

ประสิทธิภาพของการตรวจสอบภายในของส่วนราชการในภาคกลางของประเทศไทย

The Efficiency of Public Sector Internal Auditing of Central Part of Thailand

ณัฐชรัตน์ สินธุชัย

Nutcharat Sintuchai

คณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยอีสต์เธิร์นเอเชีย

Faculty of Business Administration, Eastern Asia University

บทคัดย่อ

การวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาและวิเคราะห์ผลกระทบของมาตรฐานการตรวจสอบภายในของส่วนราชการที่ส่งผลต่อประสิทธิภาพการตรวจสอบภายในของส่วนราชการและวิเคราะห์มาตรฐานการตรวจสอบภายในของส่วนราชการที่ส่งผลต่อประสิทธิภาพของการตรวจสอบภายใน โดยใช้แบบสอบถาม (questionnaire) กับหัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายในของจังหวัด นักวิชาการตรวจสอบภายในและนักวิชาการตรวจสอบภายในชำนาญการของจังหวัดในภาคกลางของประเทศไทยทั้งหมด 22 จังหวัด และทำการสุ่มตัวอย่างแบบง่าย (simple random sampling) เลือกจำนวน 5 รายจากกลุ่มตัวอย่างที่มีตำแหน่งเป็นหัวหน้าหน่วยงานของจังหวัด ซึ่งเป็นหน่วยงานที่รับการตรวจสอบภายในจากหน่วยงานตรวจสอบภายในของจังหวัด เพื่อทำการสัมภาษณ์เชิงลึก (in-depth interview) และวิเคราะห์หาความสัมพันธ์โดยใช้ Multiple Correlation Analysis และวิเคราะห์โดยใช้ Multiple Regression Analysis ผลการวิจัยพบว่า มาตรฐานการตรวจสอบภายในของส่วนราชการด้านการปฏิบัติงานส่งผลกระทบต่อประสิทธิภาพการตรวจสอบภายในของส่วนราชการมากที่สุด และพบว่า ปัจจัยด้านความเป็นอิสระและความเที่ยงธรรม และปัจจัยด้านลักษณะของงานตรวจสอบภายในของมาตรฐานการตรวจสอบภายในของส่วนราชการ มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับประสิทธิภาพการตรวจสอบภายในของส่วนราชการ อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับนัยสำคัญ $P < 0.05$ และจากการสัมภาษณ์ พบว่า ผู้ให้สัมภาษณ์ส่วนใหญ่แสดงความคิดเห็นต่อประสิทธิภาพของการตรวจสอบภายในของส่วนราชการในทางที่ดี และการแสดงความคิดเห็นดังกล่าวสนับสนุนผลการวิจัยเชิงปริมาณ

คำสำคัญ: การตรวจสอบภายใน, การตรวจสอบภายในส่วนงานราชการ, ประสิทธิภาพ

Abstract

The objectives of this research are to study and analyze factors of the impact of public sector internal audit standards to efficiency of public sector internal auditing and to examine the relation between public sector internal audit standards and public sector internal auditing. Data was collected from 66 public sector internal auditor in the central part of Thailand. And a total of 5 In-depth Interview were also conducted with selected respondents to gain further insights into the survey findings. Tool used to collect the data was the questionnaires. The statistics used for analyzing the collected data were Multiple Correlation Analysis, and Multiple Regression Analysis. The findings of the study that The public sector internal audit standards of Performance Standards to efficiency of public sector internal auditing and the finding that between the factors of Independence and Objectivity, Engagement Planning and the efficiency of public sector internal auditing are positive relationships ($P < 0.05$). And the result of in-depth

interview that most of those interviewed reviews the support of quantitative research.

Keywords: internal audit, public sector internal auditing, efficiency



บทนำ

งานตรวจสอบภายในของส่วนราชการเป็นเครื่องมือที่สำคัญของฝ่ายบริหารในการตรวจสอบ ติดตามและประเมินผลการดำเนินงานภายในส่วนราชการ เพื่อให้ผลการดำเนินงานเป็นไปตามเป้าหมายที่กำหนด ซึ่งบทบาทที่สำคัญของงานตรวจสอบภายใน คือ การสนับสนุนส่งเสริมให้การปฏิบัติงานในทุกระดับของหน่วยงานในส่วนราชการบรรลุตามวัตถุประสงค์และเป้าหมายอย่างมีประสิทธิภาพ มีการใช้ทรัพยากรอย่างคุ้มค่าภายใต้การบริหารความเสี่ยง การควบคุมและการกำกับดูแลกิจการที่ดี (good governance) ที่เหมาะสมและมีประสิทธิผล เพื่อช่วยผลักดันให้เกิดความสำเร็จในการบริหารงานของส่วนราชการ อาทิ ส่งเสริมให้เกิดกระบวนการกำกับดูแลกิจการที่ดี การบริหารความเสี่ยง การควบคุมการปฏิบัติงานของส่วนราชการอย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล การบริหารทรัพยากรของส่วนราชการเป็นไปอย่างคุ้มค่าและก่อให้เกิดประโยชน์แก่ส่วนรวม และเสริมสร้างมูลค่าเพิ่มให้กับส่วนราชการ (กรมบัญชีกลาง, 2555)

