

ปัจจัยที่ส่งผลต่อประสิทธิภาพการตรวจสอบภายในขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นกลุ่มจังหวัดภาคใต้ฝั่งอ่าวไทย

Factors Affecting Internal Audit Efficiency of Local Government Organizations in the Southern Gulf Coast Provinces of Thailand

วิทยา ขาวขจร¹ และวสันต์ กาญจนมุกดา^{2*}

Witaya Khaokhajorn¹ and Wasan Kanchanamukda^{2*}

วันที่รับบทความ : 10/02/2569

วันแก้ไขบทความ : 20/04/2569

วันตอบรับบทความ : 05/05/2569

บทคัดย่อ

การวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาอิทธิพลของปัจจัย 5 ด้าน ได้แก่ ทักษะความรู้ความสามารถ จรรยาบรรณวิชาชีพ การควบคุมและประเมินความเสี่ยง ความเป็นอิสระ และโครงสร้างองค์กร ที่มีต่อประสิทธิภาพการตรวจสอบภายในขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นกลุ่มจังหวัดภาคใต้ฝั่งอ่าวไทย เก็บข้อมูลด้วยแบบสอบถามที่ผ่านการตรวจสอบความตรงเชิงเนื้อหา (IOC: 0.67–1.00) และความเชื่อมั่น (Cronbach's Alpha: 0.71–0.91) จากผู้ตรวจสอบภายใน 262 คน สังกัดองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น 617 แห่งใน 5 จังหวัด วิเคราะห์ด้วยการถดถอยพหุคูณ

ผลการวิจัย พบว่าปัจจัยทั้ง 5 ด้านร่วมกันอธิบายความแปรปรวนของประสิทธิภาพได้ร้อยละ 72.1 (Adjusted $R^2 = 0.721$, $F = 136.105$, $p < 0.001$) อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ความเป็นอิสระเป็นตัวพยากรณ์ที่แข็งแกร่งที่สุด ($\beta = 0.346$, $p < 0.001$) รองลงมาคือโครงสร้างองค์กร ($\beta = 0.333$, $p < 0.001$) ด้านทักษะ ($\beta = 0.172$, $p < 0.001$) ด้านจรรยาบรรณวิชาชีพ ($\beta = 0.159$, $p < 0.01$) ในขณะที่มีค่าเฉลี่ยสูงสุดในระดับเห็นด้วยอย่างยิ่ง ($\bar{X} = 4.74$) ซึ่งมีน้ำหนักอิทธิพลเป็นอันดับสี่ ด้านการควบคุมและประเมินความเสี่ยง ($\beta = 0.135$, $p < 0.05$) สะท้อนลักษณะ Hygiene Factor ตามแนวคิดของ Herzberg ผลการวิจัยสะท้อนให้เห็นว่าองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นยังเน้นการตรวจสอบความถูกต้องตามระเบียบมากกว่าการตรวจสอบที่อิงฐานความเสี่ยงตามมาตรฐานสากล

คำสำคัญ: ประสิทธิภาพการตรวจสอบภายใน องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น การตรวจสอบที่อิงความเสี่ยง ความเป็นอิสระ โครงสร้างองค์กร

Abstract

This research aimed to investigate the influence of five factors—namely, knowledge and competence, professional ethics, risk control and assessment, independence, and organizational structure—on the internal audit efficiency of local

¹ อาจารย์, วิทยาลัยการจัดการเพื่อการพัฒนา มหาวิทยาลัยทักษิณ

Lecturer, Management for Development College, Thaksin University

² ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร., คณะเศรษฐศาสตร์และบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยทักษิณ

Assistant Professor Dr., Faculty of Economics and Business Administration, Thaksin University

* Corresponding author: E-mail address: wasan@tsu.ac.th



government organizations within the Southern Gulf of Thailand provincial cluster. Data were collected using questionnaires validated for content validity (IOC: 0.67–1.00) and reliability (Cronbach's Alpha: 0.71–0.91). The sample consisted of 262 internal auditors affiliated with 617 local government organizations across five provinces. The collected data were analyzed using multiple regression analysis.

The findings revealed that all five factors collectively explained 72.1 percent of the variance in internal audit efficiency (Adjusted $R^2 = 0.721$, $F = 136.105$, $p < 0.001$) at the 0.05 significant level. Independence emerged as the strongest predictor ($\beta = 0.346$, $p < 0.001$), followed by organizational structure ($\beta = 0.333$, $p < 0.001$) and skills ($\beta = 0.172$, $p < 0.001$). Professional ethics ranked fourth in predictive weight ($\beta = 0.159$, $p < 0.01$), despite recording the highest mean score at the "strongly agree" level ($\bar{x} = 4.74$). Risk control and assessment ($\beta = 0.135$, $p < 0.05$), reflected the characteristics of a hygiene factor in according to Herzberg's Two-Factor Theory. Furthermore, the results indicate that these local government organizations continue to heavily prioritize compliance auditing over risk-based auditing aligned with international standards.

Keywords: Internal Audit Efficiency, Local Government Organizations, Risk-Based Auditing, Independence, Organizational Structure

บทนำ

การตรวจสอบภายใน (Internal Auditing) เป็นกลไกเชิงกลยุทธ์ที่มีบทบาทสำคัญอย่างยิ่งในการสร้างความเชื่อมั่น ความโปร่งใส และความรับผิดชอบในการดำเนินงานขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น (อปท.) สถาบันผู้ตรวจสอบภายใน (Institute of Internal Auditors, 2017) ได้นิยามการตรวจสอบภายในว่าเป็น กิจกรรมการให้ความเชื่อมั่นและการให้คำปรึกษาอย่างเป็นอิสระและเที่ยงธรรม ซึ่งจัดให้มีขึ้นเพื่อเพิ่มคุณค่าและปรับปรุงการดำเนินงานขององค์กร ในบริบทของ อปท. ซึ่งบริหารจัดการทรัพยากรสาธารณะและอยู่ภายใต้การตรวจสอบจากภาคส่วนต่างๆ การตรวจสอบภายในที่มีประสิทธิภาพจึงเป็นเครื่องมือที่ขาดไม่ได้ในการส่งเสริมการกำกับดูแลกิจการที่ดี และสร้างความไว้วางใจจากสาธารณชน (Badara & Saidin, 2013) ในบริบทขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ซึ่งมักมีทรัพยากรจำกัดและอยู่ภายใต้การตรวจสอบอย่างเข้มงวด การตรวจสอบภายในที่มีประสิทธิผลสามารถมีส่วนสำคัญในการป้องกันการทุจริตและการบริหารจัดการทรัพยากรสาธารณะที่ไม่เหมาะสม ยิ่งไปกว่านั้นเนื่องจากองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นของไทยได้รับความเป็นอิสระมากขึ้นผ่านความพยายามในการกระจายอำนาจ ความจำเป็นในการมีกลไกการควบคุมภายในที่เข้มแข็งจึงเป็นที่ประจักษ์มากขึ้น

การวิจัยนี้ประกอบด้วยทฤษฎีสำคัญ ได้แก่ (1) Agency Theory (Jensen & Meckling, 1976) ที่อธิบายความจำเป็นของการตรวจสอบภายในในฐานะกลไกลดปัญหาตัวแทน (Principal-Agent Problem) และข้อมูลไม่สมมาตร (Information Asymmetry) ระหว่างผู้กำกับดูแลและผู้บริหาร อปท. และ (2) Human Capital Theory (Becker, 1964) ที่เป็นพื้นฐานทางทฤษฎีสำหรับตัวแปรด้านทักษะและจรรยาบรรณ โดยระบุว่าการลงทุนในความรู้และทักษะมีผลตอบแทนต่อประสิทธิผลการปฏิบัติงาน

ในบริบทขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นของไทย ซึ่งดำเนินงานภายใต้กรอบระเบียบที่ซับซ้อน บทบาทของผู้ตรวจสอบภายในในการรับรองการปฏิบัติตามกฎระเบียบจึงมีความสำคัญเป็นพิเศษ Sarens and De Beelde (2007) เน้นย้ำถึงความสำคัญของการตรวจสอบภายในในการนำไปใช้และติดตามระบบการควบคุมภายใน ซึ่งมีความจำเป็นในการรักษาการปฏิบัติตามกฎระเบียบ การศึกษาปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อประสิทธิภาพการตรวจสอบภายในสามารถมีส่วนร่วมในการเพิ่มประสิทธิภาพของความพยายามในการปฏิบัติตามกฎระเบียบในองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น อย่างไรก็ตาม การศึกษาปัจจัยที่ส่งผลต่อประสิทธิภาพการตรวจสอบภายในในบริบทของประเทศไทยยังคงมีช่องว่างและประเด็นที่ยังไม่มีข้อยุติที่ชัดเจน โดยเฉพาะในหน่วยงานภาครัฐระดับท้องถิ่น ประการแรก พบว่ามีผลการวิจัยในประเทศที่ขัดแย้งกัน เช่น งานวิจัยของ Sangsivavait (2018) ซึ่งศึกษาในบริบทของภาคเอกชน พบว่าทักษะและความเป็นอิสระของผู้ตรวจสอบภายในไม่ใช่ปัจจัยที่ส่งผลต่อประสิทธิภาพอย่างมีนัยสำคัญ ซึ่งขัดแย้งอย่างสิ้นเชิงกับทฤษฎีและงานวิจัยระดับนานาชาติส่วนใหญ่ที่ยืนยันถึงความสำคัญของปัจจัยทั้งสองนี้ ประการที่สอง อปท. มีบริบทและความท้าทายที่แตกต่างจากหน่วยงานภาครัฐกับภาคเอกชน ที่มักเผชิญกับแรงกดดันทางการเมืองท้องถิ่นและโครงสร้างการกำกับดูแลที่เฉพาะตัว โดยงานวิจัยของ Mnirat and Kamnuansilapa (2013) ชี้ให้เห็นถึงปัญหาการแทรกแซงการทำงานของผู้ตรวจสอบภายในโดยผู้บริหารสูงสุด ซึ่งทำให้ไม่สามารถนำข้อค้นพบจากภาคส่วนอื่นมาปรับใช้ได้โดยตรง กลุ่มจังหวัดภาคใต้ฝั่งอ่าวไทยเผชิญกับความท้าทายที่เป็นเอกลักษณ์ในการปกครองส่วนท้องถิ่น ซึ่งอาจรวมถึงการจัดการพื้นที่เมืองและชนบทที่หลากหลาย การจัดการกับปัญหาข้ามพรมแดนเนื่องจากความใกล้ชิดกับประเทศมาเลเซีย ในการสร้างสมดุลระหว่างการพัฒนาเศรษฐกิจกับการอนุรักษ์สิ่งแวดล้อม กลุ่มจังหวัดภาคใต้ฝั่งอ่าวไทยถือเป็นพื้นที่ยุทธศาสตร์ที่มีความสำคัญต่อระบบเศรษฐกิจของภูมิภาค จากแผนพัฒนากลุ่มจังหวัดภาคใต้ฝั่งอ่าวไทย พ.ศ. 2566 – 2570 ซึ่งระบุว่าพื้นที่นี้มีผลิตภัณฑ์มวลรวม (GPP) สูงที่สุดในภาคใต้ โดยในปี 2562 มีผลิตภัณฑ์มวลรวม ณ ราคาประจำปีจำนวน 790,305 ล้านบาท คิดเป็นร้อยละ 53.63 ของผลิตภัณฑ์มวลรวมภาคใต้ (Southern Gulf of Thailand Provincial Cluster, 2021) ความซับซ้อนทางเศรษฐกิจที่ขับเคลื่อนด้วยเกษตรมูลค่าสูง การท่องเที่ยวนานาชาติ และอุตสาหกรรมยางพาราและปาล์มน้ำมัน ส่งผลให้ อปท. ในพื้นที่ต้องบริหารจัดการงบประมาณที่มีความซับซ้อนและความเสี่ยงสูงกว่าพื้นที่อื่น ทำให้กลไกการตรวจสอบภายในที่มีประสิทธิภาพมีความสำคัญเป็นพิเศษ ทั้งนี้ ผลการประเมินคุณธรรมและความโปร่งใสในการดำเนินงานของหน่วยงานภาครัฐ ประจำปีงบประมาณ พ.ศ. 2567 พบว่า อปท. ในพื้นที่ผ่านเกณฑ์ดีถึงดีเยี่ยม 422 หน่วยจาก 617 หน่วย คิดเป็นร้อยละ 68.40 สะท้อนถึงประสิทธิผลของกลไกธรรมาภิบาลในพื้นที่ ซึ่งจะนำไปสู่การสร้างองค์ความรู้ที่สามารถนำไปใช้เป็นแนวทางสำหรับผู้ตรวจสอบภายในในการพัฒนาทักษะและความสามารถของตนเอง และเป็นข้อมูลสำหรับผู้บริหารและหน่วยงานกำกับดูแลในการกำหนดนโยบายเพื่อเสริมสร้างกลไกการตรวจสอบภายในให้มีประสิทธิภาพสูงสุด

