิติ 0.05

4.29.3 ความสัมพันธ์ระหว่างระดับความซับซ้อนขององค์กรกับการจ้างที่ปรึกษาจากภายนอกมาเพื่อช่วยในการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404

ตารางที่ 4.32 จำนวนและร้อยละของบริษัทจำแนกตามระดับความซับซ้อนขององค์กรและการจ้างที่ปรึกษาจากภายนอกมาเพื่อช่วยในการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404

ระดับความซับซ้อนขององค์กร	การจ้างที่ปรึกษาจากภายนอกมาเพื่อช่วยในการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404		รวม
	มี	ไม่มี	
น้อย	10 (16.39%)	30 (49.18%)	40 (65.57%)
มาก	11 (18.03%)	10 (16.40%)	21 (34.43%)
รวม	21 (34.42%)	40 (65.58%)	61 (100.0%)

จากตารางที่ 4.32 พบว่าบริษัทที่มีระดับความซับซ้อนมากมีการจ้างที่ปรึกษาจากภายนอกมาเพื่อช่วยในการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 จำนวน 11 บริษัท (ร้อยละ 18.03) ในขณะที่บริษัทที่มีระดับความซับซ้อนน้อยมีการจ้างที่ปรึกษาจากภายนอก จำนวน 10 บริษัท (ร้อยละ 16.39)

จากตารางข้างต้น ทำการทดสอบสมมติฐาน คือ

H_0 : ระดับความซับซ้อนขององค์กรไม่มีความสัมพันธ์กับการจ้างที่ปรึกษาจากภายนอกมาเพื่อช่วยในการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404

H_1 : ระดับความซับซ้อนขององค์กรมีความสัมพันธ์กับการจ้างที่ปรึกษาจากภายนอกมาเพื่อช่วยในการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404

จากตารางที่ 4.29 พบว่าค่าสถิติ Pearson Chi-Square มีค่าเท่ากับ 4.573 และมีค่า Asymp.Sig = 0.032 ซึ่งมีค่าน้อยกว่าระดับนัยสำคัญทางสถิติที่กำหนด ($\alpha = 0.05$) จึงปฏิเสธสมมติฐาน H_0 นั่นคือสรุปได้ว่า ระดับความซับซ้อนขององค์กรมีความสัมพันธ์กับการจ้างที่ปรึกษาจากภายนอกมาเพื่อช่วยในการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 ที่ระดับนัยสำคัญทางสถิติ 0.05 แต่มีความสัมพันธ์ไม่มากเมื่อพิจารณาจากค่า Contingency Coefficient ซึ่งมีค่าเท่ากับ 0.264

4.29.4 ความสัมพันธ์ระหว่างการมีแผนงานการบริหารความเสี่ยงระดับองค์กร ในช่วงก่อนจะมีการใช้ SOX กับการจ้างที่ปรึกษาจากภายนอกมาเพื่อช่วยในการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404

ตารางที่ 4.33 จำนวนและร้อยละของบริษัทจำแนกตามการมีแผนงานการบริหารความเสี่ยงระดับองค์กรในช่วงก่อนจะมีการใช้ SOX และการจ้างที่ปรึกษาจากภายนอกมาเพื่อช่วยในการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404

แผนงานการบริหาร ความเสี่ยงระดับองค์กร	การจ้างที่ปรึกษาจากภายนอกมาเพื่อช่วย ในการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404		รวม
	มี	ไม่มี	
มี	14 (22.95%)	25 (40.98%)	39 (63.93%)
ไม่มี	7 (11.48%)	15 (24.59%)	22 (36.07%)
รวม	21 (34.43%)	40 (65.57%)	61 (100.0%)

จากตารางที่ 4.33 พบว่าบริษัทที่มีแผนงานการบริหารความเสี่ยงระดับองค์กรในช่วงก่อนที่จะมีการใช้ SOX มีการจ้างที่ปรึกษาจากภายนอกมาเพื่อช่วยในการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 จำนวน 14 บริษัท (ร้อยละ 22.95) ในขณะที่บริษัทที่ไม่มีแผนงานการบริหารความเสี่ยงระดับองค์กรในช่วงก่อนที่จะมีการใช้ SOX มีการจ้างที่ปรึกษาจากภายนอกจำนวน 7 บริษัท (ร้อยละ 11.48)

จากตารางข้างต้น ทำการทดสอบสมมติฐาน คือ

H_0 : การมีแผนงานการบริหารความเสี่ยงระดับองค์กรในช่วงก่อนจะมีการใช้ SOX ไม่มีความสัมพันธ์กับการจ้างที่ปรึกษาจากภายนอกมาเพื่อช่วยในการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404

H_1 : การมีแผนงานการบริหารความเสี่ยงระดับองค์กรในช่วงก่อนจะมีการใช้ SOX มีความสัมพันธ์กับการจ้างที่ปรึกษาจากภายนอกมาเพื่อช่วยในการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404

จากตารางที่ 4.29 พบว่าค่าสถิติ Pearson Chi-Square มีค่าเท่ากับ 0.104 และมีค่า Asymp.Sig = 0.747 ซึ่งมีค่ามากกว่าระดับนัยสำคัญทางสถิติที่กำหนด ($\alpha = 0.05$) จึงยอมรับสมมติฐาน H_0 นั่นคือสรุปได้ว่า การมีแผนงานการบริหารความเสี่ยงระดับองค์กรในช่วงก่อนจะมีการใช้ SOX ไม่มีความสัมพันธ์กับการจ้างที่ปรึกษาจากภายนอกมาเพื่อช่วยในการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 ที่ระดับนัยสำคัญทางสถิติ 0.05

4.29.5 ความสัมพันธ์ระหว่างระดับการส่งเสริมให้พนักงานในองค์กรตระหนักถึงความสำคัญของการควบคุมภายในในช่วงก่อนจะมีการใช้ SOX กับการจ้างที่ปรึกษาจากภายนอกมาเพื่อช่วยในการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404

ตารางที่ 4.34 จำนวนและร้อยละของบริษัทจำแนกตามระดับการส่งเสริมให้พนักงานในองค์กรตระหนักถึงความสำคัญของการควบคุมภายในในช่วงก่อนจะมีการใช้ SOX และการจ้างที่ปรึกษาจากภายนอกมาเพื่อช่วยในการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404

ระดับการส่งเสริมพนักงานในองค์กร	การจ้างที่ปรึกษาจากภายนอกมาเพื่อช่วยในการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404		รวม
	มี	ไม่มี	
น้อย	14 (22.95%)	24 (39.34%)	38 (62.29%)
มาก	7 (11.48%)	16 (26.23%)	23 (37.71%)
รวม	21 (34.43%)	40 (65.57%)	61 (100.0%)

จากตารางที่ 4.34 พบว่าบริษัทที่มีการส่งเสริมให้พนักงานในองค์กรตระหนักถึงความสำคัญของการควบคุมภายในในช่วงก่อนจะมีการใช้ SOX ในระดับน้อย มีการจ้างที่ปรึกษาจากภายนอกมาเพื่อช่วยในการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 จำนวน 14 บริษัท (ร้อยละ 22.95) ในขณะที่บริษัทที่มีการส่งเสริมในระดับมากมีการจ้างที่ปรึกษาจากภายนอกจำนวน 7 บริษัท (ร้อยละ 11.48)

จากตารางข้างต้น ทำการทดสอบสมมติฐาน คือ

H_0 : ระดับการส่งเสริมให้พนักงานในองค์กรตระหนักถึงความสำคัญของการควบคุมภายในในช่วงก่อนจะมีการใช้ SOX ไม่มีความสัมพันธ์กับการจ้างที่ปรึกษาจากภายนอกมาเพื่อช่วยในการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404

H_1 : ระดับการส่งเสริมให้พนักงานในองค์กรตระหนักถึงความสำคัญของการควบคุมภายในในช่วงก่อนจะมีการใช้ SOX มีความสัมพันธ์กับการจ้างที่ปรึกษาจากภายนอกมาเพื่อช่วยในการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404

จากตารางที่ 4.29 พบว่าค่าสถิติ Pearson Chi-Square มีค่าเท่ากับ 0.261 และมีค่า Asymp.Sig = 0.610 ซึ่งมีค่ามากกว่าระดับนัยสำคัญทางสถิติที่กำหนด ($\alpha = 0.05$) จึงยอมรับสมมติฐาน H_0 นั่นคือสรุปได้ว่า ระดับการส่งเสริมให้พนักงานในองค์กรตระหนักถึงความสำคัญของการควบคุมภายในในช่วงก่อนจะมีการใช้ SOX ไม่มีความสัมพันธ์กับการจ้างที่ปรึกษาจากภายนอกมาเพื่อช่วยในการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 ที่ระดับนัยสำคัญทางสถิติ 0.05

ตารางที่ 4.35 ผลการทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยต่างๆกับค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404

ปัจจัย	ค่า F-Test	Sig.
1. ขนาดของกิจการ	5.594	0.009***
2. ประเภทของกิจการ	0.147	0.864
3. ระดับความซับซ้อนขององค์กร	3.494	0.067
4. การมีแผนงานการบริหารความเสี่ยงระดับองค์กรในช่วงก่อนจะมีการใช้ SOX	0.034	0.853
5. ระดับการส่งเสริมให้พนักงานในองค์กรตระหนักถึงความสำคัญของการควบคุมภายในในช่วงก่อนจะมีการใช้ SOX	0.111	0.740

โดยสามารถอธิบายความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยแต่ละตัวกับค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 ได้ดังต่อไปนี้

4.35.1 ความสัมพันธ์ระหว่างขนาดของกิจการและค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404

จากตารางที่ 4.35 ทำการทดสอบสมมติฐาน คือ

H_0 : ขนาดของกิจการไม่มีความสัมพันธ์กับค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404

H_1 : ขนาดของกิจการมีความสัมพันธ์กับค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404

จากตารางที่ 4.35 พบว่าค่าสถิติ F-Test มีค่าเท่ากับ 5.594 และมีค่า Sig = 0.009 ซึ่งมีค่าน้อยกว่าระดับนัยสำคัญทางสถิติที่กำหนด ($\alpha = 0.05$) จึงปฏิเสธสมมติฐาน H_0 นั่นคือสรุปได้ว่าขนาดของกิจการมีความสัมพันธ์กับค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 ที่ระดับนัยสำคัญทางสถิติ 0.05

ซึ่งเมื่อนำค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 มาจัดเป็นช่วงระดับค่าใช้จ่าย เพื่อใช้ในการเปรียบเทียบระหว่างบริษัทขนาดต่างๆ ได้ผลตามตารางต่อไปนี้

ตารางที่ 4.36 จำนวนและร้อยละของบริษัทจำแนกตามยอดขายและระดับของค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404

ยอดขาย	ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404			รวม
	น้อยกว่า 500,001 บาท	500,001 – 1,000,000 บาท	มากกว่า 1,000,000 บาท	
น้อยกว่า 1,001 ล้านบาท	20 (32.79%)	1 (1.63%)	2 (3.28%)	23 (37.70%)
1,001 – 5,000 ล้านบาท	8 (13.12%)	8 (13.12%)	3 (4.91%)	19 (31.15%)
มากกว่า 5,000 ล้านบาท	8 (13.12%)	1 (1.68%)	10 (16.40%)	19 (31.15%)
รวม	36 (59.03%)	10 (16.38%)	15 (24.59%)	61 (100.0%)

จากตารางที่ 4.36 พบว่า บริษัทที่มียอดขายน้อยกว่า 1,001 ล้านบาทซึ่งมีค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 น้อยกว่า 500,001 บาท มีจำนวน 20 บริษัท (ร้อยละ 32.79) ในขณะที่บริษัทที่มีค่าใช้จ่ายอยู่ระหว่าง 500,001 – 1,000,000 บาท มีจำนวน 1 บริษัท (ร้อยละ 1.63) และบริษัทที่มีค่าใช้จ่ายมากกว่า 1,000,000 บาท มีจำนวน 2 บริษัท (ร้อยละ 3.28)

สำหรับบริษัทที่มียอดขายอยู่ระหว่าง 1,001 – 5,000 ล้านบาทซึ่งมีค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 น้อยกว่า 500,001 บาท มีจำนวน 8 บริษัท (ร้อยละ 13.12) ในขณะที่บริษัทที่มีค่าใช้จ่ายอยู่ระหว่าง 500,001 – 1,000,000 บาท มีจำนวน 8 บริษัท (ร้อยละ 13.12) และบริษัทที่มีค่าใช้จ่ายมากกว่า 1,000,000 บาท มีจำนวน 3 บริษัท (ร้อยละ 4.91)