จากการที่ส่วนราชการให้ความสำคัญกับระบบการตรวจสอบภายในของส่วนราชการเป็นเครื่องมือที่ช่วยในการตัดสินใจเกี่ยวกับการพัฒนาการบริหารงานของส่วนราชการนี้ ผู้วิจัยมีความสนใจศึกษาผลกระทบของมาตรฐานการตรวจสอบภายในของส่วนราชการที่ส่งผลต่อประสิทธิภาพการตรวจสอบภายในของส่วนราชการ โดยหาผลกระทบจากความคิดเห็นของหน่วยงานตรวจสอบภายในของส่วนงานราชการจังหวัดในภาคกลางทั้งหมดของประเทศไทย เพื่อศึกษาปัจจัยและความสัมพันธ์ของมาตรฐานการตรวจสอบภายในของส่วนราชการที่ส่งผลต่อประสิทธิภาพการตรวจสอบภายในของส่วนราชการในแต่ละด้าน และจากปัญหาดังกล่าวทำให้เกิดคำถามและตัวแปรที่ใช้ในการวิจัย เพื่อให้ผู้วิจัยใช้เป็นแนวทางในการศึกษาในขั้นตอนต่อไป

วัตถุประสงค์การวิจัย

1. เพื่อวิเคราะห์มาตรฐานการตรวจสอบภายในของส่วนราชการด้านคุณสมบัติและด้านการปฏิบัติงานที่ส่งผลต่อประสิทธิภาพการตรวจสอบภายในของส่วนราชการ
2. เพื่อวิเคราะห์หาปัจจัยของมาตรฐานการตรวจสอบภายในของส่วนราชการที่ส่งผลต่อประสิทธิภาพการตรวจสอบภายในของส่วนราชการ

แนวคิดทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง

สมาคมผู้ตรวจสอบภายในสากล (The Institute of Internal Auditors, 2012) ได้ให้ความหมายไว้ดังนี้ การตรวจสอบภายใน (internal auditing) หมายถึง การให้ความเชื่อมั่นและให้คำปรึกษาอย่างเที่ยงธรรมและเป็นอิสระ เพื่อเพิ่มคุณค่าและปรับปรุงการดำเนินงานขององค์กร ช่วยให้องค์กรบรรลุเป้าหมายด้วยการประเมินและปรับปรุงประสิทธิผลของกระบวนการบริหารความเสี่ยง การควบคุม และการกำกับดูแลอย่างเป็นระบบและเป็นระเบียบ โดยผู้ตรวจสอบภายในขององค์กรจะเป็นผู้ที่ทำหน้าที่วิเคราะห์ เสนอแนะ และให้คำปรึกษาจากกระบวนการตรวจสอบภายในนั้น

สมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทย ได้ให้ความหมายของงานตรวจสอบภายใน คือ “การให้ความเชื่อมั่นและการให้คำปรึกษาอย่างเที่ยงธรรม เป็นอิสระ เพื่อเพิ่มคุณค่าและปรับปรุงการดำเนินงานขององค์กร การตรวจสอบภายในช่วยให้องค์กรบรรลุเป้าหมาย ด้วยการประเมินและปรับปรุงประสิทธิผลของกระบวนการบริหารความเสี่ยง การควบคุมและการกำกับดูแลอย่างเป็นระบบและเป็นระเบียบ”

กรมบัญชีกลาง ได้ให้ความหมายของการตรวจสอบภายใน คือ “กิจกรรมการให้ความเชื่อมั่นและการให้คำปรึกษาอย่างเที่ยงธรรมและเป็นอิสระ ซึ่งจัดให้มีขึ้นเพื่อ

เพิ่มคุณค่าและปรับปรุงการปฏิบัติงานของส่วนราชการให้ดีขึ้น การตรวจสอบภายในจะช่วยให้ส่วนราชการบรรลุถึงเป้าหมายและวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้ ด้วยการประเมินและปรับปรุงประสิทธิภาพของกระบวนการบริหารความเสี่ยง การควบคุมและการกำกับดูแลอย่างเป็นระบบ”

มาตรฐานการตรวจสอบภายในและจริยธรรมการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในของส่วนราชการ โดยมาตรฐานการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในที่ใช้อ้างอิงในระดับสากล คือมาตรฐานการปฏิบัติงานวิชาชีพการตรวจสอบภายใน (The Professional Practice Standards for Internal Auditing) ของสถาบันผู้ตรวจสอบภายใน (The Institute of Internal Auditors--IIA) และปัจจุบัน IIA และ IIA Research Foundation ของสหรัฐอเมริกา ได้ปรับปรุงและแก้ไขมาตรฐานการปฏิบัติงานตรวจสอบใหม่ให้มีความเหมาะสมและสอดคล้องกับสถานการณ์ในปัจจุบัน โดยปรับเปลี่ยนคำนิยามของการตรวจสอบภายในใหม่ซึ่งเน้นเรื่องการเป็นหลักประกันที่เที่ยงธรรมและการเป็นที่ปรึกษาอิสระของผู้บริหาร (กรมบัญชีกลาง, 2545)