วัตถุประสงค์

งานวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษา 1. ปัจจัยสนับสนุนการตรวจสอบภายใน (ทักษะความสามารถ จรรยาบรรณ การควบคุมความเสี่ยง ความเป็นอิสระ และโครงสร้างองค์กร) ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นกลุ่มจังหวัดภาคใต้ฝั่งอ่าวไทย 2. ประสิทธิภาพงานตรวจสอบภายในขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในกลุ่มจังหวัดภาคใต้ฝั่งอ่าวไทย และ 3. อิทธิพลของปัจจัยสนับสนุนที่มีผลต่อประสิทธิภาพงานตรวจสอบภายในขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นกลุ่มจังหวัดภาคใต้ฝั่งอ่าวไทย

ทบทวนวรรณกรรม

จากการศึกษาเอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง ผู้วิจัยได้สังเคราะห์องค์ความรู้เกี่ยวกับปัจจัยที่ส่งผลต่อประสิทธิภาพการตรวจสอบภายใน โดยจำแนกประเด็นสำคัญออกเป็น 3 ส่วนหลัก ได้แก่ แนวคิดเรื่องประสิทธิภาพการตรวจสอบภายใน ปัจจัยระดับบุคคล และปัจจัยระดับองค์กรและกระบวนการ ดังนี้

ประสิทธิภาพการตรวจสอบภายใน (Internal Audit Effectiveness)

ประสิทธิภาพการตรวจสอบภายในเป็นหัวใจสำคัญที่สะท้อนถึงความสามารถของหน่วยงานตรวจสอบในการบรรลุวัตถุประสงค์และสร้างมูลค่าเพิ่มให้กับองค์กร งานวิจัยในอดีตได้ให้ความหมายและแนวทางการวัดประสิทธิภาพไว้อย่างหลากหลาย โดย Turetken et al. (2020) ได้เสนอว่าประสิทธิภาพไม่ได้วัดเพียงแค่ผลลัพธ์สุดท้าย แต่ต้องพิจารณาถึงกระบวนการดำเนินงานที่สอดคล้องกับมาตรฐานสากล นอกจากนี้ Ta and Doan (2022) ยังชี้ให้เห็นว่าในบริบทของประเทศกำลังพัฒนา ประสิทธิภาพการตรวจสอบภายในยังสัมพันธ์โดยตรงกับความสามารถในการตอบสนองต่อความเสี่ยงและการสนับสนุนการกำกับดูแลกิจการที่ดี ซึ่งสอดคล้องกับแนวคิดของ Pickett (2010) ที่มองว่าการตรวจสอบสมัยใหม่ต้องมุ่งเน้นการเป็นที่ปรึกษาเพื่อปรับปรุงการดำเนินงานขององค์กรให้ดียิ่งขึ้น

ปัจจัยที่ส่งผลต่อประสิทธิภาพการตรวจสอบภายใน

ความรู้ความสามารถและจรรยาบรรณของผู้ตรวจสอบ (Competence and Ethics)

คุณภาพของบุคลากรเป็นรากฐานสำคัญของงานตรวจสอบที่มีประสิทธิภาพ ผู้ตรวจสอบภายในจำเป็นต้องมีความรู้ความเข้าใจในบริบทขององค์กรและมาตรฐานวิชาชีพ (Pickett, 2010) รวมถึงการยึดมั่นในจรรยาบรรณวิชาชีพ ซึ่งเป็นกลไกกำกับดูแลตนเองที่สร้างความเชื่อมั่นให้กับผู้รับบริการ โดยงานวิจัยเชิงประจักษ์ในเวียดนามของ Ta and Doan (2022) ยืนยันว่าสมรรถนะและความเชี่ยวชาญทางวิชาชีพส่งผลทางบวกอย่างมีนัยสำคัญต่อความสำเร็จของงานตรวจสอบ

ความเป็นอิสระและความเที่ยงธรรม (Independence and Objectivity)

ความเป็นอิสระถือเป็นปัจจัยวิกฤตที่ทำให้ผู้ตรวจสอบสามารถปฏิบัติงานได้อย่างปราศจากอคติ Stewart and Subramaniam (2010) ได้เน้นย้ำว่าความเป็นอิสระเชิงโครงสร้าง (Structural Independence) และความเป็นอิสระในจิตใจ (Independence of Mind) เป็นสิ่งที่ขาดไม่ได้ในการรายงานข้อเท็จจริงอย่างตรงไปตรงมา อย่างไรก็ตาม ระดับความเป็นอิสระมักแปรผันตามความสัมพันธ์ระหว่างผู้ตรวจสอบกับฝ่ายบริหารและคณะกรรมการตรวจสอบ ซึ่งหากขาดความเป็นอิสระแล้ว ประสิทธิภาพในการให้ความเชื่อมั่นจะลดลงทันที

โครงสร้างองค์กรและการสนับสนุนจากฝ่ายบริหาร (Organizational Structure and Management Support)

สภาพแวดล้อมขององค์กรมีอิทธิพลต่อบทบาทของผู้ตรวจสอบภายในอย่างมาก Sarens and De Beelde (200) พบว่าความคาดหวังและการรับรู้ของฝ่ายบริหารระดับสูง (Senior Management) เป็นตัวกำหนดขอบเขตและทรัพยากรที่หน่วยตรวจสอบได้รับ หากโครงสร้างองค์กรเอื้ออำนวยและผู้บริหารให้ความสำคัญ จะส่งผลให้ข้อเสนอแนะจากการตรวจสอบได้รับการนำไปปฏิบัติจริง ซึ่งสอดคล้องกับแนวคิดวิวัฒนาการของการตรวจสอบภายในที่ Ramamoorti (2003) อธิบายว่าบทบาทของผู้ตรวจสอบได้เปลี่ยนจากการจับผิดมาเป็นหุ้นส่วนเชิงกลยุทธ์ของฝ่ายบริหาร

การประเมินความเสี่ยง (Risk Assessment)

ในยุคปัจจุบัน การตรวจสอบภายในได้เปลี่ยนผ่านสู่การตรวจสอบบนฐานความเสี่ยง (Risk-Based Internal Audit) ซึ่งเป็นกระบวนการที่ช่วยให้องค์กรสามารถระบุและจัดการกับความเสี่ยง

สำคัญได้อย่างพันท่วงที่ การบูรณาการประเด็นความเสี่ยงเข้ากับแผนการตรวจสอบจึงเป็นปัจจัยสำคัญที่ช่วยยกระดับประสิทธิภาพการดำเนินงานขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น (Pickett, 2010; Turetken et al., 2020)

กรอบแนวคิดการวิจัย

กรอบแนวคิดของการศึกษาครั้งนี้ ได้ถูกพัฒนาขึ้นจากการวิเคราะห์และสังเคราะห์ข้อมูลที่ได้จากการทบทวนวรรณกรรมและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง เพื่อศึกษาปัจจัยเชิงสาเหตุที่มีอิทธิพลต่อประสิทธิภาพการตรวจสอบภายใน โดยได้ทบทวนวรรณกรรมที่ครอบคลุมตัวแปรอิสระ 5 ด้าน ประกอบด้วย ทักษะความรู้หรือความสามารถของผู้ตรวจสอบภายใน หลักปฏิบัติและจรรยาบรรณของผู้ตรวจสอบภายใน การควบคุม และประเมินความเสี่ยงของผู้ตรวจสอบภายใน ด้านความเป็นอิสระของผู้ตรวจสอบภายใน ด้านการกำหนดอำนาจหน้าที่ และโครงสร้างของหน่วยงานที่ผู้ตรวจสอบภายในปฏิบัติงานอยู่ และตัวแปรตามประสิทธิภาพของงานผู้ตรวจสอบภายใน ดังนี้

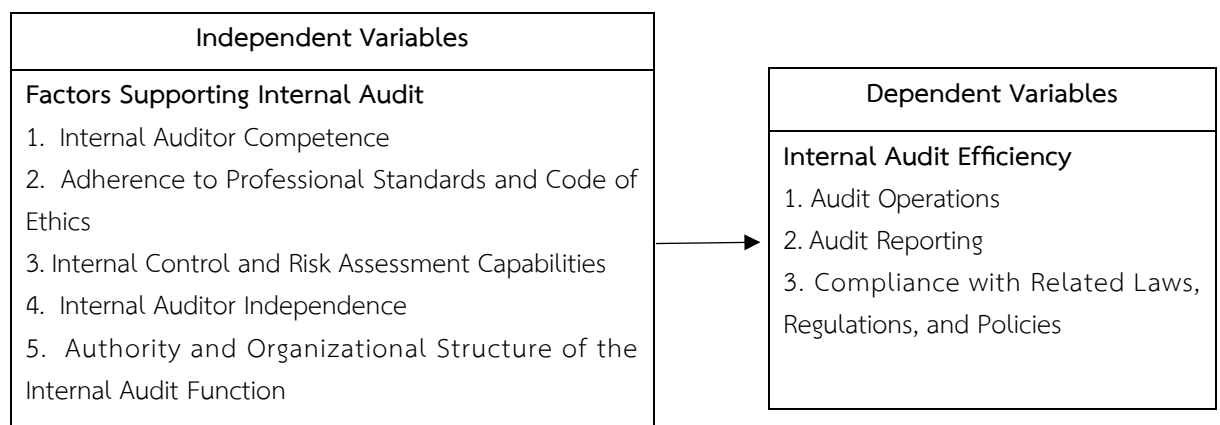


Figure 1 Research Conceptual Framework

สมมติฐานในการวิจัย

1. ทักษะความรู้ความสามารถของผู้ตรวจสอบภายในมีอิทธิพลเชิงบวกต่อประสิทธิภาพการตรวจสอบภายใน ของ อปท. กลุ่มจังหวัดภาคใต้ฝั่งอ่าวไทย
2. การปฏิบัติตามหลักจรรยาบรรณของผู้ตรวจสอบภายในมีอิทธิพลเชิงบวกต่อประสิทธิภาพการตรวจสอบภายใน ของ อปท. กลุ่มจังหวัดภาคใต้ฝั่งอ่าวไทย
3. การควบคุมและประเมินความเสี่ยงของผู้ตรวจสอบภายในมีอิทธิพลเชิงบวกต่อประสิทธิภาพการตรวจสอบภายในของ อปท. กลุ่มจังหวัดภาคใต้ฝั่งอ่าวไทย
4. ความเป็นอิสระของผู้ตรวจสอบภายในมีอิทธิพลเชิงบวกต่อประสิทธิภาพการตรวจสอบภายใน ของ อปท. กลุ่มจังหวัดภาคใต้ฝั่งอ่าวไทย
5. การกำหนดอำนาจหน้าที่และโครงสร้างองค์กรที่เหมาะสมมีอิทธิพลเชิงบวกต่อประสิทธิภาพการตรวจสอบภายใน ของ อปท. กลุ่มจังหวัดภาคใต้ฝั่งอ่าวไทย

ระเบียบวิธีการศึกษา

การศึกษานี้เป็นการวิจัยเชิงปริมาณ (Quantitative Research) มุ่งเน้นศึกษาปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อประสิทธิภาพการตรวจสอบภายในขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในกลุ่มจังหวัดภาคใต้ฝั่งอ่าวไทย โดยมีรายละเอียดการดำเนินการดังนี้

ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง ประชากรที่ใช้ในการศึกษา คือ ผู้ตรวจสอบภายในและเจ้าหน้าที่ที่ปฏิบัติงานด้านการตรวจสอบภายในสังกัดองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นใน 5 จังหวัดภาคใต้ฝั่งอ่าวไทย ได้แก่ สุราษฎร์ธานี นครศรีธรรมราช ชุมพร พัทลุง และสงขลา รวมทั้งสิ้น 617 แห่ง การศึกษานี้ใช้วิธีการสุ่มตัวอย่างแบบสองขั้นตอน (Two-Stage Sampling) โดยในขั้นตอนที่ 1 ทำการสุ่มระดับองค์กรกำหนดขนาดตัวอย่างขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจากประชากร 617 แห่ง ใน 5 จังหวัด ด้วยสูตรของ Taro Yamane ที่ระดับความเชื่อมั่น 95% ได้จำนวน 243 หน่วยงาน จากนั้นจึงจัดสรรสัดส่วนตามจำนวน อปท. ของแต่ละจังหวัด และสุ่มเลือกหน่วยงานด้วยการสุ่มตัวเลขด้วยคอมพิวเตอร์ เพื่อให้ทุกหน่วยในประชากรมีโอกาสถูกเลือกเท่าเทียมกัน ในขั้นตอนที่ 2 ทำการสุ่มระดับบุคคล จากหน่วยงานที่ถูกเลือกในขั้นตอนที่ 1 ทำการเก็บข้อมูลจากผู้ตรวจสอบภายในหรือเจ้าหน้าที่ที่ปฏิบัติงานด้านการตรวจสอบภายในทุกคนในหน่วยงานนั้น เนื่องจากโดยทั่วไปแต่ละ อปท. มีผู้ปฏิบัติงานด้านการตรวจสอบภายในไม่เกิน 1–2 คน (ร้อยละ 86.64 มีบุคลากรน้อยกว่า 5 คน) ผู้วิจัยจึงเก็บข้อมูลจากผู้ปฏิบัติงานทั้งหมดในหน่วยงานที่ถูกสุ่มเลือก เพื่อป้องกัน Non-Response Bias ผู้วิจัยจัดส่งแบบสอบถามเพิ่มขึ้นร้อยละ 15 ของขนาดตัวอย่าง (ประมาณ 37 ราย) รวมเป็น 280 ชุด ได้รับคืน 262 ชุด คิดเป็นอัตราการตอบกลับร้อยละ 93.57

เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย

เครื่องมือที่ใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูลเป็นแบบสอบถามมาตราส่วนประมาณค่า (Likert Scale) 5 ระดับ แบ่งเป็น 3 ส่วน ได้แก่ (1) ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม (2) ความคิดเห็นเกี่ยวกับปัจจัยที่ส่งผลต่อประสิทธิภาพการตรวจสอบภายใน 5 ด้าน การตรวจสอบความตรงเชิงเนื้อหา (Content Validity) โดยผู้ทรงคุณวุฒิ 3 ท่าน มีค่าดัชนีความสอดคล้อง (IOC) ระหว่าง 0.67–1.00 และทดสอบความเชื่อมั่น (Reliability) โดยหาค่าสัมประสิทธิ์แอลฟาของครอนบาค (Cronbach's Alpha Coefficient) ได้ค่าความเชื่อมั่นในด้านทักษะความรู้ความสามารถ 0.75 ด้านหลักปฏิบัติและจรรยาบรรณ 0.74 ด้านการควบคุมและประเมินความเสี่ยง 0.77 ด้านความเป็นอิสระ 0.85 ด้านอำนาจหน้าที่และโครงสร้างองค์กร 0.71 และประสิทธิผลการตรวจสอบภายใน 0.91 ซึ่งสูงกว่าเกณฑ์ขั้นต่ำที่ยอมรับได้ที่ 0.70 (Taber, 2017)

การวิเคราะห์ข้อมูล

ในการวิเคราะห์ข้อมูล การใช้ค่าเฉลี่ยของ Likert Scale ร่วมกับสถิติ Parametric ถือเป็นแนวปฏิบัติที่ได้รับการยอมรับในวรรณกรรมสังคมศาสตร์สำหรับกลุ่มตัวอย่างขนาดใหญ่ (Norman, 2010; Sullivan & Artino, 2013)

สถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูล ได้แก่ การแจกแจงความถี่ (Frequency) ค่าร้อยละ (Percentage) ค่าเฉลี่ย (Mean) และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน (Standard Deviation) สำหรับข้อมูลทั่วไปและระดับความคิดเห็น โดยกำหนดเกณฑ์การแปลผลค่าเฉลี่ย (Srisa-ard, 2002) ดังนี้

ช่วงคะแนนเฉลี่ย	ความหมาย
4.51 – 5.00 คะแนน	เห็นด้วยอย่างยิ่ง (Highest)
3.51 – 4.50 คะแนน	เห็นด้วยมาก (High)
2.51 – 3.50 คะแนน	เห็นด้วยปานกลาง (Moderate)

1.51 – 2.50 คะแนน เห็นด้วยน้อย (Low)

1.00 – 1.50 คะแนน เห็นด้วยน้อยที่สุด (Lowest)

ส่วนการทดสอบสมมติฐานใช้สถิติการวิเคราะห์ถดถอยพหุคูณ (Multiple Regression Analysis) เพื่อวิเคราะห์อิทธิพลของตัวแปรอิสระทั้ง 5 ด้านที่มีต่อประสิทธิภาพการตรวจสอบภายใน

ผลการศึกษา

ผลการศึกษาข้อมูลปัจจัยที่ส่งผลต่อประสิทธิภาพการตรวจสอบภายใน จากกลุ่มตัวอย่าง จำนวน 262 คน พบว่า

ข้อมูลลักษณะข้อมูลส่วนบุคคล

ผู้ตรวจภายในขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ส่วนใหญ่เป็นเพศหญิง ร้อยละ 87.02 มีอายุมากกว่า 35 ปี ร้อยละ 93.13 จบการศึกษาระดับปริญญาตรีหรือเทียบเท่า ร้อยละ 56.11 มีประสบการณ์ทำงานตรวจสอบภายในระหว่าง 2-5 ปี ร้อยละ 51.91 เป็นนักวิชาการตรวจสอบภายในระดับชำนาญการ ร้อยละ 48.47 ในองค์กรมีผู้ตรวจสอบภายในน้อยกว่า 5 คน ร้อยละ 86.64 มีวุฒิทางวิชาชีพบัญชีโดยจบปริญญาตรีทางการบัญชี ร้อยละ 40.84 และ ไม่มีวุฒิวิชาชีพเฉพาะทางบัญชีอื่น ๆ ที่นอกเหนือวุฒิทางวิชาชีพบัญชีสำหรับตำแหน่ง ร้อยละ 71.76

ปัจจัยด้านการตรวจสอบภายใน

Table 1 Shows the Mean and Standard Deviation of the Internal Audit Factors of Internal Auditors of Local Government Organizations in the Southern Provinces on the Gulf of Thailand Coast.

Factors Supporting Internal Audit	$\bar{X}$	S.D.	Interpretation
Internal Auditor Competence	4.36	0.46	High
Adherence to Professional Standards and Code of Ethics	4.74	0.37	Highest
Internal Control and Risk Assessment Capabilities	4.13	0.44	High
Internal Auditor Independence	4.52	0.48	Highest
Authority and Organizational Structure of the Internal Audit Function	4.16	0.47	High
Over all	4.38	0.33	High

จาก Table 1 พบว่าปัจจัยด้านการตรวจสอบภายใน ในภาพรวมอยู่ในระดับเห็นด้วยมาก ($\bar{X}$ =4.38, S.D.=0.33) โดยด้านที่มีค่าเฉลี่ยสูงสุดคือ ด้านหลักปฏิบัติและจรรยาบรรณ ($\bar{X}$ =4.74, S.D.=0.37) รองลงมาคือ ด้านความเป็นอิสระ ($\bar{X}$ =4.52, S.D.=0.48) ด้านทักษะความรู้หรือความสามารถ ($\bar{X}$ =4.36, S.D.=0.46) ด้านการกำหนดอำนาจหน้าที่และโครงสร้างของหน่วยงาน ($\bar{X}$ =4.16, S.D.=0.47) ส่วนด้านที่มีค่าเฉลี่ยต่ำสุด คือด้านการควบคุมและการประเมินความเสี่ยง ($\bar{X}$ =4.13, S.D.=0.44)

Table 2 Show the Mean and Standard Deviation of the Internal Audit Factors of the Internal Auditors in Terms of Skills, Knowledge, or Abilities.

Internal Auditor Competence	$\bar{X}$	S.D.	Interpretation
1) You perform your duties only within the areas for which you possess the necessary knowledge, abilities, skills, and experience.	3.94	0.89	High
2) You are committed to continuously seeking knowledge in accounting and studying other relevant accounting standards to maintain professional expertise in accounting.	4.54	0.57	Highest
3) You are able to perform your work using knowledge and sound judgment, observing and questioning as a professional should.	4.42	0.58	High
4) You are able to apply the knowledge you have acquired through your education to your work to ensure its successful completion.	4.53	0.50	Highest
Over all	4.36	0.46	High

จาก Table 2 พบว่าปัจจัยด้านการตรวจสอบภายในของผู้ตรวจภายใน ด้านทักษะความรู้หรือความสามารถ ภาพรวมมีระดับความคิดเห็นด้วยมาก ($\bar{X}=4.36$, S.D.=0.46) เมื่อพิจารณาแยกรายข้อ พบว่าที่มีค่าเฉลี่ยสูงสุดคือ ผู้ตรวจสอบภายในมุ่งมั่นในการแสวงหาความรู้ด้านบัญชี และศึกษาความเข้าใจในมาตรฐานบัญชีอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องเพื่อให้เกิดความเชี่ยวชาญทางวิชาชีพบัญชีอยู่เสมอ มีค่าเฉลี่ยเห็นด้วยอย่างยิ่ง ($\bar{X}=4.54$, S.D.=0.57) รองลงมาคือ ผู้ตรวจสอบภายในสามารถนำความรู้ที่ได้รับ การศึกษามาประยุกต์ใช้ในการปฏิบัติงานได้เพื่อให้งานสำเร็จลุล่วง เห็นด้วยอย่างยิ่ง ($\bar{X}=4.53$, S.D.=0.50) และด้านที่มีค่าเฉลี่ยต่ำสุด ผู้ตรวจสอบภายในปฏิบัติหน้าที่เฉพาะในส่วนที่ตนมีความรู้ ความสามารถ ทักษะ และประสบการณ์ที่จำเป็นสำหรับการปฏิบัติงานเท่านั้น เห็นด้วยมาก ($\bar{X}=3.94$, S.D.=0.89) ตามลำดับ

Table 3 Show the Mean and Standard Deviation of the Internal Audit Factors for Internal Auditors in the Areas of Practice and Ethics.

Adherence to Professional Standards and Code of Ethics	$\bar{X}$	S.D.	Interpretation
1) You perform your duties with fairness and avoid conflicts of interest.	4.71	0.45	Highest
2) You do not use the information for personal gain and do not engage in any actions that violate the law or the interests of the government.	4.73	0.58	Highest
3) You do not participate in any illegal activities or engage in any actions that may bring discredit to the internal auditing profession.	4.79	0.41	Highest
4) You perform your duties with honesty, integrity, fairness, reliability, and professional diligence,	4.74	0.44	Highest

Adherence to Professional Standards and Code of Ethics	$\bar{X}$	S.D.	Interpretation
exercising independent judgment as a professional under accounting professional standards.			
Over all	4.74	0.37	Highest

จาก Table 3 พบว่าปัจจัยด้านการตรวจสอบภายในของผู้ตรวจภายใน ด้านหลักปฏิบัติและจรรยาบรรณ ภาพรวมมีระดับความคิดเห็นด้วยอย่างยิ่ง ($\bar{X}=4.74$, S.D.=0.37) เมื่อพิจารณาแยกรายข้อพบว่า ที่มีค่าเฉลี่ยสูงสุดคือ ผู้ตรวจสอบภายในท่านมิได้เข้าไปเกี่ยวข้องในการกระทำการใดๆ ที่ขัดต่อกฎหมาย หรือมีส่วนร่วมในการกระทำที่อาจนำความเสี่ยงมาสู่วิชาชีพการตรวจสอบภายใน มีค่าเฉลี่ยเห็นด้วยอย่างยิ่ง ($\bar{X}=4.79$, S.D.=0.41) รองลงมาคือ ผู้ตรวจสอบภายในปฏิบัติงานด้วยความซื่อสัตย์ สุจริต เที่ยงตรง เชื่อถือได้ด้วยความระมัดระวังต่อวิชาชีพ ใช้ดุลยพินิจอย่างผู้ประกอบวิชาชีพได้อย่างเป็นอิสระภายใต้มาตรฐานวิชาชีพบัญชี เห็นด้วยอย่างยิ่ง ($\bar{X}=4.74$, S.D.=0.44) และด้านที่มีค่าเฉลี่ยต่ำสุด ผู้ตรวจสอบภายในสามารถปฏิบัติงานด้วยความเที่ยงธรรม และหลีกเลี่ยงภาวะการขัดแย้งทางผลประโยชน์ เห็นด้วยอย่างยิ่ง ($\bar{X}=4.71$, S.D.=0.45) ตามลำดับ

Table 4 Show the Mean and Standard Deviation of the Internal Audit Factors for Internal Auditors in the Areas of Control and Risk Assessment.

Internal Control and Risk Assessment Capabilities	$\bar{X}$	S.D.	Interpretation
1) You can systematically identify risk factors and analyze potential risks to your organization.	4.03	0.58	High
2) You can collect risk factors and criteria categorized by department or activity and assess the level of risk for easier and faster future risk assessments.	4.03	0.59	High
3) You can prioritize risks, identifying which events or conditions will impact the achievement of organizational objectives.	4.20	0.52	High
4) You have a system for following up on corrective actions taken to address deficiencies found during evaluations or internal audits.	4.27	0.52	High
Over all	4.13	0.44	High

จาก Table 4 พบว่าปัจจัยด้านการตรวจสอบภายในของผู้ตรวจภายใน ด้านการควบคุมและการประเมินความเสี่ยง ภาพรวมมีระดับความคิดเห็นด้วยมาก ($\bar{X}=4.13$, S.D.=0.44) เมื่อพิจารณาแยกรายข้อ พบว่าที่มีค่าเฉลี่ยสูงสุดคือ ผู้ตรวจสอบภายในมีการดำเนินงานติดตามผลการแก้ไขข้อบกพร่องที่พบจากการประเมินผลหรือการตรวจสอบจากผู้ตรวจสอบภายใน มีค่าเฉลี่ยเห็นด้วยมาก ($\bar{X}=4.27$, S.D.=0.52) รองลงมาคือ ผู้ตรวจสอบภายในสามารถจัดลำดับความสำคัญของความเสี่ยงว่าเหตุการณ์ใดหรือเงื่อนไขอย่างใดที่จะมีผลกระทบต่อการไม่บรรลุวัตถุประสงค์ขององค์กร เห็นด้วยมาก ($\bar{X}=4.20$, S.D.=0.52) และด้านที่มีค่าเฉลี่ยต่ำสุด ผู้ตรวจสอบภายในสามารถระบุปัจจัยเสี่ยงและวิเคราะห์ความเสี่ยงที่จะเกิดขึ้นในองค์กรของท่านได้อย่างเป็นระบบ ผู้ตรวจสอบภายในสามารถรวบรวมปัจจัยและเกณฑ์ความเสี่ยงโดยแยกเป็นแต่ละส่วนงานหรือแต่ละกิจกรรม และประเมินมีความเสี่ยงว่าอยู่ในระดับ

ไต่เพื่อใช้เป็นข้อมูลในการประเมินความเสี่ยงในครั้งต่อไปได้อย่างสะดวกรวดเร็วยิ่งขึ้น เห็นด้วยมาก ($\bar{X}$ =4.03, S.D.=0.58) ($\bar{X}$ =4.03, S.D.=0.59) ตามลำดับ

Table 5 Show the Mean and Standard Deviation of the Internal Audit Factors for Internal Auditors in Terms of Independence.

