

องค์ประกอบการเพิ่มประสิทธิผลของการปฏิบัติงาน การตรวจสอบภายใน มุมมองของผู้รับตรวจของสำนักงาน หลักประกันสุขภาพแห่งชาติ

THE COMPONENT STREAMLINING INTERNAL AUDITING PROCESS FROM THE PERSPECTIVE OF AUDITED AGENCIES IN THE NATIONAL HEALTH SECURITY OFFICE (NHSO)

วรลักษณ์ มิ่งขวัญ*

Waraluck Mingkhwan*

ศิริเดช คำสุพรหม**

Siridech Kumsuprom**

* นักบัญชีอาวุโส สำนักงานการเงินและการบัญชีบริหาร สำนักงานหลักประกันสุขภาพแห่งชาติ

* Senior Accountant, Financial and Managerial Accounting office, National Health Security Office

* waraluck.m@hotmail.com

** ปริญญาเอก และรองคณบดีฝ่ายวิชาการ วิทยาลัยบริหารธุรกิจนวัตกรรมและการบัญชี มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์

** PhD. and Deputy Dean of Academic Affair, College of Innovative Business and Accountancy, Dhurakij Pundit University

** siridech.kum@dpu.ac.th

บทคัดย่อ

งานวิจัยนี้ มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาองค์ประกอบการเพิ่มประสิทธิผลของการตรวจสอบภายใน ในมุมมองของผู้รับตรวจของสำนักงานหลักประกันสุขภาพแห่งชาติ ทั้งนี้ สะท้อนถึงความคาดหวังในแนว การตรวจสอบที่มีประสิทธิภาพและเหมาะสม

งานวิจัยเป็นงานวิจัยเชิงปริมาณซึ่งมีประชากรกลุ่มเป้าหมายในการศึกษาวิจัย คือ ผู้รับตรวจใน สำนักงานหลักประกันสุขภาพแห่งชาติจำนวน 830 คน และกลุ่มตัวอย่างทั้งสิ้น 270 คน ตามการคำนวณ ของ Yamane ทั้งนี้ผู้วิจัยใช้แบบสอบถามในการเก็บรวบรวมข้อมูล และได้จัดส่งแบบสอบถาม 830 ชุด และได้การตอบกลับทั้งสิ้น 320 ชุด แต่เพียง 283 ชุดที่สมบูรณ์ถูกนำมาวิเคราะห์ข้อมูล ซึ่งคิดเป็นร้อยละ 38.55 ของการตอบกลับผู้วิจัยใช้การวิเคราะห์องค์ประกอบเชิงยืนยันเพื่อพิจารณาถึงองค์ประกอบที่มี ความสำคัญต่อการเพิ่มประสิทธิผลของการตรวจสอบภายใน

จากการวิจัยพบว่า องค์ประกอบการเพิ่มประสิทธิผลของการตรวจสอบภายใน ในมุมมองของผู้รับ ตรวจของสำนักงานหลักประกันสุขภาพแห่งชาติ ประกอบด้วยทั้งหมด 8 องค์ประกอบ คือ 1. นโยบาย ระเบียบวิธีการแนวทางการตรวจสอบ 2. การสนับสนุนของฝ่ายบริหาร 3. ความเป็นอิสระของคณะกรรมการ ตรวจสอบ 4. ความพร้อมของระบบงานและระบบสารสนเทศ 5. จริยธรรมและคุณธรรมของผู้ตรวจสอบ ภายใน 6. ความรู้ ความเชี่ยวชาญ และทักษะการทำงานของผู้ตรวจสอบภายใน 7. มนุษยสัมพันธ์และ การประสานงานของผู้ตรวจสอบภายใน และ 8. ความเข้าใจและการยอมรับของหน่วยรับตรวจ

คำสำคัญ: การวิเคราะห์องค์ประกอบเชิงยืนยัน การตรวจสอบภายใน ประสิทธิภาพการตรวจสอบภายใน

Abstract

This research aims to study the components streamlining internal auditing process from the perspective of audited agencies in the National Health Security Office (NHSO). This reflects the expectation of an incremental performance of and an appropriateness of internal auditing

This research is a quantitative research. The population in this research is the audited agency of NHSO which consists of 830 staff. Samples in this research are 270 staff computed by Yamane. 830 survey questionnaires used as a tool to collect data in this research were sent to population. 320 questionnaires were return and only 283 completed questionnaires were used for data analysis. The response rate in this research is 38.55%. Data in this research was analyzed in Confirmatory factor analysis (CFA) is applied to analyze components which are essential in increasing internal auditing.

The result of this research showed that there are eight determinants streamlining internal auditing process from the perspective of audited agencies in the National Health Security Office, Thailand. They are 1) policy of auditing approach, 2) management support, 3) audit committee independence, 4) system and information system readiness, 5) ethics and moral of internal auditors, 6) knowledge and expertise in the operation of internal auditors, 7) human relation and coordination of internal auditors, and 8) the acceptance and understanding of audited agencies.

Keywords: Confirmatory Factor Analysis, Internal Auditing, Internal Auditing Efficiency

บทนำ

การตรวจสอบภายในของหน่วยงานราชการนั้น โดยส่วนใหญ่ผู้ตรวจสอบและเจ้าหน้าที่ของหน่วยงานรับการตรวจสอบจะมีความเกี่ยวพันกัน และติดต่อประสานงานกัน ทั้งนี้ ผู้ตรวจสอบภายในมีหน้าที่ที่ประกันความเชื่อมั่นของกระบวนการทำงาน และให้คำปรึกษาในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงาน เช่น กฎหมาย ระเบียบต่างๆ ทั้งนี้ ผู้ตรวจสอบภายในยังต้องปฏิบัติงานด้านการตรวจสอบภายในของหน่วยรับตรวจต่างๆที่กำหนดไว้ตามแผนการปฏิบัติงาน ซึ่งต้องเกี่ยวพันกับหน่วยรับตรวจ ซึ่งหน่วยรับตรวจเองมีหน้าที่อำนวยความสะดวกและให้ความร่วมมือ จัดระบบการจัดเก็บเอกสาร จัดเตรียมรายละเอียดแผนงานงานโครงการและเอกสารที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการจัดทำบัญชี รายงานทางการเงิน เอกสารประกอบรายการบัญชี ซึ่งแจกตอบข้อซักถาม ตลอดจนปฏิบัติตามข้อทักท้วงและข้อเสนอแนะ เมื่อผู้ตรวจสอบภายในตรวจพบข้อผิดพลาดจะให้คำแนะนำกับหน่วยรับตรวจให้ปฏิบัติให้ถูกต้องตามกฎหมายระเบียบของหน่วยงานราชการ หรือหากเจอข้อทุจริตผู้ตรวจสอบภายในต้องรายงานให้ ผู้บังคับการหน่วยรับตรวจทราบทันที

ขณะเดียวกันการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในของส่วนราชการนั้น มักจะพบกับปัญหาเกี่ยวกับการปฏิบัติงานตามระเบียบ เช่น ความไม่ทันต่อเหตุการณ์ และไม่ชัดเจนของระเบียบ ทำให้เจ้าหน้าที่ตรวจสอบภายในกับเจ้าหน้าที่หน่วยรับตรวจมักเกิดความสับสน เข้าใจไม่ตรงกันในแง่ของการตรวจสอบ และยังพบปัญหาอีกอย่างหนึ่ง คือการไม่ได้รับความร่วมมือจากหน่วยรับตรวจ ทำให้การตรวจสอบภายในอาจไม่มีประสิทธิผลเท่าที่ควร ถึงแม้การตรวจสอบภายในในส่วนราชการจะมีการปรับปรุงข้อบังคับเกี่ยวกับการตรวจสอบภายในอย่างต่อเนื่อง เพื่อส่งเสริมให้ผู้ตรวจสอบภายในสามารถปฏิบัติงานได้อย่างมีประสิทธิภาพเพิ่มมากขึ้น การตรวจสอบภายในก็ยังคงต้องมีปัญหาและอุปสรรคในการปฏิบัติงานไม่ว่าจะเป็นด้านกำลังคน ด้านเทคโนโลยี ความเป็นอิสระในการปฏิบัติงาน หน่วยรับตรวจไม่ให้ความร่วมมือในการตรวจสอบ อาจไม่เข้าใจในลักษณะของการตรวจและรายงานการตรวจ มองการตรวจสอบเป็นการจับผิด อันเป็นผลให้ผู้ตรวจและผู้รับตรวจเกิดความไม่เข้าใจกัน จำเป็นที่จะต้องทำความเข้าใจ สร้างการยอมรับในการตรวจสอบ จะส่งผลให้เกิดการประสานงานและความร่วมมือที่ดีต่อกัน

วัตถุประสงค์การวิจัย

- 1) เพื่อวิเคราะห์องค์ประกอบการเพิ่มประสิทธิภาพในการตรวจสอบภายใน

แนวคิดและทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง

จากการทบทวนทฤษฎี วรรณกรรม และงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง สามารถนำมาสรุปองค์ประกอบการเพิ่มประสิทธิภาพในการตรวจสอบภายในตามรายละเอียดต่อไปนี้