ราชบัณฑิตยสถาน (2557) ให้ความหมายของประสิทธิภาพ หมายถึง การใช้ทรัพยากรในการดำเนินการใดๆ ก็ตามโดยมีสิ่งมุ่งหวังถึงผลสำเร็จ และผลสำเร็จนั้นได้มาโดยการใช้ทรัพยากรน้อยที่สุด และการดำเนินการเป็นไปอย่างประหยัด ไม่ว่าจะเป็นระยะเวลา ทรัพยากร แรงงาน รวมทั้งสิ่งต่างๆ ที่ต้องใช้ในการดำเนินการนั้นๆ ให้เป็นผลสำเร็จ และถูกต้อง

กรอบแนวคิดการวิจัย

กรอบแนวคิดการวิจัยครั้งนี้ผู้วิจัยมีวัตถุประสงค์ที่จะศึกษาถึงผลกระทบของมาตรฐานการตรวจสอบภายใน

ตัวแปรอิสระ

มาตรฐานการตรวจสอบภายใน

1. มาตรฐานด้านคุณสมบัติ (Attribute Standards--AS)
2. มาตรฐานด้านการปฏิบัติงาน (Performance Standards--PS)

ตัวแปรตาม

ประสิทธิภาพการตรวจสอบภายใน

1. ด้านการดำเนินงาน (Operation--OP)
2. ด้านการรายงานทางการเงิน (Financial Reporting--FR)
3. ด้านการปฏิบัติให้เป็นไปตาม กฎ ระเบียบ และนโยบาย (Compliance with Application Laws and Regulations --LR)

ของส่วนงานราชการที่ส่งผลต่อประสิทธิภาพการตรวจสอบภายในของส่วนงานราชการจังหวัดในภาคกลางทั้งหมดของประเทศไทย โดยผู้วิจัยได้ทำการทบทวนวรรณกรรมงานวิจัยของต่างประเทศและในประเทศเพื่อนำมาพัฒนาเป็นกรอบแนวคิด โดยการสร้างกรอบแนวคิดสำหรับการวิจัยนี้ทำการศึกษาตัวแปรอิสระสำหรับสร้างกรอบแนวคิด คือ ผู้วิจัยได้นำแนวคิดของ Marinda Marais และคณะ (2009) ที่ทำการศึกษาโดยใช้มาตรฐานการตรวจสอบภายในและการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในเป็นตัวแปร แล้วจึงนำแนวคิดเกี่ยวกับมาตรฐานการตรวจสอบภายในและจริยธรรมการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในของส่วนราชการจากกรมบัญชีกลาง (2554) ประกอบด้วยมาตรฐานด้านคุณสมบัติและด้านการปฏิบัติงานมาใช้เป็นตัวแปรอิสระของงานวิจัย และนำแนวคิดของ Zhang และ Zhou (2007) และ Jenny Stewart และ Nava Subramaniam (2009) ที่ทำการศึกษาโดยใช้ความเป็นอิสระและเที่ยงธรรมของการตรวจสอบภายในเป็นตัวแปรในการศึกษา

สำหรับการศึกษาด้านตัวแปรตาม ผู้วิจัยได้ประยุกต์ใช้ตัวแปรจากวัตถุประสงค์และเป้าหมายของ COSO จากแนวคิดของ Chambers และ Rand (2010) และจิตต์สุภางค์ แก้วคำ (2555) ที่มีการศึกษาโดยใช้ตัวแปรเกี่ยวข้องกับประสิทธิภาพการตรวจสอบภายใน (efficiency of internal auditing) โดยประกอบด้วย

1. ด้านการดำเนินงาน (operation)
2. ด้านการรายงานทางการเงิน (financial reporting)
3. ด้านการปฏิบัติให้เป็นไปตาม กฎ ระเบียบ และนโยบาย (compliance with application laws and regulations) ซึ่งสามารถแสดงได้ดังภาพ

สมมติฐานการวิจัย

สมมติฐานข้อที่ 1 มาตรฐานการตรวจสอบภายในของส่วนราชการด้านคุณสมบัติและด้านการปฏิบัติงานที่ส่งผลกระทบต่อประสิทธิภาพการตรวจสอบภายในของส่วนราชการ

สมมติฐานข้อที่ 2 ปัจจัยที่แตกต่างกันของมาตรฐานการตรวจสอบภายในของส่วนราชการที่ส่งผลกระทบต่อประสิทธิภาพการตรวจสอบภายในของส่วนราชการที่แตกต่างกัน