Internal Auditor Independence	$\bar{X}$	S.D.	Interpretation
1) You can conduct audits without interference, including in defining the scope of the audit, performing the audit, and reporting the audit results.	4.48	0.52	High
2) You report audit results directly to the head of the government agency, allowing the internal audit to proceed fully in accordance with its duties.	4.60	0.55	Highest
3) You can independently examine the operational procedures in various departments beyond the factually recorded information.	4.37	0.68	High
4) Your audit unit exercises judgment based on reliable evidence and relevant documents, without any bias or prejudice.	4.65	0.50	Highest
Over all	4.52	0.48	Highest

จาก Table 5 พบว่าปัจจัยด้านการตรวจสอบภายในของผู้ตรวจภายใน ด้านความเป็นอิสระภาพรวมมีระดับความคิดเห็นด้วยอย่างยิ่ง ($\bar{X}$ =4.52, S.D.=0.48) เมื่อพิจารณาแยกรายข้อ พบว่าที่มีค่าเฉลี่ยสูงสุดคือ หน่วยงานตรวจสอบของท่านได้มีการใช้ดุลยพินิจบนหลักฐานที่เชื่อถือรวมถึงเอกสารที่เกี่ยวข้อง ได้โดยปราศจากความมีอคติและความลำเอียงใดๆ เห็นด้วยอย่างยิ่ง ($\bar{X}$ =4.65, S.D.=0.50) รองลงมา คือ ผู้ตรวจสอบภายในรายงานผลการตรวจสอบโดยตรงต่อหัวหน้าส่วนราชการเพื่อให้การปฏิบัติงานตรวจสอบภายในสามารถดำเนินไปได้อย่างเต็มที่ตามที่ตามหน้าที่ เห็นด้วยอย่างยิ่ง ($\bar{X}$ =4.60, S.D.=0.55) และด้านที่มีค่าเฉลี่ยต่ำสุด ผู้ตรวจสอบภายในสามารถตรวจสอบขั้นตอนการปฏิบัติงานในส่วนงานต่างๆ ที่ได้มีการบันทึกไว้นอกเหนือจากข้อมูลที่ถูกบันทึกตามเป็นความจริงได้อย่างเป็นอิสระ เห็นด้วยมาก ($\bar{X}$ =4.37, S.D.=0.68) ตามลำดับ

Table 6 Show the Mean and Standard Deviation of the Internal Audit Factors Related to the Internal Auditor's Authority and Responsibilities, and the Organizational Structure.

Authority and Organizational Structure of the Internal Audit Function	$\bar{X}$	S.D.	Interpretation
1) Your internal audit unit has clearly defined criteria for the types of internal audit work, such as financial and accounting audits, management audits, operations audits, etc.	4.49	0.59	High
2) Your internal audit unit has a defined scope of responsibility, which may be divided into	4.06	0.70	High

Authority and Organizational Structure of the Internal Audit Function	$\bar{X}$	S.D.	Interpretation
departments, sections, or lines as appropriate, with a clearly defined work structure.			
3) Your internal audit unit has a structure or internal audit activities that give it sufficient independence, authority, and status within the organization to perform its work fully.	4.10	0.71	High
4) Your internal audit unit has allocated sufficient personnel and resources to perform its duties appropriately, in line with the workload and complexity of the various activities of internal audit work.	4.03	0.76	High
Over all	4.16	0.47	High

จาก Table 6 พบว่าปัจจัยด้านการตรวจสอบภายในของผู้ตรวจภายใน ด้านการกำหนดอำนาจหน้าที่ และโครงสร้างของหน่วยงาน ภาพรวมมีระดับความคิดเห็นด้วยมาก ($\bar{X}=4.16$, S.D.=0.47) เมื่อพิจารณาแยกรายข้อ พบว่าที่มีค่าเฉลี่ยสูงสุดคือ หน่วยตรวจสอบภายในของท่านมีการกำหนดเกณฑ์ประเภทของงานตรวจสอบภายในอย่างชัดเจน เช่น งานตรวจสอบการเงินและสอบบัญชี งานตรวจสอบการบริหาร งานตรวจสอบการปฏิบัติการ เป็นต้น มีค่าเฉลี่ยเห็นด้วยมาก ($\bar{X}=4.49$, S.D.=0.59) รองลงมา คือ หน่วยงานตรวจสอบภายในของท่านมีการจัดโครงสร้างหน่วยงานหรือกิจกรรมตรวจสอบภายในให้มีความเป็นอิสระ มีอำนาจและสถานภาพในองค์กรมากพอที่จะปฏิบัติงานได้อย่างเต็มที่ เห็นด้วยมาก ($\bar{X}=4.10$, S.D.=0.71) และด้านที่มีค่าเฉลี่ยต่ำสุด หน่วยงานตรวจสอบภายในของท่านมีการจัดสรรบุคลากร และทรัพยากรที่เพียงพอต่อการปฏิบัติหน้าที่ของหน่วยตรวจสอบภายในอย่างเหมาะสมกับปริมาณงาน และ ความซับซ้อนของกิจกรรมด้านต่าง ๆ ของงานตรวจสอบภายใน เห็นด้วยมาก ($\bar{X}=4.03$, S.D.=0.76) ตามลำดับ

ประสิทธิภาพของงานผู้ตรวจสอบภายใน

Table 7 Show the Mean and Standard Deviation of the Performance of Internal Auditors in Local Government Organizations with in the Southern Provinces Bordering the Gulf of Thailand.

Internal Audit Efficiency	$\bar{X}$	S.D.	Interpretation
Audit Operations	4.31	0.54	High
Audit Reporting	4.34	0.52	High
Compliance with Related Laws, Regulations, and Policies	4.44	0.46	High
Over all	4.36	0.46	High

จาก Table 7 พบว่าประสิทธิภาพของงานตรวจสอบภายใน ในภาพรวมอยู่ในระดับเห็นด้วยมาก ($\bar{X}=4.36$, S.D.=0.46) โดยด้านการปฏิบัติตามกฎ ระเบียบ และนโยบาย มีค่าเฉลี่ยสูงสุด

($\bar{X}$ =4.44, S.D.=0.46) รองลงมาคือ ด้านการรายงานผลการตรวจสอบ ($\bar{X}$ =4.34, S.D.=0.52) ส่วนด้านที่มีค่าเฉลี่ยต่ำสุด คือด้านการปฏิบัติงานตรวจสอบ ($\bar{X}$ =4.31, S.D.=0.54)

Table 8 Show the Correlation Coefficient Between Internal Audit Factors that Affect the Efficiency of Internal Audit Work.

	Skill	Ethic	Control	Independence	Authority
Skill	-	0.34*	0.58*	0.26*	0.49*
Ethic		-	0.48*	0.67*	0.15*
Control			-	0.52*	0.61*
Independence				-	0.39*
Authority					-

* Statistical significant at the 0.05 level.

จาก Table 8 การตรวจสอบความเป็นอิสระของความคลาดเคลื่อน โดยค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระมีค่าระหว่าง 0.15-0.67 (r น้อยกว่า 0.80) (Wanichbancha, 2007) ซึ่งปรากฏว่า ทุกคู่มีความสัมพันธ์ไม่เกิน 0.80 แสดงถึงตัวแปรอิสระทุกตัวไม่มีปัญหา Multicollinearity

Table 9 Show a Multiple Correlation Analysis.

Model	Sum of Squares	df	MS	F	p
Regression	39.964	5	7.993		
Residual	15.034	256	0.059	136.105	.000*
Total	54.997	261			

* p < 0.05

Table 9 แสดงผลการวิเคราะห์สหสัมพันธ์พหุคูณ พบว่า ค่า Sig. เท่ากับ 0.000 มีค่าน้อยกว่า 0.05 จึงสรุปได้ว่าองค์ประกอบอย่างน้อย 1 องค์ประกอบที่มีความสัมพันธ์กับประสิทธิภาพงานตรวจสอบภายในขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น การทดสอบความเหมาะสมของโมเดล (Fitness of Model) ด้วยการวิเคราะห์ถดถอยพหุคูณ (Multiple Regression Analysis) พบว่า โมเดลที่นำเสนอมีความสามารถในการอธิบายความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระ ปัจจัยทางด้านการตรวจสอบภายใน และตัวแปรตาม ประสิทธิภาพของงานผู้ตรวจสอบภายใน อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ โดยมีค่า F เท่ากับ 136.105 และค่า p-value เท่ากับ 0.000 ซึ่งต่ำกว่าระดับนัยสำคัญที่กำหนดไว้ (α = 0.05) แสดงให้เห็นว่าโมเดลที่นำเสนอสามารถใช้อธิบายความแปรปรวนของประสิทธิภาพการปฏิบัติงานได้อย่างมีประสิทธิภาพและเหมาะสม

Table 10 Show the Multiple Regression Analysis of Factors Supporting Internal Audit that Affect the Efficiency of Internal Audit Work.

ปัจจัยสนับสนุน	Tolerance	VIF	B	Beta	t	p
Constant			-0.742		-2.950	0.003*
Skill	0.43	2.78	0.172	0.172	3.946	0.000*
Ethic	0.42	2.38	0.196	0.159	3.161	0.002*
Control	0.37	2.81	0.141	0.135	2.468	0.014*
Independence	0.45	2.23	0.329	0.346	7.087	0.000*
Authority	0.48	2.83	0.325	0.333	7.534	0.000*
R = 0.852, R ² = 0.727, Adjusted R ² = 0.721						

* p < 0.05

จาก Table 10 ผลที่ได้จากการวิเคราะห์พหุสัมพันธ์โดยการตรวจสอบค่า Tolerance และค่า VIF ของตัวแปรพยากรณ์ พบว่า ค่า Tolerance มีค่าอยู่ระหว่าง 0.37-0.48 และ ค่า VIF มีค่าอยู่ระหว่าง 2.23- 2.81 ซึ่งเป็นไปตามเกณฑ์ของ Hair, Black, Babin and Anderson (2010) ที่กำหนดให้ค่า Tolerance มีค่ามากกว่า 0.01 และค่า VIF ที่ไม่เกิน 10 แสดงว่าตัวแปรพยากรณ์ทุกตัวแปรไม่เกิดปัญหาความเป็นพหุสัมพันธ์ (Multicollinearity) ซึ่งเป็นไปตามข้อตกลงเบื้องต้นในการวิเคราะห์การถดถอยเชิงพหุ (Multiple Regression Analysis) โดยผลการวิเคราะห์ปัจจัยการตรวจสอบภายในที่มีผลต่อประสิทธิภาพงานตรวจสอบภายในขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น กลุ่มจังหวัดภาคใต้ฝั่งอ่าวไทย ด้วยการวิเคราะห์ถดถอยพหุคูณ โดยเรียงจากมากไปหาน้อย พบว่า ด้านความเป็นอิสระ ด้านการกำหนดอำนาจหน้าที่และโครงสร้างของหน่วยงาน ด้านหลักปฏิบัติและจรรยาบรรณ ด้านทักษะความรู้หรือความสามารถ และด้านการควบคุมและประเมินความเสี่ยง โดยตัวแปรอิสระ 5 ตัว สามารถรวมกันพยากรณ์ประสิทธิภาพงานตรวจสอบภายในขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ 0.05 และมีอำนาจทำนายประสิทธิภาพงานตรวจสอบภายในขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ประมาณร้อยละ 72.1 (Adjusted R² = 0.721) โดยด้านความเป็นอิสระเป็นปัจจัยที่มีอิทธิพลสูงที่สุด ซึ่งส่งผลต่อความโปร่งใสในการบริหารงบประมาณ ($\beta = 0.346$, $p < 0.05$) รองลงมาคือด้านสายงานการบังคับบัญชา ที่มีผลต่อการกำหนดอำนาจหน้าที่และโครงสร้างของหน่วยงาน ตามลำดับ ($\beta = 0.333$, $p < 0.05$) ปรากฏว่าปัจจัยทางด้านการตรวจสอบภายใน ส่งผลทางบวกต่อประสิทธิภาพของงานผู้ตรวจสอบภายใน และสามารถรวมกันอธิบายความแปรปรวนของประสิทธิภาพการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในได้ร้อยละ 72.1 สมการถดถอยเชิงเส้นพหุคูณในรูปแบบค่าสัมประสิทธิ์ดิบ (Unstandardized Regression Equation) เป็นดังนี้

$$\hat{Y} = -0.742 + 0.172(\text{Skill}) + 0.196(\text{Ethic}) + 0.141(\text{Control}) + 0.329(\text{Independence}) + 0.325(\text{Authority})$$