นโยบายระเบียบวิธีการแนวทางการตรวจสอบ

นโยบายระเบียบวิธีการแนวทางการตรวจสอบเป็นองค์ประกอบที่สำคัญในการเพิ่มประสิทธิภาพในการตรวจสอบ นโยบายการตรวจสอบ ทั้งนี้ต้องเป็นกระบวนการที่ต้องได้รับการบริหารงานอย่างมีประสิทธิภาพ พร้อมทั้งสร้างความเข้าใจอันดีระหว่างผู้ตรวจสอบภายในกับผู้รับตรวจและผู้ที่เกี่ยวข้องกับการบริหารงาน และต้องกำหนดวัตถุประสงค์ในการตรวจสอบให้ชัดเจน (ผจงศักดิ์ หมวดสง, 2538) ขณะที่ สุทธิเดช กอศรีพร (2533) แสดงถึงปัญหาในการตรวจสอบภายในของรัฐบาลศึกษา ส่วนหนึ่งมาจากไม่ได้กำหนดขอบเขตและหน้าที่ความรับผิดชอบของผู้ตรวจสอบภายในให้ชัดเจน ทำให้ผู้ตรวจสอบภายในขาดความมั่นใจในการปฏิบัติงาน ดังนั้น องค์การควรให้ความสำคัญในการกำหนดนโยบาย ระเบียบปฏิบัติข้อกำหนดต่างๆ ในการปฏิบัติงานที่ชัดเจนเป็นลายลักษณ์อักษร และครอบคลุมงานที่ทำทุกส่วน เพื่อให้หน่วยงานมีแนวทางในการปฏิบัติงาน มีความระมัดระวังมากยิ่งขึ้น เพื่อลดการผิดพลาดของงานรวมถึงการให้ความสำคัญการควบคุมภายในที่ดี พร้อมทั้งส่งเสริมให้การปฏิบัติงานเป็นไปตามวัตถุประสงค์และเป้าหมายที่กำหนด นอกจากนี้หน่วยงานตรวจสอบภายในควรขึ้นตรงต่อผู้บริหารระดับสูงเพื่อก่อให้เกิดความเป็นอิสระในการปฏิบัติงาน (อัจฉรารัตน์ ลิทธิ, 2553)

การสนับสนุนของฝ่ายบริหาร

การสนับสนุนของคณะกรรมการฝ่ายบริหารนั้น อัจฉราร์ตน์ ลิทธิ (2553) กล่าวว่า การปฏิบัติงานตรวจสอบจะพัฒนาไปได้มากน้อยเพียงใดนั้น ส่วนหนึ่งมาจากการสนับสนุนด้านงานตรวจสอบภายในต่างๆ ของฝ่ายบริหารที่มีความชัดเจนและเป็นรูปธรรมซึ่งครอบคลุมทุกส่วนงาน เนื่องจากว่าการสนับสนุนดังกล่าวจากฝ่ายบริหารถือเป็นการกำหนดทิศทางและเป้าหมายในการทำงาน และเป้าหมายตามกฎบัตรการตรวจสอบภายใน (Internal Audit Charter) และกฎบัตรคณะกรรมการตรวจสอบ (Audit Committee Charter) ที่ชัดเจน จากการสนับสนุนของฝ่ายบริหารดังกล่าวจะแสดงถึงระบบการกำกับดูแลและการควบคุมภายในที่ดีมีคุณภาพ และถือเป็นการเสริมสร้างการทำงานที่มีประสิทธิภาพ ทั้งนี้กระบวนการดังกล่าวจะส่งผลต่อการควบคุมภายใน การบริหารความเสี่ยง และการตรวจสอบภายในให้มีประสิทธิภาพและประสิทธิผลอีกด้วย จากที่กล่าวมาข้างต้นผู้มีหน้าที่สนับสนุนกระบวนการตรวจสอบภายในที่มีประสิทธิภาพคือ คณะกรรมการตรวจสอบและฝ่ายบริหารทั้งนี้ อุษณา ภัทรมนตรี (2552) และพรพิมล นิลทจันทร์ (2549) ได้อธิบายว่า การสนับสนุนของคณะกรรมการและฝ่ายบริหารระดับสูง จะทำให้การกำหนดบทบาทและวัตถุประสงค์การตรวจสอบภายในครอบคลุมลักษณะงานตรวจสอบตามที่มาตรฐานการตรวจสอบสมัยใหม่กำหนดการสนับสนุนด้านงบประมาณและทรัพยากรที่จำเป็นในการตรวจสอบการติดตามผล และสั่งการแก้ไขตามรายงานการตรวจสอบภายใน การให้เวลาเข้าประชุมปรึกษาหารือกับหน่วยงานตรวจสอบและการใช้หน่วยงานตรวจสอบเป็นสถานฝึกอบรมผู้บริหารและบุคลากรสำคัญ ทำให้ภาพรวมของการดำเนินงานทางธุรกิจกิจการมีความชัดเจนขึ้น

ความเป็นอิสระของคณะกรรมการตรวจสอบและการตรวจสอบภายใน

คณะกรรมการตรวจสอบที่มีความรู้ความสามารถและมีความเป็นอิสระในการทำงาน จะช่วยส่งเสริมและสนับสนุนสภาพแวดล้อมการควบคุมภายในหน่วยงานให้ดียิ่งขึ้น ทั้งนี้ ความเป็นอิสระของคณะกรรมการตรวจสอบได้ถูกกล่าวไว้ในแนวปฏิบัติระบบการควบคุมภายในภาคราชการ กระทรวงการคลัง กรมบัญชีกลาง สำนักบัญชีและการตรวจสอบภายในยิ่งไปกว่านั้น อัจฉราร์ตน์ ลิทธิ (2553) และประทุม ภูพัฒน์ (2552) กล่าวว่า รายงานผลตรวจสอบภายในมีความน่าเชื่อถือ มีคุณภาพและเป็นที่ยอมรับของทั้งหน่วยงานภายในองค์กร และภายนอกองค์กรนั้น เกิดจากความเป็นอิสระของหน่วยงานตรวจสอบภายใน และจะส่งผลโดยตรงต่อประสิทธิภาพการตรวจสอบภายใน เนื่องจากผู้ตรวจสอบมิได้มีส่วนได้ส่วนเสียกับองค์กร นอกจากนี้ความเป็นอิสระในการปฏิบัติตามมาตรฐานวิชาชีพตรวจสอบภายใน ปราศจากการแทรกแซงในการกำหนดขอบเขตงานการปฏิบัติงานและการรายงานผลการตรวจสอบ ส่งเสริมให้เกิดกระบวนการกำกับดูแลกิจการที่ดีภายในองค์กรและสร้างความเชื่อมั่นให้แก่ผู้ถือหุ้นผู้มีส่วนได้เสียขององค์กร

ความพร้อมของระบบงานและสารสนเทศ

งานตรวจสอบเกี่ยวข้องกับการวิเคราะห์และประเมินผล องค์กรที่มีระบบงานและข้อมูลสารสนเทศที่พร้อมและมีการพัฒนาระบบให้สอดคล้องตอบสนองต่อความต้องการของผู้ใช้งานและการตรวจสอบภายในย่อมมีการพัฒนางานตรวจสอบได้รวดเร็วกว่าองค์กรที่ไม่มีระบบหรือมีระบบที่ล้าสมัย เมื่องานตรวจสอบต้องอาศัยหลักฐานข้อมูลเพื่อสนับสนุนและเพิ่มความเชื่อมั่น ทั้งที่เป็นข้อมูลทางการเงินการบัญชีหรือข้อมูลการปฏิบัติงานหรือข้อมูลอื่นๆที่เกี่ยวข้อง (อุษณา ภัทรมนตรี, 2550, น. 15-16) ดังนั้นการตรวจสอบภายในหากมีเครื่องมืออุปกรณ์ที่ทันสมัย และเพียงพอในการปฏิบัติงานก็จะช่วยให้การทำงานมีความสะดวกมากยิ่งขึ้นและข้อมูลสารสนเทศถือว่ามีความสำคัญต่อการตรวจสอบภายในเช่นกัน เพราะจะช่วยให้ได้รับข้อมูลที่รวดเร็ว และข้อมูลก็มีความน่าเชื่อถือ และเห็นว่าระบบสารสนเทศที่ใช้ภายในองค์กรควรสอดคล้องและเชื่อมโยงกับแผนงาน กระบวนการทำงานภายในองค์กรด้วย (อัจฉราร์ตน์ ลิทธิ, 2552, น. 49)