สำหรับบริษัทที่มียอดขายมากกว่า 5,000 ล้านบาทซึ่งมีค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 น้อยกว่า 500,001 บาท มีจำนวน 8 บริษัท (ร้อยละ 13.12) ในขณะที่บริษัทที่มีค่าใช้จ่ายอยู่ระหว่าง 500,001 – 1,000,000 บาท มีจำนวน 1 บริษัท (ร้อยละ 1.68) และบริษัทที่มีค่าใช้จ่ายมากกว่า 1,000,000 บาท มีจำนวน 10 บริษัท (ร้อยละ 16.40)

4.35.2 ความสัมพันธ์ระหว่างประเภทของกิจการกับค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404

จากตารางที่ 4.35 ทำการทดสอบสมมติฐาน คือ

H_0 : ประเภทของกิจการไม่มีความสัมพันธ์กับค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404

H_1 : ประเภทของกิจการมีความสัมพันธ์กับค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404

จากตารางที่ 4.35 พบว่าค่าสถิติ F-Test มีค่าเท่ากับ 0.147 และมีค่า Sig = 0.864 ซึ่งมีค่ามากกว่าระดับนัยสำคัญทางสถิติที่กำหนด ($\alpha = 0.05$) จึงยอมรับสมมติฐาน H_0 นั่นคือสรุปได้ว่าประเภทของกิจการไม่มีความสัมพันธ์กับค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 ที่ระดับนัยสำคัญทางสถิติ 0.05

4.35.3 ความสัมพันธ์ระหว่างระดับความซับซ้อนขององค์กรกับค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404

จากตารางที่ 4.35 ทำการทดสอบสมมติฐาน คือ

H_0 : ระดับความซับซ้อนขององค์กรไม่มีความสัมพันธ์กับค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404

H_1 : ระดับความซับซ้อนขององค์กรมีความสัมพันธ์กับค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404

จากตารางที่ 4.35 พบว่าค่าสถิติ F-Test มีค่าเท่ากับ 3.494 และมีค่า Sig = 0.067 ซึ่งมีค่ามากกว่าระดับนัยสำคัญทางสถิติที่กำหนด ($\alpha = 0.05$) จึงยอมรับสมมติฐาน H_0 นั่นคือสรุปได้ว่าระดับความซับซ้อนขององค์กรไม่มีความสัมพันธ์กับค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 ที่ระดับนัยสำคัญทางสถิติ 0.05

4.35.4 ความสัมพันธ์ระหว่างการมีแผนงานการบริหารความเสี่ยงระดับองค์กรในช่วงก่อนจะมีการใช้ SOX กับค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404

จากตารางที่ 4.35 ทำการทดสอบสมมติฐาน คือ

H_0 : การมีแผนงานการบริหารความเสี่ยงระดับองค์กรในช่วงก่อนจะมีการใช้ SOX ไม่มีความสัมพันธ์กับค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404

H_1 : การมีแผนงานการบริหารความเสี่ยงระดับองค์กรในช่วงก่อนจะมีการใช้ SOX มีความสัมพันธ์กับค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404

จากตารางที่ 4.35 พบว่าค่าสถิติ F-Test มีค่าเท่ากับ 0.034 และมีค่า Sig = 0.853 ซึ่งมีค่ามากกว่าระดับนัยสำคัญทางสถิติที่กำหนด ($\alpha = 0.05$) จึงยอมรับสมมติฐาน H_0 นั่นคือสรุปได้ว่าการมีแผนงานการบริหารความเสี่ยงระดับองค์กรในช่วงก่อนจะมีการใช้ SOX ไม่มีความสัมพันธ์กับค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 ที่ระดับนัยสำคัญทางสถิติ 0.05

4.35.5 ความสัมพันธ์ระหว่างระดับการส่งเสริมให้พนักงานในองค์กรตระหนักถึงความสำคัญของการควบคุมภายในในช่วงก่อนจะมีการใช้ SOX กับค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404

จากตารางที่ 4.35 ทำการทดสอบสมมติฐาน คือ

H_0 : ระดับการส่งเสริมให้พนักงานในองค์กรตระหนักถึงความสำคัญของการควบคุมภายในในช่วงก่อนจะมีการใช้ SOX ไม่มีความสัมพันธ์กับค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404

H_1 : ระดับการส่งเสริมให้พนักงานในองค์กรตระหนักถึงความสำคัญของการควบคุมภายในในช่วงก่อนจะมีการใช้ SOX มีความสัมพันธ์กับค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404

จากตารางที่ 4.35 พบว่าค่าสถิติ F-Test มีค่าเท่ากับ 0.111 และมีค่า Sig = 0.740 ซึ่งมีค่ามากกว่าระดับนัยสำคัญทางสถิติที่กำหนด ($\alpha = 0.05$) จึงยอมรับสมมติฐาน H_0 นั่นคือสรุปได้ว่าระดับการส่งเสริมให้พนักงานในองค์กรตระหนักถึงความสำคัญของการควบคุมภายในในช่วงก่อนจะมีการใช้ SOX ไม่มีความสัมพันธ์กับค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 ที่ระดับนัยสำคัญทางสถิติ 0.05

ตารางที่ 4.37 ผลการทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยต่างๆกับระดับความมีประสิทธิภาพผลมากขึ้นของระบบการควบคุมภายในภายหลังจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404

ปัจจัย	Pearson	Asymp.Sig.	Contingency Coefficient
	Chi-Square		
1. ขนาดของกิจการ	8.605	0.014***	0.352
2. ประเภทของกิจการ	8.201	0.017***	0.344
3. ระดับความซับซ้อนขององค์กร	5.795	0.016***	0.295
4. การมีแผนงานการบริหารความเสี่ยงระดับองค์กรในช่วงก่อนจะมีการใช้ SOX	7.397	0.007***	0.329
5. ระดับการส่งเสริมให้พนักงานในองค์กรตระหนักถึงความสำคัญของการควบคุมภายในในช่วงก่อนจะมีการใช้ SOX	0.095	0.758	-

โดยสามารถอธิบายความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยแต่ละตัวกับระดับความมีประสิทธิภาพมากขึ้นของระบบการควบคุมภายในภายหลังจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 ได้ดังต่อไปนี้

4.37.1 ความสัมพันธ์ระหว่างขนาดของกิจการกับระดับความมีประสิทธิภาพมากขึ้นของระบบการควบคุมภายในภายหลังจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404

ตารางที่ 4.38 จำนวนและร้อยละของบริษัทจำแนกตามยอดขายและระดับความมีประสิทธิภาพมากขึ้นของระบบการควบคุมภายในภายหลังจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404

ยอดขาย	ระดับความมีประสิทธิภาพมากขึ้นของระบบการควบคุมภายในภายหลังจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404		รวม
	น้อย	มาก	
น้อยกว่า 1,001 ล้านบาท	19 (31.15%)	4 (6.55%)	23 (37.70%)
1,001 – 5,000 ล้านบาท	8 (13.12%)	11 (18.03%)	19 (31.15%)
มากกว่า 5,000 ล้านบาท	9 (14.75%)	10 (16.40%)	19 (31.15%)
รวม	36 (59.02%)	25 (40.98%)	61 (100.0%)

จากตารางที่ 4.38 พบว่าบริษัทที่มียอดขายน้อยกว่า 1,001 ล้านบาทและมีความมีประสิทธิภาพมากขึ้นของระบบการควบคุมภายในภายหลังจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 อยู่ในระดับมาก มีจำนวน 4 บริษัท (ร้อยละ 6.55) ในขณะที่บริษัทที่มียอดขายอยู่ระหว่าง 1,001 – 5,000 ล้านบาท และมีความมีประสิทธิภาพมากขึ้นของระบบการควบคุมภายในภายหลังจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 อยู่ในระดับมาก มีจำนวน 11 บริษัท (ร้อยละ 18.03) และบริษัทที่มียอดขายมากกว่า 5,000 ล้านบาท มีจำนวน 10 บริษัท (ร้อยละ 16.40) ตามลำดับ

จากตารางข้างต้น ทำการทดสอบสมมติฐาน คือ

H_0 : ขนาดของกิจการไม่มีความสัมพันธ์กับระดับความมีประสิทธิภาพมากขึ้นของระบบการควบคุมภายในภายหลังจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404

H_1 : ขนาดของกิจการมีความสัมพันธ์กับระดับความมีประสิทธิภาพมากขึ้นของระบบการควบคุมภายในภายหลังจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404

จากตารางที่ 4.37 พบว่าค่าสถิติ Pearson Chi-Square มีค่าเท่ากับ 8.605 และมีค่า Asymp.Sig = 0.014 ซึ่งมีค่าน้อยกว่าระดับนัยสำคัญทางสถิติที่กำหนด ($\alpha = 0.05$) จึงปฏิเสธสมมติฐาน H_0 นั่นคือสรุปได้ว่า ขนาดของกิจการมีความสัมพันธ์กับระดับความมีประสิทธิภาพผลมากขึ้นของระบบการควบคุมภายในภายหลังจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 ที่ระดับนัยสำคัญทางสถิติ 0.05 แต่มีความสัมพันธ์ไม่มากนัก เมื่อพิจารณาจากค่า Contingency Coefficient ซึ่งมีค่าเท่ากับ 0.352

4.37.2 ความสัมพันธ์ระหว่างประเภทของกิจการกับระดับความมีประสิทธิภาพผลมากขึ้นของระบบการควบคุมภายในภายหลังจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404

ตารางที่ 4.39 จำนวนและร้อยละของบริษัทจำแนกตามประเภทของกิจการและระดับความมีประสิทธิภาพผลมากขึ้นของระบบการควบคุมภายในภายหลังจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404

ประเภทของกิจการ	ระดับความมีประสิทธิภาพผลมากขึ้นของระบบการควบคุมภายในหลังจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404		รวม
	น้อย	มาก	
วัตถุดิบและสินค้าอุตสาหกรรม	13 (21.31%)	9 (14.75%)	22 (36.06%)
เทคโนโลยี	15 (24.59%)	3 (4.92%)	18 (29.51%)
สินค้าอุปโภคและบริโภค	8 (13.12%)	13 (21.31%)	21 (34.43%)
รวม	36 (59.02%)	25 (40.98%)	61 (100.0%)

จากตารางที่ 4.39 พบว่าบริษัทประเภทสินค้าอุปโภคและบริโภคที่มีการควบคุมภายในที่มีประสิทธิภาพผลมากขึ้นหลังจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 อยู่ในระดับมาก มีจำนวน 13 บริษัท (ร้อยละ 21.31) รองลงมาคือ บริษัทประเภทวัตถุดิบและสินค้าอุตสาหกรรม จำนวน 9 บริษัท (ร้อยละ 14.7) และบริษัทประเภทเทคโนโลยี จำนวน 3 บริษัท (ร้อยละ 4.92) ตามลำดับ

จากตารางข้างต้น ทำการทดสอบสมมติฐาน คือ

H_0 : ประเภทของกิจการไม่มีความสัมพันธ์กับระดับความมีประสิทธิภาพผลมากขึ้นของระบบการควบคุมภายในภายหลังจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404

H_1 : ประเภทของกิจการมีความสัมพันธ์กับระดับความมีประสิทธิภาพผลมากขึ้นของระบบการควบคุมภายในภายหลังจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404

จากตารางที่ 4.37 พบว่าค่าสถิติ Pearson Chi-Square มีค่าเท่ากับ 8.201 และมีค่า Asymp.Sig = 0.017 ซึ่งมีค่าน้อยกว่าระดับนัยสำคัญทางสถิติที่กำหนด ($\alpha = 0.05$) จึงปฏิเสธสมมติฐาน H_0 นั่นคือสรุปได้ว่า ประเภทของกิจการมีความสัมพันธ์กับระดับความมีประสิทธิภาพผลมากขึ้นของระบบการควบคุมภายในภายหลังจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 ที่ระดับนัยสำคัญทางสถิติ 0.05 แต่มีความสัมพันธ์ไม่มากเมื่อพิจารณาจากค่า Contingency Coefficient ซึ่งมีค่าเท่ากับ 0.344

4.37.3 ความสัมพันธ์ระหว่างระดับความซับซ้อนขององค์กรกับระดับความมีประสิทธิภาพผลมากขึ้นของระบบการควบคุมภายในภายหลังจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404