ส่วนการเปรียบเทียบน้ำหนักอิทธิพลสัมพัทธ์ระหว่างตัวแปรพยากรณ์พิจารณาจากค่าสัมประสิทธิ์มาตรฐาน (Standardized Beta: β) ดังนี้

$$Z_\beta = 0.172Z(\text{Skill}) + 0.159Z(\text{Ethic}) + 0.135Z(\text{Control}) + 0.346Z(\text{Independence}) + 0.333Z(\text{Authority})$$

การสังเคราะห์แนวทางพัฒนาประสิทธิภาพการตรวจสอบภายใน

จากการสังเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยสนับสนุนและมิติประสิทธิภาพเชิงบูรณาการ ผู้วิจัยสามารถสรุปประเด็นสำคัญเพื่อนำไปสู่การกำหนดแนวทางพัฒนาประสิทธิภาพการตรวจสอบภายในของ อปท. ภาคใต้ฝั่งอ่าวไทย ได้ดังนี้

1. การระบุปัจจัยขับเคลื่อนยุทธศาสตร์ (The Key Strategic Drivers)

ผลการวิจัยชี้ให้เห็นอย่างชัดเจนว่า ด้านความเป็นอิสระ และ ด้านโครงสร้างองค์กร เป็นปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อประสิทธิภาพสูงสุด ($\beta = .346$ และ $.333$ ตามลำดับ) สะท้อนว่าประสิทธิภาพการตรวจสอบภายในไม่ได้ขึ้นอยู่กับทักษะตัวบุคคลเพียงอย่างเดียว แต่ขึ้นอยู่กับพื้นที่ในการปฏิบัติงานและสายการรายงานผล ดังนั้น แนวทางพัฒนาในลำดับแรกต้องมุ่งเน้นการปฏิรูปโครงสร้างให้มีความเป็นอิสระเชิงหน้าที่ (Functional Independence) โดยการรายงานตรงต่อผู้บริหารสูงสุด

2. การวิเคราะห์ช่องว่างเชิงปฏิบัติ (Gap Analysis)

เมื่อพิจารณาค่าเฉลี่ยพบว่า ด้านการปฏิบัติงานมีประสิทธิภาพต่ำที่สุด ($\bar{X} = 4.31$) ซึ่งสวนทางกับอิทธิพลของความเป็นอิสระที่มีค่าสูงสุด ชี้ให้เห็นถึงช่องว่าง ในการเปลี่ยนผ่านอำนาจหน้าที่ไปสู่การปฏิบัติงานจริง ผู้วิจัยจึงสังเคราะห์ได้ว่าแนวทางพัฒนาต้องมุ่งเน้นการเปลี่ยนกระบวนทัศน์จากการตรวจสอบความถูกต้องตามระเบียบ (Compliance Audit) ไปสู่การตรวจสอบอิงฐานความเสี่ยง (Risk-based Auditing) เพื่อให้ความเป็นอิสระที่มีอยู่ถูกนำมาใช้ในการสร้างคุณค่าเพิ่มให้กับองค์กรอย่างแท้จริง

3. การสังเคราะห์ความยั่งยืนผ่านฐานรากทางวิชาชีพ

แม้ปัจจัย ด้านจรรยาบรรณวิชาชีพ จะมีค่าเฉลี่ยสูงที่สุด แต่กลับมีอิทธิพลรองลงมาในเชิงสถิติ ผู้วิจัยสังเคราะห์ได้ว่าจรรยาบรรณเป็นฐานราก ที่เข้มแข็งของบุคลากรในพื้นที่อยู่แล้ว แต่การยกระดับประสิทธิภาพให้ครอบคลุมความแปรปรวนร้อยละ 72.10 (Adjusted $R^2 = .721$) จำเป็นต้องมีเครื่องมือขับเคลื่อน โดยเฉพาะเทคโนโลยีสารสนเทศและการส่งเสริมวัฒนธรรมวิชาชีพเฉพาะทาง

ผลการทดสอบสมมติฐาน

Table 11 Show the Hypothesis Testing: Factors Affecting the Efficiency of Internal Audits in Local Government Organizations in the Southern Gulf of Thailand Provinces.

Hypothesis	Independent Factors	β	Sig.	Test results	Consistency
H1	(Competence)	0.172	0.000*	encourage	Accept
H2	(Professional Ethics)	0.159	0.002*	encourage	Accept
H3	(Risk Assessment)	0.135	0.014*	encourage	Accept
H4	(Independence)	0.346	0.000*	encourage	Accept
H5	(Organizational Structure)	0.333	0.000*	encourage	Accept

* Statistical significant at the 0.05 level.

จาก Table 11 ผลการทดสอบสมมติฐานพบว่าปัจจัยสนับสนุนทุกด้านมีอิทธิพลเชิงบวกต่อประสิทธิภาพการตรวจสอบภายใน อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 จึงยอมรับสมมติฐาน H1-H5 ทั้งหมด สอดคล้องกับการคาดการณ์เชิงทฤษฎีที่ตั้งไว้

สรุปผล และอภิปรายผล

การศึกษาวิจัยเรื่องปัจจัยที่ส่งผลต่อประสิทธิภาพการตรวจสอบภายในขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นกลุ่มจังหวัดภาคใต้ฝั่งอ่าวไทย มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาระดับของปัจจัยสนับสนุนและระดับประสิทธิภาพงานตรวจสอบภายใน วิเคราะห์อิทธิพลของปัจจัยต่างๆ ที่มีผลต่อประสิทธิภาพ และสังเคราะห์แนวทางในการพัฒนาที่เหมาะสม จากการรวบรวมข้อมูลจากกลุ่มตัวอย่างผู้ตรวจสอบภายในจำนวน 262 คน ผู้วิจัยได้ค้นพบประเด็นสำคัญที่สะท้อนถึงพลวัตของการตรวจสอบภายในภายใต้บริบทขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นไทยในปัจจุบัน โดยมีรายละเอียดการอภิปรายแยกตามวัตถุประสงค์ดังนี้

ระดับปัจจัยสนับสนุนการตรวจสอบภายใน

จากผลการศึกษาพบว่า ปัจจัยสนับสนุนการตรวจสอบภายในในด้านที่สำคัญทั้ง 5 ด้าน มีระดับอยู่ในเกณฑ์มากถึงมากที่สุด โดยด้านหลักปฏิบัติและจรรยาบรรณ เป็นปัจจัยที่มีค่าเฉลี่ยสูงสุด ($\bar{X} = 4.74$, $SD = 0.37$) ซึ่งบ่งชี้ว่าผู้ตรวจสอบภายใน ในกลุ่มจังหวัดภาคใต้ฝั่งอ่าวไทยมีสำนึกทางวิชาชีพสูง มีความตระหนักในความซื่อสัตย์สุจริตและการรักษาความลับ ผลการวิจัยนี้สอดคล้องกับมาตรฐานสากลที่กำหนดโดย Institute of Internal Auditors (IIA, 2017) ซึ่งระบุว่าจรรยาบรรณเป็นกรอบความเชื่อสำหรับวิชาชีพการตรวจสอบภายใน ทั้งนี้สอดคล้องกับแนวคิดของ Ramamoorti (2003) ที่มองว่าความซื่อสัตย์สุจริตเป็นเข็มทิศทางศีลธรรมซึ่งให้ทิศทางวิชาชีพ เพื่อให้ตัดสินใจได้อย่างถูกต้อง แม้ในช่วงเวลาที่เกิดความกดดัน สอดคล้องกับงานวิจัยของ Machaiyaphum and Sopapong (2019) ที่พบว่าคุณธรรมทางศีลธรรมและจริยธรรมเป็นสิ่งสำคัญอย่างหนึ่งที่ช่วยลดความเสี่ยงการทุจริตในภาครัฐไทยได้อย่างมีนัยสำคัญ นอกจากนี้ยังสอดคล้องกับ Ketnak et al. (2025) พบว่าปัจจัยที่ส่งผลเชิงบวกต่อประสิทธิภาพของการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน ได้แก่ การสนับสนุนของผู้บริหาร รวมทั้งข้อมูลเชิงประจักษ์ที่สัมพันธ์กับความสำเร็จในการประเมินคุณธรรมและความโปร่งใส (Integrity and Transparency Assessment: ITA) ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในพื้นที่ศึกษาที่ผ่านเกณฑ์ดีเยี่ยมถึงร้อยละ 68.40 ในปี พ.ศ. 2567 ซึ่งบ่งชี้ว่านโยบายของภาครัฐโดยเฉพะนโยบายที่ให้ความสำคัญกับการกำกับดูแลที่ดีในระดับสถาบันย่อมมีอิทธิพลต่อพฤติกรรมของบุคคลอย่างปฏิเสธไม่ได้

อย่างไรก็ตาม ในมิติด้านความเป็นอิสระ แม้จะมีค่าเฉลี่ยในระดับสูง ($\bar{X} = 4.52$, $SD = 0.48$) แต่ผลวิจัยกลับพบเรื่องที่น่าสนใจคือความท้าทายในการเข้าถึงข้อมูลนอกเหนือจากที่บันทึกไว้ ($\bar{X} = 4.37$) ซึ่งสะท้อนให้เห็นช่องว่างระหว่าง ความเป็นอิสระในระดับนโยบาย กับ ความเป็นอิสระในทางปฏิบัติ สอดคล้องกับแนวคิดของ Mihret and Yismaw (2007) ที่ว่าความเป็นอิสระเป็นเครื่องหมายสำคัญของการประกันคุณภาพของการตรวจสอบ และยังสอดคล้องกับ Alzeban and Gwilliam (2014) ที่ทำการศึกษาในประเทศซาอุดีอาระเบีย พบว่าความเป็นอิสระในทางปฏิบัติ มีความสำคัญมากกว่าความเป็นอิสระในทางรูปแบบ ต่อประสิทธิผลของงานตรวจสอบภายใน และสอดคล้องกับ Pechsampran and Sudhikiat (2024) ที่พบว่าความเป็นอิสระของผู้ตรวจสอบภายใน เป็นปัจจัยที่มีผลต่อประสิทธิภาพการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในของบุคลากรตรวจสอบภายในของสถาบันอุดมศึกษาของรัฐ อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ 0.05

ในส่วนของ ทักษะความรู้ความสามารถ ผลการศึกษาพบว่าอยู่ในระดับมาก ($\bar{X} = 4.36$, $SD = 0.46$) โดยเฉพาะทักษะด้านมุ่งมั่นในการแสวงหาความรู้ด้านบัญชี และศึกษาความเข้าใจในมาตรฐานบัญชีอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องเพื่อให้เกิดความเชี่ยวชาญทางวิชาชีพบัญชีอยู่เสมอ มีค่าเฉลี่ยสูงสุด ($\bar{X} = 4.54$) สะท้อนให้เห็นว่าผู้ตรวจสอบภายในมีความเชี่ยวชาญในด้านบัญชีและมาตรฐานบัญชี หรือระเบียบที่เกี่ยวข้อง สอดคล้องกับมาตรฐานการตรวจสอบภายในภาครัฐ พ.ศ. 2561 ที่กำหนดให้ผู้ตรวจสอบภายในต้องมีความรู้ความเข้าใจในกฎหมายและระเบียบที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงาน สำหรับการควบคุมและประเมินความเสี่ยง พบว่ามีค่าเฉลี่ยต่ำสุดเมื่อเทียบกับปัจจัยอื่น ($\bar{X} = 4.13$, $SD = 0.44$) โดยเฉพาะการระบุปัจจัยเสี่ยงและวิเคราะห์ความเสี่ยงที่จะเกิดขึ้นในองค์กรของท่านได้อย่างเป็นระบบ และการรวบรวมปัจจัยและเกณฑ์ความเสี่ยงโดยแยกเป็นแต่ละส่วนงานหรือแต่ละกิจกรรม และประเมินมีความเสี่ยงว่าอยู่ในระดับใดเพื่อใช้เป็นข้อมูลในการประเมินความเสี่ยงในครั้งต่อไปได้อย่างสะดวก รวดเร็วยิ่งขึ้น มีค่าเฉลี่ยต่ำสุด ($\bar{X} = 4.03$) ซึ่งสะท้อนให้เห็นว่าการตรวจสอบภายในในองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นยังคงเน้นการตรวจสอบตามระเบียบ (Compliance Audit) มากกว่าการตรวจสอบที่อิงฐานความเสี่ยง (Risk-Based Audit) ซึ่งแตกต่างจากมาตรฐานสากลของ IIA (2017) ที่ระบุว่าการตรวจสอบภายในควรใช้แนวทางการตรวจสอบที่อิงฐานความเสี่ยงเป็นหลัก

ในมิติของ โครงสร้างองค์กรและอำนาจหน้าที่ ผลการศึกษาพบว่าอยู่ในระดับมาก ($\bar{X} = 4.16$, $SD = 0.47$) แต่มีความท้าทายในการจัดสรรบุคลากรและทรัพยากรที่เพียงพอ ($\bar{X} = 4.03$) สอดคล้องกับบริบทที่ อบท. กว่าร้อยละ 86.64 มีบุคลากรน้อยกว่า 5 คน สอดคล้องกับ Cohen and Sayag (2010) ที่พบว่าการสนับสนุนจากผู้บริหารระดับสูง โครงสร้างองค์กรที่เหมาะสม และทรัพยากรที่เพียงพอเป็นปัจจัยสำคัญที่ส่งผลต่อประสิทธิภาพของการตรวจสอบภายใน และสอดคล้องการศึกษาของ Pechsampran and Sudhikiat (2024) ที่พบว่าปัจจัยที่ส่งผลต่อการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน ประกอบด้วย ด้านโครงสร้างงานตรวจสอบภายใน ด้านทักษะของผู้ตรวจสอบภายใน ด้านการสนับสนุนจากผู้บริหาร และด้านการฝึกอบรมและการพัฒนา