จริยธรรมและคุณธรรมของผู้ตรวจสอบภายใน

จริยธรรมการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน มาตรฐานการตรวจสอบภายในและจริยธรรมการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในของส่วนงานราชการ กรมบัญชีกลาง (2554) และจริยธรรมการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน ที่กล่าวไว้ใน แนวทางการประกันคุณภาพงานตรวจสอบภายในภาครัฐ พ.ศ. 2555 กรมบัญชีกลาง (2555) เพื่อเป็นการยกฐานะและศักดิ์ศรีของวิชาชีพตรวจสอบภายในให้ได้รับการยอมรับและยกย่องจากบุคคลทั่วไป รวมถึงการปฏิบัติหน้าที่ตรวจสอบภายในให้มีประสิทธิภาพ ผู้ตรวจสอบภายในจึงต้องประพฤติปฏิบัติตนในกรอบอันดีงามอันจะนำมาซึ่งความน่าเชื่อถือ ให้คำปรึกษาอย่างเที่ยงธรรม เป็นอิสระและเปี่ยมด้วยคุณภาพ ซึ่งผู้ตรวจสอบภายในควรประพฤติปฏิบัติตนตามกรอบจริยธรรมนั้นนอกจากการปฏิบัติตามจรรยาบรรณของข้าราชการและกฎหมายหรือระเบียบอื่นที่เกี่ยวข้อง ประกอบด้วย ความซื่อสัตย์ (Integrity) ความเที่ยงธรรม (Objectivity) การปกปิดความลับ (Confidentiality) และความสามารถในหน้าที่ (Competency) ผู้ตรวจสอบภายในจะนำความรู้ ทักษะ และประสบการณ์มาใช้ในการปฏิบัติงานอย่างเต็มที่

ความรู้ความเชี่ยวชาญในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน

กาญจนา พรหมเกิด (2546) กล่าวถึงคุณสมบัติของผู้ตรวจสอบภายในว่า จะต้องเป็นผู้ที่มีความรู้ความเข้าใจในพื้นฐาน หลักการเทคนิคการตรวจสอบและระบบการบริหารองค์การเป็นอย่างดี อีกทั้งสามารถปฏิบัติตามมาตรฐานการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน นอกจากนี้ความรู้ความเชี่ยวชาญเฉพาะเรื่องและการติดตามวิวัฒนาการ ความรู้ใหม่ ก็จำเป็นอย่างยิ่งสำหรับการพัฒนาตนเองและงานตรวจสอบภายในเฉพาะเรื่อง ซึ่ง พรพิมล นิลจันทร์ (2549) ก็ได้มีการศึกษาวิจัยเกี่ยวกับคุณสมบัติของผู้ตรวจสอบภายใน พบว่า คุณสมบัติของผู้ตรวจสอบภายในที่มีความสำคัญเป็นลำดับแรก คือ คุณสมบัติที่เกี่ยวกับการปฏิบัติหน้าที่ด้วยความระมัดระวัง รอบคอบ และใช้ทักษะเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพพึงปฏิบัติ มีความเข้าใจกรอบหน้าที่ความรับผิดชอบของตนเองในการปฏิบัติหน้าที่ และมีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับกฎระเบียบต่างๆ ของทางราชการ ผู้ตรวจสอบภายในสามารถปฏิบัติตามสิ่งต่างๆที่กำหนดไว้ในจรรยาบรรณจะทำให้เกิดความน่าเชื่อถือต่อผู้บริหารและผู้ที่เกี่ยวข้องได้เป็นอย่างดี ซึ่งสอดคล้องกับกรมบัญชีกลางกระทรวงการคลัง (2546) และสำนักงานข้าราชการพลเรือน (2545) อีกด้วย

มนุษยสัมพันธ์และการประสานงานของผู้ตรวจสอบภายใน

คุณสมบัติของผู้ตรวจสอบภายในเพื่อให้งานตรวจสอบภายในเป็นงานที่ต้องใช้ทั้งศาสตร์และศิลป์ในการตรวจสอบ ด้านศิลป์ผู้ตรวจสอบภายในต้องการการสื่อสารและมีมนุษยสัมพันธ์ที่ดี มีการให้คำปรึกษา ส่วนด้านศาสตร์ ผู้ตรวจสอบภายในจะต้องมีความรู้ ทักษะด้านการวิเคราะห์ การประเมินการบริหารจัดการ การปฏิบัติงานตรวจสอบภายในให้มีความสอดคล้องกับมาตรฐานและจรรยาบรรณแห่งวิชาชีพตรวจสอบภายใน เพื่อให้เกิดการยอมรับจากผู้ที่เกี่ยวข้องและบุคคลภายนอก (อุษณา ภัทรมนตรี, 2552) ซึ่งสอดคล้องกับคุณสมบัติของผู้ตรวจสอบภายในที่กล่าวไว้ในแนวปฏิบัติการตรวจสอบภายใน กลุ่มงานมาตรฐานด้านการตรวจสอบภายใน กรมบัญชีกลาง กระทรวงการคลัง (2546) เนื้อหาส่วนหนึ่งได้กล่าวไว้ว่า ผู้ตรวจสอบภายในต้องมีมนุษยสัมพันธ์ที่ดีวางตัวเป็นกลาง รู้จักกาลเทศะ ยึดมั่นในอุดมการณ์ หลักการที่ถูกต้อง กล้าแสดงความเห็นในสิ่งที่ได้วิเคราะห์และประเมินจากการตรวจสอบ

การยอมรับและความเข้าใจของหน่วยรับการตรวจ

หน่วยงานตรวจสอบต้องสร้างความสัมพันธ์อันดีต่อทุกหน่วยงานในองค์กร เพื่ออาศัยความสัมพันธอันดีสร้างความเข้าใจและการยอมรับของหน่วยรับตรวจต่อหน่วยงานตรวจสอบภายใน เพราะถึงแม้ฝ่ายบริหารจะได้กำหนดนโยบายที่ชัดเจนในเรื่องการตรวจสอบภายในก็อาจทำให้พนักงานในองค์กรซึ่งเป็นผู้รับการตรวจปฏิบัติตามอย่างไม่เต็มใจขัดไม่ได้ ซึ่งจะทำให้งานตรวจสอบภายในไม่ได้รับความร่วมมือ ไม่ให้ความช่วยเหลือไม่ว่าจะเป็นด้านข้อมูลหรือการปฏิบัติตามข้อเสนอแนะในรายงานผลการตรวจสอบ

ซึ่งงานตรวจสอบจะสูญเปล่า ไม่ได้ผล (ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, 2548) การตรวจสอบภายในต้องวัดผลการดำเนินงานจริงที่เกิดขึ้นเปรียบเทียบกับเกณฑ์ในการตรวจสอบที่ได้มีการตกลงกันไว้ล่วงหน้าเพื่อสร้างการยอมรับของทุกฝ่ายที่เกี่ยวข้องและนำวิธีการตรวจสอบแบบมีส่วนร่วมใช้อย่างเหมาะสมซึ่งเป็นเกณฑ์พื้นฐานในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในให้ประสบความสำเร็จ (อัจฉรารัตน์ ลิทธิ, 2552) วัฒนธรรมองค์การและความเข้าใจขององค์กรนั้นเป็นสิ่งสำคัญสำหรับผู้ตรวจสอบภายใน เนื่องจากการตรวจสอบเสร็จสิ้น ผู้ตรวจสอบภายในอาจมีข้อเสนอแนะในการปรับปรุงเปลี่ยนแปลงองค์การ ดังนั้นการเข้าใจของหน่วยรับการตรวจจึงเป็นสิ่งสำคัญอย่างยิ่ง (อุษณา ภัทรมนตรี, 2552)

วิธีดำเนินการวิจัย

ประชากรและกลุ่มตัวอย่างในงานวิจัย มุ่งเน้นด้านทัศนคติของผู้รับตรวจของสำนักงานหลักประกันสุขภาพแห่งชาติ จำนวน 830 คน วิธีการสุ่มตัวอย่างแบบง่าย (Simple Random Sampling) ในการศึกษาครั้งนี้ใช้สูตรของ Taro Yamane (1967) สำหรับการคำนวณกลุ่มตัวอย่าง ซึ่งคำนวณได้จำนวนตัวอย่าง 270 ตัวอย่าง ผู้วิจัยส่งแบบสอบถามทั้งหมด 830 ชุด และได้แบบสอบถามกลับคืนทั้งสิ้น 320 ชุด ผู้วิจัยคัดเลือกเฉพาะแบบสอบถามที่สมบูรณ์จำนวน 282 ชุด คิดเป็นร้อยละ 38.55 ของจำนวนแบบสอบถามที่ส่ง และนำมาใช้สำหรับการวิเคราะห์ข้อมูล