ตารางที่ 4.40 จำนวนและร้อยละของบริษัทจำแนกตามระดับความซับซ้อนขององค์กรและระดับความมีประสิทธิภาพผลมากขึ้นของระบบการควบคุมภายในภายหลังจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404

ระดับความซับซ้อนขององค์กร	ระดับความมีประสิทธิภาพผลมากขึ้นของระบบการควบคุมภายในหลังจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404		รวม
	น้อย	มาก	
น้อย	28 (45.90%)	12(19.67%)	40 (65.57%)
มาก	8 (13.12%)	13 (21.31%)	21 (34.43%)
รวม	36 (59.02%)	25 (40.98%)	61 (100.0%)

จากตารางที่ 4.40 พบว่าบริษัทที่มีระดับความซับซ้อนมาก และมีการควบคุมภายในที่มีประสิทธิภาพผลมากขึ้นหลังจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 อยู่ในระดับมาก มีจำนวน 13 บริษัท (ร้อยละ 21.31) ในขณะที่บริษัทที่มีระดับความซับซ้อนน้อย ซึ่งมีการควบคุมภายในที่มีประสิทธิภาพผลมากขึ้นหลังจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดอยู่ในระดับมาก มีจำนวน 12 บริษัท (ร้อยละ 19.67)

จากตารางข้างต้น จะทำการทดสอบสมมติฐาน คือ

H_0 : ระดับความซับซ้อนขององค์กรไม่มีความสัมพันธ์กับระดับความมีประสิทธิภาพมากขึ้นของระบบการควบคุมภายในภายหลังจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404

H_1 : ระดับความซับซ้อนขององค์กรมีความสัมพันธ์กับระดับความมีประสิทธิภาพมากขึ้นของระบบการควบคุมภายในภายหลังจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404

จากตารางที่ 4.37 พบว่าค่าสถิติ Pearson Chi-Square มีค่าเท่ากับ 5.795 และมีค่า Asymp.Sig = 0.016 ซึ่งมีค่าน้อยกว่าระดับนัยสำคัญทางสถิติที่กำหนด ($\alpha = 0.05$) จึงปฏิเสธสมมติฐาน H_0 นั่นคือสรุปได้ว่า ระดับความซับซ้อนขององค์กรมีความสัมพันธ์กับระดับความมีประสิทธิภาพมากขึ้นของระบบการควบคุมภายในภายหลังจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 ที่ระดับนัยสำคัญทางสถิติ 0.05 แต่มีความสัมพันธ์ไม่มากเมื่อพิจารณาจากค่า Contingency Coefficient ซึ่งมีค่าเท่ากับ 0.295

4.37.4 ความสัมพันธ์ระหว่างการมีแผนงานการบริหารความเสี่ยงระดับองค์กรในช่วงก่อนจะมีการใช้ SOX กับระดับความมีประสิทธิภาพมากขึ้นของระบบการควบคุมภายในภายหลังจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404

ตารางที่ 4.41 จำนวนและร้อยละของบริษัทจำแนกตามการมีแผนงานการบริหารความเสี่ยงระดับองค์กรในช่วงก่อนจะมีการใช้ SOX และระดับความมีประสิทธิภาพมากขึ้นของระบบการควบคุมภายในภายหลังจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404

แผนงานการบริหารความเสี่ยงระดับองค์กร	ระดับความมีประสิทธิภาพมากขึ้นของระบบการควบคุมภายในภายหลังจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404		รวม
	น้อย	มาก	
มี	18 (29.51%)	21 (34.42%)	39 (63.93%)
ไม่มี	18 (29.51%)	4 (6.56%)	22 (36.07%)
รวม	36 (59.02%)	25 (40.98%)	61 (100.0%)

จากตารางที่ 4.41 พบว่าบริษัทที่มีแผนงานการบริหารความเสี่ยงระดับองค์กรในช่วงก่อนจะมีการใช้ SOX และมีการควบคุมภายในที่มีประสิทธิผลมากขึ้นหลังจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 อยู่ในระดับมาก มีจำนวน 21 บริษัท (ร้อยละ 34.42) ในขณะที่บริษัทที่ไม่มีแผนงานการบริหารความเสี่ยงระดับองค์กรในช่วงก่อนจะมีการใช้ SOX ซึ่งมีการควบคุมภายในที่มีประสิทธิผลมากขึ้นหลังจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดอยู่ในระดับมาก มีจำนวน 4 บริษัท (ร้อยละ 6.56)

จากตารางข้างต้น ทำการทดสอบสมมติฐาน คือ

H_0 : การมีแผนงานการบริหารความเสี่ยงระดับองค์กรในช่วงก่อนจะมีการใช้ SOX ไม่มีความสัมพันธ์กับระดับความมีประสิทธิภาพมากขึ้นของระบบการควบคุมภายในภายหลังจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404

H_1 : การมีแผนงานการบริหารความเสี่ยงระดับองค์กรในช่วงก่อนจะมีการใช้ SOX มีความสัมพันธ์กับระดับความมีประสิทธิภาพมากขึ้นของระบบการควบคุมภายในภายหลังจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404

จากตารางที่ 4.37 พบว่าค่าสถิติ Pearson Chi-Square มีค่าเท่ากับ 7.397 และมีค่า Asymp.Sig = 0.007 ซึ่งมีค่าน้อยกว่าระดับนัยสำคัญทางสถิติที่กำหนด ($\alpha = 0.05$) จึงปฏิเสธสมมติฐาน H_0 นั่นคือสรุปได้ว่า การมีแผนงานการบริหารความเสี่ยงระดับองค์กรในช่วงก่อนจะมีการใช้ SOX มีความสัมพันธ์กับระดับความมีประสิทธิภาพมากขึ้นของระบบการควบคุมภายในภายหลังจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 ที่ระดับนัยสำคัญทางสถิติ 0.05 แต่มีความสัมพันธ์ไม่มากเมื่อพิจารณาจากค่า Contingency Coefficient ซึ่งมีค่าเท่ากับ 0.329

สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

4.37.5 ความสัมพันธ์ระหว่างระดับการส่งเสริมให้พนักงานในองค์กรตระหนักถึงความสำคัญของการควบคุมภายในในช่วงก่อนจะมีการใช้ SOX กับระดับความมีประสิทธิภาพผลมากขึ้นของระบบการควบคุมภายในภายหลังจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404

ตารางที่ 4.42 จำนวนและร้อยละของบริษัทจำแนกตามระดับการส่งเสริมให้พนักงานในองค์กรตระหนักถึงความสำคัญของการควบคุมภายในในช่วงก่อนจะมีการใช้ SOX และระดับความมีประสิทธิภาพผลมากขึ้นของระบบการควบคุมภายในภายหลังจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404

ระดับการส่งเสริมพนักงานในองค์กร	ระดับความมีประสิทธิภาพผลมากขึ้นของระบบการควบคุมภายในภายหลังจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404		รวม
	น้อย	มาก	
น้อย	23 (37.70%)	15 (24.60%)	38 (62.30%)
มาก	13 (21.31%)	10 (16.39%)	23 (37.70%)
รวม	36 (59.01%)	25 (40.99%)	61 (100.0%)

จากตารางที่ 4.42 พบว่าบริษัทที่มีระดับการส่งเสริมให้พนักงานในองค์กรตระหนักถึงความสำคัญของการควบคุมภายในในช่วงก่อนจะมีการใช้ SOX น้อย ซึ่งมีการควบคุมภายในที่มีประสิทธิภาพผลมากขึ้นหลังจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 อยู่ในระดับมาก มีจำนวน 15 บริษัท (ร้อยละ 24.60) ในขณะที่บริษัทที่มีระดับการส่งเสริมมาก และมีการควบคุมภายในที่มีประสิทธิภาพผลมากขึ้นหลังจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดอยู่ในระดับมาก มีจำนวน 10 บริษัท (ร้อยละ 16.39)

จากตารางข้างต้น ทำการทดสอบสมมติฐาน คือ

H_0 : ระดับการส่งเสริมให้พนักงานในองค์กรตระหนักถึงความสำคัญของการควบคุมภายในในช่วงก่อนจะมีการใช้ SOX ไม่มีความสัมพันธ์กับระดับความมีประสิทธิภาพผลมากขึ้นของระบบการควบคุมภายในภายหลังจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404

H_1 : ระดับการส่งเสริมให้พนักงานในองค์กรตระหนักถึงความสำคัญของการควบคุมภายในในช่วงก่อนจะมีการใช้ SOX มีความสัมพันธ์กับระดับความมีประสิทธิภาพมากขึ้นของระบบการควบคุมภายในภายหลังจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404

จากตารางที่ 4.37 พบว่าค่าสถิติ Pearson Chi-Square มีค่าเท่ากับ 0.095 และมีค่า Asymp.Sig = 0.758 ซึ่งมีค่ามากกว่าระดับนัยสำคัญทางสถิติที่กำหนด ($\alpha = 0.05$) จึงยอมรับสมมติฐาน H_0 นั่นคือสรุปได้ว่า ระดับการส่งเสริมให้พนักงานในองค์กรตระหนักถึงความสำคัญของการควบคุมภายในในช่วงก่อนจะมีการใช้ SOX ไม่มีความสัมพันธ์กับระดับความมีประสิทธิภาพมากขึ้นของระบบการควบคุมภายในภายหลังจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 ที่ระดับนัยสำคัญทางสถิติ 0.05



สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

สรุปผลการวิจัย อภิปรายผล และข้อเสนอแนะ

สรุปผลการวิจัย

งานวิจัยเรื่อง “ปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับผลกระทบจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 ของ Sarbanes-Oxley Act ด้านการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในของบริษัทย่อยที่ดำเนินงานในประเทศไทยของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งสหรัฐอเมริกา” เป็นการศึกษาเชิงสำรวจ ที่มุ่งทำการศึกษาเกี่ยวกับผลกระทบจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 ของ Sarbanes-Oxley Act และปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับผลกระทบดังกล่าว ตลอดจนศึกษาถึงปัญหาหรืออุปสรรคที่พบ และประโยชน์ที่ได้รับจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดดังกล่าว โดยใช้แบบสอบถามเป็นเครื่องมือในการเก็บรวบรวมข้อมูลจากกลุ่มตัวอย่าง คือ SOX Compliance Coordinator หรือตำแหน่งอื่นที่มีหน้าที่รับผิดชอบเกี่ยวกับ SOX Compliance ของบริษัทย่อยที่ดำเนินงานในประเทศไทยของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งสหรัฐอเมริกา ซึ่งมีจำนวนทั้งหมด 165 บริษัท โดยได้รับการตอบกลับแบบสอบถามจำนวน 61 ฉบับ ผู้วิจัยได้นำข้อมูลจากแบบสอบถามเหล่านี้ไปทำการวิเคราะห์โดยใช้โปรแกรมสำเร็จรูปทางสถิติเพื่อการวิจัยทางสังคมศาสตร์ (Statistic Package for Social Sciences: SPSS) เพื่อให้ได้ผลสรุปของการวิจัยครั้งนี้ ซึ่งผู้วิจัยได้ทำการแบ่งผลสรุปการวิจัยออกเป็น 3 ข้อเพื่ออภิปรายถึงผลที่ได้ตามวัตถุประสงค์ของการวิจัยที่ตั้งไว้ ดังต่อไปนี้

วัตถุประสงค์ข้อที่ 1 เพื่อศึกษาถึงผลกระทบจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 ของ Sarbanes-Oxley Act ด้านการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในของบริษัทย่อยที่ดำเนินงานในประเทศไทยของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งสหรัฐอเมริกา

ผลกระทบจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 หลักๆที่สนใจศึกษาในการวิจัยครั้งนี้ มี 4 ด้าน ได้แก่ (1) ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติตามข้อกำหนดดังกล่าว (2) การใช้โปรแกรมสำเร็จรูปเพื่อช่วยในการปฏิบัติตามข้อกำหนด (3) การจ้างที่ปรึกษาจากภายนอก และ (4) ระดับความมีประสิทธิภาพมากขึ้นของระบบการควบคุมภายในภายหลังจากการปฏิบัติตามข้อกำหนด

จากผลการวิเคราะห์ข้อมูลพบว่า บริษัทกลุ่มตัวอย่างมีค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 โดยเฉลี่ยจำนวน 1,202,295.08 บาท ซึ่งพบว่าบริษัทที่มีค่าใช้จ่ายในเรื่องดังกล่าว