อภิปรายระดับประสิทธิภาพงานตรวจสอบภายใน

ผลการศึกษาพบว่า ประสิทธิภาพการตรวจสอบภายในโดยรวมอยู่ในระดับมาก ($\bar{X} = 4.36$, $SD = 0.46$) โดยมี ด้านการปฏิบัติตามกฎ ระเบียบ ข้อบังคับ เป็นด้านที่มีค่าเฉลี่ยสูงสุด ($\bar{X} = 4.44$, $SD = 0.46$) สะท้อนให้เห็นว่าผู้ตรวจสอบภายในสามารถปฏิบัติหน้าที่ในการตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎระเบียบได้อย่างมีประสิทธิภาพ ซึ่งถือเป็นหน้าที่หลักที่ช่วยป้องกันความเสียหายทางวินัยและงบประมาณ ผลการวิจัยนี้สอดคล้องกับมาตรฐานการตรวจสอบภายในภาครัฐ พ.ศ. 2561 ซึ่งระบุว่าการตรวจสอบภายในต้องประเมินความเพียงพอและประสิทธิผลของการควบคุมภายในเกี่ยวกับการปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบ หรือข้อบังคับต่างๆ ที่เกี่ยวข้อง อย่างไรก็ตาม ด้านการปฏิบัติตามกฎระเบียบจะมีค่าเฉลี่ยสูงสุด แต่ด้านการปฏิบัติงานตรวจสอบ กลับมีค่าเฉลี่ยต่ำสุด ($\bar{X} = 4.31$, $SD = 0.54$) และเมื่อพิจารณาการวิเคราะห์รายข้อพบว่ารายข้อที่เกี่ยวกับการปฏิบัติงานอย่างมีประสิทธิภาพ ประสิทธิภาพถูกต้อง ทันเวลา และบรรลุเป้าหมายที่กำหนดไว้มีค่าเฉลี่ยต่ำกว่ารายข้ออื่นในด้านเดียวกัน ผลการวิจัยนี้สะท้อนให้เห็นถึงช่องว่างระหว่างการปฏิบัติงานที่เป็นอยู่กับมาตรฐานในระดับสากล ซึ่งสอดคล้องกับการศึกษาของ Arena and Azzone (2009) ที่พบว่าการตรวจสอบภายในในภาครัฐมักมุ่งเน้นบทบาทการตรวจสอบความถูกต้องตามระเบียบมากกว่าบทบาทเชิงให้คำปรึกษาเพื่อเพิ่มคุณค่าแก่องค์กร ในด้านการรายงานผล พบว่ามีค่าเฉลี่ยสูงเป็นอันดับสอง ($\bar{X} = 4.34$, $SD = 0.52$) ซึ่งบ่งชี้ว่าผู้ตรวจสอบภายในสามารถรายงานผลการตรวจสอบได้เข้าใจ ทันเวลา และมีประสิทธิผล ผลการวิจัยนี้สอดคล้องกับ

มาตรฐานสากลของ IIA (2017) ที่เน้นความสำคัญของการรายงานผลที่มีคุณภาพ ชัดเจน และทันเวลา รวมทั้งสอดคล้องกับการศึกษาของ Stewart and Subramaniam (2010) ซึ่งระบุว่าคุณภาพของรายงานการตรวจสอบเป็นปัจจัยสำคัญที่ส่งผลต่อการนำข้อเสนอแนะไปปฏิบัติและประสิทธิผลของการตรวจสอบภายใน อย่างไรก็ตาม การวิเคราะห์ในระดับรายชื่อที่เกี่ยวกับการติดตามผลการตรวจสอบและการให้คำปรึกษาเสนอแนะแก่หน่วยรับตรวจเพื่อให้การปรับปรุงแก้ไขเป็นไปตามรายงานผลการตรวจสอบมีค่าเฉลี่ยต่ำกว่ารายชื่ออื่น ๆ ภายใต้งานนี้ อาจทำให้ประสิทธิผลของการตรวจสอบลดลงในระยะยาว

อิทธิพลของปัจจัยสนับสนุนต่อประสิทธิภาพการตรวจสอบภายใน

จากการวิเคราะห์สมการถดถอยพหุคูณ พบว่าปัจจัยสนับสนุนทั้ง 5 ด้านสามารถอธิบายความแปรปรวนของประสิทธิภาพการตรวจสอบภายในได้ร้อยละ 72.1 ($R^2 = 0.727$, Adjusted $R^2 = 0.721$) ซึ่งเป็นค่าที่สูงมาก สะท้อนให้เห็นว่าประสิทธิภาพของงานตรวจสอบภายในในบริบทของท้องถิ่นไทยไม่ได้ถูกขับเคลื่อนด้วยปัจจัยใดปัจจัยหนึ่งเพียงอย่างเดียว แต่เกิดจากการผสมผสานระหว่างศักยภาพของตัวบุคคล (ทักษะและจรรยาบรรณ) และเงื่อนไขเชิงโครงสร้าง (ความเป็นอิสระ โครงสร้างองค์กร และการบริหารจัดการความเสี่ยง) โดยเฉพาะอย่างยิ่ง ปัจจัยด้านความเป็นอิสระและโครงสร้างองค์กรมีน้ำหนักอิทธิพลสูงที่สุดอย่างเด่นชัด ซึ่งเป็นการสะท้อนว่ากลไกเชิงระบบมีส่วนสำคัญมากกว่าคุณลักษณะส่วนบุคคลในการยกระดับมาตรฐานการตรวจสอบเพื่อให้บรรลุผล

ผลการวิจัยพบว่า ทักษะความรู้ความสามารถมีอิทธิพลเชิงบวกต่อประสิทธิภาพการตรวจสอบภายในอย่างมีนัยสำคัญ ($\beta = 0.172$) ซึ่งสอดคล้องกับมาตรฐานสากล (IIA, 2017) ทฤษฎีของ Usman (2016) ที่ระบุว่าทักษะของผู้ตรวจสอบเป็นคุณสมบัติพื้นฐานเพื่อให้การปฏิบัติงานสอดคล้องกับมาตรฐานวิชาชีพ และยังสอดคล้องกับ Jitseree (2022) อีกด้วย นอกจากนี้ยังสอดคล้องกับงานวิจัยของ Ketnak et al. (2025) ที่พบว่าโดยปัจจัยที่มีอิทธิพลสูงที่สุดคือ ทักษะของผู้ตรวจสอบภายใน ($\beta = 0.635$) อย่างไรก็ตาม ค่า β ในการศึกษาครั้งนี้ต่ำกว่าของ Ketnak et al. (2025) ที่พบ $\beta=0.635$ อย่างมาก อาจเกิดจากลักษณะกลุ่มตัวอย่าง (อปท. ขนาดเล็ก กับ องค์กรขนาดใหญ่) และทิศทางที่ อปท. พัฒนาระบบตรวจสอบผ่านโครงสร้างมากกว่าทักษะตัวบุคคล ประเด็นหนึ่งที่ควรพิจารณาคือความถี่ไหลของทักษะที่เรามีเมื่อเวลาผ่านไป อย่างไรก็ตาม งานวิจัยนี้ไม่สอดคล้องกับผลการศึกษาก่อนหน้าของ Sangsivavait (2018) ที่พบว่าทักษะไม่ส่งผลต่องานตรวจสอบในภาคเอกชน และไม่สอดคล้องกับ Pechsampran and Sudhikiat (2024) ที่พบว่าทักษะของผู้ตรวจสอบภายใน ไม่มีผลต่อประสิทธิภาพการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในของบุคลากรตรวจสอบภายในของสถาบันอุดมศึกษาของรัฐ อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ 0.05

เป็นประเด็นที่น่าสนใจอย่างยิ่งที่ปัจจัยด้านจรรยาบรรณมีค่าเฉลี่ยสูงที่สุด ($\bar{X} = 4.74$) แต่กลับมีค่าน้ำหนักอิทธิพล ($\beta = 0.159$) ไม่สูงเท่าปัจจัยความเป็นอิสระ อภิปรายได้ว่าจรรยาบรรณทำหน้าที่เป็น ปัจจัยสุขอนามัย (Hygiene Factor) ตามแนวคิดของ Herzberg คือเป็นสิ่งที่พื้นฐานที่ผู้ตรวจสอบอปท. ส่วนใหญ่ยึดถือปฏิบัติอย่างเคร่งครัดอยู่แล้ว จึงไม่เกิดความแปรปรวนทางสถิติที่จะส่งผลให้ประสิทธิภาพแตกต่างกันอย่างก้าวกระโดด

แต่ในเชิงคุณภาพ ความซื่อสัตย์สุจริตคือเข้มทิศวิชาชีพ ตามที่ Ramamoorti (2003) นิยามไว้ในยุคดิจิทัลปัจจุบัน จรรยาบรรณต้องครอบคลุมไปถึงการรักษาความลับของฐานข้อมูลและการใช้ AI อย่างมีจริยธรรม (Munoko et al., 2022) จากหลักฐานเชิงประจักษ์นี้ สอดคล้องกับผลการประเมิน ITA ที่สูง ซึ่งยืนยันว่าผู้ตรวจสอบมีจิตสำนึกวิชาชีพที่เข้มแข็งเป็นทุนเดิมอยู่แล้ว และงานวิจัยของ

Machaiyaphum and Sopapong (2019) ที่พบว่าปัจจัยด้านจริยธรรมและคุณธรรมของผู้ตรวจสอบภายในมีอิทธิพลต่อประสิทธิผลการปฏิบัติงานการตรวจสอบภายในของกองทัพบกอย่างมีนัยสำคัญ

ปัจจัยการควบคุมและประเมินความเสี่ยงมีอิทธิพล ($\beta = 0.135$) และค่าเฉลี่ยต่ำที่สุดสอดคล้องกับ Zwaan et al. (2011) ที่ระบุว่า การควบคุมและประเมินความเสี่ยงเป็นกลไกหลักที่องค์กรใช้เพื่อระบุ วิเคราะห์ ประเมิน และจัดการความเสี่ยง อภิปรายได้ว่าระบบการตรวจสอบของอปท. ยังติดอยู่กับดักของการตรวจสอบความถูกต้อง (Compliance Trap) มากกว่าการเพิ่มมูลค่า (Value Added) ตามกรอบ COSO ที่เน้นความสำคัญของการบริหารความเสี่ยงองค์กร (Enterprise Risk Management) และกระบวนการประเมินความเสี่ยง (Risk Assessment) ที่เป็นระบบ สาเหตุที่เกิดขึ้นอาจเนื่องด้วย อปท. ส่วนใหญ่ขาดเครื่องมือและเทคโนโลยีในการระบุความเสี่ยงเชิงกลยุทธ์ ทำให้การตรวจสอบยังเป็นเพียงการสุ่มตรวจ ย้อนหลัง สอดคล้องกับ Lenz and Hahn (2015) ที่ระบุว่า หากปราศจากการประเมินความเสี่ยงที่แม่นยำ การจัดสรรทรัพยากรตรวจสอบย่อมไม่มุ่งเน้นไปยังจุดที่วิกฤตจริง โดยเฉพาะความเสี่ยงด้านรายได้และสภาพคล่องของท้องถิ่นซึ่งเป็นประเด็นอ่อนไหวในปัจจุบัน

ผลวิจัยยืนยันว่า ความเป็นอิสระมีอิทธิพลสูงสุด ($\beta = 0.346$) ในบรรดาปัจจัยทั้งหมด อภิปรายได้ว่าในระบบการเมืองท้องถิ่นที่มีอำนาจรวมศูนย์ที่ผู้บริหาร ความเป็นอิสระคือลมหายใจ ของการตรวจสอบ (Mihret & Yismaw, 2007) ความแตกต่างอย่างชัดเจนกับภาคเอกชนคือ ผู้ตรวจสอบอปท. ต้องเผชิญกับแรงกดดันจากการเลือกตั้งและคนใกล้ชิดผู้บริหาร การที่ผลวิจัยพบความเหลื่อมล้ำระหว่าง อิสระเชิงนโยบาย และ อิสระในทางปฏิบัติ (ความยากในการเข้าถึงข้อมูล) ยิ่งตอกย้ำว่า หากปราศจากความเป็นอิสระในการรายงานผลที่เข้มแข็ง ประสิทธิภาพการบริหารงบประมาณมหาศาลย่อมถูกลดทอนลงเพื่อประโยชน์ทางการเมือง สอดคล้องกับ Onay (2021) ที่พบว่าในองค์กรที่ซับซ้อน ความเป็นอิสระคือปัจจัยหลักที่ตัดสินประสิทธิผลของการตรวจสอบ รวมทั้งสอดคล้องกับงานวิจัยของ Ta and Doan (2022) ที่พบว่าความเป็นอิสระของผู้ตรวจสอบภายในเป็นหนึ่งในปัจจัยหลักที่มีอิทธิพลเชิงบวกต่อประสิทธิผลของการตรวจสอบภายในในบริษัทเวียดนาม และ Lihuan (2022) ที่พบว่าความเป็นอิสระถือเป็นปัจจัยสำคัญที่สุดของการตรวจสอบภายในใน SMEs ของจีน สอดคล้องกับงานวิจัยของ Pechsampran and Sudhikiat (2024) พบว่าความเป็นอิสระของผู้ตรวจสอบภายใน เป็นปัจจัยที่มีผลต่อประสิทธิภาพการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในของบุคลากรตรวจสอบภายในของสถาบันอุดมศึกษาของรัฐ อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ 0.05 และสอดคล้องกับงานวิจัยของ Ketnak et al. (2025) พบว่าปัจจัยที่มีอิทธิพลสูงที่สุดคือ ทักษะของผู้ตรวจสอบภายใน ($\beta = 0.635$) ตามมาด้วยความเป็นอิสระของผู้ตรวจสอบ ($\beta = 0.616$)