วิธีดำเนินการวิจัย

ขั้นตอนที่ 1 ศึกษาแนวคิด ทฤษฎีต่าง ๆ ทบทวนวรรณกรรมและศึกษางานวิจัยที่เกี่ยวข้องเพื่อนำมาพัฒนาเป็นกรอบแนวคิดการวิจัย

ขั้นตอนที่ 2 สร้างแบบสอบถามและคำถามที่ใช้ในการสัมภาษณ์เชิงลึก โดยสร้างตามกรอบแนวคิดการวิจัยที่กำหนดและพิจารณาเนื้อหาให้สอดคล้องกับกรอบแนวคิดคำถามการวิจัย วัตถุประสงค์และสมมติฐานในการวิจัย

ขั้นตอนที่ 3 นำแบบสอบถามที่สร้างขึ้นเสนอที่ปรึกษาเพื่อตรวจสอบความเหมาะสม

ขั้นตอนที่ 4 ตรวจสอบคุณภาพเครื่องมือ โดยนำแบบสอบถามไปทดสอบใช้ (try-out), ทดสอบหาอำนาจจำแนกแบบสอบถามเป็นรายข้อ (discriminant power), ทดสอบหาความเชื่อมั่นของแบบสอบถาม (reliability) ตามวิธีของครอนบาค (Cronbach, 1990)

ขั้นตอนที่ 5 ขั้นตอนการเก็บรวบรวมข้อมูลและการวิเคราะห์ข้อมูลด้วยแบบสอบถาม (questionnaire) และวิเคราะห์ข้อมูลด้วยสถิติ

ขั้นตอนที่ 6 ทำการสัมภาษณ์เชิงลึก (in-depth interview) กับหัวหน้าหน่วยงานของส่วนราชการ ซึ่งเป็นหน่วยงานที่รับการตรวจสอบภายในจากหน่วยงานตรวจสอบภายในของจังหวัด

ขั้นตอนที่ 7 ขั้นตอนการสรุปผล และอภิปรายผลการวิจัย

ขั้นตอนที่ 8 ขั้นตอนการนำเสนอผลการวิจัยตาม que ผู้วิจัยได้ทำการวิเคราะห์ สรุปผลและอภิปรายผลการวิจัย

ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง

ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง คือ หัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายในของจังหวัดจำนวนจังหวัดละ 1 ราย นักวิชาการตรวจสอบภายในและนักวิชาการตรวจสอบภายในชำนาญการของจังหวัดจำนวนจังหวัดละ 2 ราย ของจังหวัดในภาคกลางของประเทศไทยทั้งหมด 22 จังหวัด รวมทั้งสิ้นจำนวน 66 ราย โดยเลือกประชากรทั้งหมดเพื่อทำการเก็บแบบสอบถาม และทำการสุ่มตัวอย่างแบบง่าย (simple random sampling) จำนวน 5 รายจากประชากรจังหวัดละ 1 รายรวมทั้งหมดจำนวน 22 ราย โดยทำการสุ่มเลือกจากประชากรทั้งหมดที่มีตำแหน่งเป็นหัวหน้าหน่วยงานของจังหวัด ซึ่งเป็นหน่วยงานที่รับการตรวจสอบภายในจากหน่วยงานตรวจสอบภายในของจังหวัดจำนวน 22 ราย เพื่อทำการสัมภาษณ์เชิงลึก (in-depth interview)

เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย

เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัยครั้งนี้คือแบบสอบถาม (questionnaire) ซึ่งได้สร้างตามกรอบแนวคิดการวิจัย โดยใน ตอนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปของผู้ตรวจสอบภายในของส่วนราชการ ลักษณะแบบสอบถามเป็นแบบตรวจสอบรายการ (checklist) จำนวน 5 ข้อ และตอนที่ 2 ความคิดเห็นเกี่ยวกับมาตรฐานการตรวจสอบภายในของส่วนราชการ ลักษณะของแบบสอบถามเป็นแบบมาตราส่วนประมาณค่า (rating scale) ตามวิธีของลิเคิร์ต (Likert, 1970) จำนวนทั้งสิ้น 49 ข้อและใช้คำถามปลายเปิด (open ended question) เพื่อใช้ในการสัมภาษณ์เชิงลึก (in-depth interview) กับหัวหน้าหน่วยงานของส่วนราชการ ซึ่งเป็นหน่วยงานที่รับการตรวจสอบภายในจากหน่วยงานตรวจสอบภายใน

การเก็บรวบรวมข้อมูล

ผู้วิจัยดำเนินการเก็บข้อมูลด้วยตนเองทุกขั้นตอน โดยมีรายละเอียด ดังนี้

1. ดำเนินการจัดทำแบบสอบถาม ตามจำนวนกลุ่มประชากรพร้อมตรวจสอบความถูกต้อง ครบถ้วน และความสมบูรณ์ของแบบสอบถามเตรียมนำส่งทางไปรษณีย์และอีเมล