จำนวนสูงสุดถึง 10,000,000 บาท และเมื่อนำค่าใช้จ่ายมาจัดเป็นช่วงระดับค่าใช้จ่ายพบว่า มีบริษัทจำนวน 36 บริษัท (ร้อยละ 59) ที่มีค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติตามข้อกำหนดน้อยกว่า 500,001 บาท ในขณะที่มีบริษัทจำนวน 10 บริษัท (ร้อยละ 16.4) ที่มีค่าใช้จ่ายอยู่ในช่วงระหว่าง 500,001 – 1,000,000 บาท และบริษัทจำนวน 15 บริษัท (ร้อยละ 24.6) ที่มีค่าใช้จ่ายมากกว่า 1,000,000 บาท โดยค่าใช้จ่ายที่พบมากที่สุดคือ ค่าฝึกอบรม (จำนวน 41 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 67.2 ของผู้ตอบแบบสอบถามทั้งหมด) รองลงมาคือ เงินเดือนหรือค่าจ้างที่ทีมงาน SOX Compliance (จำนวน 28 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 45.9) ค่าปรับปรุงระบบการควบคุมภายใน (จำนวน 24 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 39.3) และค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี (จำนวน 22 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 36.1) ตามลำดับ ซึ่งจากผลการวิเคราะห์ข้อมูลจะเห็นได้ว่าแต่ละบริษัทจะมีองค์ประกอบของค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 ที่แตกต่างกัน ซึ่งสาเหตุหนึ่งเกิดจากการที่ในบางบริษัท จะมีบริษัทใหญ่ (Head / Regional Office) เป็นผู้รับผิดชอบเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายในบางเรื่อง เช่น ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี หรือค่าโปรแกรมสำเร็จรูปที่ใช้เพื่อช่วยในการปฏิบัติตามข้อกำหนดดังกล่าว เป็นต้น ซึ่งผลการวิเคราะห์ข้อมูลดังกล่าวสอดคล้องกับผลการสำรวจของ Charles River Associate (2005) ที่พบว่าค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 ประกอบด้วย ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ค่าจ้างหรือเงินเดือนพนักงาน ค่าจัดสรรบุคลากร ค่าจัดฝึกอบรม และค่าโปรแกรมสำเร็จรูป

ในส่วนของการจ้างที่ปรึกษาจากภายนอกมาเพื่อช่วยในการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 จากผลการวิเคราะห์ข้อมูลพบว่า มีบริษัทจำนวน 21 บริษัท (ร้อยละ 34.4) ที่จ้างที่ปรึกษาจากภายนอกมาเพื่อช่วยในการปฏิบัติตามข้อกำหนดดังกล่าว โดยที่ปรึกษาจากภายนอกจะถูกจ้างมาเพื่อให้คำปรึกษาเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายในมากที่สุด (จำนวน 14 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 66.7 ของบริษัทที่มีการจ้างที่ปรึกษาทั้งหมด) รองลงมาคือ เพื่อช่วยสร้างเครื่องมือที่ใช้ในการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายใน (จำนวน 11 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 52.4) และเพื่อทำการประเมินความเสี่ยง (จำนวน 7 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 39.3) ตามลำดับ โดยบริษัทเหล่านี้จะจ้างที่ปรึกษาจากสำนักงานสอบบัญชีในกลุ่ม Big 4 ได้แก่ บริษัท เคพีเอ็มจี ออดิท (ประเทศไทย) จำกัด บริษัทสำนักงาน เอ็นส์ท แอนด์ ยัง จำกัด บริษัท ไฟร์ชวอเตอร์เฮาส์ คูเปอร์ส เอบีเอส จำกัด และบริษัท ดีลอยท์ ทูช ไร้มัทสு ไชยยศ จำกัด

ผลการสำรวจในเรื่องของการใช้โปรแกรมสำเร็จรูปเพื่อช่วยในการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 พบว่า มีบริษัทที่ใช้โปรแกรมสำเร็จรูปจำนวน 21 บริษัท (ร้อยละ 34.4) ซึ่งโปรแกรมสำเร็จรูปนั้นจะมีชื่อแตกต่างกันออกไป ได้แก่ Risk Navigator, Risk and Control Tracking

System, RETS, Axena, Movaris, Biznights และ SAP-SOX โดยบริษัทกลุ่มตัวอย่างส่วนใหญ่จะได้โปรแกรมสำเร็จรูปเหล่านี้มาจากบริษัทใหญ่ ซึ่งจากการสัมภาษณ์บริษัทกลุ่มตัวอย่างที่มีการใช้โปรแกรมสำเร็จรูปนี้พบว่า บริษัทจะใช้โปรแกรมสำเร็จรูปในการจัดการเอกสารเกี่ยวกับการควบคุมภายใน เช่น Risk and Control Template หรือ Risk and Control Matrix รวมทั้งใช้เป็นฐานข้อมูลที่เกิดข้อมูลเกี่ยวกับการประเมินและการทดสอบการควบคุมภายในอีกด้วย

นอกจากนี้ ผู้วิจัยยังได้ทำการสำรวจถึงเครื่องมือและวิธีการที่ใช้ในการประเมินประสิทธิผลการควบคุมภายในอื่น ๆ ซึ่งพบว่าบริษัทกลุ่มตัวอย่างใช้การ Walk - through มากที่สุด (จำนวน 44 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 72.1 ของผู้ตอบแบบสอบถามทั้งหมด) รองลงมาคือ การใช้ Internal Control Matrix (จำนวน 36 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 59) และ การใช้ Internal Control Questionnaire (จำนวน 33 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 54.1) ตามลำดับ โดยบริษัทส่วนใหญ่จะมีการประเมินประสิทธิผลการควบคุมภายในจำนวน 1-2 ครั้งต่อปี (จำนวน 49 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 80.3) นอกจากนี้ ยังพบว่าบริษัทกลุ่มตัวอย่างทั้ง 61 บริษัท (ร้อยละ 100) ได้จัดให้มีซึ่งโครงสร้างและวิธีการควบคุมภายใน และทำการประเมินประสิทธิผลของระบบการควบคุมภายในนั้นโดยอิงตามเกณฑ์ของ COSO

สำหรับผลกระทบเกี่ยวกับระดับความมีประสิทธิภาพมากขึ้นของระบบการควบคุมภายในภายหลังจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 ซึ่งวัดจากระดับความมีประสิทธิภาพมากขึ้นในเรื่องของ สภาพแวดล้อมการควบคุม การประเมินความเสี่ยง กิจกรรมการควบคุม สารสนเทศและการสื่อสาร การติดตามและการประเมินผล และการลดการทุจริตและข้อผิดพลาดทางการบัญชี ผลการวิเคราะห์ข้อมูลพบว่า มีบริษัทจำนวน 25 บริษัท (ร้อยละ 40.98) ที่มีระดับความมีประสิทธิภาพมากขึ้นของระบบการควบคุมภายในอยู่ในระดับมาก

เมื่อพิจารณาผลการวิเคราะห์ข้อมูลแยกแต่ละองค์ประกอบของการควบคุมภายใน พบว่าบริษัทที่มีความมีประสิทธิภาพมากขึ้นทางด้านสภาพแวดล้อมการควบคุมอยู่ในระดับมาก มีจำนวน 26 บริษัท (ร้อยละ 42.6) ด้านการประเมินความเสี่ยง จำนวน 35 บริษัท (ร้อยละ 57.4) ด้านกิจกรรมการควบคุม จำนวน 42 บริษัท (ร้อยละ 68.9) ด้านสารสนเทศและการสื่อสาร จำนวน 31 บริษัท (ร้อยละ 50.8) ด้านการติดตามและประเมินผล จำนวน 40 บริษัท (ร้อยละ 65.6) และด้านการลดการทุจริตและข้อผิดพลาดทางการบัญชี จำนวน 24 บริษัท (ร้อยละ 39.3)

นอกจากนี้ ผู้วิจัยได้ทำการสำรวจเกี่ยวกับหน้าที่และความรับผิดชอบเกี่ยวกับการปฏิบัติ ตามข้อกำหนดมาตรา 404 ซึ่งสามารถสรุปผลได้คือ โดยรวมแล้วผู้ที่มีความรับผิดชอบเกี่ยวกับการประเมินความเสี่ยง การออกแบบการควบคุมภายใน และการประเมินการออกแบบการควบคุมภายใน คือ เจ้าหน้าที่จากทางบริษัทใหญ่ รองลงมาคือ SOX Team/Coordinator สำหรับความรับผิดชอบในเรื่องของการประเมินและทดสอบการควบคุมอย่างต่อเนื่อง ผู้ที่มีความรับผิดชอบคือ ผู้จัดการฝ่ายการเงิน รองลงมาคือ Process Owner , SOX Team/Coordinator และ ผู้ตรวจสอบภายใน ตามลำดับ ส่วนในเรื่องของการสอบทานและติดตามผลการประเมินการควบคุมภายใน ผู้ที่มีความรับผิดชอบคือ SOX Team/Coordinator รองลงมาคือ เจ้าหน้าที่จากทางบริษัทใหญ่ และ ผู้จัดการฝ่ายการเงิน ตามลำดับ สำหรับความรับผิดชอบในการจัดทำเอกสารเกี่ยวกับการควบคุมภายใน และการจัดทำรายงานผลการประเมินประสิทธิผลการควบคุมภายใน ผู้ที่มีความรับผิดชอบคือ SOX Team/Coordinator หรือ ผู้จัดการฝ่ายการเงิน

วัตถุประสงค์ข้อที่ 2 เพื่อศึกษาถึงปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับผลกระทบจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 ของ Sarbanes-Oxley Act ด้านการประเมินประสิทธิผลการควบคุมภายในของบริษัทย่อยที่ดำเนินงานในประเทศไทยของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งสหรัฐอเมริกา

ปัจจัยที่ใช้ในการวิจัยครั้งนี้ ได้แก่ ขนาดของกิจการ ประเภทของกิจการ ระดับความซับซ้อนขององค์กร การมีแผนงานการบริหารความเสี่ยงระดับองค์กรในช่วงก่อนจะมีการใช้ SOX และระดับการส่งเสริมให้พนักงานในองค์กรตระหนักถึงความสำคัญของการควบคุมภายในในช่วงก่อนจะมีการใช้ SOX

ปัจจัยด้านขนาดของกิจการจะถูกวัดด้วยยอดขายของบริษัทประจำปี 2005 ซึ่งจากผลการวิเคราะห์ข้อมูลพบว่า บริษัทที่มียอดขายน้อยกว่า 1,001 ล้านบาท มีจำนวน 23 บริษัท (ร้อยละ 37.70) ในขณะที่บริษัทที่มียอดขายอยู่ระหว่าง 1,001 – 5,000 ล้านบาท มีจำนวน 19 บริษัท (ร้อยละ 31.15) และบริษัทที่มียอดขายมากกว่า 5,000 ล้านบาท มีจำนวน 19 บริษัท (ร้อยละ 31.15)

สำหรับปัจจัยด้านประเภทของกิจการ พบว่าบริษัทจำนวน 21 บริษัท (ร้อยละ 34.4) เป็นกิจการประเภทสินค้าอุปโภคและบริโภค รองลงมา เป็นประเภทวัตถุดิบและสินค้าอุตสาหกรรมซึ่ง

มีจำนวน 17 บริษัท (ร้อยละ 27.9) เทคโนโลยีจำนวน 10 บริษัท (ร้อยละ 16.4) บริการจำนวน 8 บริษัท (ร้อยละ 13.1) และทรัพยากรจำนวน 5 บริษัท (ร้อยละ 8.2) ตามลำดับ

ในส่วนของปัจจัยด้านระดับความซับซ้อนขององค์กรพบว่า บริษัทที่มีความซับซ้อนอยู่ในระดับน้อยที่สุดมีจำนวน 28 บริษัท (ร้อยละ 45.9) รองลงมา คือระดับน้อย มีจำนวน 12 บริษัท (ร้อยละ 19.7) ระดับปานกลาง มีจำนวน 11 บริษัท (ร้อยละ 18) ระดับมาก มีจำนวน 9 บริษัท (ร้อยละ 14.8) และระดับมากที่สุด มีจำนวน 1 บริษัท (ร้อยละ 1.6) ตามลำดับ