ผู้วิจัยใช้แบบสอบถามปลายปิด (Closed Form) แบบเลือกตอบ (Checklist) เป็นเครื่องมือในงานวิจัย ซึ่งผู้วิจัยกำหนดตัวเลือกไว้ โดยแบ่งเป็น 4 ส่วนดังนี้ ส่วนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม ส่วนที่ 2 ข้อมูลเกี่ยวกับองค์กร และหน่วยงานตรวจสอบภายใน ส่วนที่ 3 ข้อมูลองค์ประกอบเกี่ยวกับประสิทธิผลของการตรวจสอบภายใน และส่วนที่ 4 ข้อเสนอแนะอื่นๆ ทั้งนี้ ผู้วิจัยได้ทำการทดสอบแบบสอบถามก่อนการเก็บข้อมูลจริงโดยการส่งแบบสอบถามจำนวน 20 คน ให้ผู้เชี่ยวชาญทำการทดสอบ เพื่อตรวจสอบความเข้าใจเนื้อหาของแบบสอบถาม เมื่อตรวจสอบเสร็จสิ้นพบว่าไม่มีการแก้ไขใดๆ หลังจากนั้น ผู้วิจัยได้ทำการทดสอบความเชื่อมั่นของแบบสอบถามด้วย ค่าสัมประสิทธิ์แอลฟา (α) ของแต่ละองค์ประกอบ ซึ่งพบว่า องค์ประกอบด้านนโยบายระเบียบวิธีการแนวทางการตรวจสอบ ($\alpha=0.865$) ด้านการสนับสนุนของฝ่ายบริหาร ($\alpha=0.870$) ด้านความเป็นอิสระของคณะกรรมการตรวจสอบ ($\alpha=0.860$) ด้านความพร้อมของระบบงานและระบบสารสนเทศ ($\alpha=0.897$) ด้านจริยธรรมและคุณธรรมของผู้ตรวจสอบภายใน ($\alpha=0.900$) ความรู้ความเชี่ยวชาญในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน ($\alpha=0.910$) มนุษยสัมพันธ์และการประสานงานของผู้ตรวจสอบภายใน ($\alpha=0.891$) และด้านการยอมรับและเข้าใจของหน่วยรับตรวจ ($\alpha=0.878$) และค่าสัมประสิทธิ์แอลฟารวมของแบบสอบถาม ($\alpha=0.878$) ซึ่งแปลผลได้ว่า ความเชื่อมั่นของแบบสอบถามอยู่ในระดับที่สูง (ไซนส์ สกูลศรีประเสริฐ, 2556)

ผลการวิจัย

การวิเคราะห์องค์ประกอบเชิงยืนยันขององค์ประกอบการเพิ่มประสิทธิผลของการตรวจสอบภายใน ในมุมมองของผู้รับตรวจของสำนักงานหลักประกันสุขภาพแห่งชาติ มีจำนวน 8 องค์ประกอบ และมีตัวแปรที่สังเกตได้จำนวน 35 ตัวแปร ทั้งนี้ องค์ประกอบการเพิ่มประสิทธิผลของการตรวจสอบภายใน ในมุมมองของผู้รับตรวจของสำนักงานหลักประกันสุขภาพแห่งชาติ 8 องค์ประกอบ ประกอบด้วย 1) ด้านนโยบายระเบียบวิธีการแนวทางการตรวจสอบ 2) ด้านการสนับสนุนของฝ่ายบริหาร 3) ด้านความเป็นอิสระของคณะกรรมการตรวจสอบ 4) ความพร้อมของระบบงานและระบบสารสนเทศ 5) ด้านจริยธรรมและคุณธรรมของผู้ตรวจสอบภายใน 6) ด้านความรู้ความเชี่ยวชาญและทักษะการทำงานของ ผู้ตรวจสอบ 7) ด้านมนุษยสัมพันธ์และการประสานงานของผู้ตรวจสอบภายใน 8) ด้านความเข้าใจและการยอมรับของหน่วยรับตรวจ ทั้ง 8 องค์ประกอบ ผู้วิจัยได้ทดสอบความสมนัย (Good of Fit: GOF) โดยกำหนดค่าทางสถิติที่จะทดสอบทั้งสิ้น 6 เรื่อง ดังนี้ 1. ค่าไค-สแควร์และค่าองศาอิสระ ($\chi^2/df < 3$) 2. ค่า P-Value ($P > .05$) 3. ค่าดัชนีวัดความดีความกลมกลืน ($TLI \geq 0.95$) 4. ค่าดัชนีวัดระดับ

ความกลมกลืนเปรียบเทียบ ($CFI \geq 0.95$) 5. ค่ารากกำลังสองของความคลาดเคลื่อน ($RMSEA < 0.08$) และ 6. ค่า HOELTER (≥ 200) (Kumsuprom, 2010) ผลการทดสอบโมเดลทั้ง 8 องค์ประกอบ มีจะแจกแจงรายละเอียดดังนี้

องค์ประกอบที่ 1 ด้านนโยบายระเบียบวิธีการและแนวทางการตรวจสอบ ประกอบด้วย องค์การควรมีการจัดตั้งคณะกรรมการตรวจสอบ (Audit Committee) เพื่อเป็นกลไกสำคัญที่จะช่วยเสริมให้ระบบการตรวจสอบติดตามและประเมินผลมีความเข้มแข็งยิ่งขึ้น ($\lambda=0.61$, $R^2=0.37$, $P=0.000$) องค์การควรมีการจัดทำกฎบัตรการตรวจสอบภายใน (Internal Audit Charter) เพื่อกำหนดหน้าที่และความรับผิดชอบของงานตรวจสอบภายใน ($\lambda=0.72$, $R^2=0.52$, $P=0.000$) องค์การควรมีกำหนดนโยบาย ระเบียบปฏิบัติ ข้อกำหนดในด้านการตรวจสอบไว้อย่างชัดเจนและเป็นลายลักษณ์อักษร ($\lambda=0.80$, $R^2=0.64$, $P=0.000$) องค์การมีโครงสร้างหน่วยงานตรวจสอบภายในที่เป็นอิสระในการปฏิบัติงานให้เด่นชัด ($\lambda=0.71$, $R^2=0.51$, $P=0.000$) และองค์การควรมีการวางระบบการควบคุมภายในและการตรวจสอบภายในไว้อย่างเด่นชัด ($\lambda=0.84$, $R^2=0.71$, $P=0.000$) ทั้งนี้ จากการวิเคราะห์หองค์ประกอบเชิงยืนยัน แล้วพบว่า องค์ประกอบด้านนโยบายระเบียบวิธีการและแนวทางการตรวจสอบ มีค่า $\chi^2/df = 0.652$, $P\text{-value} = 0.625$, $TLI = 1.000$, $CFI = 1.000$, $RMSEA = 0.000$, $HOELTER (P=0.05) = 1023$ ซึ่งถือว่า ตัวแปรทุกตัวมีความกลมกลืนกัน และสามารถอธิบายองค์ประกอบด้านนี้ได้ตั้งแต่ 37%-71%

องค์ประกอบที่ 2 ด้านการสนับสนุนของฝ่ายบริหารประกอบด้วย ฝ่ายบริหารควรสนับสนุนงบประมาณและทรัพยากรที่เพียงพอ เช่น ข้อมูล สถานที่ เวลาในการตรวจสอบ บุคลากรที่เพียงพอ ($\lambda=0.64$, $R^2=0.41$, $P=0.000$) ฝ่ายบริหารควรเข้าร่วมประชุมหารือแนวทางการตรวจสอบกับหน่วยงานตรวจสอบภายใน เพื่อให้ได้ข้อเสนอแนะการปรับแก้ไขการตรวจสอบภายใน ($\lambda=0.85$, $R^2=0.73$, $P=0.000$) ฝ่ายบริหารควรส่งเสริมให้ผู้รับตรวจมีความเข้าใจที่ถูกต้องต่อการปฏิบัติงาน ซึ่งลักษณะงานจะเป็นการแนะนำการตรวจสอบแก่หน่วยรับตรวจที่ไม่ใช่การจับผิด ($\lambda=0.84$, $R^2=0.70$, $P=0.000$) และฝ่ายบริหารควรให้ผู้ตรวจสอบภายใน ได้รับข้อมูลข่าวสารทันต่อเหตุการณ์รวมทั้งได้รับข้อมูลการประชุมระดับผู้บริหารเกี่ยวกับกำหนดแผน หรือนโยบายการบริหาร หรือปรับปรุงเปลี่ยนแปลงแผนงาน ($\lambda=0.86$, $R^2=0.74$, $P=0.000$) ทั้งนี้ จากการวิเคราะห์หองค์ประกอบเชิงยืนยันแล้วพบว่า องค์ประกอบด้านการสนับสนุนของฝ่ายบริหาร มีค่า $\chi^2/df = 1.245$, $P\text{-value} = 0.288$, $TLI = 0.998$, $CFI = 0.999$, $RMSEA = 0.03$, $HOELTER (P=0.05) = 676$ ซึ่งถือว่าตัวแปรทุกตัวมีความกลมกลืนกัน และสามารถอธิบายองค์ประกอบด้านนี้ได้ตั้งแต่ 41%-74%

องค์ประกอบที่ 3 ด้านความเป็นอิสระของคณะกรรมการตรวจสอบ ประกอบด้วย คณะกรรมการตรวจสอบภายในควรส่งเสริมให้คุณภาพของงานตรวจสอบภายในดีขึ้น ($\lambda=0.75$, $R^2=0.56$, $P=0.000$) คณะกรรมการตรวจสอบควรมีความเป็นอิสระ ($\lambda=0.77$, $R^2=0.59$, $P=0.000$) คณะกรรมการตรวจสอบภายในควรมีส่วนร่วมพิจารณาผลการดำเนินงานของฝ่ายตรวจสอบภายใน ($\lambda=0.90$, $R^2=0.81$, $P=0.000$) และคณะกรรมการตรวจสอบภายในควรมีการแสดงความเห็นในรายงานการตรวจสอบต่อคณะกรรมการบริหารเพื่อให้หน่วยรับตรวจปฏิบัติตาม ($\lambda=0.71$, $R^2=0.50$, $P=0.000$) ทั้งนี้ จากการวิเคราะห์หองค์ประกอบเชิงยืนยัน แล้วพบว่า องค์ประกอบด้านความเป็นอิสระ ของคณะกรรมการตรวจสอบ มีค่า $\chi^2/df = 0.629$, $P\text{-value} = 0.533$, $TLI = 1.004$, $CFI = 1.000$, $RMSEA = 0.000$, $HOELTER (P=0.05) = 1340$ ซึ่งถือว่าตัวแปรทุกตัวมีความกลมกลืนกัน และสามารถอธิบายองค์ประกอบด้านนี้ได้ตั้งแต่ 56%-81%