ปัจจัยด้านโครงสร้างมีอิทธิพลสูงเป็นอันดับสอง ($\beta = 0.333$) ซึ่งมีความสัมพันธ์ใกล้ชิดกับ ความเป็นอิสระ อภิปรายเชิงวิเคราะห์ได้ว่า อปท. ภาคใต้ฝั่งอ่าวไทยมีลักษณะเป็นหน่วยงานขนาดเล็ก (ร้อยละ 86.64 มีคนน้อยกว่า 5 คน) ทำให้โครงสร้างหน่วยงานมักถูกจัดวางอย่างไม่เหมาะสม หรือต้องรับภาระงานอื่นที่ไม่ใช่งานตรวจสอบ (Multi-tasking) โครงสร้างที่อ่อนแอส่งผลโดยตรงต่อการเข้าถึงข้อมูลทางการเงินและการประสานงานกับส่วนราชการอื่น สอดคล้องกับ Arena and Azzone (2009) ที่เน้นว่าประสิทธิภาพจะเกิดขึ้นได้ก็ต่อเมื่อมีสายการรายงานที่เหมาะสม (Reporting Line) หากโครงสร้างกำหนดให้ผู้ตรวจสอบขึ้นตรงต่อผู้ที่ตนเองต้องตรวจสอบ ประสิทธิภาพย่อมไม่เกิดขึ้น และสอดคล้องกับ Turetken et al. (2020) ที่พบว่าปัจจัยที่มีผลเชิงบวกต่อประสิทธิภาพของการตรวจสอบภายใน คือ ปัจจัยด้านความสามารถของฝ่ายตรวจสอบ คุณภาพงานที่ตรวจสอบ ความเป็นอิสระของ

ฝ่ายตรวจสอบ การสนับสนุนจากผู้บริหาร และการติดตาม แต่ไม่สอดคล้องกับ Pechsampran and Sudhikiat (2024) ที่พบว่าโครงสร้างงานตรวจสอบภายในไม่มีผลต่อประสิทธิภาพการปฏิบัติงาน ตรวจสอบภายในของบุคลากรตรวจสอบภายในของสถาบันอุดมศึกษาของรัฐ อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ 0.05

องค์ความรู้ใหม่

พบว่าปัจจัยที่มีนัยสำคัญที่สุดต่อประสิทธิภาพของการตรวจสอบภายในคือความเป็นอิสระ ($\beta = 0.346$) ซึ่งมีผลกระทบมากกว่าปัจจัยอื่นใดอย่างชัดเจน ผลการวิจัยนี้มีความสำคัญอย่างยิ่งในบริบทของการเลือกตั้งและอำนาจเชิงรวมศูนย์ในระดับหนึ่งที่ยังคงอยู่ในหมู่ผู้บริหารที่ได้รับการเลือกตั้ง เกี่ยวกับการปฏิบัติในองค์กรสำหรับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นของไทย (อปท.) ซึ่งบ่งชี้ว่าผู้ตรวจสอบภายในดังกล่าวควรมีความเป็นอิสระมากกว่าผู้ที่ปฏิบัติงานกับองค์กรประเภทอื่น นอกจากนี้ ผลการวิจัยยังชี้ว่าโครงสร้างองค์กรที่มีอิทธิพลในระดับสูง อยู่ในอันดับสอง ($\beta = 0.333$) ซึ่งมีค่าใกล้เคียงกับความเป็นอิสระอีกด้วย สะท้อนให้เห็นว่าสององค์ประกอบดังกล่าวมีความขนานกันและควรพัฒนาไปพร้อมกัน หากมีเพียงองค์ประกอบองค์ประกอบหนึ่ง ประสิทธิภาพของการตรวจสอบไม่สามารถบรรลุได้อย่างครบถ้วน แม้ว่า อปท. จะเผชิญข้อจำกัดด้านทรัพยากรและขนาด แต่เป็นสิ่งสำคัญที่โครงสร้างใด ๆ ต้องเอื้อให้หน่วยงานมีความเป็นอิสระโดยการกำหนดบทบาทและความรับผิดชอบอย่างชัดเจน ช่องว่างระหว่างการปฏิบัติตามกฎระเบียบกับการบริหารความเสี่ยงเป็นอีกหนึ่งข้อค้นพบที่น่าสนใจ แม้ว่าประสิทธิภาพด้านการปฏิบัติตามกฎระเบียบจะมีค่าสูงสุด ($\bar{X} = 4.44$) แต่ปัจจัยการควบคุมและประเมินความเสี่ยงกลับมีค่าต่ำสุด ($\bar{X} = 4.13$) และมีอิทธิพลน้อยที่สุด ($\beta = 0.135$) ซึ่งบ่งชี้ว่าการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในของ อปท. ในประเทศไทยยังคงยึดตามแนวทางการตรวจสอบเพื่อการปฏิบัติตาม (Compliance Audit) เป็นหลัก และยังไม่ได้เปลี่ยนไปสู่การตรวจสอบบนพื้นฐานความเสี่ยง (Risk-Based Audit) อย่างแท้จริง อันส่งผลให้มีช่องว่างที่สำคัญต่อการบริหารงบประมาณอย่างมีประสิทธิภาพ เนื่องด้วยการจัดท่างบประมาณที่ดีจำเป็นต้องมีการประเมินความเสี่ยงอย่างเป็นระบบ

ข้อเสนอแนะ

1. การเสริมพลังเชิงโครงสร้างเพื่อคงความเป็นอิสระ จากผลการวิจัยที่พบว่าความเป็นอิสระมีอิทธิพลต่อประสิทธิภาพสูงที่สุด ($\beta = 0.346$) สอดคล้องกับ ด้านโครงสร้างองค์กร ($\beta = 0.333$) ดังนั้น การพัฒนากลไกที่ดำเนินการเพื่อครอบคลุมสายการรายงานในลักษณะที่หน่วยตรวจสอบภายในสามารถรายงานโดยตรงต่อผู้บริหารระดับสูงขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น (อปท.) เพื่อเป็นการลดขั้นตอน และสร้างความสำคัญของการรายงานการตรวจสอบหรือรายงานการปฏิบัติงาน (การรายงานเชิงหน้าที่) ซึ่งจะช่วยลดข้อมูลที่ผ่านการกรองก่อนถึงหน่วยงานกำกับดูแล

2. การเปลี่ยนผ่านสู่การตรวจสอบแบบดิจิทัลเพื่อแนวทางที่ยั่งยืน จากข้อเท็จจริงที่ว่าในองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น (อปท.) ในพื้นที่ศึกษากว่าร้อยละ 86.60 มีบุคลากรตรวจสอบน้อยกว่า 5 คน การนำเทคโนโลยีคอมพิวเตอร์ช่วยตรวจสอบ (CAATs) จึงเป็นวิธีสำคัญในการเพิ่มประสิทธิภาพและลดข้อจำกัดด้านการกำหนดทรัพยากรบุคคล

3. การตรวจสอบที่อิงความเสี่ยง จากผลการวิจัยที่ชี้ว่าปัจจัยการควบคุมความเสี่ยงมีอิทธิพลน้อยที่สุด ($\beta = 0.135$) สะท้อนถึงรูปแบบการตรวจสอบที่จำเป็นต้องปรับเปลี่ยนจากวิธีการแบบเดิมที่มุ่งกำหนดการตรวจสอบเพื่อความสะดวกคล่องกับกฎหมายและแนวปฏิบัติ ไปสู่การใช้รูปแบบการตรวจสอบแบบอิงความเสี่ยงสำหรับ โดยเป็นการตรวจสอบที่ดำเนินการผ่านการบริหารเชิงกลยุทธ์ เพิ่มคุณค่า ซึ่งจะช่วยให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น (อปท.) สามารถระบุโครงการที่มีความเสี่ยงสูงที่สุด เพื่อให้สามารถกำหนดเป้าหมายทรัพยากรที่มีอยู่อย่างจำกัดได้อย่างมีประสิทธิภาพ

ข้อเสนอแนะสำหรับการวิจัยครั้งต่อไป

1. ควรดำเนินการศึกษายืนยัน โดยทำการวิจัยเชิงทดลองในการเปรียบเทียบประสิทธิภาพก่อนและหลังการนำเทคโนโลยี AI หรือ Data Analytics มาใช้ในการตรวจสอบภายในของ อปท. เพื่อยืนยันความคุ้มค่าในการลงทุนทางด้านเทคโนโลยี ในการเพิ่มประสิทธิภาพการตรวจสอบภายในของ อปท.

2. ควรมีการศึกษาวิจัยเชิงลึกและเชิงคุณภาพเพิ่มเติม โดยดำเนินการสัมภาษณ์เชิงลึกกับนายกของ อปท. และประธานสภาสำหรับ อปท. ที่ได้ผลการประเมิน ITA สูงสุด เพื่อให้เกิดการสังเคราะห์ความร่วมมือที่ประสบความสำเร็จระหว่างฝ่ายบริหารและฝ่ายตรวจสอบ

3. การวิเคราะห์ผลกระทบเชิงเศรษฐกิจ ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างประสิทธิภาพการตรวจสอบภายใน กับอัตราการลดลงของเงินงบประมาณที่รวดเร็ว เพื่อสะท้อนถึงผลตอบแทนจากการลงทุนในงานตรวจสอบภายในอย่างเป็นรูปธรรม

แนวทางการพัฒนาประสิทธิภาพ 3 ระดับ (The Triple-A Framework)

จากผลการวิเคราะห์ถดถอยพหุคูณที่พบว่าปัจจัยสนับสนุนทั้ง 5 ด้านมีน้ำหนักอิทธิพลแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญ ผู้วิจัยจึงสังเคราะห์แนวทางการพัฒนาเชิงบูรณาการเป็น 3 ระดับเรียงตามลำดับความสำคัญของอิทธิพลและลำดับความเร่งด่วนในการดำเนินนโยบาย เรียกว่า Triple-A Framework ประกอบด้วย ระดับที่ 1 ระดับองค์กร (Authority) ระดับที่ 2 ระดับบุคคล (Abilities) และ ระดับที่ 3 ระดับกระบวนการ (Action) โดยการพัฒนาต้องเริ่มจากระดับที่ 1 ก่อน เนื่องจากโครงสร้างและความเป็นอิสระเป็นเงื่อนไขเบื้องต้นที่ทำให้การพัฒนาในระดับถัดไปส่งผลอย่างเต็มที่ ดังนี้

ระดับที่ 1: ระดับองค์กร - Authority (ปฏิรูปโครงสร้างและรักษาความเป็นอิสระ)

ผลการวิจัยพบว่าความเป็นอิสระ ($\beta=0.346$) และโครงสร้างองค์กร ($\beta=0.333$) เป็นปัจจัยที่มีน้ำหนักอิทธิพลสูงสุด โดยรวมกันอธิบายความแปรปรวนของประสิทธิภาพได้ถึง $\beta=0.679$ ซึ่งสูงกว่าผลรวมของด้านอื่นเกือบ 2.2 เท่า ในระดับรายข้อพบความไม่เท่าเทียม ที่มีนัยสำคัญระหว่างความเป็นอิสระในระดับนโยบายกับความเป็นอิสระในทางปฏิบัติ โดยรายข้อด้านการเข้าถึงข้อมูลนอกเหนือจากที่บันทึกไว้ ($\bar{X} = 4.37$) มีค่าต่ำสุดในด้านนี้ สอดคล้องกับ Alzeban and Gwilliam (2014) ที่เห็นว่าความเป็นอิสระในทางปฏิบัติมีความสำคัญยิ่งกว่าในทางรูปแบบ ตาม Agency Theory (Jensen & Meckling, 1976) ในระบบการเมืองท้องถิ่นที่ผู้บริหารมาจากการเลือกตั้ง ความเป็นอิสระของผู้ตรวจสอบจึงเป็นกลไกหลักในการลดปัญหาของข้อมูลที่ไม่เท่าเทียมกัน แนวทางการพัฒนาในระดับนี้จึงมุ่งเน้นการปรับปรุงสายการรายงาน (Reporting Line) ให้หน่วยตรวจสอบภายในรายงานตรงต่อผู้บริหารสูงสุด การจัดทำกฎบัตรการตรวจสอบภายใน (Internal Audit Charter) ที่ระบุอำนาจการเข้าถึงข้อมูลอย่างชัดเจน และการจัดตั้งคณะกรรมการตรวจสอบ (Audit Committee) เพื่อเป็นกลไกกำกับดูแลอิสระ สอดคล้องกับ Arena and Azzone (2009) ให้เหตุผลสนับสนุนโดยชี้ให้เห็นว่าสายงานการรายงานเป็นปัจจัยสำคัญต่อประสิทธิภาพการตรวจสอบ

ระดับที่ 2: ระดับบุคคล - Abilities (พัฒนาทักษะดิจิทัลและจรรยาบรรณวิชาชีพ)

ทักษะความรู้ความสามารถมีอิทธิพลเชิงบวก ($\beta=0.172$, $p<0.001$) สอดคล้องกับ Human Capital Theory (Becker, 1964) ซึ่งมองว่าการลงทุนในทักษะสร้างผลตอบแทนต่อประสิทธิภาพ อย่างไรก็ตาม ค่า β ในการวิจัยนี้ต่ำกว่า Ketnak et al. (2025) ที่พบ $\beta=0.635$ อย่างมีนัยสำคัญสะท้อนว่าใน อปท. ขนาดเล็กที่บุคลากรน้อยกว่า 5 คน (ร้อยละ 86.64) โครงสร้างองค์กรมีบทบาทสำคัญกว่าทักษะตัวบุคคล การวิเคราะห์รายข้อพบ ทักษะด้านการแสวงหาความรู้บัญชี ($\bar{X} = 4.54$) สูงสุด สำหรับจรรยาบรรณวิชาชีพ ($\beta=0.159$) แม้มีค่าเฉลี่ยสูงสุด ($\bar{X} = 4.74$) แต่มีน้ำหนักอิทธิพลอันดับสี่ อภิปรายได้ว่าจรรยาบรรณอาจเป็นหนึ่งในปัจจัยสุขอนามัย ตามแนวคิดของ Herzberg et al. (1959) คือเป็นมาตรฐานพื้นฐานที่ผู้ตรวจสอบยึดถือปฏิบัติอยู่แล้ว จึงไม่สร้างความแปรปรวนทางสถิติ แนวทางพัฒนาในระดับนี้จึงมุ่งเน้นการพัฒนาทักษะดิจิทัล และ Computer-Assisted Audit Techniques (CAATs) เพื่อปิดช่องว่างดิจิทัลและทดแทนข้อจำกัดด้านทรัพยากรบุคคล รวมถึงส่งเสริม วุฒิปัทร CIA ตาม IIA (2017)

ระดับที่ 3: ระดับกระบวนการงาน - Action (เปลี่ยนผ่านจาก Compliance Audit สู่ Risk-Based Audit)

การควบคุมและประเมินความเสี่ยงมีค่าเฉลี่ยต่ำสุดทั้งในภาพรวม ($\bar{X} = 4.13$) และรายข้อที่เกี่ยวข้องกับการประเมินความเสี่ยงระดับองค์กร ($\bar{X} = 4.03$) รวมทั้งมีน้ำหนักอิทธิพลต่ำสุด ($\beta=0.135$) ขณะที่ด้านการปฏิบัติตามกฎระเบียบ มีค่าเฉลี่ยประสิทธิภาพสูงสุด ($\bar{X} = 4.44$) ช่องว่างระหว่างสองด้านนี้สะท้อน Compliance-Risk Gap ที่ชัดเจน ยืนยันว่าการตรวจสอบภายในใน อปท. ไทยยังคงอยู่ในรูปแบบ Compliance Audit ไม่ใช่ Risk-Based Audit ตามกรอบ COSO (2013) และ IIA (2017) ซึ่งสอดคล้องกับ Lenz and Hahn (2015) ที่ว่าหากปราศจากการประเมินความเสี่ยงที่แม่นยำ การจัดสรรทรัพยากรตรวจสอบก็ไม่ตอบสนองไปยังจุดที่วิกฤตจริง แนวทางพัฒนาจึงมุ่งเน้นการจัดทำแผนการตรวจสอบบนฐานความเสี่ยง (Risk-Based Audit Plan) บูรณาการ Enterprise Risk Management เข้ากับรอบการตรวจสอบประจำปี และพัฒนาระบบติดตามผล (Follow-Up System) ที่เชื่อมโยงข้อบกพร่องกับการประเมินความเสี่ยงในรอบต่อไป

จากผลการวิจัยพบว่าการพัฒนาจำเป็นต้องดำเนินการตามลำดับความสำคัญ โดยเริ่มจากระดับองค์กรก่อน เนื่องจากโครงสร้างและความเป็นอิสระเป็นข้อกำหนดเบื้องต้น ที่จะทำให้การพัฒนาในระดับบุคคลและกระบวนการมีประสิทธิภาพอย่างแท้จริง โดยผู้ตรวจสอบที่มีทักษะสูงแต่ขาดความเป็นอิสระย่อมไม่สามารถนำทักษะนั้นไปสร้างประสิทธิภาพที่แท้จริงได้ สอดคล้องกับ Arena and Azzone (2009) ที่ระบุประสิทธิผลการตรวจสอบจะไม่สามารถเกิดขึ้นได้ หากไม่มีสายงานการรายงานที่เหมาะสม แต่ผู้ตรวจสอบต้องมีทักษะของตนเองเพื่อให้ได้ประสิทธิภาพการตรวจสอบจริง ทั้งนี้ ข้อค้นพบที่มีนัยสำคัญเชิงนโยบายคือ แม้ อปท. จะมีข้อจำกัดด้านขนาดและทรัพยากร การออกแบบโครงสร้างที่เอื้อต่อความเป็นอิสระและการกำหนดอำนาจหน้าที่ที่ชัดเจนยังคงเป็นเงื่อนไขสำคัญยิ่งกว่าการพัฒนาทักษะตัวบุคคล ซึ่งผลนี้นำไปสู่องค์ความรู้ใหม่ที่สะท้อนลักษณะเฉพาะของการตรวจสอบภายในในระบบการปกครองส่วนท้องถิ่นไทย

เอกสารอ้างอิง

- Alzeban, A., & Gwilliam, D. (2014). Factors affecting the internal audit effectiveness: A survey of the Saudi public sector. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 23(2), 74–86. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.intaccaudtax.2014.06.001>
- Arena, M., & Azzone, G. (2009). Identifying organizational drivers of internal audit effectiveness. *International Journal of Auditing*, 13(1), 43–60. DOI: <https://doi.org/10.1111/j.1099-1123.2008.00392.x>
- Badara, M. S., & Saidin, S. Z. (2013). Impact of the effective internal control system on the internal audit effectiveness at local government level. *Journal of Social and Development Sciences*, 4(1), 16–23. DOI: <https://doi.org/10.22610/jsds.v4i1.731>
- Becker, G. S. (1964). *Human capital: A theoretical and empirical analysis, with special reference to education*. University of Chicago Press.
- Cohen, A., & Sayag, G. (2010). The effectiveness of internal auditing: An empirical examination of its determinants in Israeli Organisations. *Australian Accounting Review*, 20(3), 296–307. DOI: <https://doi.org/10.1111/j.1835-2561.2010.00092.x>
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. (2013). *Internal control—integrated framework*. COSO.
- Hair, J. F., Black, W. C., Babin, B. J., & Anderson, R. E. (2010). *Multivariate data analysis* (7th ed.). Pearson Prentice Hall.
- Herzberg, F., Mausner, B., & Snyderman, B. B. (1959). *The motivation to work* (2nd ed.). John Wiley & Sons.
- Institute of Internal Auditors. (2017). *International professional practices framework (IPPF)*. <https://www.theiia.org/en/standards/international-professional-practices-framework/>
- Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305–360. DOI: [https://doi.org/10.1016/0304-405X\(76\)90026-X](https://doi.org/10.1016/0304-405X(76)90026-X)
- Jitseree, N. (2022). *Factors affecting the performance efficiency of internal audit in Bangkok metropolitan area* [Master's thesis, Ramkhamhaeng University].
- Ketnak, P., Snongtaweeporn, T., & Sirivisitkul, S. (2025). Factors affecting the efficiency of internal audit, view of internal auditor. *Phimoldhamma Research Institute Journal*, 12(1), 47–60. retrieved from <https://so06.tci-thaijo.org/index.php/prij/article/view/279999>
- Lenz, R., & Hahn, U. (2015). A synthesis of empirical internal audit effectiveness literature pointing to new research opportunities. *Managerial Auditing Journal*, 30(1), 5–33. DOI: <https://doi.org/10.1108/MAJ-08-2014-1072>

- Lihuan, Z. (2022). Factors affecting internal audit effectiveness: A research in China SMES. *Academic Journal of Business & Management*, 4(15), 118-124.
DOI: <https://doi.org/10.25236/AJBM.2022.041519>
- Machaiyaphum, P., & Sopapong, P. (2019). Influent factors effecting to the internal audition proficiencies of royal Thai army. In *Graduate School Conference Proceedings* (Vol. 3, No. 1, pp. 702-709).
- Mihret, D. G., & Yismaw, A. W. (2007). Internal audit effectiveness: An Ethiopian public sector case study. *Managerial Auditing Journal*, 22(5), 470-484.
DOI: <https://doi.org/10.1108/02686900710750757>
- Mnirat, P., & Kamnuansilapa, P. (2013). Operational independence of internal auditors in local government organizations. In *Proceedings of the 4th Hatyai National and International Conference* (pp. 102-109). Hatyai University.
- Munoko, I., Brown-Liburd, H. L., & Vasarhelyi, M. (2020). The ethical implications of using artificial intelligence in auditing. *Journal of Business Ethics*, 167(2), 209-234. DOI: <https://doi.org/10.1007/s10551-019-04407-1>
- Norman, G. (2010). Likert scales, levels of measurement and the "laws" of statistics. *Advances in Health Sciences Education*, 15(5), 625-632.
DOI: <https://doi.org/10.1007/s10459-010-9222-y>
- Onay, A. (2021). Factors affecting the internal audit effectiveness: A research of the Turkish private sector organizations. *Ege Academic Review*, 21(1), 1-15. DOI: <https://doi.org/10.21121/eab.873867>
- Pechsampran, J., & Sudhikiat, S. (2024). Factors affecting the efficiency of internal audit work of internal audit personnel of public higher education institutions. *Journal of Management Science, Dhonburi Rajabhat University*, 6(2), 24-41. retrieved from <https://so10.tci-thaijo.org/index.php/msdru/article/view/1285>
- Pickett, K. H. S. (2010). *The internal auditing handbook* (3rd ed.). John Wiley & Sons.
- Ramamoorti, S. (2003). Internal auditing: History, evolution, and prospects. In Bailey, A. D., Gramling, A. A., Ramamoorti, S. (Eds.), *Research opportunities in internal auditing* (pp. 1-23). The Institute of Internal Auditors Research Foundation.
- Sangsvavait, O. (2018). Factors affecting the effectiveness of internal audit: View of internal auditor. *Journal of Business Information Systems (JISB)*, 4(3), 26-39.
DOI: <https://doi.org/10.14456/jisb.2018.14>
- Sarens, G., & De Beelde, I. D. (2007). The relationship between internal audit and senior management: A qualitative analysis of expectations and perceptions. *International Journal of Auditing*, 10(3), 219-241. DOI: <https://doi.org/10.1111/j.1099-1123.2006.00351.x>

- Southern Gulf of Thailand Provincial Cluster. (2021). *Development plan of the southern gulf of Thailand provincial cluster 2023–2027 (Revised Edition)*. Office of Strategy Management for Southern Gulf of Thailand Provincial Cluster.
- Srisa-ard, B. (2002). *Introduction to research* (7th ed.). Suweeriyasarn.
- Stewart, J., & Subramaniam, N. (2010). Internal audit independence and objectivity: Emerging research opportunities. *Managerial Auditing Journal*, 25(4), 328–360. DOI: <https://doi.org/10.1108/02686901011034162>
- Sullivan, G. M., & Artino, A. R., Jr. (2013). Analyzing and interpreting data from likert-type scales. *Journal of Graduate Medical Education*, 5(4), 541–542. DOI: <https://doi.org/10.4300/JGME-5-4-18>
- Ta, T. T., & Doan, T. N. (2022). Factors affecting internal audit effectiveness: Empirical evidence from Vietnam. *International Journal of Financial Studies*, 10(2), 37. DOI: <https://doi.org/10.3390/ijfs10020037>
- Taber, K. S. (2017). The use of cronbach’s alpha when developing and reporting research instruments in science education. *Research in Science Education*, 48(6), 1273–1296. DOI: <https://doi.org/10.1007/s11165-016-9602-2>
- Turetken, O., Jethefer, S., & Ozkan, B. (2020). Internal audit effectiveness: Operationalization and influencing factors. *Managerial Auditing Journal*, 35(2), 238–271. DOI: <https://doi.org/10.1108/MAJ-08-2018-1980>
- Usman. (2016). Effect of independence and competence the quality of internal audit: Proposing a research framework. *International Journal of Scientific & Technology Research*, 5(20), 221–226.
- Wanichbancha, K. (2007). *Statistics for research* (3rd ed.). Chulalongkorn University Press.
- Zwaan, L. D., Stewart, J., & Subramaniam, N. (2011). Internal audit involvement in enterprise risk management. *Managerial Auditing Journal*, 26(7), 586–604. DOI: <https://doi.org/10.1108/02686901111151323>