ผลการวิเคราะห์ข้อมูลยังพบว่า ก่อนที่บริษัทจะมีการใช้ SOX บริษัทส่วนใหญ่มีการใช้แผนงานการบริหารความเสี่ยงระดับองค์กรอยู่ก่อนแล้ว ซึ่งมีจำนวน 39 บริษัท (ร้อยละ 63.9) ในขณะที่บริษัทอีกจำนวน 22 บริษัท (ร้อยละ 36.1) ไม่มีการใช้แผนงานการบริหารความเสี่ยงระดับองค์กร และยังพบว่าบริษัทที่มีการส่งเสริมให้พนักงานในองค์กรตระหนักถึงความสำคัญของการควบคุมภายในในช่วงก่อนที่จะมีการใช้ SOX อยู่ในระดับปานกลาง มีจำนวน 24 บริษัท (ร้อยละ 39.3) รองลงมาคือระดับมาก มีจำนวน 21 บริษัท (ร้อยละ 34.4) ระดับน้อย มีจำนวน 13 บริษัท (ร้อยละ 21.3) ระดับมากที่สุด มีจำนวน 2 บริษัท (ร้อยละ 3.3) และระดับน้อยที่สุด มีจำนวน 1 บริษัท (ร้อยละ 1.6) ตามลำดับ

ผลการทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยที่กล่าวมาข้างต้นกับผลกระทบจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 ของ Sarbanes-Oxley Act พบว่าขนาดของกิจการมีความสัมพันธ์กับการใช้โปรแกรมสำเร็จรูปเพื่อช่วยในการปฏิบัติตามข้อกำหนดดังกล่าว โดยมีค่า Sig. เท่ากับ 0.019 ซึ่งมีค่าน้อยกว่าระดับนัยสำคัญทางสถิติที่กำหนด ($\alpha = 0.05$) ซึ่งเมื่อพิจารณาตารางที่ 4.24 (ดังแสดงในหน้าที่ 67) จะพบว่าบริษัทที่มีขนาดใหญ่กว่าจะมีการใช้โปรแกรมสำเร็จรูปเพื่อช่วยในการปฏิบัติตามข้อกำหนดมากกว่าบริษัทที่มีขนาดเล็กกว่า ทั้งนี้อาจเนื่องมาจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดทำให้บริษัทต้องจัดทำเอกสารที่เกี่ยวข้องกับการควบคุมภายในต่างๆ เพื่อใช้เป็นหลักฐาน และเครื่องมือในการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายใน อีกทั้งต้องจัดทำรายงานผลการประเมินการควบคุมภายในเพื่อส่งให้แก่บริษัทใหญ่ในประเทศสหรัฐอเมริกา ทำให้บริษัทที่มีขนาดใหญ่ซึ่งมีกระบวนการในการปฏิบัติงาน รวมถึงรายการค้ามากกว่าบริษัทที่มีขนาดเล็กเลือกที่จะใช้โปรแกรมสำเร็จรูปเพื่อช่วยในการจัดการเอกสารต่างๆ เกี่ยวกับการควบคุมภายใน ซึ่งจากการสัมภาษณ์เชิงลึก พบว่าบริษัทจะใช้โปรแกรมสำเร็จรูปดังกล่าว ในการจัดทำเครื่องมือที่ใช้ในการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายใน เช่น เช่น Risk and Control Template หรือ Risk and Control Matrix รวมทั้งใช้เป็นฐานข้อมูลที่เก็บข้อมูลเกี่ยวกับการประเมินและการทดสอบการ

ควบคุมภายใน โดยฐานข้อมูลนี้จะเป็นแบบ Online เพื่อให้เจ้าหน้าที่จากบริษัทใหญ่สามารถเข้ามาติดตามผลได้อีกด้วย

ผลการทดสอบความสัมพันธ์พบว่า ระดับความซับซ้อนขององค์กรมีความสัมพันธ์กับการจ้างที่ปรึกษาจากภายนอกมาเพื่อช่วยในการปฏิบัติตามข้อกำหนด โดยมีค่า Sig. เท่ากับ 0.032 ซึ่งมีค่าน้อยกว่าระดับนัยสำคัญทางสถิติที่กำหนด ($\alpha = 0.05$) และเมื่อพิจารณาตารางที่ 4.32 (ดังแสดงในหน้าที่ 75) พบว่าบริษัทที่มีระดับความซับซ้อนมากจะมีการจ้างที่ปรึกษาจากภายนอกมากกว่าบริษัทที่มีระดับความซับซ้อนน้อย ซึ่งมีความสอดคล้องกับผลการวิจัยของ Doyle, Ge and McVay (2006: 13) ที่พบว่าบริษัทที่มีการดำเนินงานที่ซับซ้อนมาก จะมีรายการบัญชีที่ซับซ้อน และมีความต้องการการควบคุมภายในมากกว่าบริษัทที่มีความซับซ้อนน้อย ซึ่งบริษัทเหล่านี้อาจประสบกับปัญหาเมื่อต้องประยุกต์การควบคุมภายในให้สอดคล้องกับส่วนงานที่แตกต่างกัน ซึ่งจากสาเหตุดังกล่าวอาจทำให้บริษัทที่มีความซับซ้อนมากต้องมีการจ้างที่ปรึกษาจากภายนอกมาเพื่อช่วยแก้ไขปัญหาดังกล่าว นอกจากนี้ผลการวิเคราะห์ข้อมูลดังกล่าวยังสอดคล้องกับบทความของ Deloitte and Touche (2004) ที่กล่าวว่าองค์กรที่มีความซับซ้อนมาก อาจทำให้เกิดผลเสีย เช่น การดำเนินงานที่ไม่มีประสิทธิภาพ เพิ่มความเสี่ยงที่จะเกิดข้อผิดพลาดในงบการเงิน รวมถึงความไม่มีประสิทธิผลของการควบคุมภายใน ส่งผลให้องค์กรที่มีระดับความซับซ้อนมาก อาจเกิดค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติจำนวนมาก และอาจต้องมีการจ้างที่ปรึกษาหรือผู้เชี่ยวชาญจากภายนอกมาเพื่อช่วยในการปฏิบัติตามข้อกำหนดดังกล่าว

ผลการทดสอบความสัมพันธ์พบว่า ขนาดของกิจการมีความสัมพันธ์กับค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติตามข้อกำหนด โดยมีค่า Sig. เท่ากับ 0.009 ซึ่งมีค่าน้อยกว่าระดับนัยสำคัญทางสถิติที่กำหนด ($\alpha = 0.05$) โดยจะพบว่าบริษัทที่มีขนาดใหญ่กว่าจะมีค่าใช้จ่ายดังกล่าวมากกว่าบริษัทที่มีขนาดเล็กกว่า (ดูได้จากตารางที่ 4.36 หน้า 79) ซึ่งสอดคล้องกับผลการสำรวจของ Financial Executive International (2004) และ Charles River Associate (2005, 2006) นอกจากนี้ การที่บริษัทขนาดใหญ่มีค่าใช้จ่ายมากกว่าบริษัทขนาดเล็ก อาจเนื่องมาจากบริษัทที่มีขนาดใหญ่ส่วนมากจะเป็นผู้ดำเนินการในการประเมินประสิทธิผลการควบคุมภายในเองทั้งหมด ในขณะที่บริษัทขนาดเล็กจะเพียงแต่ทำการรอกตามแบบฟอร์มที่บริษัทใหญ่ส่งมาให้ หรือมีการประเมินการควบคุมเพียงเบื้องต้น จากนั้นจะมีเจ้าหน้าที่จากบริษัทใหญ่มาทำการประเมินการควบคุมอีกทีหนึ่ง จึงส่งผลให้เกิดค่าใช้จ่ายน้อยกว่าบริษัทที่มีขนาดใหญ่ที่อาจต้องเสียค่าใช้จ่ายในเรื่องของโปรแกรมสำเร็จรูป ค่าที่ปรึกษาจากภายนอก หรือค่าฝึกอบรมแก่ผู้รับผิดชอบเกี่ยวกับเรื่องดังกล่าว เป็นต้น

ผลการทดสอบความสัมพันธ์พบว่า ขนาดของกิจการ ประเภทของกิจการ ระดับความซับซ้อนขององค์กร และการมีแผนงานการบริหารความเสี่ยงระดับองค์กรในช่วงก่อนจะมีการใช้ SOX มีความสัมพันธ์กับระดับความมีประสิทธิภาพผลมากขึ้นของระบบการควบคุมภายในภายหลังจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 โดยสามารถอธิบายความสัมพันธ์ดังกล่าว ได้ดังต่อไปนี้

ผลการทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างขนาดของกิจการกับระดับความมีประสิทธิภาพผลมากขึ้นของระบบการควบคุมภายในภายหลังจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 พบว่ามีค่า Sig. เท่ากับ 0.014 ซึ่งมีค่าน้อยกว่าระดับนัยสำคัญทางสถิติที่กำหนด ($\alpha = 0.05$) จึงสรุปได้ว่าขนาดของกิจการกับระดับความมีประสิทธิภาพผลมากขึ้นของระบบการควบคุมภายในภายหลังจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมีความสัมพันธ์กัน และเมื่อพิจารณาตารางที่ 4.38 (ดังแสดงในหน้าที่ 83) จะเห็นได้ว่า บริษัทที่มีขนาดเล็กกว่าจะมีความมีประสิทธิภาพผลมากขึ้นของระบบการควบคุมภายในภายหลังจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดน้อยกว่าบริษัทที่มีขนาดใหญ่กว่า

ผลการทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างประเภทของกิจการกับระดับความมีประสิทธิภาพผลมากขึ้นของระบบการควบคุมภายในภายหลังจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 พบว่ามีค่า Sig. = 0.017 ซึ่งมีค่าน้อยกว่าระดับนัยสำคัญทางสถิติที่กำหนด ($\alpha = 0.05$) ซึ่งสรุปได้ว่า ประเภทของกิจการกับระดับความมีประสิทธิภาพผลมากขึ้นของระบบการควบคุมภายในภายหลังจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมีความสัมพันธ์กัน และเมื่อพิจารณาตารางที่ 4.39 (ดังแสดงในหน้าที่ 84) จะเห็นว่า กิจการประเภทสินค้าอุปโภคและบริโภคจะมีความมีประสิทธิภาพผลมากขึ้นของระบบการควบคุมภายในหลังจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมากที่สุด รองลงมาคือกิจการประเภทวัสดุก่อสร้างและสินค้าอุตสาหกรรม และกิจการประเภทเทคโนโลยี ตามลำดับ

ผลการทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างระดับความซับซ้อนขององค์กรกับระดับความมีประสิทธิภาพผลมากขึ้นของระบบการควบคุมภายในภายหลังจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 พบว่ามีค่า Sig. = 0.016 ซึ่งมีค่าน้อยกว่าระดับนัยสำคัญทางสถิติที่กำหนด ($\alpha = 0.05$) ซึ่งสรุปได้ว่า ระดับความซับซ้อนขององค์กรกับระดับความมีประสิทธิภาพผลมากขึ้นของระบบการควบคุมภายในภายหลังจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมีความสัมพันธ์ และเมื่อพิจารณาในตารางที่ 4.40 (ดังแสดงในหน้าที่ 85) พบว่าบริษัทที่มีระดับความซับซ้อนมากจะมีความมีประสิทธิภาพผลมากขึ้นของระบบการควบคุมภายในหลังจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมากกว่าบริษัทที่มีระดับความซับซ้อนน้อย

ผลการทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างการมีแผนงานการบริหารความเสี่ยงระดับองค์กร ในช่วงก่อนจะมีการใช้ SOX กับระดับความมีประสิทธิภาพมากขึ้นของระบบการควบคุมภายใน ภายหลังจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 พบว่ามีค่า Sig. = 0.007 ซึ่งมีค่าน้อยกว่าระดับนัยสำคัญทางสถิติที่กำหนด 0.05 ซึ่งสรุปได้ว่า การมีแผนงานการบริหารความเสี่ยงระดับองค์กรในช่วงก่อนจะมีการใช้ SOX กับระดับความมีประสิทธิภาพมากขึ้นของระบบการควบคุมภายใน ภายหลังจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมีความสัมพันธ์ และเมื่อพิจารณาในตารางที่ 4.41 (ดังแสดงในหน้าที่ 86) พบว่าบริษัทที่มีแผนงานการบริหารความเสี่ยงระดับองค์กรในช่วงก่อนจะมีการใช้ SOX จะมีความมีประสิทธิภาพมากขึ้นของระบบการควบคุมภายในหลังจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมากกว่าบริษัทที่ไม่มีแผนงานการบริหารความเสี่ยงระดับองค์กร ซึ่งผลการวิเคราะห์ข้อมูลดังกล่าวสอดคล้องกับบทความของ Deloitte and Touche (2004) ที่กล่าวว่าบริษัทที่มีการใช้แผนงานการบริหารความเสี่ยงระดับองค์กร จะสามารถปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 ได้อย่างมีประสิทธิภาพ เนื่องจากแผนงานดังกล่าวจะช่วยให้ผู้บริหารเข้าใจความเสี่ยงขององค์กรได้อย่างลึกซึ้ง ทำให้ผู้บริหารสามารถจัดสรรทรัพยากรที่ใช้ในการตรวจสอบ และจัดการความเสี่ยง ได้อย่างมีประสิทธิภาพ