2. ติดต่อผู้ตรวจสอบภายในของส่วนราชการ ประจำจังหวัดจำนวน 22 จังหวัดในภาคกลางของ ประเทศไทยทำการแนะนำแจ้งวัตถุประสงค์ของการติดต่อ และสอบถามช่องทางที่สะดวกในการรับแบบสอบถาม และการรับสัมภาษณ์

3. ดำเนินการส่งแบบสอบถามตามช่องทางการ รับที่ผู้รับแจ้งไว้ตั้งแต่การติดต่อกันครั้งแรก

4. นำแบบสอบถามที่ได้รับการตอบกลับจากผู้ ตอบแบบสอบถามมาทำการวิเคราะห์ข้อมูล

5. ทำการติดต่อนัดหมายหัวหน้าหน่วยงานของ ส่วนราชการจำนวน 5 ราย เพื่อทำการสัมภาษณ์เชิงลึก

6. ทำการเข้าสัมภาษณ์หัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายในทั้งหมด 5 ราย การสัมภาษณ์นี้จะใช้เวลา ประมาณ 20-30 นาที

7. นำผลที่ได้จากการวิเคราะห์ข้อมูลเชิงปริมาณ และข้อคิดเห็นการสัมภาษณ์มาทำการสรุปผล และนำผล มาอภิปราย

การวิเคราะห์และสถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูล

สำหรับการวิเคราะห์ข้อมูลความเห็นของผู้ตรวจสอบภายในของส่วนราชการเกี่ยวกับมาตรฐานการตรวจสอบภายในของส่วนราชการที่ส่งผลต่อประสิทธิภาพการตรวจสอบภายในของส่วนราชการ จะบรรยายผลโดยใช้ สถิติเชิงพรรณนา (descriptive approach) ซึ่งจะนำข้อมูล ที่ได้จากการตอบแบบสอบถามของผู้ตรวจสอบภายใน ของส่วนราชการที่รวบรวมได้มาวิเคราะห์หาค่าทางสถิติ ด้วยโปรแกรมสำเร็จรูป Statistical Package for the Social Science for windows (SPSS) เพื่ออธิบายลักษณะทั่วไปของ ข้อมูล ได้แก่ ค่าเฉลี่ย (mean) และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน (standard deviation) และทำการทดสอบหาผลกระทบของ มาตรฐานการตรวจสอบภายในของส่วนราชการที่ส่งผลต่อ ประสิทธิภาพการตรวจสอบภายในของส่วนราชการ โดยใช้ การทดสอบหาความสัมพันธ์โดยการวิเคราะห์สหสัมพันธ์ แบบพหุคูณ (multiple correlation analysis) และวิเคราะห์ ความถดถอยแบบพหุคูณ (multiple regression analysis) และตรวจสอบคุณสมบัติของข้อมูล เพื่อให้สอดคล้องและ

เหมาะสมกับการนำมาวิเคราะห์ความถดถอยแบบพหุคูณ (multiple regression analysis) โดยตรวจสอบกับตัวแปร อิสระว่ามีความสัมพันธ์กันเองหรือไม่ 2 ขั้นตอน คือ ขั้น ตอนแรกทำเมทริกซ์สหสัมพันธ์ (correlation matrix) ส่วน ขั้นตอนที่ 2 หาค่าความทนทาน (tolerance) และหาค่า VI F และวิเคราะห์ผลจากการสัมภาษณ์เชิงลึกด้วยการบรรยาย ผลเชิงพรรณนา (descriptive approach) เพื่อนำผลที่ได้ จากการสัมภาษณ์มาสนับสนุนงานวิจัยเชิงปริมาณ

ผลการวิจัย

1. สรุปผลการทดสอบสมมติฐานการวิจัย และ วิเคราะห์ตัวแปรที่ส่งผลต่อประสิทธิภาพของการตรวจสอบ ภายในของส่วนราชการ

ผลการทดสอบสมมติฐานการวิจัยพบว่ามาตรฐาน การตรวจสอบภายในของส่วนราชการด้านคุณสมบัติและ ด้านการปฏิบัติงานที่ส่งผลต่อประสิทธิภาพการตรวจสอบ ภายในของส่วนราชการ ในระดับนัยสำคัญ 0.05 โดย มาตรฐานการตรวจสอบภายในของส่วนราชการด้านการ ปฏิบัติงานที่ส่งผลต่อประสิทธิภาพการตรวจสอบภายใน ของส่วนราชการมากที่สุด และจากการวิเคราะห์ปัจจัยที่ แตกต่างกันของมาตรฐานการตรวจสอบภายในของส่วน ราชการที่ส่งผลต่อประสิทธิภาพการตรวจสอบภายในของ ส่วนราชการที่แตกต่างกันนั้น พบว่า ปัจจัยด้านความเป็น อิสระและความเที่ยงธรรม และปัจจัยด้านลักษณะของงาน ตรวจสอบภายใน ส่งผลกระทบเชิงบวกกับประสิทธิภาพ การตรวจสอบภายในของส่วนราชการโดยรวม อย่างมีนัย สำคัญทางสถิติ ($P\text{-value} < 0.05$)

จากการทดสอบมาตรฐานการตรวจสอบภายใน ของส่วนราชการโดยรวมที่ส่งผลต่อประสิทธิภาพการ ตรวจสอบภายในของส่วนราชการด้านการดำเนินงาน (operation) ด้านการรายงานทางการเงิน (financial reporting) และด้านการปฏิบัติให้เป็นไปตาม กฎ ระเบียบ และนโยบาย (compliance with application laws and regulations) พบว่า ปัจจัยด้านความเป็นอิสระและความ เที่ยงธรรม, ปัจจัยด้านการติดตามผล และปัจจัยด้าน ลักษณะของงานตรวจสอบภายใน ส่งผลกระทบเชิงบวก กับประสิทธิภาพการตรวจสอบภายในของส่วนราชการ

ด้านการดำเนินงาน อย่างมีนัยสำคัญ ($P\text{-value} < 0.05$) ปัจจัยด้านลักษณะของงานตรวจสอบภายใน ส่งผลกระทบเชิงบวกกับประสิทธิภาพการตรวจสอบภายในของส่วนราชการด้านการรายงานทางการเงิน (financial reporting) อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ($P\text{-value} < 0.05$) และปัจจัยด้านลักษณะของงานตรวจสอบภายใน ส่งผลกระทบเชิงบวกกับประสิทธิภาพการตรวจสอบภายในของส่วนราชการด้านการปฏิบัติให้เป็นไปตาม กฎ ระเบียบ และนโยบาย อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ($P\text{-value} < 0.05$)

จากการทดสอบมาตรฐานการตรวจสอบภายใน ด้านคุณสมบัติของส่วนราชการที่ส่งผลต่อประสิทธิภาพการตรวจสอบภายในของส่วนราชการโดยรวม พบว่า มาตรฐานการตรวจสอบภายในด้านคุณสมบัติของส่วนราชการ ไม่มีความสัมพันธ์และส่งผลต่อประสิทธิภาพการตรวจสอบภายในของส่วนราชการโดยรวม แต่เมื่อทดสอบมาตรฐานการตรวจสอบภายในด้านคุณสมบัติของส่วนราชการที่ส่งผลต่อประสิทธิภาพการตรวจสอบภายในของส่วนราชการด้านการดำเนินงาน (operation) ด้านการรายงานทางการเงิน (financial reporting) และด้านการปฏิบัติให้เป็นไปตาม กฎ ระเบียบ และนโยบาย (compliance with application laws and regulations) พบว่า ปัจจัยด้านความเป็นอิสระและความเที่ยงธรรม และด้านการประกันและการปรับปรุงคุณภาพงาน มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับประสิทธิภาพการตรวจสอบภายในของส่วนราชการด้านการดำเนินงาน (operation) อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ($P\text{-value} < 0.05$)

จากการทดสอบมาตรฐานการตรวจสอบภายในด้านการปฏิบัติงานของส่วนราชการที่ส่งผลต่อประสิทธิภาพการตรวจสอบภายในของส่วนราชการโดยรวม พบว่า ปัจจัยด้านลักษณะของงานตรวจสอบภายใน มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับประสิทธิภาพการตรวจสอบภายในของส่วนราชการโดยรวม อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ($P\text{-value} < 0.05$) แต่เมื่อทดสอบมาตรฐานการตรวจสอบภายในด้านการปฏิบัติงานของส่วนราชการที่ส่งผลต่อประสิทธิภาพการตรวจสอบภายในของส่วนราชการด้านการดำเนินงาน (operation) ด้านการรายงานทางการเงิน (financial reporting) และด้านการปฏิบัติให้เป็นไปตาม กฎ ระเบียบ และนโยบาย (compliance with application laws and regulations) พบว่า ปัจจัยด้านการบริหารงานตรวจสอบภายใน, ด้านลักษณะของงานตรวจสอบภายใน , และด้านการติดตามผล มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับประสิทธิภาพการตรวจสอบภายในของส่วนราชการด้านการดำเนินงาน (operation) อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ($P\text{-value} < 0.05$)

2. สรุปผลการวิเคราะห์ข้อมูลจากการสัมภาษณ์

จากการสัมภาษณ์เชิงลึก (in-depth interview) กับหัวหน้าหน่วยงานของส่วนราชการ ซึ่งเป็นหน่วยงานที่รับการตรวจสอบภายในจากหน่วยงานตรวจสอบภายในจำนวน 5 ราย โดยใช้คำถามปลายเปิด (open ended question) ในการสัมภาษณ์ และจากการสัมภาษณ์ พบว่าผู้ให้สัมภาษณ์ส่วนใหญ่แสดงความคิดเห็นต่อประสิทธิภาพของการตรวจสอบภายในของส่วนราชการในทางที่ดี

มาตรฐานการตรวจสอบภายในของส่วนราชการ	ประสิทธิภาพการตรวจสอบภายใน		P-value
	สัมประสิทธิ์การถดถอย	ความคลาดเคลื่อนมาตรฐาน	
(Constant)	1.048	0.608	0.092
อำนาจหน้าที่ และความรับผิดชอบ (AR)	-0.025	0.152	0.869
ความเป็นอิสระและความเที่ยงธรรม (IO)	0.431	0.178	0.020*
ความเชี่ยวชาญและความระมัดระวังรอบคอบ (PD)	-0.154	0.121	0.212
การประกันและการปรับปรุงคุณภาพงาน (QA)	-0.103	0.102	0.319
การบริหารงานตรวจสอบภายใน (MA)	0.028	0.123	0.818
ลักษณะของงานตรวจสอบภายใน (NW)	0.464	0.123	0.001*
การวางแผนการปฏิบัติงาน (EP)	-0.198	0.121	0.110
การปฏิบัติงาน (PE)	0.086	0.145	0.556
การรายงานผลการปฏิบัติงาน (CR)	0.038	0.16	0.812
การติดตามผล (MP)	0.233	0.144	0.114
การยอมรับสภาพความเสี่ยงของฝ่ายบริหาร (CA)	-0.042	0.14	0.765

R= 0.707 Adjusted R2 = 0. 627 SEest = 0. 3160

หมายเหตุ *มีระดับนัยสำคัญทางสถิติที่ 0.05

การอภิปรายผล

ในการวิจัยครั้งนี้เป็นการวิจัยเชิงปริมาณ (quantitative research) และเป็นการวิจัยเชิงคุณภาพ (qualitative research) ซึ่งมุ่งเน้นอธิบายความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระและตัวแปรตาม โดยการวิเคราะห์ทางสถิติเพื่อดูผลกระทบของมาตรฐานการตรวจสอบภายในของส่วนราชการที่ส่งผลต่อประสิทธิภาพการตรวจสอบภายในของส่วนราชการ โดยมาตรฐานการตรวจสอบภายในของส่วนราชการด้านคุณสมบัติและด้านการปฏิบัติงานที่ส่งผลต่อประสิทธิภาพการตรวจสอบภายในของส่วนราชการ และมาตรฐานการตรวจสอบภายในของส่วนราชการด้านการปฏิบัติงานที่ส่งผลต่อประสิทธิภาพการตรวจสอบภายในของส่วนราชการมากที่สุด รองลงมามาตรฐานการตรวจสอบภายในของส่วนราชการด้านคุณสมบัติและปัจจัยด้านความเป็นอิสระและความเที่ยงธรรม และปัจจัยด้านลักษณะของงานตรวจสอบภายใน ส่งผลกระทบบังคับกับประสิทธิภาพการตรวจสอบภายในของส่วนราชการโดยรวม ซึ่งสอดคล้องกับผลมาศ

มูลวันดี (2553), จิตต์สุภาวงศ์ แก้วคำ (2555), และสอดคล้องกับงานวิจัยของ Dessalegn G. Mihret (2007) และนอกจากนี้ยังมีปัจจัยด้านความเป็นอิสระและความเที่ยงธรรม, ปัจจัยด้านการติดตามผล และปัจจัยด้านลักษณะของงานตรวจสอบภายใน ส่งผลกระทบบังคับกับประสิทธิภาพการตรวจสอบภายในของส่วนราชการด้านการดำเนินงาน สอดคล้องกับงานวิจัยของ Priscilla A. Burnaby และ Susan Hass (2011) ที่กล่าวถึงปัจจัยด้านลักษณะของงานตรวจสอบภายใน ส่งผลกระทบบังคับกับประสิทธิภาพการตรวจสอบภายในของส่วนราชการด้านการรายงานทางการเงิน (financial reporting) และปัจจัยด้านลักษณะของงานตรวจสอบภายใน ส่งผลกระทบบังคับกับประสิทธิภาพการตรวจสอบภายในของส่วนราชการด้านการปฏิบัติให้เป็นไปตาม กฎ ระเบียบ และนโยบาย และเมื่อมีการพิจารณารายด้านนั้น มาตรฐานการตรวจสอบภายในด้านคุณสมบัติของส่วนราชการ ไม่มีความสัมพันธ์และส่งผลต่อประสิทธิภาพการตรวจสอบภายในของส่วนราชการโดยรวม สอดคล้องกับงานวิจัยของ Jenny Stewart และ Nava Subramaniam (2009) ที่กล่าวถึงปัจจัยด้านความ

เป็นอิสระและความเที่ยงธรรม และด้านการประกันและการปรับปรุงคุณภาพงาน มีความสัมพันธ์เชิงบวกและส่งผลกระทบเชิงบวกกับประสิทธิภาพการตรวจสอบภายในของส่วนราชการด้านการดำเนินงาน (operation)

ทั้งนี้ ผลจากการสัมภาษณ์เชิงลึก (in-depth interview) กับหัวหน้าหน่วยงานของส่วนราชการ ซึ่งเป็นหน่วยงานที่รับการตรวจสอบภายในจากหน่วยงานตรวจสอบภายใน เพื่อสนับสนุนผลการวิจัยเชิงปริมาณนั้น ผลที่ได้จากการสัมภาษณ์ดังกล่าวแสดงให้เห็นถึงการสนับสนุนการวิจัยเชิงปริมาณในเรื่องของการปฏิบัติตามมาตรฐานการตรวจสอบภายในของส่วนราชการ และประสิทธิภาพของการตรวจสอบภายในของส่วนราชการจากมุมมองของผู้รับการตรวจสอบภายในส่วนราชการ 3 ด้าน คือด้านการดำเนินงาน (operation) ด้านการรายงานทางการเงิน (financial reporting) ด้านการปฏิบัติให้เป็นไปตาม กฎ ระเบียบ และนโยบาย (compliance with application laws and regulations) ในทางที่ดี สอดคล้องกับงานวิจัยของผกามาส มูลวันดี (2553) ผู้บริหารฝ่ายตรวจสอบภายในบริษัทจดทะเบียน มีความคิดเห็นด้วย

เกี่ยวกับการมีประสิทธิภาพการประยุกต์ใช้มาตรฐานการตรวจสอบภายในโดยรวมและเป็นรายด้านอยู่ในระดับมากทุกด้าน และเพื่อให้องค์การมีประสิทธิภาพเพิ่มขึ้นจากที่มีการปรับปรุงกระบวนการบริหาร สามารถพัฒนาผลผลิตของงานให้ดีขึ้นได้ สามารถนำมาใช้ในการบริหารงานวิชาการได้อย่างมีประสิทธิภาพ แต่ก็เป็นการมุ่งเน้นผู้ปฏิบัติงานในระดับผู้บังคับบัญชาเป็นส่วนใหญ่ ตามทฤษฎี Fayol เป็นต้น

ข้อเสนอแนะ

การศึกษาครั้งนี้ได้เสนอแนะเพิ่มเติมสำหรับผู้ที่สนใจจะทำการวิจัยในอนาคตดังนี้

1. ผู้ที่สนใจอาจทำการศึกษาในกลุ่มประชากรอื่นหรือขยายขนาดของประชากรเพิ่มขึ้น เช่น ประชากรทั้งประเทศ เพื่อให้ได้ข้อมูลสำหรับการวิจัยที่กว้างขึ้น
2. ผู้ที่สนใจอาจทำการศึกษาโดยเพิ่มการใช้ตัวแปรในด้านจริยธรรมของผู้ตรวจสอบภายในของส่วนราชการ เพื่อให้การวิจัยมีความสมบูรณ์และครอบคลุมมากขึ้น



References

- Chambers, A., & Rand, G. (2010). *The operational auditing handbook: Auditing business and IT processes*. New York: John Wiley & Sons.
- Cronbach, L. J. (1990). *Essentials of psychological testing* (5th ed.). New York: Harper Collins.
- Dessalegn, G. M., & Aderajew, W. Y. (2007). Internal audit effectiveness: An ethiopian public sector case study. *Managerial Auditing Journal*, 22(5), 470–484.
- Institute of Internal Auditors of Thailand. (2554). *Internal audit standards of central part of Thailand*. Bangkok: Ministry of Finance. (in Thai)
- Kaewkam, J. (2012). The comparison of internal audit standards and risk management effectiveness of listed companies in Thailand. *Journal of humanities and social sciences Mahasarakham University*, 32(4), 127-136. (in Thai)
- Likert, R. (1970). *A technique for the measurement of attitudes*. New York: Harper & Row.
- Marinda Marais, et al., (2009). Usage of internal auditing standards and internal auditing activities in South Africa and all respondents. *Managerial Auditing Journal*, 24(9), 883-898.

- Moonwandee, P. (2553). *Effect of internal audit for public company in Thailand stock market*. Master of Business Administration Thesis, Mahasarakham University. (in Thai)
- Priscilla A. B., & Susan, H. (2011). Internal auditing in the America. *Managerial Auditing Journal*, 26(8), 734 – 756.
- Royal Institute. (2014). *Dictionary*. Retrieved from <http://www.royin.go.th/dictionary/> (in Thai)
- Stewart, J., & Subramaniam, N. (2010). Internal audit independence and objectivity: Emerging research opportunities. *Managerial Auditing Journal*, 25(4), 328 – 360.
- The Institute of Internal Auditors. (2012). *International standards for the professional practice of internal auditing*. Retrieved from <https://na.theiia.org/standardsguidance/Public%20Documents/IPPF%202013%20English.pdf>
- Zhang Zhou & Zhou (2007). Article in international. *Journal of Auditing*, 7(3), 247 - 262