องค์ประกอบที่ 4 ด้านความพร้อมของระบบงานและระบบสารสนเทศ ประกอบด้วย หน่วยรับตรวจควรมีระบบสารสนเทศและระบบงานที่มีความพร้อมต่อการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน ($\lambda=0.88$, $R^2=0.77$, $P=0.000$) หน่วยรับตรวจควรมีการพัฒนาเพื่อให้สอดคล้องต่อความต้องการของผู้ใช้งานและการตรวจสอบภายใน ($\lambda=0.89$, $R^2=0.80$, $P=0.000$) หน่วยรับตรวจควรมีระบบสารสนเทศที่สามารถสนับสนุนการทำงานตรวจสอบภายในได้อย่างเพียงพอ ($\lambda=0.82$, $R^2=0.67$, $P=0.000$) และหน่วยรับตรวจควรมีเครื่องมืออุปกรณ์ด้านสารสนเทศที่เพียงพอต่อการปฏิบัติงาน ($\lambda=0.73$, $R^2=0.53$, $P=0.000$) ทั้งนี้

จากการวิเคราะห์องค์ประกอบเชิงยืนยัน แล้วพบว่า องค์ประกอบด้านความพร้อมของระบบงานและระบบสารสนเทศมีค่า $\chi^2/df = 1.198$, $P\text{-value} = 0.302$, $TLI = 0.998$, $CFI = 0.999$, $RMSEA = 0.27$, $HOELTER (P=0.05) = 703$ ซึ่งถือว่าตัวแปรทุกตัวมีความกลมกลืนกัน และสามารถอธิบายองค์ประกอบด้านนี้ได้ตั้งแต่ 53%-80%

องค์ประกอบที่ 5 ด้านจริยธรรมและคุณธรรมของผู้ตรวจสอบภายใน ประกอบด้วย ผู้ตรวจสอบภายในควรมีความซื่อสัตย์ สุจริต โปร่งใส ($\lambda=0.88$, $R^2=0.73$, $P=0.000$) ผู้ตรวจสอบภายในควรมีความเป็นอิสระในการปฏิบัติงาน ($\lambda=0.90$, $R^2=0.80$, $P=0.000$) ผู้ตรวจสอบภายในควรแสดงความเที่ยงธรรมในการรวบรวม ประเมิน และสื่อสาร ข้อมูลเกี่ยวกับกิจกรรมหรือกระบวนการที่ตรวจสอบอย่างเป็นกลาง ไม่ลำเอียง และไม่ปล่อยให้อคติหรือบุคคลอื่นมีอิทธิพลเหนือการประเมิน ($\lambda=0.77$, $R^2=0.59$, $P=0.000$) และผู้ตรวจสอบควรมีความเคารพในสิทธิและคุณค่าของผู้เป็นเจ้าของข้อมูลที่ได้รับทราบจากการปฏิบัติงาน และไม่เปิดเผยข้อมูลโดยไม่ได้รับอนุญาตจากผู้ที่มีอำนาจหน้าที่โดยตรงเสียก่อน ยกเว้นในกรณีที่มีพันธะในแง่ของงานอาชีพและเกี่ยวข้องกับกฎหมายเท่านั้น ($\lambda=0.74$, $R^2=0.55$, $P=0.000$) ทั้งนี้ จากการวิเคราะห์องค์ประกอบเชิงยืนยัน แล้วพบว่า องค์ประกอบด้านจริยธรรมและคุณธรรมของผู้ตรวจสอบภายในมีค่า $\chi^2/df = 0.188$, $P\text{-value} = 0.665$, $TLI = 1.007$, $CFI = 1.000$, $RMSEA = 0.000$, $HOELTER (P=0.05) = 5750$ ซึ่งถือว่า ตัวแปรทุกตัวมีความกลมกลืนกัน และสามารถอธิบายองค์ประกอบด้านนี้ได้ตั้งแต่ 53%-80%

องค์ประกอบที่ 6 ด้านความรู้ความเชี่ยวชาญและทักษะการทำงานของผู้ตรวจสอบภายใน ประกอบด้วย ผู้ตรวจสอบภายในควรมีความเชี่ยวชาญในหลักวิชาพื้นฐานที่จำเป็นต่อการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน เช่น การบัญชี เศรษฐศาสตร์กฎหมาย ($\lambda=0.92$, $R^2=0.84$, $P=0.000$) ผู้ตรวจสอบภายในควรมีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับนโยบาย ระเบียบข้อบังคับที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติขององค์กรทั้งจากภายในและภายนอกองค์กร ($\lambda=0.86$, $R^2=0.75$, $P=0.000$) ผู้ตรวจสอบภายในควรมีความเข้าใจในระบบการควบคุมคุณภาพ และมีการเสนอแนะทางในการควบคุมคุณภาพที่สอดคล้องกับสถานการณ์ในการทำงานปัจจุบัน ($\lambda=0.87$, $R^2=0.76$, $P=0.000$) ผู้ตรวจสอบภายในควรเข้าใจในบริบทของตนเองและเข้าใจรอบหน้าที่และความรับผิดชอบในการปฏิบัติหน้าที่ ($\lambda=0.69$, $R^2=0.47$, $P=0.000$) และผู้ตรวจสอบภายในควรมีความรู้พื้นฐานอื่น เช่น พาณิชย คอมพิวเตอร์, สถิติวิเคราะห์ ($\lambda=0.65$, $R^2=0.42$, $P=0.03$) ทั้งนี้ จากการวิเคราะห์องค์ประกอบเชิงยืนยัน แล้วพบว่า องค์ประกอบด้านความรู้ความเชี่ยวชาญและทักษะการทำงานของผู้ตรวจสอบภายใน มีค่า $\chi^2/df = 2.499$, $P\text{-value} = 0.058$, $TLI = 0.985$, $CFI = 0.1.000$, $RMSEA = 0.073$, $HOELTER (P=0.05) = 392$ ซึ่งถือว่าตัวแปรทุกตัวมีความกลมกลืนกัน และสามารถอธิบายองค์ประกอบด้านนี้ได้ตั้งแต่ 42%-84%

องค์ประกอบที่ 7 ด้านมนุษยสัมพันธ์และการประสานงานของผู้ตรวจสอบภายใน ประกอบด้วย ผู้ตรวจสอบภายในควรมีมนุษยสัมพันธ์ที่ดี สามารถสื่อสารเพื่อนร่วมงานหน่วยงานรับการตรวจและฝ่ายบริหาร เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์การปฏิบัติงาน ($\lambda=0.82$, $R^2=0.67$, $P=0.000$) ผู้ตรวจสอบภายในควรเปิดโอกาสให้หน่วยรับตรวจชี้แจงข้อเท็จจริงก่อนสรุปผลและรายงานผลการตรวจสอบ ($\lambda=0.80$, $R^2=0.64$, $P=0.000$) ผู้ตรวจสอบภายในติดตามผลของการตรวจสอบอยู่เป็นประจำ ผู้ตรวจสอบภายในติดตามผลของการตรวจสอบอยู่เป็นประจำ ($\lambda=0.77$, $R^2=0.59$, $P=0.000$) ผู้ตรวจสอบภายในสามารถสื่อสารให้ผู้รับการตรวจสอบภายในเข้าใจตรงตามที่ต้องการและครอบคลุมเนื้อหา ทั้งด้านวาจา ลายลักษณ์อักษร ($\lambda=0.80$, $R^2=0.65$, $P=0.000$) ผู้ตรวจสอบภายในรับฟังคำชี้แจงหรือแสดงความคิดเห็นเกี่ยวกับปัญหาข้อขัดข้องของหน่วยรับตรวจ ($\lambda=0.76$, $R^2=0.58$, $P=0.000$) ทั้งนี้ จากการวิเคราะห์องค์ประกอบเชิงยืนยัน แล้วพบว่า องค์ประกอบด้านมนุษยสัมพันธ์และการประสานงานของผู้ตรวจสอบภายใน มีค่า $\chi^2/df = 1.599$, $P\text{-value} = 0.157$, $TLI = 0.992$, $CFI = 0.996$, $RMSEA = 0.046$, $HOELTER (P=0.05) = 390$ ซึ่งถือว่าตัวแปรทุกตัวมีความกลมกลืนกัน และสามารถอธิบายองค์ประกอบด้านนี้ได้ตั้งแต่ 58%-67%

องค์ประกอบที่ 8 ด้านความเข้าใจและการยอมรับของหน่วยรับตรวจ ประกอบด้วย ผู้ตรวจสอบภายในควรมีการแจ้งกำหนดการและวัตถุประสงค์ของตรวจสอบภายในให้หน่วยรับตรวจทราบเป็นระยะ

เวลาอันสมควรก่อนที่ผู้ตรวจสอบภายในจะเข้าตรวจ ($\lambda=0.81$, $R^2=0.65$, $P=0.000$) ผู้ตรวจสอบภายในควรอธิบายเรื่องที่ตรวจสอบให้กับหน่วยรับตรวจให้เข้าใจและยอมรับได้ ($\lambda=0.84$, $R^2=0.71$, $P=0.000$) ผู้ตรวจสอบภายในควรอธิบายถึงแนวทางแก้ไขในเรื่องที่ต้องมีการปรับปรุงแก้ไขให้หน่วยรับตรวจยอมรับและปรับปรุงแก้ไข ($\lambda=0.80$, $R^2=0.64$, $P=0.000$) และผู้ตรวจสอบภายในควรให้คำปรึกษาและเสนอแนะแนวทางแก้ไขแก่หน่วยรับตรวจอย่างสร้างสรรค์ ($\lambda=0.76$, $R^2=0.58$, $P=0.000$) ทั้งนี้ จากการวิเคราะห์องค์ประกอบเชิงยืนยัน แล้วพบว่า องค์ประกอบด้านความเข้าใจและการยอมรับของหน่วยรับตรวจ มีค่า $\chi^2/df = 0.925$, $P\text{-value} = 0.396$, $TLI = 1.001$, $CFI = 1.000$, $RMSEA = 0.000$, $HOELTER (P=0.05) = 910$ ซึ่งถือว่าตัวแปรทุกตัวมีความกลมกลืนกัน และสามารถอธิบายองค์ประกอบด้านนี้ได้ตั้งแต่ 58%-71%

การอภิปรายผลการวิจัย

จากผลการวิเคราะห์องค์ประกอบเชิงยืนยัน ของการเพิ่มประสิทธิผลของการตรวจสอบภายในในมุมมองของผู้รับตรวจของสำนักงานหลักประกันสุขภาพแห่งชาติ จะอภิปรายผลการวิจัยได้ดังนี้

องค์ประกอบที่ 1 นโยบายระเบียบวิธีการแนวทางการตรวจสอบ จากผลของการศึกษาค้นคว้านี้จะพบว่า องค์ประกอบ นโยบายระเบียบวิธีการแนวทางการตรวจสอบ เป็นองค์ประกอบหนึ่งที่สำคัญของการเพิ่มประสิทธิผลของการตรวจสอบภายใน ในมุมมองของผู้รับตรวจของสำนักงานหลักประกันสุขภาพแห่งชาติ องค์การควรมีการวางระบบการควบคุมภายในและการตรวจสอบภายในไว้อย่างเด่นชัด องค์การควรมีการกำหนดนโยบาย ระเบียบปฏิบัติ ข้อกำหนดในด้าน การตรวจสอบไว้อย่างชัดเจนและเป็นลายลักษณ์อักษร ตามมาด้วย องค์การมีการจัดทำกฎบัตรการตรวจสอบภายใน (Internal Audit Charter) เพื่อกำหนดหน้าที่และความรับผิดชอบของงานตรวจสอบภายใน องค์การควรมีโครงสร้างหน่วยงานตรวจสอบภายในที่เป็นอิสระในการปฏิบัติงานให้เห็นเด่นชัด และองค์การควรมีการจัดตั้งคณะกรรมการตรวจสอบ (Audit Committee) เพื่อเป็นกลไกสำคัญที่จะช่วยเสริมให้ระบบการตรวจสอบติดตามและประเมินผลมีความเข้มแข็งยิ่งขึ้น สอดคล้องกับงานวิจัย ผงศักดิ์ หมวดสง (2538) สุทธิเดช กอศิริพร (2533) และ อัจฉรรัตน์ ลิทธิ (2553) ได้ระบุไว้ว่า นโยบายการตรวจสอบต้องมีการส่งเสริมสนับสนุนให้มีการบริหารงานอย่างมีประสิทธิภาพ สร้างความเข้าใจอันดีระหว่างผู้ตรวจสอบภายในกับผู้รับตรวจ และผู้ที่เกี่ยวข้องกับการบริหารงาน และต้องกำหนดวัตถุประสงค์ในการตรวจสอบให้ชัดเจนและครอบคลุมงานที่ทำทุกส่วน เพื่อสร้างความชัดเจนในการปฏิบัติงานตรวจสอบ

องค์ประกอบที่ 2 การสนับสนุนของฝ่ายบริหาร จากผลการศึกษาครั้งนี้พบว่า องค์ประกอบ การสนับสนุนของฝ่ายบริหาร เป็นองค์ประกอบที่สำคัญของการเพิ่มประสิทธิผลของการตรวจสอบภายใน ในมุมมองของผู้รับตรวจของสำนักงานหลักประกันสุขภาพแห่งชาติ ได้แก่ ฝ่ายบริหารให้ผู้ตรวจสอบภายในได้รับข้อมูลข่าวสารทันต่อเหตุการณ์รวมทั้งได้รับข้อมูลการประชุมระดับผู้บริหารเกี่ยวกับกำหนดแผนหรือนโยบายการบริหารหรือปรับปรุงเปลี่ยนแปลงแผนงาน รองลงมาฝ่ายบริหารร่วมประชุมหารือแนวทางการตรวจสอบกับหน่วยงานตรวจสอบภายใน เพื่อให้ได้ข้อเสนอแนะแนวทางการปรับปรุงแก้ไขการตรวจสอบภายใน ถัดมาฝ่ายบริหารส่งเสริมให้ผู้รับตรวจมีความเข้าใจที่ถูกต้องต่อการปฏิบัติงาน ซึ่งลักษณะงานจะเป็นการแนะนำการตรวจสอบแก่หน่วยรับตรวจที่ไม่ใช่การจับผิด คณะผู้น้อยสุดคือฝ่ายบริหารสนับสนุนงบประมาณและทรัพยากรที่เพียงพอ เช่น ข้อมูล สถานที่ เวลาในการตรวจสอบ บุคลากรที่เพียงพอ เป็นต้น สอดคล้องกับงานวิจัย อัจฉรรัตน์ ลิทธิ (2553) พรพิมล นิลจันทร์ (2549) และอุษณา ภัทรมนตรี (2552) ได้ระบุไว้ว่า การสนับสนุนของคณะกรรมการและฝ่ายบริหารระดับสูง งานตรวจสอบจะพัฒนาไปในทิศทางใดต้องมาจากการสนับสนุนด้านงานตรวจสอบภายในต่างๆ ให้มีความชัดเจนและครอบคลุมส่วนงาน เพราะจะเป็นตัวที่กำหนดทิศทาง และเป้าหมายในการทำงาน และในกฎบัตรการตรวจสอบภายใน (Internal Audit Charter) พร้อมทั้งกฎบัตรคณะกรรมการตรวจสอบ (Audit Committee Charter) ให้ชัดเจน เพื่อแสดงว่ามีระบบการกำกับดูแลและการควบคุมภายในที่ดีมีคุณภาพ เสริมสร้างการทำงานที่มีประสิทธิภาพ ส่งผลต่อการควบคุมภายใน การบริหารความเสี่ยง และการตรวจสอบภายในให้มีประสิทธิภาพและประสิทธิผล

องค์ประกอบที่ 3 ความเป็นอิสระของคณะกรรมการตรวจสอบ จากผลการศึกษาครั้งนี้พบว่า องค์ประกอบความเป็นอิสระของคณะกรรมการตรวจสอบ เป็นอีกหนึ่งองค์ประกอบที่มีความสำคัญของการเพิ่มประสิทธิภาพของการตรวจสอบภายใน ในมุมมองของผู้รับตรวจของสำนักงานหลักประกันสุขภาพแห่งชาติ ได้แก่ คณะกรรมการตรวจสอบภายในมีส่วนในการพิจารณาผลการดำเนินงานของฝ่ายตรวจสอบภายในมีคะแนนสูงสุด รองลงมา คณะกรรมการตรวจสอบมีความเป็นอิสระ และคณะกรรมการตรวจสอบภายในสามารถส่งเสริมให้คุณภาพของงานตรวจสอบภายในดีขึ้น คณะกรรมการตรวจสอบภายในมีการแสดงความเห็นจากรายงานตรวจสอบต่อคณะกรรมการบริหารเพื่อให้หน่วยรับตรวจปฏิบัติตาม ตามลำดับ สอดคล้องกับงานวิจัยของ อัจฉรวรัตน์ ลิทธิ (2553), ประทุมภูพัฒน์ (2552) และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (2555) ซึ่งได้กล่าวไว้ว่า คณะกรรมการตรวจสอบควรมีความเป็นอิสระในการทำงานเพื่อส่งเสริมและสนับสนุนสภาพแวดล้อมการควบคุมภายในหน่วยงานให้ดียิ่งขึ้น บทบาท หน้าที่ และความรับผิดชอบของคณะกรรมการ

องค์ประกอบที่ 4 ความพร้อมของระบบงานและระบบสารสนเทศ จากผลการศึกษาครั้งนี้ พบว่า องค์ประกอบความพร้อมของระบบงานและระบบสารสนเทศเป็นองค์ประกอบที่สำคัญของการเพิ่มประสิทธิภาพของการตรวจสอบภายใน ในมุมมองของผู้รับตรวจของสำนักงานหลักประกันสุขภาพแห่งชาติ ได้แก่ หน่วยรับตรวจมีการพัฒนาระบบให้สอดคล้องต่อความต้องการของผู้ใช้งานและการตรวจสอบภายในมีคะแนนสูงสุด รองลงมาหน่วยรับตรวจมีระบบสารสนเทศและระบบงานที่มีความพร้อมต่อการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน และหน่วยรับตรวจมีระบบสารสนเทศที่สามารถสนับสนุนการทำงานตรวจสอบภายในได้อย่างเพียงพอ สุดท้ายหน่วยรับตรวจมีเครื่องมืออุปกรณ์ด้านสารสนเทศที่เพียงพอต่อการปฏิบัติงาน สอดคล้องกับงานวิจัยของ อุษณา ภัทรมนตรี (2550) และอัจฉรวรัตน์ ลิทธิ (2553) ได้ระบุไว้ว่า องค์การที่มีระบบงานและข้อมูลสารสนเทศที่พร้อมและมีการพัฒนาระบบให้สอดคล้องตอบสนองต่อความต้องการของผู้ใช้งานและการตรวจสอบภายในย่อมมีการพัฒนางานตรวจสอบได้รวดเร็วกว่าองค์การที่ไม่มีระบบหรือมีระบบที่ล้าสมัย

องค์ประกอบที่ 5 จริยธรรมและคุณธรรมของผู้ตรวจสอบภายใน จากผลการศึกษาครั้งนี้ พบว่า องค์ประกอบจริยธรรมและคุณธรรมของผู้ตรวจสอบภายในเป็นองค์ประกอบที่สำคัญของการเพิ่มประสิทธิภาพของการตรวจสอบภายใน ในมุมมองของผู้รับตรวจของสำนักงานหลักประกันสุขภาพแห่งชาติ ได้แก่ ผู้ตรวจสอบภายในมีความเป็นอิสระในการปฏิบัติงานมีคะแนนสูงสุด รองลงมา ผู้ตรวจสอบภายในต้องมีความซื่อสัตย์ สุจริต โปร่งใส และผู้ตรวจสอบภายในแสดงความเที่ยงธรรม ในการรวบรวม ประเมิน และสื่อสาร ข้อมูลเกี่ยวกับกิจกรรมหรือกระบวนการที่ตรวจสอบอย่างเป็นกลาง ไม่ลำเอียง และไม่ปล่อยให้อคติหรือบุคคลอื่นมีอิทธิพลเหนือการประเมิน คะแนนน้อยสุดคือผู้ตรวจสอบมีความเคารพในสิทธิและคุณค่าของผู้เป็นเจ้าของข้อมูลที่ได้รับทราบจากการปฏิบัติงานและไม่เปิดเผยข้อมูลโดยไม่ได้รับอนุญาตจากผู้ที่มีอำนาจหน้าที่โดยตรงเสียก่อน ยกเว้นในกรณีที่มีพันธะในแง่ของงานอาชีพและเกี่ยวข้องกับกฎหมายเท่านั้นสอดคล้องกับพรพิมล นัลทจันทร์ (2549) และกรมบัญชีกลาง (2554) ได้กล่าวไว้ว่า เพื่อเป็นการยกฐานะและศักดิ์ศรีของวิชาชีพตรวจสอบภายในให้ได้รับการยอมรับจากผู้ตรวจสอบภายในจึงต้องประพฤติปฏิบัติตนในกรอบอันดีงามอันจะนำมาซึ่งความน่าเชื่อถือ ให้คำปรึกษาอย่างเที่ยงธรรมเป็นอิสระและเปี่ยมด้วยคุณภาพซึ่งถือเป็นแนวปฏิบัติของผู้ตรวจสอบภายใน (กรมบัญชีกลาง, 2555)

องค์ประกอบที่ 6 ความรู้ความเชี่ยวชาญและทักษะการทำงานของผู้ตรวจสอบภายใน จากผลการศึกษาครั้งนี้พบว่า ความรู้ความเชี่ยวชาญและทักษะการทำงานของผู้ตรวจสอบภายในเป็นอีกหนึ่งที่มีความสำคัญ ของการเพิ่มประสิทธิภาพของการตรวจสอบภายใน ในมุมมองของผู้รับตรวจของสำนักงานหลักประกันสุขภาพแห่งชาติ ได้แก่ ผู้ตรวจสอบภายในมีความเชี่ยวชาญในหลักวิชาพื้นฐานที่จำเป็นต่อการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน เช่น การบัญชี เศรษฐศาสตร์กฎหมายมีคะแนนสูงสุด รองลงมา ผู้ตรวจสอบภายในมีความเข้าใจในระบบการควบคุมคุณภาพ และมีการเสนอแนวทางในการควบคุมคุณภาพที่สอดคล้องกับสถานการณ์ในการทำงานปัจจุบัน และ ผู้ตรวจสอบภายในมีความรู้ ความเข้าใจ เกี่ยวกับนโยบายระเบียบข้อบังคับที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติขององค์กรทั้งจากภายในและภายนอกองค์กร ผู้ตรวจสอบภายในเข้าใจในบริบทของตนเองและเข้าใจกรอบหน้าที่และความรับผิดชอบในการปฏิบัติหน้าที่ คะแนนน้อยสุด

ผู้ตรวจสอบภายในมีความรู้พื้นฐานอื่น เช่น พาณิชย คอมพิวเตอร์ สถิติวิเคราะห์ เป็นต้นสอดคล้องกับงานวิจัยของ กาญจนา พรหมเกิด (2546) พรพิมล นิลทจันทร์ (2549) และกรมบัญชีกลาง กระทรวงการคลัง (2546) กล่าวว่า ผู้ที่จะเป็นผู้ตรวจสอบภายในที่ดีจะต้องเป็นบุคคลที่มีความรอบรู้ในวิชาชีพและมีพื้นฐานความรู้ที่จำเป็นเพื่อใช้สำหรับการตรวจสอบภายใน

องค์ประกอบที่ 7 มนุษยสัมพันธ์และการประสานงานของผู้ตรวจสอบภายใน จากผลการศึกษาครั้งนี้พบว่า องค์ประกอบมนุษยสัมพันธ์และการประสานงานของผู้ตรวจสอบภายใน เป็นองค์ประกอบที่สำคัญของการเพิ่มประสิทธิผลของการตรวจสอบภายใน ในมุมมองของผู้รับตรวจของสำนักงานหลักประกันสุขภาพแห่งชาติ ได้แก่ ผู้ตรวจสอบภายในมีมนุษยสัมพันธ์ที่ดี สามารถสื่อสารเพื่อร่วมงานหน่วยงานรับการตรวจและฝ่ายบริหาร เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์การปฏิบัติงานได้คะแนนสูงสุด รองลงมา ผู้ตรวจสอบภายในสามารถสื่อสารให้ผู้รับการตรวจสอบภายในเข้าใจตรงตามที่ต้องการและครอบคลุมเนื้อหา ทั้งด้านวาจา ลายลักษณ์อักษร และผู้ตรวจสอบภายในเปิดโอกาสให้หน่วยรับตรวจชี้แจงข้อเท็จจริงก่อนสรุปผลและรายงานผลการตรวจสอบ ผู้ตรวจสอบภายในติดตามผลของการตรวจสอบอยู่เป็นประจำ คะแนนน้อยสุด ผู้ตรวจสอบภายในรับฟังคำชี้แจงหรือแสดงความคิดเห็นเกี่ยวกับปัญหาข้อขัดข้องของหน่วยรับตรวจสอดคล้องกับงานวิจัย อุษณา ภัทรมนตรี (2552) และ กรมบัญชีกลาง กระทรวงการคลัง (2546) ได้กล่าวไว้ว่า งานตรวจสอบภายในเป็นงานที่ต้องใช้ทั้งศาสตร์และศิลป์ในการตรวจสอบ ด้านศิลป์ ผู้ตรวจสอบภายในต้องการการสื่อสารและมีมนุษยสัมพันธ์ที่ดี วางตัวเป็นกลาง รู้จักกาลเทศะ ยึดมั่นในอุดมการณ์หลักการที่ถูกต้อง มีการให้คำปรึกษา กล้าแสดงความคิดเห็นในสิ่งที่ได้วิเคราะห์ และประเมินการตรวจสอบ ส่วนด้านศาสตร์ ผู้ตรวจสอบภายในจะต้องมีความรู้ ทักษะด้านการวิเคราะห์ การประเมินการบริหารจัดการ การปฏิบัติงานตรวจสอบภายในให้มีความสอดคล้องกับมาตรฐาน และจรรยาบรรณแห่งวิชาชีพตรวจสอบภายใน เพื่อให้เกิดการยอมรับ

องค์ประกอบที่ 8 ความเข้าใจและการยอมรับของหน่วยรับตรวจ จากผลการศึกษาครั้งนี้ พบว่า องค์ประกอบความเข้าใจและการยอมรับของหน่วยรับตรวจเป็นองค์ประกอบที่สำคัญของการเพิ่มประสิทธิผลของการตรวจสอบภายใน ในมุมมองของผู้รับตรวจของสำนักงานหลักประกันสุขภาพแห่งชาติ ได้แก่ ผู้ตรวจสอบภายในสามารถอธิบายเรื่องที่ตรวจสอบให้กับหน่วยรับตรวจให้เข้าใจและยอมรับได้ มีคะแนนสูงสุด รองลงมา มีการแจ้งกำหนดการและวัตถุประสงค์ของตรวจสอบภายในให้หน่วยรับตรวจทราบเป็นระยะเวลาอันสมควรก่อนที่ผู้ตรวจสอบภายในจะเข้าตรวจ และผู้ตรวจสอบภายในสามารถอธิบายถึงแนวทางแก้ไขในเรื่องที่ต้องมีการปรับปรุงแก้ไขให้หน่วยรับตรวจยอมรับและปรับปรุงแก้ไข คะแนนน้อยสุด ผู้ตรวจสอบภายในมีการให้คำปรึกษาและเสนอแนะแนวทางแก้ไขแก่หน่วยรับตรวจอย่างสร้างสรรค์ สอดคล้องกับงานวิจัย อัจฉรารัตน์ ลิทธิ (2553) อุษณา ภัทรมนตรี (2552) และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (2548) ได้กล่าวไว้ว่า หน่วยงานตรวจสอบต้องสร้างความสัมพันธ์อันดีต่อทุกหน่วยงานในองค์กร เพื่ออาศัยความสัมพันธ์อันดีสร้างความเข้าใจและการยอมรับของหน่วยรับตรวจต่อหน่วยงานตรวจสอบภายในเพราะถึงแม้ฝ่ายบริหารจะได้กำหนดนโยบายที่ชัดเจนในเรื่องการตรวจสอบภายในก็อาจทำให้พนักงานในองค์กรซึ่งเป็นผู้รับการตรวจปฏิบัติตามอย่างไม่เต็มใจขัดไม่ได้ ซึ่งจะทำให้งานตรวจสอบภายในไม่ได้รับความร่วมมือ ไม่ให้ความช่วยเหลือไม่จะเป็นด้านข้อมูลหรือการปฏิบัติตามข้อเสนอแนะในรายงานผลการตรวจสอบ จะถือเป็นการสูญเสียเปล่า

ข้อจำกัดในการวิจัย

1. ขอบเขตครอบคลุมเฉพาะผู้รับตรวจของสำนักงานหลักประกันสุขภาพแห่งชาติเท่านั้น
2. ผลของงานวิจัยดังกล่าวเป็นการศึกษาในมุมมองของผู้รับตรวจที่มีความคาดหวังเกี่ยวกับแนวทางการควบคุมภายในที่มีประสิทธิภาพเท่านั้น

ข้อเสนอแนะในการวิจัย

1. ผู้มีส่วนเกี่ยวข้องอาจนำผลของงานวิจัยนี้ไปเป็นแนวทางในการพัฒนาการเพิ่มประสิทธิภาพของการตรวจสอบภายใน ในมุมมองของผู้รับตรวจของสำนักงานหลักประกันสุขภาพแห่งชาติ ดังนี้
2. การวิจัยในหัวข้อ การเพิ่มประสิทธิภาพของการตรวจสอบภายใน ในมุมมองของผู้รับตรวจของสำนักงานหลักประกันสุขภาพแห่งชาติ เป็นการศึกษาในมุมมองของกลุ่มตัวอย่างเดียว คือ ในมุมมองของหน่วยรับตรวจ ในการวิจัยครั้งต่อไปผู้วิจัยท่านอื่นอาจขยายขอบเขตไปในมุมมองของผู้ที่มีส่วนเกี่ยวข้องอื่น เช่น หน่วยบริการ องค์การบริหารส่วนตำบล เป็นต้น
3. ผู้ทำการวิจัยพบว่า ตัวแปรบางตัวที่ใช้ในการศึกษาไม่ได้วัดในเชิงลึก ปัจจัยที่ใช้ในการศึกษาอาจยังไม่เพียงพอ ควรเพิ่มปัจจัยอื่นๆที่มีผลต่อประสิทธิภาพของการตรวจสอบภายใน เช่น ระยะเวลาที่ใช้ในการตรวจสอบ จำนวนคนที่ใช้ในการตรวจสอบต่อปริมาณงาน เป็นต้น

บรรณานุกรม

- กรมบัญชีกลาง. (2546). *แนวปฏิบัติการตรวจสอบภายใน*. กรุงเทพมหานคร.
- กรมบัญชีกลาง. (2555). *แนวทางการประกันคุณภาพงานตรวจสอบภายในภาครัฐ* พ.ศ. 2555. กรุงเทพมหานคร.
- กรมบัญชีกลาง. (2545). *มาตรฐานการตรวจสอบภายในและจริยธรรมของผู้ตรวจสอบภายใน*. กรุงเทพมหานคร.
- กระทรวงการคลัง. (2551). *ระเบียบกระทรวงการคลังว่าด้วยการตรวจสอบภายในของส่วนราชการ* พ.ศ. 2551.
- กาญจนา พรหมเกิด. (2546). *ความคิดเห็นของผู้รับตรวจต่อผู้ตรวจสอบภายใน* (วิทยานิพนธ์บริหารธุรกิจ บัณฑิต. กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยหอการค้าไทย).
- ไชยันต์ สกลศรีประเสริฐ. (2556). *การวิเคราะห์องค์ประกอบเชิงยืนยัน*. *วารสารจิตวิทยาคลินิก*, 44(1), 1-13.
- ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. (2541). *แนวทางการปฏิบัติการตรวจสอบภายใน*. (พิมพ์ครั้งที่ 2). กรุงเทพฯ: บริษัท บุญศิริการพิมพ์ จำกัด.
- ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. (2542). *แนวทางการปฏิบัติที่ดีของคณะกรรมการตรวจสอบ*. (พิมพ์ครั้งที่ 2). กรุงเทพฯ: ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย.
- ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. (2555). *สรุปสาระสำคัญ หลักการกำกับดูแลกิจการที่ดีสำหรับบริษัทจดทะเบียน*. กรุงเทพฯ: ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย.
- ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และสมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทย. (2548). *แนวทางการตรวจสอบภายใน*. กรุงเทพมหานคร: บริษัท ดุมาเยบส์ จำกัด.
- ประทุม ภูัพพันธ์. (2552). *ทัศนคติของผู้รับการตรวจที่มีต่อหน่วยงานตรวจสอบภายในบริษัทจำวนิชย์ ซีเคียวริตี้พรีนซ์ที่ตั้งจำกัด*. (สารนิพนธ์บริหารธุรกิจมหาบัณฑิต หลักสูตรปริญญาธุรกิจมหาบัณฑิต สาขาวิชาการจัดการ). กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยศรีนครินทรวิโรฒ.
- ผจกศักดิ์ หมวดสง. (2538). *การศึกษาเกี่ยวกับการพัฒนากระบวนการตรวจสอบภายในของสถาบันอุดมศึกษาของรัฐ* (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต คณะบริหารธุรกิจ บัณฑิตวิทยาลัย). กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต.
- พรพิมล นิลจันทร์. (2549). *ปัจจัยที่มีผลต่อประสิทธิผลในการปฏิบัติหน้าที่ของนักวิชาชีพตรวจสอบภายในสังกัดกระทรวงศึกษาธิการ* (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต หลักสูตรพัฒนาแรงงานและสวัสดิการมหาบัณฑิต คณะสังคมสงเคราะห์ศาสตร์). กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- สุทธิเดช กอศรีพร. (2533). *การวิเคราะห์การตรวจสอบภายในของรัฐวิสาหกิจไทย* (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต ภาควิชาการบัญชี บัณฑิตวิทยาลัยจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย). กรุงเทพฯ: จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- อัจฉรารัตน์ ลิทธิ. (2553). *ทัศนคติของปัจจัยที่มีผลต่อประสิทธิผลและประสิทธิผลของการตรวจสอบภายในในมุมมองของผู้รับการตรวจ ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย* (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี). กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- อุษณา ภัทรมนตรี (2552). *การตรวจสอบภายในและการควบคุมภายใน* (แนวคิดและกรณีศึกษา ภาควิชาบัญชี คณะบริหารธุรกิจ). กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์.
- อุษณา ภัทรมนตรี (2550). *การตรวจสอบภายในสมัยใหม่* (แนวคิดและกรณีศึกษา). กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์.
- Kumsuprom, S. (2010). Structured approach to organizational ICT risk management: An empirical study in Thai businesses. (Ph.D. Dissertation). RMIT University, Australia
- Yamane, Taro. (1970). *Statistics, An Introductory Analysis*, (2nd edition.) Tokyo: John Weatherhill, Inc.