วัตถุประสงค์ที่ 3 เพื่อศึกษาถึงปัญหาหรืออุปสรรคที่พบ และประโยชน์ที่ได้รับจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 ของ Sarbanes-Oxley Act

จากผลการวิเคราะห์ข้อมูลพบว่า ปัญหาที่พบจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 มากที่สุด ได้แก่ การขาดบุคลากรที่มีความรู้ในเรื่อง SOX และในเรื่องของการจัดเก็บเอกสารที่มีจำนวนมาก (จำนวน 34 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 55.7) รองลงมาคือ ปัญหาในเรื่องของการที่มีบุคลากรไม่เพียงพอที่จะปฏิบัติตามระบบการควบคุมที่วางไว้ (จำนวน 33 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 54.1) ถัดมาคือจำนวนบริษัทที่ประสบกับปัญหาเหล่านี้ใกล้เคียงกัน คือ ปัญหาเรื่องค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติค่อนข้างสูง (จำนวน 22 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 36.1) ปัญหาการขาดแนวทางในการปฏิบัติที่เป็นมาตรฐาน (จำนวน 19 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 31.1) ปัญหาในเรื่องพนักงานเกิดความกดดันในการทำงาน (จำนวน 18 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 29.5) และปัญหาการประสานงานภายในองค์กร (จำนวน 17 บริษัท คิดเป็นร้อยละ 27.9) ตามลำดับ

ผลการวิเคราะห์ข้อมูลพบว่า บริษัทที่ได้รับประโยชน์จากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 เกี่ยวกับการเพิ่มความน่าเชื่อถือของงบการเงินอยู่ในระดับมาก มีจำนวน 25 บริษัท (ร้อยละ 41) การทำให้ทุกฝ่ายในบริษัทมีความเข้าใจและตระหนักถึงความสำคัญของการควบคุมภายใน

มีจำนวน 30 บริษัท (ร้อยละ 49.2) การทำให้ทุกฝ่ายในบริษัทเห็นความสำคัญของหน้าที่ที่ตนต้องรับผิดชอบต่อการควบคุมภายใน จำนวน 33 บริษัท (ร้อยละ 54.1) การทำให้เกิดความมั่นใจว่ารายการต่างๆที่เกิดขึ้นมีการบันทึกอย่างครบถ้วนจำนวน 39 บริษัท (ร้อยละ 63.9) การปรับปรุงกระบวนการตรวจสอบเกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพของการควบคุมภายใน จำนวน 40 บริษัท (ร้อยละ 65.6) การทำให้บริษัทค้นพบการปฏิบัติงานที่ไม่มีประสิทธิภาพ หรือมีความซ้ำซ้อน จำนวน 32 บริษัท (ร้อยละ 52.5) การทำให้ผู้บริหารมีความซื่อสัตย์และมีจริยธรรม จำนวน 20 บริษัท (ร้อยละ 32.8) การปรับปรุงระบบเอกสารหลักฐานที่เพียงพอและเหมาะสม จำนวน 16 บริษัท (ร้อยละ 26.2) การทำให้บริษัทเข้าใจความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับเทคโนโลยีสารสนเทศ จำนวน 37 บริษัท (ร้อยละ 60.7) และการทำให้บริษัทสามารถจัดการกับความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับเทคโนโลยีสารสนเทศ จำนวน 24 บริษัท (ร้อยละ 39.3)

นอกจากนี้ ยังพบว่าบริษัทจำนวน 28 บริษัท (ร้อยละ 45.9) ที่เห็นด้วยว่าประโยชน์ที่ได้รับจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 มากกว่าค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้น ในขณะที่บริษัทจำนวน 11 บริษัท (ร้อยละ 18.0) ที่ไม่เห็นด้วยกับเรื่องดังกล่าว

ข้อเสนอแนะที่ได้จากงานวิจัย

จากผลการวิเคราะห์ข้อมูลดังกล่าวไปแล้วข้างต้น ทำให้เกิดข้อเสนอแนะดังต่อไปนี้

1. บริษัททุกบริษัทควรจัดให้มีระบบการควบคุมภายในที่เพียงพอ รวมทั้งทำการประเมินและปรับปรุงระบบการควบคุมภายในให้มีประสิทธิภาพอยู่เสมอ ซึ่งหากต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 ในอนาคต การปฏิบัติตามดังกล่าวอาจช่วยลดปัญหาต่างๆ รวมถึงค่าใช้จ่ายที่จะเกิดขึ้น
2. บริษัทควรมีการพัฒนาให้ผู้ที่ทำหน้าที่และความรับผิดชอบเกี่ยวกับการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายใน มีความรู้ และความสามารถอย่างต่อเนื่อง เพื่อที่บุคคลเหล่านั้นจะได้นำความรู้มาทำการพัฒนาระบบการควบคุมภายในของบริษัท รวมถึงสร้างเครื่องมือที่ใช้ในการประเมินการควบคุมที่มีประสิทธิภาพ และทันสมัย ซึ่งจะเป็นการช่วยส่งเสริมความมีประสิทธิภาพของการควบคุมภายใน และการกำกับดูแลที่ดี อันจะส่งผลให้องค์กรบรรลุเป้าหมายที่กำหนดไว้ในที่สุด
3. หน่วยงานกำกับดูแลที่เกี่ยวข้อง เช่น ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (ต.ล.ท.) และสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) ควรจัดให้มีการอบรมเกี่ยวกับแนวทางในการปฏิบัติตาม Sarbanes-Oxley Act เพื่อเพิ่มบุคลากรที่มีความรู้ในเรื่อง

ดังกล่าวให้เพียงพอต่อความต้องการของบริษัท เนื่องจากผลการวิจัยพบว่าปัญหาที่พบบ่อยที่สุด คือ การขาดบุคลากรที่มีความรู้ในเรื่องดังกล่าว

4. จากผลการวิจัยได้แสดงให้เห็นว่า บริษัทที่มีขนาดใหญ่ซึ่งมีการปฏิบัติตามข้อกำหนด มาตรา 404 มากกว่าบริษัทขนาดเล็ก จะมีความมีประสิทธิภาพของระบบการควบคุมภายใน มากกว่าบริษัทขนาดเล็ก ดังนั้นหากหน่วยงานกำกับดูแลที่เกี่ยวข้องจะนำ Sarbanes-Oxley Act มาประยุกต์เพื่อบังคับใช้ในประเทศไทยในอนาคต หน่วยงานดังกล่าวควรมุ่งเน้นให้บริษัท ขนาดเล็กต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดดังกล่าว เพื่อให้บริษัทเหล่านี้จะได้มีระบบการควบคุมภายในที่มีประสิทธิผลมากขึ้น

ข้อเสนอแนะสำหรับการวิจัยในครั้งต่อไป

ผู้วิจัยขอเสนอแนะหัวข้อสำหรับการวิจัยในครั้งต่อไป ดังต่อไปนี้

1. เนื่องจากข้อกำหนดมาตรา 404 กำหนดให้ผู้สอบบัญชีก็ต้องทำการประเมินและออกรายงานแสดงความเห็นถึงสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้เกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพของระบบการควบคุมภายใน ผู้วิจัยในอนาคตจึงอาจทำการศึกษาผลกระทบของข้อกำหนดมาตรา 404 ที่มีต่อผู้สอบบัญชี เช่น ผู้สอบบัญชีมีวิธีการตรวจสอบเปลี่ยนแปลงไปอย่างไร และลักษณะของขอบเขตในการทดสอบการควบคุมที่ผู้สอบบัญชีใช้ในการตรวจสอบเป็นอย่างไร เป็นต้น

2. เนื่องจาก Sarbanes-Oxley Act เป็นกฎหมายที่บังคับใช้กับบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งสหรัฐอเมริกา และยังไม่มีการบังคับใช้ในประเทศไทย ทำให้ผู้วิจัยต้องทำการศึกษาผลกระทบของกฎหมายดังกล่าวจากบริษัทย่อยที่ดำเนินงานในประเทศไทยของ บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งสหรัฐอเมริกา ซึ่งบริษัทย่อยเหล่านี้บางบริษัทจะมีบริษัทใหญ่เป็นผู้วางแผน และดำเนินการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในตามข้อกำหนด มาตรา 404 ให้ โดยทางบริษัทจะทำเพียงการประเมินการควบคุมภายในเบื้องต้น หรือกรอกแบบฟอร์มตามที่บริษัทใหญ่ส่งมาให้ จากข้อจำกัดดังกล่าว ผู้วิจัยจึงมีข้อเสนอแนะให้ทำการวิจัยในเรื่องนี้อีกครั้งหากในอนาคตหน่วยงานกำกับดูแลมีการประยุกต์เพื่อบังคับใช้กฎหมายดังกล่าวในประเทศไทย ซึ่งผลการวิจัยที่ได้อาจแสดงให้เห็นถึงผลกระทบที่แท้จริงจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดดังกล่าวที่มีต่อบริษัทในประเทศไทย

รายการอ้างอิง

ภาษาไทย

- กัลยา วานิชย์บัญชา. การใช้ SPSS for Windows ในการวิเคราะห์ข้อมูล. พิมพ์ครั้งที่ 8. กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2549.
- กัลยา วานิชย์บัญชา. การวิเคราะห์สถิติ: สถิติสำหรับการบริหารและวิจัย. พิมพ์ครั้งที่ 7. กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2546.
- ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และสมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทย. แนวทางการตรวจสอบภายใน. กรุงเทพมหานคร: คูมายเบส, 2548.
- บุญธรรม กิจปรีดาบริสุทธิ์. การเขียนรายงานการวิจัยและวิทยานิพนธ์. พิมพ์ครั้งที่ 7. กรุงเทพมหานคร: จามจุรีโปรดักท์, 2546.
- ปกรณ์ เพ็ญภาคกุล. กฎหมายหลักทรัพย์ Sarbanes-Oxley Act ของสหรัฐอเมริกาสิทธิภาพนอกอาณาเขตในรูปแบบใหม่ทางเศรษฐกิจ. กรุงเทพฯธุรกิจ (20 มกราคม 2546).
- ศิลปพร ศรีจันเพชร. Sarbanes-Oxley Act ส่งผลกระทบต่อผู้สอบบัญชีอย่างไร. วารสารนักบัญชี 50 (ธันวาคม 2546 - มีนาคม 2547): 91-98.
- สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 400 เรื่องการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีกับการควบคุมภายใน. 2544, อ้างถึงในศิลปพร ศรีจันเพชร. Sarbanes-Oxley Act ส่งผลกระทบต่อผู้สอบบัญชีอย่างไร. วารสารนักบัญชี 50 (ธันวาคม 2546 - มีนาคม 2547): 92.
- สุรกิจ ปัญจวิณิน. การควบคุมภายใน: มิติที่ยังขาดหาย[Online]. 2004. แหล่งที่มา: <http://www.theiiat.or.th/knowledge/know3.asp>
- สุวิมล กุลาเลิศและทีมงาน. คู่มือปฏิบัติสำหรับผู้ตรวจสอบภายในและกรรมการตรวจสอบเพื่อการกำกับดูแลกิจการที่ดี. พิมพ์ครั้งที่ 1. กรุงเทพมหานคร: อมรินทร์พริ้นติ้งแอนด์พับลิชชิ่ง, 2549.
- อุษณา ภัทรมนตรี. การตรวจสอบและการควบคุมภายใน: แนวคิดและกรณีศึกษา. กรุงเทพมหานคร: คณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์, 2544.

ภาษาอังกฤษ

- Byan, H. S., and Lilien, B., S. Characteristics of firms with material weaknesses in internal control: An assessment of section 404 of Sarbanes Oxley[online]. 2005. Available from:
http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=682363
- Carcello, J. V., Hermanson, D. R., and Raghunandan, K. Change in internal auditing during the time of the major US accounting scandals. International Journal of Auditing 9 (2005): 117-127.
- Charles River Associates. Sarbanes-Oxley section 404 costs and implementation issues: Spring update[online]. 2006. Available from:
http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/us_investorcenterCRAIIIFINAL.pdf
- Charles River Associates. Sarbanes-Oxley section 404 costs and implementation issues: Survey update[online]. 2005. Available from:
<http://www.law.berkeley.edu/centers/bclbe/symposia/postenron/SOX%20404%20survey%20update.pdf>
- Charles River Associates. Sarbanes-Oxley section 404 costs and remediation of deficiencies: Estimates from a sample of fortune 1000 companies[Online]. 2005. Available from: <http://www.sec.gov/spotlight/soxcomp/soxcomp-all-attach.pdf>
- Deloitte & Touche LLP. Sarbanes-Oxley compliance: A bridge to excellence[Online]. 2004. Available from:
http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/us_assur_POV%281%29%281%29%281%29.pdf
- Deloitte & Touche LLP. Sarbanes-Oxley Section 404: 10 threats to compliance[Online]. 2004. Available from:
http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/us_assur_TenThreatsSep2004.pdf
- Deloitte & Touche LLP. Sarbanes-Oxley Section 404: Lessons learned and the road ahead[Online]. 2005. Available from:
http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/us_assur_CFO%20Roundtable.pdf

- Doyle, J. T., GE, W., and Mcvay, S. E. Determinants of weakness in internal control over financial reporting[Online]. 2006. Available from:
http://papers.ssrn.com/sol3/paper.cfm?ssrn_ID902469_code333097.pdf
- Dooley, K. Organizational complexity[Online]. 2002. Available from:
<http://www.eas.asu.edu/~kdooley>
- Ernst & Young. Emerging trends in internal controls: Initial survey[Online]. 2004. Available from: http://www.sarbanes-oxley.be/sarbanes-oxley_AABS_Emerging_Trends_Survey1.pdf
- Ernst & Young. Emerging trends in internal controls: Second survey[Online]. 2004. Available from: http://www.sarbanes-oxley.be/sarbanes-oxley_AABS_Emerging_Trends_Survey2.pdf
- Ernst & Young. Emerging trends in internal controls: Third survey[Online]. 2004. Available from: Ernst & Young. Emerging trends in internal controls: Second survey[Online]. 2004. Available from: http://www.sarbanes-oxley.be/sarbanes-oxley_AABS_Emerging_Trends_Survey3.pdf
- Ettredge, M., Li, C., and Sun, L. The impact of internal control quality on audit delay in the Sox era[online]. 2006. Available from:
http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=794669
- Financial Executives International (FEI). Sarbanes-Oxley compliance costs exceed estimates[Online]. 2005. Available from: <http://www.fei.org/news/press.cfm>
- Hoffman, M. F., and Nepf, B. SEC provide additional SOX 404 relief for Non-Accelerated Filers and newly public companies[Online]. 2006. Available from: http://www.dlapiper.com/files/upload/CorpGov_061221.htm
- Miller, P., K., and Rittenberg, L., E. Sarbanes-Oxley Section 404 work: Looking at the benefits[Online]. 2005. Available from: http://www.theiia.org/?doc_id=5161
- PricewaterhouseCoopers LLP. Internal audit Sarbanes-Oxley survey[Online]. 2004. Available from: <http://www.pwc.com/extweb/manissue.nsf>



ภาคผนวก

สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ภาคผนวก ก.

แบบสอบถาม

วัตถุประสงค์ : เพื่อศึกษาปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับผลกระทบจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 ของ Sarbanes-Oxley Act ด้านการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายใน

คำชี้แจง โปรดกรอกข้อความลงในช่องว่างหรือทำเครื่องหมาย ✓ ลงใน หน้าข้อความที่เป็นคำตอบ

ส่วนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับผู้ตอบแบบสอบถาม

1. เพศ ชาย หญิง
2. อายุ น้อยกว่า 35 ปี 35-45 ปี 46-55 ปี มากกว่า 55 ปี
3. ระดับการศึกษา อนุปริญญาหรือเทียบเท่า ปริญญาตรี ปริญญาโท ปริญญาเอก
4. ตำแหน่งงาน
 Finance Director Chief Audit Executive SOX Compliance team อื่นๆ (ระบุ).....

ส่วนที่ 2 ข้อมูลเกี่ยวกับบริษัท

1. ยอดขายของบริษัท ประจำปี 2005
 น้อยกว่า 1,001 ล้านบาท 1,001 ล้านบาท – 5,000 ล้านบาท มากกว่า 5,000 ล้านบาท
2. ประเภทของกิจการ
 ทรัพยากร สินค้าอุปโภคและบริโภค อื่นๆ(ระบุ).....
 อสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง บริการ
 วัสดุดิบและสินค้าอุตสาหกรรม สถาบันทางการเงิน
 เทคโนโลยี เกษตรและอุตสาหกรรมอาหาร
3. บริษัทใหญ่ถือหุ้นของบริษัทอยู่.....%
4. ปีที่บริษัทถูกกำหนดให้ใช้ SOX คือ ปี ค.ศ.และปีที่บริษัทเริ่มใช้ SOX จริง คือ ปี ค.ศ.
5. บริษัทของท่านมีลักษณะดังต่อไปนี้ ในระดับใด

ลักษณะของบริษัท	มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด
1. จำนวนของกระบวนการปฏิบัติงานหลัก					
2. ความหลากหลายของตำแหน่งงานในบริษัท					
3. ความซับซ้อนของเทคโนโลยีที่ใช้ในการดำเนินงาน					
4. ความหลากหลายของผลิตภัณฑ์ และสายผลิตภัณฑ์					
5. ความหลากหลายของช่องทางกำหนัดจำหน่าย					

6. ในช่วงก่อนที่บริษัทจะใช้ SOX บริษัทมีการส่งเสริมให้พนักงานในองค์กรตระหนักถึงความสำคัญของการควบคุมภายในในระดับใด

มากที่สุด มาก ปานกลาง น้อย น้อยที่สุด ไม่มีการส่งเสริมเลย

7. ในช่วงก่อนที่บริษัทจะใช้ SOX บริษัทมีการใช้แผนงานการบริหารความเสี่ยงระดับองค์กรหรือไม่

มี ไม่มี

ส่วนที่ 3 ผลกระทบจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 ของ Sarbanes-Oxley Act

คำชี้แจง โปรดกรอกข้อความลงในช่องว่างหรือทำเครื่องหมาย ✓ ลงใน หน้าข้อความที่เป็นคำตอบ

1. บริษัทที่ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 ตั้งแต่เริ่มใช้ SOX จนถึงปัจจุบัน

โดยประมาณทั้งหมด จำนวน.....บาท

2. ค่าใช้จ่ายดังกล่าว ประกอบด้วยอะไรบ้าง และคิดเป็นกี่เปอร์เซ็นต์ของค่าใช้จ่ายทั้งหมด (ตอบได้มากกว่า 1 ข้อ)

<input type="checkbox"/> Audit fees เฉพาะตรวจตามข้อกำหนดของ SOX	คิดเป็น.....%
<input type="checkbox"/> ค่าที่ปรึกษาผู้เชี่ยวชาญจากภายนอก	คิดเป็น.....%
<input type="checkbox"/> ค่าปรับปรุงระบบการควบคุมภายใน	คิดเป็น.....%
<input type="checkbox"/> เงินเดือน/ค่าจ้างทีมงาน SOX Compliance	คิดเป็น.....%
<input type="checkbox"/> ค่า Software เพื่อช่วยในเรื่อง SOX Compliance	คิดเป็น.....%
<input type="checkbox"/> ค่าฝึกอบรม	คิดเป็น.....%
<input type="checkbox"/> อื่นๆ(โปรดระบุ).....	คิดเป็น.....%
รวม	<u>100</u> %

3. ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติตามมาตรา 404 หลังจากปีแรกที่ใช้ SOX ลดลงหรือไม่

ลดลง ประมาณ.....% จากค่าใช้จ่ายปีแรก ที่ลดลงเพราะ.....

 ไม่ลดลง เพราะ.....
 ไม่แน่ใจ

4. บริษัทมีการจ้างที่ปรึกษาจากภายนอกมาเพื่อช่วยในการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 หรือไม่

มี โดยจ้างบริษัท..... ไม่มี (ข้ามไปทำข้อ 6)

5. บริษัทจ้างที่ปรึกษาจากภายนอกมาเพื่อมาช่วยในเรื่องใด (ตอบได้มากกว่า 1 ข้อ)

<input type="checkbox"/> Risk assessment	<input type="checkbox"/> IT Control
<input type="checkbox"/> ออกแบบการควบคุมภายใน	<input type="checkbox"/> ประเมินการออกแบบการควบคุมภายใน
<input type="checkbox"/> ทำการประเมินประสิทธิผลการควบคุมภายใน	<input type="checkbox"/> ให้คำปรึกษาเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายใน
<input type="checkbox"/> อื่นๆ(ระบุ).....	

6. เครื่องมือและวิธีการที่ทางบริษัทใช้ในการประเมินประสิทธิผลการควบคุมภายใน (ตอบได้มากกว่า 1 ข้อ)

- Internal control Matrics Internal control questionnaire
- การสัมภาษณ์บุคคลที่เกี่ยวข้อง Flowchart
- SOX Compliance Software ชื่อ.....ชื่อมาจาก.....
- Walkthrough Test
- การทดสอบการควบคุมภายในตามจำนวนตัวอย่างที่คำนวณได้หรือระบุไว้
- อื่นๆ (โปรดระบุ).....

7. บริษัทมีการประเมินประสิทธิผลการควบคุมภายในจำนวน.....ครั้งต่อปี

8. บริษัทมีลักษณะการวางแผนในการประเมินประสิทธิผลการควบคุมภายใน ตามมาตรา 404 อย่างไร

- บริษัทวางแผนเองทั้งหมด บริษัทวางแผนร่วมกับทางบริษัทแม่
- บริษัทแม่วางแผนให้ทั้งหมด บริษัทจ้างที่ปรึกษาจากภายนอกมาวางแผนให้

9. บริษัทมีการจัดตั้ง SOX Compliance Team/Coordinator เพื่อปฏิบัติตามมาตรา 404 โดยตรงหรือไม่

- มี ซึ่งจำนวนสมาชิกในทีมทั้งหมดมี.....คน ไม่มี

10. บริษัทของท่านมีการแบ่งหน้าที่และความรับผิดชอบในเรื่องต่อไปนี้ได้อย่างไร

หน้าที่และความรับผิดชอบ	ผู้ที่มีหน้าที่และความรับผิดชอบ
1. การประเมินความเสี่ยง	
2. ทำการออกแบบการควบคุมภายใน	
3. ทำการประเมินการออกแบบการควบคุมภายใน	
4. ทำการประเมินและทดสอบการควบคุมอย่างต่อเนื่อง	
5. ทำการสอบทานและติดตามผลการประเมินการควบคุมภายใน	
6. จัดทำเอกสารเกี่ยวกับการควบคุมภายในต่างๆ	
7. จัดทำรายงานผลการประเมินประสิทธิผลการควบคุมภายใน	

11. บริษัทของท่านให้การฝึกอบรมแก่ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบในการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 หรือไม่

- มี จำนวน.....ครั้งต่อปี รวมทั้งหมดจำนวน.....คน
- ไม่มี เพราะ งบประมาณมีจำกัด
- ปริมาณงานที่ทำมีมากทำให้ไม่มีเวลาว่างที่จะทำการอบรม
- ผู้บริหารไม่เห็นความสำคัญของการจัดอบรม
- บุคคลที่จะเข้าฝึกอบรมมีน้อย จึงไม่คุ้มค่ากับการจัดอบรมภายในหน่วยงาน
- ขาดแคลนบุคคลที่จะมาให้การอบรม
- อื่นๆ(โปรดระบุ).....

ส่วนที่ 4 ปัญหาหรืออุปสรรคที่พบ และประโยชน์ที่ได้รับจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 ของ SOX

1. ปัญหา หรืออุปสรรคที่พบจากการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 ของ SOX (ตอบได้มากกว่า 1 ข้อ)

- ค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติในเรื่องดังกล่าวสูง
- บุคลากรมีจำนวนไม่เพียงพอที่จะปฏิบัติตามระบบการควบคุมที่วางไว้
- ขาดแคลนบุคลากรที่มีความรู้ในเรื่องดังกล่าว
- พนักงานเกิดความกดดันในการทำงาน
- ข้อมูลหรือ เอกสารไม่พร้อม ไม่ครบถ้วน หรือสูญหาย
- เอกสารมีจำนวนมาก ทำให้เกิดความลำบากในการจัดเก็บ
- ปัญหาการประสานงานภายในองค์กร
- เกิดความล่าช้าในการทำงาน
- ทำให้เสียลูกค้า เนื่องจากความไม่ยืดหยุ่นในการให้เครดิต
- ความยุ่งยากซับซ้อนของโปรแกรมสำเร็จรูปทางการบัญชีที่ใช้
- ความยุ่งยากซับซ้อนของโปรแกรมสำเร็จรูปที่ใช้ในการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายใน
- ขาดแนวทางในการปฏิบัติที่เป็นมาตรฐาน
- อื่นๆ (โปรดระบุ).....

2. ในความเห็นของท่าน ท่านคิดว่าการปฏิบัติตามข้อกำหนดมาตรา 404 ของ SOX มีประโยชน์ในเรื่อง
ต่อไปนี้ในระดับใด โปรดใส่เครื่องหมาย ✓ ในช่องที่ท่านเลือก

ประโยชน์จากการปฏิบัติตาม ข้อกำหนดของ SOX	มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด
1. ทำให้งบการเงินน่าเชื่อถือยิ่งขึ้น					
2. ทำให้ทุกฝ่ายในบริษัทมีความเข้าใจและ ตระหนักถึงความสำคัญของการควบคุมภายใน					
3. ทำให้ทุกฝ่ายในบริษัทเห็นความสำคัญของ หน้าที่ที่ตนต้องรับผิดชอบต่อการควบคุมภายใน					
4. ทำให้เกิดความมั่นใจว่ารายการต่างๆที่เกิดขึ้นมี การบันทึกอย่างครบถ้วน					
5. ช่วยปรับปรุงกระบวนการตรวจสอบเกี่ยวกับ ความมีประสิทธิภาพของการควบคุมภายใน					
6. ช่วยให้บริษัทค้นพบการปฏิบัติงานที่ไม่มี ประสิทธิภาพ หรือมีความซ้ำซ้อน					
9. ช่วยปรับปรุงระบบเอกสารหลักฐานที่เพียงพอ และเหมาะสม					

ประโยชน์จากการปฏิบัติตาม ข้อกำหนดของ SOX	มากที่สุด	มาก	ปานกลาง	น้อย	น้อยที่สุด
8. ทำให้ผู้บริหารมีความซื่อสัตย์และมีจริยธรรม					
9. ทำให้บริษัทเข้าใจความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับ เทคโนโลยีสารสนเทศ (IT Risks)					
10. ทำให้บริษัทสามารถจัดการกับความเสี่ยงที่ เกี่ยวข้องกับเทคโนโลยีสารสนเทศนั้นได้					
11. การควบคุมภายในมีประสิทธิภาพมากขึ้น ใน เรื่องดังต่อไปนี้					
11.1 สภาพแวดล้อมการควบคุม					
11.2 การประเมินความเสี่ยง					
11.3 กิจกรรมการควบคุม					
11.4 ข้อมูลและการสื่อสาร					
11.5 การติดตามและประเมินผล					
11.6 ลดการทุจริตและข้อผิดพลาดทางการบัญชี					

3. ท่านมีความเห็นว่าประโยชน์ที่ได้รับจากการปฏิบัติตามมาตรา 404 มากกว่า ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นหรือไม่

เห็นด้วย

ไม่เห็นด้วย (คิดว่า cost>benefit)

ไม่แน่ใจ

*****ขอขอบคุณที่ท่านสละเวลาในการตอบแบบสอบถาม*****

สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ภาคผนวก ข.**รายชื่อบริษัทกลุ่มตัวอย่าง**

1. Adecco Consulting Ltd.
2. AES Group Ltd
3. Alpharma Pharmaceuticals (Thailand) Ltd.
4. American Express (Thai) Co., Ltd
5. Amerada Hess (Thailand) Limited
6. American Standard Sanitaryware (Thailand) Public Co., Ltd.
7. Anixter Thailand Inc.
8. Ann Taylor Sourcing Far East Limited
9. Aon Group (Thailand) Ltd.
10. AstraZeneca (Thailand) Ltd.
11. Avon Cosmetics (Thailand)
12. Bank of America N.A.
13. Bank of New York
14. Bausch & Lomb (Thailand) Limited
15. Baxter Healthcare (Thailand) Co., Ltd.
16. Bayer Thai Co., Ltd
17. Benchmark Electronics (Thailand) PCL.
18. Brink's (Thailand) Ltd
19. Bristol-Myers Squibb (Thailand) Ltd
20. Outback Steakhouse
21. Unilever Thai Trading Ltd
22. Universal Compression (Thailand) Ltd
23. Waste Management Siam Ltd
24. Watson Wyatt (Thailand) Co., Ltd
25. Western Digital (Thailand) Co., Ltd.
26. Caterpillar (Thailand) Ltd.
27. Chevron (Thailand) Limited
28. Coca-Cola (Thailand) Ltd.
29. Colgate-Palmolive (Thailand) Ltd.
30. Conoco (Thailand) Ltd
31. Corn Products (Amardass) Thailand

32. DaimlerChrysler (Thailand) Ltd
33. Deutsche Bank AG
34. Dow Chemical Thailand Ltd
35. DuPont (Thailand) Limited
36. DST International (Bangkok) Ltd.
37. Eli Lilly Asia, Inc. (Thailand Branch)
38. EMC Information Systems (Thailand) Ltd.
39. Emerson Electric (Thailand) Ltd.
40. Esso (Thailand) Public Company Limited
41. FedEx Co., Ltd
42. Ferro (Thailand) Co., Ltd.
43. FMC Technologies (Thailand) Ltd.
44. Ford Services (Thailand) Co., Ltd.
45. Four Seasons Hotel Bangkok
46. General Electric International Operations Company Inc
47. General Motors (Thailand) Ltd.
48. GlaxoSmithKline (Thailand) Ltd
49. Goodyear (Thailand) Public Co., Ltd.
50. Halliburton Energy Services Inc.
51. Hewitt Associates (Thailand) Ltd
52. Hewlett-Packard (Thailand) Ltd.
53. Honeywell Systems (Thailand) Ltd
54. Johnson & Johnson (Thailand) Ltd.
55. Johnson Controls World Services (Thailand) Co., Ltd
56. Jones Lang LaSalle (Thailand) Ltd.
57. JP Morgan Chase & Co.
58. Kellogg (Thailand) Ltd
59. Kimberly-Clark Thailand Ltd
60. Korn/Ferry International Executive Recruitment (Thailand) Ltd.
61. Kraft Foods (Thailand) Ltd.
62. Marriott International
63. Mattel Bangkok Ltd.
64. Monsanto Thailand Ltd.
65. Montgomery Holding Ltd
66. Motorola (Thailand) Ltd.

67. Nalco Industrial Services (Thailand) Co., Ltd.
68. NCR (Thailand) Ltd.
69. Nike Inc.
70. Pall Corporation Filtration & Separations (Thailand) Ltd.
71. Parker Hannifin (Thailand) Co., Ltd.
72. Pepsi-Cola (Thai) Trading Co., Ltd.
73. Pitney Bowes (Thailand) Limited
74. Grey Worldwide Thailand Ltd.
75. Rockwell Automation Thai Co., Ltd.
76. Rohm and Haas Chemical (Thailand) Ltd.
77. Santa Fe (Thailand) Co., Ltd.
78. Sara Lee Thailand Co., Ltd.
79. Schering (Bangkok) Ltd.
80. Schering-Plough Ltd.
81. Seagate Technology (Thailand) Ltd.
82. Stanley Works Ltd
83. Timken Thailand
84. TNT (Thailand) Co., Ltd.
85. Toll (Thailand) Ltd
86. Triumph International (Thailand) Ltd.
87. TRW Steering & Suspension Co., Ltd
88. Synnex (Thailand) Co., Ltd.
89. Unisys (Thailand) Ltd.
90. Allianz C.P. General Insurance Co., Ltd.
91. BASF (Thai) Ltd.
92. CB Richard Ellis (Thailand) Co., Ltd.
93. Montpelier (Thailand) Ltd.
94. Siemens Ltd.
95. Manpower THAILAND- Technology professional service
96. ASIAN HONDA MOTOR CO.,LTD
97. AUTOLIV (THAILAND) LTD.
98. Ericsson (Thailand) Ltd.
99. Volvo Car (Thailand) Ltd
100. TOYOTA MOTOR (THAILAND) CO.,LTD.
101. Electrolux Thailand Co.,Ltd.

102. SKF (Thailand) Ltd.
103. Scania Siam Co., Ltd
104. Nokia (THAILAND) Co., Ltd.
105. cemex Thailand co., Ltd
106. Fortune Cross (Thailand) Co Ltd.
107. SONOCO (THAILAND) CO., LTD
108. บริษัท มูดี อินเทอร์เน็ตเนชั่นแนล (ไทยแลนด์) จำกัด
109. 3M Thailand Ltd.
110. Flower Food Ltd., Part.
111. บริษัท บี ที สยาม จำกัด
112. Regus Centre (Thailand) Limited
113. บริษัทแคนนอน มาร์เก็ตติ้ง (ไทยแลนด์) จำกัด
114. บริษัท แคนนอน ไฮเทค (ประเทศไทย) จำกัด
115. Metso Automation Co. Ltd.
116. British American Tobacco(Thailand) Limited
117. Reuters Software (Thailand) Limited
118. บจก. บล. บาร์เคลย์ แคปปิตอล (ประเทศไทย)
119. the shell company of Thailand Ltd
120. British Airways PLC Co., Ltd.
121. Mentor International
122. HUNTSMAN (THAILAND) COMPANY LIMITED
123. บริษัท ลาฟาร์จ เพอร์สเทีย จำกัด
124. ฮิตาชิ คอนซูมเมอร์ โปรดักส์ (ประเทศไทย) จำกัด
125. Arvinmerritor (Thailand) Co.,Ltd
126. MATSUSHITA ELECTRIC WORKS (THAILAND) LTD.
127. โซนี่ ไทย จำกัด
128. บริษัท แอ็บบอต ลาบอแรตอรีส์ (ประเทศไทย) จำกัด
129. Accenture Technology Solutions (Thailand) Co., Ltd
130. ACE Life Assurance Co., Ltd.
131. Alcon laboratories (Thailand) Ltd
132. AT&T Communications Services Thailand Ltd
133. WPP Marketing Communications (Thailand) Co., Ltd.
134. Nortel Networks
135. Kerr McGee (Thailand) Ltd
136. Novartis (Thailand) Limited

137. Aetna Osotspa Life Assurance Co, Ltd
138. ArmorGroup Asia Pacific
139. Avery Dennison (Thailand) Ltd.
140. Chubb (Thailand) Ltd
141. Convergys (Thailand) Co., Ltd.
142. DELPHI AUTOMOTIVE SYSTEMS (THAILAND) LTD.
143. HEINZ WIN CHANCE LTD
144. Edison Mission Energy Thailand
145. Fiat Auto (Thailand) Co, Ltd.
146. FLOWSERVE-SIAM CO, LTD.
147. Gulf Agency Company (Thailand) Ltd.
148. Ecolab(Thailand) Ltd.
149. Lowe Limited
150. LUCENT TECHNOLOGIES MICROELECTRONICS (THAI) LTD
151. Nu Skin Thailand Co. Ltd.
152. PHELPS DODGE THAILAND CO., LTD
153. Praxair (Thailand) Co.,Ltd.
154. Procter & Gamble Manufacturing (Thailand) Co.,Ltd
155. บริษัท เวดิเยน เอส อี เอ จำกัด
156. Reader's Digest (Thailand) Ltd
157. Salomon Brothers Asia Pacific Ltd
158. VISTEON (THAILAND) LIMITED
159. Vivendi Water (Thailand) Ltd.
160. Whirlpool (Thailand) limited
161. Wyeth Ayerst (Thailand) Limited
162. Publicis (Thailand) Limited
163. บีเอ็มซี ซอฟต์แวร์ (ไทยแลนด์) จำกัด
164. Sybase (Thailand) Ltd.
165. WACHOVIA BANK, NATIONAL ASSOCIATION

ประวัติผู้เขียนวิทยานิพนธ์

นางสาวมยุรี ชินบุตร เกิดวันที่ 20 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2525 ที่จังหวัดอุดรดิตถ์ สำเร็จ การศึกษาระดับปริญญาตรี บัณฑิตบัณฑิต สาขาการบัญชี เกียรตินิยมอันดับ 2 คณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยเชียงใหม่ ในปีการศึกษา 2546 และเข้าศึกษาต่อระดับปริญญาโท บัณฑิตมหาบัณฑิต สาขาการบัญชีการเงิน คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย ในปี การศึกษา 2547



สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย