

ทัศนคติของผู้รับตรวจและปัจจัยด้านสภาพแวดล้อมของการตรวจสอบที่มีผล
ต่อการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน กรณีศึกษา สำนักงานสาธารณสุข จังหวัดน่าน
Auditees' Attitudes and Auditing Environmental Factors Affecting
Internal Auditor Performance
: A Case Study of a Public Health Office of Nan Province

รณิศา อินใส¹ วรวิทย์ เลหาเมทธิ²

¹นักศึกษาปริญญาโท สาขาวิชาการจัดการการตรวจสอบภายใน คณะบริหารธุรกิจและศิลปศาสตร์

มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลล้านนา จ.เชียงใหม่

²อาจารย์ประจำสาขาวิชาการบัญชี คณะบริหารธุรกิจและศิลปศาสตร์

มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลล้านนา จ.เชียงใหม่

Received: August 12, 2019

Revised: August 21, 2019

Accepted: August 28, 2019

บทคัดย่อ

งานวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาทัศนคติของผู้รับตรวจและปัจจัยด้านสภาพแวดล้อมของการตรวจสอบที่มีผลต่อการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน กรณีศึกษา สำนักงานสาธารณสุข จังหวัดน่าน ประชากร คือ ผู้รับตรวจที่ผ่านการตรวจสอบภายในจากผู้ตรวจสอบภายในสำนักงานสาธารณสุขจังหวัดน่าน จำนวน 202 คน ใช้แบบสอบถามเป็นเครื่องมือ สถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ ได้แก่ ค่าความถี่ ค่าร้อยละ ค่าเฉลี่ย ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน การวิเคราะห์องค์ประกอบและการวิเคราะห์สหสัมพันธ์ ผลการศึกษา พบว่า ทัศนคติของผู้รับตรวจ ด้านความรู้ ความสามารถในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน ด้านวิธีการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน ด้านคุณลักษณะของผู้ตรวจสอบภายใน ด้านการรายงานผลและการติดตามผลการตรวจสอบและด้านจริยธรรมของผู้ตรวจสอบภายในมีความสัมพันธ์ในทางบวกกับการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน และปัจจัยด้านสภาพแวดล้อมของการตรวจสอบ ได้แก่ นโยบายและการสนับสนุนของฝ่ายบริหาร ความพร้อมของระบบงานและสารสนเทศ ความเข้าใจและการยอมรับของผู้รับตรวจและความสัมพันธ์ระหว่างหน่วยงานตรวจสอบภายในกับหน่วยงานอื่น มีความสัมพันธ์ในทางบวกกับการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน ดังนั้น ผู้ตรวจสอบภายในและผู้รับตรวจควรมีการร่วมกันแก้ไขปัญหา หาทางออกที่ดีที่สุดเพื่อแก้ไขป้องกัน การปฏิบัติงานผู้ตรวจสอบภายในต้องมีความเป็นอิสระ เที่ยงธรรม ซื่อสัตย์ สุจริตและมีจริยธรรม มีทัศนคติที่ไม่เอนเอียง เพราะอาจเกิดการละเว้นการปฏิบัติ มองข้ามจุดบกพร่องทำให้ไม่ได้รับการปรับปรุงแก้ไข

คำสำคัญ: ทัศนคติของผู้รับตรวจ, ปัจจัยด้านสภาพแวดล้อมของการตรวจสอบ, การปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน

Abstract

The objective of this study was to investigate auditees' attitudes and auditing environmental factors affecting internal auditor performance under a case study of a Public Health Office of Nan Province. The population of this study was 202 auditees taking internal audit from internal auditors at Public Health Office of Nan Province. A questionnaire was used as a research instrument. Data were analyzed using statistics including percentage, mean, standard deviation, factor analysis and correlation analysis. The results of this study indicated as follows, auditees' attitudes in terms of internal audit knowledge and competency, internal audit practice, internal auditor characteristics, and report and monitoring and ethics were positively related to internal auditor performance. Auditing environmental factors in terms of management policy and support, availability of work and information systems, auditees' understanding and acceptance, relationship between the internal audit unit and other agencies were positively related to internal auditor performance. Both auditor and auditee should jointly consider the solutions to revise or prevent the problems. Internal auditors should have work autonomy. Internal auditors must be

independent, integrity and ethical, and not have bias attitudes, causing practice omission or error ignorance, and failure to make revision.

Keyword: attitude of auditees, auditing environmental factors, Internal Auditor Performance

บทนำ

สำนักงานสาธารณสุขจังหวัดน่าน เขตสุขภาพที่1 เป็นส่วนราชการในสังกัดสำนักงานปลัดกระทรวงสาธารณสุข ที่ตั้งอยู่ในส่วนภูมิภาค ปัจจุบันสำนักงานสาธารณสุขจังหวัดน่าน มีการออกตรวจสอบภายในไปยังท้องที่ในระดับอำเภอทุกอำเภอประกอบด้วย โรงพยาบาลทั่วไป จำนวน 1 แห่ง โรงพยาบาลชุมชน 14 แห่ง (กลุ่มงานเทคโนโลยีและสารสนเทศ, 2560) โดยกระทรวงสาธารณสุขได้กำหนดการตรวจติดตามเรื่องที่เป็นนโยบายสำคัญของรัฐบาลในด้านสุขภาพ ยุทธศาสตร์กระทรวงสาธารณสุข และแผนงานโครงการสำคัญต่างๆ รวมถึงการตรวจราชการในเรื่องที่เป็นปัญหาสาธารณสุขในพื้นที่หรือเรื่องที่เกี่ยวข้องกับความเดือดร้อนเสียหายแก่ประชาชน และมุ่งเน้นการรายงานผลงานที่แสดงถึงผลสัมฤทธิ์ของหน่วยรับตรวจ โดยในปีงบประมาณ พ.ศ. 2561 กระทรวงสาธารณสุขกำหนดการตรวจติดตามในประเด็นสำคัญภายใต้แผนยุทธศาสตร์ชาติระยะ 20 ปี ด้านสาธารณสุขสอดคล้องตามยุทธศาสตร์ความเป็นเลิศ 4 ด้าน ได้แก่ 1) ด้านส่งเสริมสุขภาพและป้องกันโรคเป็นเลิศ (Prevention and Promotion Excellence) 2) ด้านบริการเป็นเลิศ (Service Excellence) 3) ด้านบุคลากรเป็นเลิศ (People Excellence) 4) ด้านบริหารเป็นเลิศด้วยธรรมาภิบาล (Governance Excellence) (สำนักตรวจราชการกระทรวงสาธารณสุข, 2561) ซึ่งจากการปฏิบัติงานของทีมตรวจสอบภายใน สังกัดสำนักงานสาธารณสุขจังหวัดน่านที่ผ่านมา เป็นไปในลักษณะของการปฏิบัติให้เป็นไปตามนโยบาย และระเบียบที่เกี่ยวข้องโดยอาศัยการมีส่วนร่วมจากบุคลากรของหน่วยงานระดับอำเภอในสังกัดการตรวจสอบภายในของสำนักงานสาธารณสุขจังหวัดน่านนั้นจะเป็นการตรวจสอบความถูกต้อง ความครบถ้วน และทันเวลา ของระบบการทำงานทางด้านการเงินการบัญชี ระบบการทำงาน ด้านพัสดุ และการดำเนินงาน พร้อมทั้งให้คำแนะนำข้อบกพร่องให้หน่วยงานย่อยในสังกัดสำนักงานสาธารณสุขจังหวัดน่าน จากผลการดำเนินงานที่ผ่านมาผู้ตรวจสอบภายในสังกัดสำนักงานสาธารณสุขจังหวัดน่านที่ได้รับแต่งตั้งให้ดำเนินการตรวจสอบภายในโรงพยาบาลในสังกัดทุกแห่งอย่างน้อยปีละ 2 ครั้ง (สำนักตรวจราชการกระทรวงสาธารณสุข, 2560) โดยในส่วนของกระบวนการตรวจสอบภายใน ของสำนักงานสาธารณสุขจังหวัดน่าน ผู้รับตรวจจะต้องมีการอำนวยความสะดวกและให้ความร่วมมือแก่ผู้ตรวจสอบภายใน ในการจัดทำเอกสารหลักฐานในการปฏิบัติงาน สามารถชี้แจงและตอบข้อซักถามต่างๆได้ และในส่วนของผู้ตรวจสอบภายในเมื่อได้ดำเนินการตรวจสอบแล้ว ผู้ตรวจสอบภายในจะต้องให้คำแนะนำหรือข้อเสนอแนะแก่ผู้รับตรวจ เพื่อให้ผู้รับตรวจสามารถปฏิบัติได้อย่างถูกต้องตามระเบียบข้อบังคับ ซึ่งการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในจะประสบความสำเร็จหรือไม่ั้น พฤติกรรมหรือการแสดงออกของผู้รับตรวจที่แสดงออกในหน่วยรับตรวจที่เหมาะสมเป็นปัจจัยหนึ่งที่สำคัญต่อการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในให้เกิดความสำเร็จ เพราะในปัจจุบันยังพบปัญหาของการตรวจสอบภายในในประเทศไทยที่ถึงแม้บทบาทและหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายใน ในประเทศไทยได้มีการเปลี่ยนแปลงไปตามยุคสมัย ทศนคติของผู้อยู่ในองค์กรที่มีต่อผู้ตรวจสอบภายในถูกสร้างขึ้นโดยการแสดงบทบาทและหน้าที่ของผู้ตรวจสอบซึ่งหลากหลายทัศนคติที่ผู้อยู่ในองค์กรมีต่อผู้ตรวจสอบภายในแต่ละยุคสมัย ยังคงมีทัศนคติเกี่ยวกับการตรวจสอบทุกประเภท คือการจับผิด หรือเป็นสิ่งที่ต้องมีตามกฎหมายและข้อบังคับ ล้วนแต่เป็นทัศนคติในเชิงที่ไม่อยากมีการตรวจสอบ (เกียรติศักดิ์ จีระธีรนาถ, 2544) นอกจากนี้ปัจจัยด้านสภาพแวดล้อมของการตรวจสอบของหน่วยรับตรวจก็เป็นส่วนสำคัญที่จะทำให้องค์กรบรรลุเป้าประสงค์และประสบความสำเร็จ เนื่องจากลักษณะการดำเนินงานของแต่ละองค์กรมีความหลากหลายแตกต่างกัน ทำให้จำเป็นต้องใช้วิธีปฏิบัติการตรวจสอบที่เหมาะสม เพื่อให้มั่นใจว่างานตรวจสอบภายใน ครอบคลุมถึงกิจกรรมต่างๆในองค์กรเพื่อให้ทราบถึงจุดอ่อนจุดแข็งของการบริหาร ความถูกต้อง เชื่อถือได้ของข้อมูลทางบัญชีและการเงิน การควบคุมดูแลการใช้ทรัพยากร การปฏิบัติตามระเบียบ คำสั่ง การประเมิน ประสิทธิภาพ ประสิทธิภาพและความประหยัดในการจัดการและการบริหารงานของผู้บริหารในองค์กร (กลุ่มตรวจสอบภายในสำนักงานปลัดกระทรวงสาธารณสุข, 2558)

ดังนั้น ผู้วิจัยจึงต้องการศึกษาทัศนคติของผู้รับตรวจและปัจจัยด้านสภาพแวดล้อมของการตรวจสอบที่มีผลต่อการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน กรณีศึกษา สำนักงานสาธารณสุขจังหวัดน่าน เพื่อนำข้อมูลที่ได้ไปปรับใช้

ประโยชน์ในการกำหนดนโยบายและแนวทางในการพัฒนาปรับปรุงงานตรวจสอบภายในให้มีความเหมาะสมสอดคล้องกับความต้องการของหน่วยงานผู้รับตรวจต่อไป

วัตถุประสงค์

1. เพื่อศึกษาทัศนคติของผู้รับตรวจและปัจจัยด้านสภาพแวดล้อมของการตรวจสอบที่มีผลต่อการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในสำนักงานสาธารณสุข จังหวัดน่าน
2. เพื่อศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างทัศนคติของผู้รับตรวจและปัจจัยด้านสภาพแวดล้อมของการตรวจสอบที่มีผลต่อการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในสำนักงานสาธารณสุข จังหวัดน่าน

ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1. เพื่อทราบถึงทัศนคติของผู้รับตรวจและปัจจัยด้านสภาพแวดล้อมของการตรวจสอบที่มีผลต่อการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในสำนักงานสาธารณสุข จังหวัดน่าน
2. เพื่อเป็นข้อมูลเบื้องต้นสำหรับผู้บริหารในการตัดสินใจกำหนดนโยบายและแนวทางในการพัฒนางานตรวจสอบภายในของสำนักงานสาธารณสุขจังหวัดน่านให้มีความเหมาะสมกับหน่วยงานผู้รับตรวจ

การทบทวนวรรณกรรมและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

ทัศนคติของผู้รับตรวจ

จันทนา สาขากร และคณะ (2554) ได้ให้ความหมายของทัศนคติ หมายถึง แนวความคิด ความเชื่อ หรือมุมมองในสิ่งใดสิ่งหนึ่งว่าเป็นอย่างไร ทัศนคติมีความเกี่ยวข้องกับการแสดงออกของผู้เป็นเจ้าของทัศนคตินั้นว่าผู้นั้นแสดงออกอย่างไร่อมเป็นไปตามทัศนคติของบุคคลนั้น ทัศนคติอาจแบ่งได้ 2 ด้าน คือ ทัศนคติในการตรวจสอบภายในเชิงลบ ผู้ตรวจสอบภายในจะมองเห็นว่า การปฏิบัติงานตรวจสอบภายในนั้นเป็นการแสดงบทบาทของตำรวจ ทนายความ นักสืบ หรือผู้พิพากษา ทัศนคติเช่นนี้จะทำให้ผู้ตรวจสอบภายในแสดงออกในรูปของการสอบสวนสืบสวน ค้นหาข้อเท็จจริง ค้นหาหลักฐาน ตั้งคำถาม สอบถาม ไต่สวนและตัดสิน ทัศนคติดังกล่าวจะก่อให้เกิดบรรยากาศภายในองค์กรที่ตึงเครียด ไม่เป็นมิตร ไม่น่าไว้วางใจ และหวาดระแวง และทัศนคติในการตรวจสอบภายในเชิงบวก ผู้ตรวจสอบภายในจะมองเห็นว่าการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในนั้นเป็นการแสดงบทบาทของที่ปรึกษาผู้ให้คำแนะนำ หรือผู้ให้บริการช่วยเหลือ ทัศนคติเช่นนี้จะทำให้ผู้ตรวจสอบภายในแสดงออกในรูปของการให้คำแนะนำ ให้ความช่วยเหลือ ให้ความรู้ ค้นคว้าหาคำตอบร่วมมือในการแก้ไขปัญหาต่าง ๆ ทัศนคติดังกล่าวจะก่อให้เกิดบรรยากาศในองค์กรที่ไม่ตึงเครียด เป็นมิตร ไว้วางใจ และเชื่อใจกัน โดยการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบ ภายในนั้น กรมบัญชีกลาง (2546) ได้กล่าวถึง วัตถุประสงค์ของการตรวจสอบภายใน คือการปฏิบัติงานโดยอิสระปราศจากการแทรกแซงในการทำหน้าที่ตรวจสอบและประเมินผลการดำเนินงานกิจกรรมต่าง ๆ ภายในองค์กร ด้วยการปฏิบัติงานเกี่ยวกับการวิเคราะห์ ประเมิน ให้คำปรึกษา ให้ข้อมูลและข้อเสนอแนะ เพื่อสนับสนุนผู้ปฏิบัติงานทุกระดับขององค์กรสามารถปฏิบัติหน้าที่ และดำเนินงานเป็นไปตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับที่เกี่ยวข้องอย่างมีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น ผลการดำเนินงานตรวจสอบภายในจะอยู่ในรูปของรายงานผลที่มีประโยชน์ต่อการตัดสินใจของผู้บริหาร รวมถึงการสนับสนุนให้มีการควบคุมภายในที่มีประสิทธิภาพภายใต้ค่าใช้จ่ายที่เหมาะสม ทั้งนี้ผู้วิจัยต้องการศึกษาระดับทัศนคติของผู้รับตรวจที่มีต่อการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน ซึ่งสามารถสรุปสาระสำคัญได้ 5 ด้าน ดังนี้

ด้านความรู้ ความสามารถในการลักษณะงานตรวจสอบภายใน ความรู้ความสามารถและวิธีปฏิบัติงานที่ถูกต้อง สามารถสร้างความรู้ความเข้าใจและการปฏิบัติต้องงานอย่างถูกต้องแก่ผู้รับตรวจ สอดคล้องกับงานวิจัยของ Spekle et al. (2007) ได้ศึกษาปัจจัยที่ทำให้องค์กรเกิดระบบการควบคุมและตรวจสอบภายใน พบว่าในองค์กรจำเป็นต้องมีผู้ที่มีความรู้เฉพาะทาง ด้านการควบคุมและตรวจสอบภายในที่มีความรู้มาทำการวางระบบการควบคุม เพื่อให้องค์กรเกิดการจัดการระบบควบคุมและตรวจสอบภายในอย่างเหมาะสมและเพียงพอต่อขนาดขององค์กร โดยองค์กรคำนึงว่าบุคลากรในองค์กรต้องมีความรู้ความเข้าใจในระบบควบคุมภายในเพื่อดูแลรักษาระบบให้สามารถป้องกันความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้นในอนาคต

ด้านวิธีการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน จำเป็นต้องใช้วิธีปฏิบัติการตรวจสอบให้เหมาะสมเพื่อให้มั่นใจว่างานตรวจสอบภายในครอบคลุมถึงกิจกรรมต่าง ๆ ในองค์กร โดยในส่วนของขั้นตอนการปฏิบัติงาน ผู้ตรวจสอบภายในควรรวบรวม วิเคราะห์ ประเมิน และบันทึกข้อมูลให้เพียงพอต่อการปฏิบัติงานที่ได้รับมอบหมายให้บรรลุตามวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้ สอดคล้องกับ อรพิมพ์ จิตตวิมล (2553) พบว่า การวางแผนการตรวจสอบอย่างเหมาะสม การปฏิบัติงานที่เป็นไปตามระเบียบคำสั่งช่วยลดความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้นกับหน่วยรับตรวจ แต่ยังมีงานวิจัยบางส่วน เช่น เพ็ญพร เจริญศิลาวิทย (2553) พบว่า พนักงานมีความรู้ที่ไม่ถูกต้องที่สุด คือ คิดว่าการตรวจสอบภายในมุ่งเน้นในการค้นหาข้อผิดพลาดของการปฏิบัติงานหรือการทุจริต จึงควรสร้างแนวความคิดใหม่ว่าการตรวจสอบภายในสมัยใหม่เน้นการให้ความเชื่อมั่นและคำปรึกษามากกว่าการตรวจสอบเพื่อจับผิด

ด้านคุณลักษณะของผู้ตรวจสอบภายใน คุณสมบัติของผู้ตรวจสอบภายในควรมีความอิสระในการปฏิบัติงาน มีความรู้ความเชี่ยวชาญระดับระบวงรอบรอบ มีทักษะในการสื่อสารให้คำปรึกษาและมีมนุษยสัมพันธ์ที่ดี สอดคล้องกับ งานวิจัยของ ปะทุม ภูพัฒน์ (2552) พบว่า พนักงานในหน่วยงานผู้รับการตรวจมีระดับทัศนคติอยู่ในระดับดี ในด้านคุณลักษณะของผู้ตรวจสอบภายใน ในเรื่องการตรวจสอบภายในของหน่วยงานตรวจสอบภายในว่ามีลักษณะเป็นงานบริการให้ความเชื่อมั่นแก่องค์กร ไม่ใช่ตรวจหาทุจริต การตรวจสอบภายในมีลักษณะเป็นงานบริการให้คำปรึกษาแนะนำแก่หน่วยงานผู้รับการตรวจ ไม่ลำเอียง ไม่มีอคติ

ด้านการรายงานผลและการติดตามผลการตรวจสอบ การรายงานผลการปฏิบัติงานอย่างทันท่วงที โดยรายงานดังกล่าวประกอบด้วย วัตถุประสงค์ ขอบเขตการสรุปผลการตรวจสอบความคิดเห็น ข้อเสนอแนะ และแนวทางในการปรับปรุงแก้ไขที่สามารถนำไปปฏิบัติได้ด้วยความถูกต้อง ครบถ้วน ชัดเจน เที่ยงธรรม รัดกุม สร้างสรรค์ และรวดเร็ว มีการติดตามผลว่า ได้มีการนำข้อเสนอแนะในรายงานผลการปฏิบัติงานไปสู่การปฏิบัติ (กรมบัญชีกลาง, 2546)

ด้านจริยธรรมของผู้ตรวจสอบภายใน เป็นการยกฐานะและศักดิ์ศรีของวิชาชีพตรวจสอบภายในให้ได้รับการยกย่องและยอมรับจากบุคคลทั่วไป รวมทั้งให้การปฏิบัติหน้าที่เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ โดยผู้ตรวจสอบภายในควรยึดถือและดำรงไว้ซึ่งหลักปฏิบัติ ดังต่อไปนี้ ความมีจุดยืนที่มั่นคง ความเที่ยงธรรม การปกปิดความลับ และความสามารถในหน้าที่ (กรมบัญชีกลาง, 2546)

ปัจจัยด้านสภาพแวดล้อมของการตรวจสอบ

การปฏิบัติงานตรวจสอบภายในจะประสบความสำเร็จได้นั้นต้องอาศัยปัจจัยในด้านต่าง ๆ ซึ่งมีนักวิชาการ ได้กล่าวถึง ปัจจัยความสำเร็จของการตรวจสอบภายในไว้ ดังนี้

ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (2548) กล่าวถึง การปฏิบัติงานตรวจสอบภายในจะประสบความสำเร็จและสร้างประโยชน์ต่อองค์กรได้ขึ้นอยู่กับปัจจัย ดังนี้

1. นโยบายและการสนับสนุนของฝ่ายบริหาร การปฏิบัติงานตรวจสอบจะพัฒนาไปได้มากน้อยเพียงใดนั้น ต้องมาจากนโยบายของคณะกรรมการขององค์กร คณะกรรมการตรวจสอบและฝ่ายบริหารที่จะต้องกำหนดนโยบาย วัตถุประสงค์ และที่สำคัญคือการสนับสนุนงานตรวจสอบภายในด้านต่าง ๆ ในกฎบัตรการตรวจสอบ (Internal Audit Charter) และกฎบัตรคณะกรรมการตรวจสอบ (Audit Committee Charter) ให้มีความชัดเจน เพื่อแสดงให้เห็นว่ามีระบบการกำกับดูแลและการควบคุมภายในที่ดีมีคุณภาพโดยฝ่ายบริหารจะต้องสนับสนุนด้านการกำหนดนโยบาย วัตถุประสงค์ในการจัดตั้งหน่วยงานตรวจสอบภายใน การกำหนดสายบังคับบัญชาให้ขึ้นตรงต่อผู้บริหารระดับสูงหรือ คณะกรรมการตรวจสอบ การมอบอำนาจการตรวจสอบให้เหมาะสมต่อหน้าที่ การติดตาม การสั่งการ และการสนับสนุนด้านงบประมาณและทรัพยากรที่จำเป็นต่อการตรวจสอบ

2. ความพร้อมของระบบงานและสารสนเทศ โดยงานตรวจสอบเป็นงานที่เกี่ยวข้องกับการวิเคราะห์ และการประเมินผลซึ่งต้องใช้ข้อมูลทั้งด้านการเงิน บัญชี และข้อมูลการปฏิบัติงานในส่วนต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบ และหากองค์กรมีความพร้อมของงานระบบสารสนเทศ ก็นับได้ว่าเป็นปัจจัยหนึ่งที่จะทำให้งานตรวจสอบประสบผลสำเร็จ

3. ความเข้าใจและการยอมรับของผู้ตรวจสอบ โดยการกำหนดนโยบายที่ชัดเจนเรื่องการตรวจสอบภายในของฝ่ายบริหาร ผู้สอบบัญชี ผู้รับตรวจหรือแม้กระทั่งผู้ตรวจสอบภายในด้วยตนเอง จะทำให้เกิดความเข้าใจในงานตรวจสอบและการยอมรับของการตรวจสอบภายใน

4. ความรู้ ทักษะ และมนุษยสัมพันธ์ของผู้ตรวจสอบภายใน โดยผู้ตรวจสอบภายในต้องใช้ความรู้ความสามารถเชิงผู้ประกอบการวิชาชีพในการปฏิบัติงานตรวจสอบและในขณะเดียวกันต้องศึกษาหาข้อมูลความรู้อย่างต่อเนื่อง เพื่อให้ผู้ตรวจสอบภายในเกิดความชำนาญในการปฏิบัติงานตรวจสอบ และการสร้างความสัมพันธ์เพื่อให้งานตรวจสอบบรรลุจุดมุ่งหมายตามวัตถุประสงค์

5. ความสัมพันธ์ระหว่างหน่วยงานตรวจสอบภายในกับหน่วยงานอื่น ได้แก่ ความสัมพันธ์ระหว่างหน่วยงานตรวจสอบกับผู้สอบบัญชีภายนอก ความสัมพันธ์ระหว่างหน่วยงานตรวจสอบกับบุคลากรอื่นในองค์กร ทั้งนี้จะส่งผลให้งานตรวจสอบภายในเป็นไปด้วยความราบรื่น

จันทนา สาขาร และคณะ (2554) ปัจจัยที่สำคัญมาก ซึ่งส่งเสริมให้การตรวจสอบภายในประสบผลสำเร็จ มีดังนี้

1. ฝ่ายบริหารหรือผู้บริหารระดับสูงขององค์กร ต้องกำหนดนโยบายและให้การสนับสนุนอย่างจริงจัง และจริงจังแก่หน่วยงานตรวจสอบภายใน โดยเฉพาะความเป็นอิสระในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน โดยกำหนดสายการบังคับบัญชาให้ขึ้นตรงต่อผู้บริหารระดับสูงหรือคณะกรรมการตรวจสอบ ฝ่ายบริหารไม่ควรเข้าไปก้าวก่ายหรือแทรกแซงหรือขัดขวางการทำงานของผู้ตรวจสอบภายใน โดยผู้บริหารควรอนุมัติกฎบัตรของหน่วยงานตรวจสอบภายใน (Internal Audit Charter) ตลอดจนสนับสนุนทางด้านงบประมาณ กำลังคน อุปกรณ์เครื่องมือและทรัพยากรที่ใช้ในการตรวจสอบอย่างเพียงพอ

2. หน่วยงานตรวจสอบภายในต้องมีระบบงานและการบริหารที่ดี เช่น การจัดแบ่งงานภายในที่ดีหรือเหมาะสม มีคู่มือการปฏิบัติงาน

3. ความเข้าใจและยอมรับของผู้รับตรวจ สัมพันธภาพระหว่างผู้ตรวจสอบภายในกับผู้รับตรวจเป็นไปด้วยดี หรือความมีมนุษยสัมพันธ์ของผู้ตรวจสอบภายใน ต่างฝ่ายต่างร่วมมือกัน มุ่งเน้นประโยชน์ขององค์กรเป็นเป้าหมายร่วมกัน

4. ผู้ตรวจสอบภายในควรได้หลักฐานการตรวจสอบที่ถูกต้อง ครบถ้วน เชื่อถือได้ และเพียงพอต่อการสรุปผลการตรวจสอบ ดังนั้นองค์กรควรมีความพร้อมของระบบงานและระบบสารสนเทศ

5. รายงานการตรวจสอบและข้อเสนอแนะเป็นที่ยอมรับของทุกฝ่ายที่เกี่ยวข้อง ข้อเสนอแนะนั้นสามารถนำไปปฏิบัติได้จริงและผู้รับตรวจยินดีที่จะนำไปปฏิบัติด้วยความเต็มใจ

6. การติดตามผลการตรวจสอบภายในหลังการตรวจสอบแล้วอย่างต่อเนื่องและอย่างจริงจังของผู้บริหารและผู้ตรวจสอบภายใน

7. ผู้ตรวจสอบภายในมีคุณสมบัติ มีทัศนคติในการตรวจสอบภายในเชิงบวก

จากการศึกษาปัจจัยความสำเร็จของการตรวจสอบภายใน สามารถแยกเป็นประเด็นที่สำคัญได้ ดังนี้ นโยบายและการสนับสนุนของฝ่ายบริหาร ความพร้อมของระบบงานและสารสนเทศ ความเข้าใจและการยอมรับของผู้รับตรวจ ความสัมพันธ์ระหว่างหน่วยงานตรวจสอบภายในกับหน่วยงานอื่น ซึ่งผู้วิจัยได้นำมากำหนดเป็นตัวแปรในการศึกษาถึงปัจจัยด้านสภาพแวดล้อมของการตรวจสอบ

กรอบแนวคิดในการวิจัย

ทัศนคติของผู้รับตรวจและปัจจัยด้านสภาพแวดล้อมของการตรวจสอบที่มีผลต่อการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน กรณีศึกษา สำนักงานสาธารณสุข จังหวัดน่าน ได้มีการกำหนดตัวแปรอิสระและตัวแปรตาม ดังต่อไปนี้



ภาพที่ 1 กรอบแนวคิดในการวิจัย

วิธีการวิจัย

การวิจัยเรื่อง ทัศนคติของผู้รับตรวจและปัจจัยด้านสภาพแวดล้อมของการตรวจสอบที่มีผลต่อการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน กรณีศึกษา สำนักงานสาธารณสุข จังหวัดน่าน เป็นการวิจัยเชิงสำรวจ (Survey Research) ดำเนินการวิจัยระหว่างเดือนพฤษภาคม 2560 – เดือนมิถุนายน 2562 พื้นที่วิจัยได้แก่ หน่วยงานในสังกัดสำนักงานสาธารณสุขจังหวัดน่าน ทั้งหมด 15 แห่ง โดยแบ่งออกเป็น โรงพยาบาลทั่วไป 1 แห่ง และโรงพยาบาลชุมชน 14 แห่ง

ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง

จำนวนประชากรของการศึกษาในครั้งนี้ คือ บุคลากรในโรงพยาบาลทั่วไปและโรงพยาบาลชุมชน สังกัดสำนักงานสาธารณสุข จังหวัดน่าน ประกอบด้วย ผู้บริหาร หัวหน้าฝ่ายงาน และผู้ปฏิบัติงานทุกสายงาน รวมทั้งหมด 281 คน (สำนักงานสาธารณสุขจังหวัดน่าน, 2560)

- 1) ผู้บริหารและหัวหน้าฝ่ายงานจำนวน 108 คน ประกอบด้วย ผู้อำนวยการ รองผู้อำนวยการ หัวหน้าฝ่ายบริหาร หัวหน้าฝ่ายการพยาบาล หัวหน้าฝ่ายเภสัชกรรม หัวหน้าฝ่ายการเงิน หัวหน้าฝ่ายบัญชี หัวหน้าฝ่ายพัสดุ หัวหน้างานประกันสุขภาพ และหัวหน้าฝ่ายชันสูตร
- 2) ผู้ปฏิบัติงานทุกสายงานจำนวน 173 คน ประกอบด้วย ด้านเภสัชกรรม ด้านการเงินและบัญชี ด้านการ พสดุ ด้านงานประกันสุขภาพ และด้านงานชันสูตร

เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย

เครื่องมือที่ใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูลสำหรับการวิจัยในครั้งนี้ คือ แบบสอบถาม มีการกำหนดโครงสร้างเนื้อหาของแบบสอบถามตามกรอบแนวคิดและวัตถุประสงค์ของการวิจัย โดยแบบสอบถามแบ่งออกเป็น 3 ส่วน คือ

ส่วนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับผู้ตอบแบบสอบถาม โดยมีลักษณะแบบตรวจสอบรายการ (Check List) ประกอบด้วย เพศ อายุ ระดับการศึกษา ตำแหน่งงานหน่วยงานที่สังกัด และ ประสบการณ์ในการทำงาน

ส่วนที่ 2 เป็นแบบสอบถามแบบปลายปิด โดยมีลักษณะแบบตรวจสอบรายการ (Check List) ด้วยวิธีวัดระดับความเห็นของผู้ตอบแบบสอบถามตามแนวของ ลิเคิร์ต (Likert Five Rating Scales) ลงในช่องที่ตรงกับความเป็นจริงหรือความคิดเห็นมากที่สุด โดยประกอบไปด้วยข้อมูลเกี่ยวกับทัศนคติของผู้รับตรวจ 5 ด้าน ปัจจัยด้านสภาพแวดล้อมของการตรวจสอบ 4 ด้าน และการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน

ส่วนที่ 3 ข้อเสนอแนะอื่น ๆ เป็นลักษณะคำถามปลายเปิด ให้ผู้ตอบแบบสอบถามแสดงความคิดเห็นเพิ่มเติม

การเก็บรวบรวมข้อมูล

ได้ทำการเก็บข้อมูลโดยสอบถามผู้รับตรวจที่ได้รับการตรวจสอบจากผู้ตรวจสอบภายใน ซึ่งใช้แบบสอบถามจำนวน 281 ฉบับ ได้รับการตอบกลับแบบสอบถามจำนวนทั้งสิ้น 202 ฉบับ คิดเป็นร้อยละ 71.89

แบบสอบถามผ่านการตรวจสอบคุณภาพเครื่องมือจากผู้ทรงคุณวุฒิตามหลักวิชาการและมีการหาคุณภาพเครื่องมือโดยการหาค่าอำนาจจำแนกรายข้อ (Discriminant Power) โดยใช้เทคนิค Item-total Correlation และการหาความเชื่อมั่นของแบบสอบถาม (Reliability) โดยใช้ค่าสัมประสิทธิ์แอลฟา (Alpha Coefficient) เป็นรายด้าน ตามวิธีของครอนบาค (Cronbach) ทั้งนี้ได้มีการนำแบบสอบถามไปทดสอบใช้ (Try-out) กับผู้ปฏิบัติงานในโรงพยาบาล จำนวน 30 ฉบับ

ตารางที่ 1 ค่าความเชื่อมั่นของแบบสอบถาม

ทัศนคติของผู้รับตรวจ	ค่าความเชื่อมั่น
1.ด้านความรู้ ความสามารถในการลักษณะงานตรวจสอบ	0.905
2.ด้านวิธีการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน	0.955
3.ด้านคุณลักษณะของผู้ตรวจสอบภายใน	0.940
4.ด้านการรายงานผลและการติดตามผลการตรวจสอบ	0.899
5.ด้านจริยธรรมของผู้ตรวจสอบภายใน	0.946

ตารางที่ 1 ค่าความเชื่อมั่นของแบบสอบถาม (ต่อ)

ปัจจัยด้านสภาพแวดล้อมของการตรวจสอบ	ค่าความเชื่อมั่น
1.นโยบายและการสนับสนุนของฝ่ายบริหาร	0.912
2.ความพร้อมของระบบงานและสารสนเทศ	0.935
3.ความเข้าใจและการยอมรับของผู้รับตรวจ	0.871
4.ความสัมพันธ์ระหว่างหน่วยงานตรวจสอบภายในกับหน่วยงานอื่น	0.899
การปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน	0.896
1.ด้านการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน	0.945

จากตารางที่ 1 ค่าความเชื่อมั่นมีค่ามากกว่า 0.7 เป็นค่าที่ยอมรับได้ สามารถนำไปใช้เก็บรวบรวมข้อมูลกับกลุ่มประชากรได้ (Hair et al, 2006)

การวิเคราะห์ข้อมูล

แบบสอบถามส่วนที่ 1 วิเคราะห์ข้อมูลโดยใช้สถิติเชิงพรรณนา (Descriptive Statistics) โดยผู้วิจัยใช้ค่าความถี่ (Frequency) ค่าร้อยละ (%) ค่าเฉลี่ย (Mean) ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน (Deviation)

แบบสอบถามส่วนที่ 2 วิเคราะห์ข้อมูลโดยใช้สถิติเชิงพรรณนา (Descriptive Statistics) โดยสถิติที่ใช้ ได้แก่ ค่าความถี่ (Frequency) ค่าร้อยละ (%) ค่าเฉลี่ย (Mean) ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน (Deviation) การวิเคราะห์องค์ประกอบ (Factor Analysis) การวิเคราะห์สหสัมพันธ์อย่างง่าย (Simple Correlation Analysis) ซึ่งมีการใช้เทคนิคของลิเคิร์ท (Likert Five Rating Scale) ในการกำหนดลำดับความเห็นเป็น 5 ระดับ ดังนี้

ตารางที่ 2 การกำหนดเกณฑ์ระดับความคิดเห็นทัศนคติของผู้รับตรวจและปัจจัยด้านสภาพแวดล้อมของการตรวจสอบที่มีผลต่อการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน กรณีศึกษา สำนักงานสาธารณสุข จังหวัดน่าน

ระดับค่าเฉลี่ย	ลำดับความเห็น
ค่าเฉลี่ย 4.21 – 5.00	เห็นด้วยอย่างยิ่ง
ค่าเฉลี่ย 3.41 – 4.20	เห็นด้วย
ค่าเฉลี่ย 2.61 – 3.40	ไม่แน่ใจ
ค่าเฉลี่ย 1.81 – 2.60	ไม่เห็นด้วย
ค่าเฉลี่ย 1.00 – 1.80	ไม่เห็นด้วยอย่างยิ่ง

แบบสอบถามส่วนที่ 3 ปัญหาและข้อเสนอแนะ ซึ่งเป็นลักษณะคำถามปลายเปิดให้ผู้ตอบแสดงความคิดเห็นเพิ่มเติม โดยจะใช้การวิเคราะห์ข้อมูลเชิงเนื้อหา

ผลการศึกษา

การวิเคราะห์ข้อมูลทัศนคติของผู้รับตรวจและปัจจัยด้านสภาพแวดล้อมของการตรวจสอบที่มีผลต่อการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน กรณีศึกษา สำนักงานสาธารณสุข จังหวัดน่าน

ส่วนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับผู้ตอบแบบสอบถาม

ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่เป็นเพศหญิง คิดเป็นร้อยละ 75.74 เพศชาย คิดเป็นร้อยละ 24.26 ส่วนใหญ่มีอายุระหว่าง 31-35 ปี คิดเป็นร้อยละ 23.27 รองลงมา คือ อายุมากกว่า 45 ปี คิดเป็น ร้อยละ 22.28 ซึ่งส่วนใหญ่มีการศึกษาระดับปริญญาตรี คิดเป็นร้อยละ 85.64 รองลงมา มีการศึกษาระดับปริญญาโท คิดเป็น ร้อยละ 7.92 ส่วนใหญ่มีตำแหน่งงานหัวหน้ากลุ่ม/ฝ่าย คิดเป็นร้อยละ 29.70 รองลงมา มีตำแหน่งผู้ปฏิบัติงานด้านการเงินและ บัญชี คิดเป็นร้อยละ 27.23 หน่วยงานที่สังกัดส่วนใหญ่เป็นโรงพยาบาลชุมชน คิดเป็นร้อยละ 77.72 และส่วนที่ เหลือเป็นหน่วยงานที่สังกัดในโรงพยาบาลทั่วไป คิดเป็นร้อยละ 22.28 และส่วนใหญ่มีประสบการณ์ในการทำงาน 6-10 ปี คิดเป็นร้อยละ 31.19 รองลงมา มีประสบการณ์ในการทำงานมากกว่า 25 ปี คิดเป็นร้อยละ 19.80

ส่วนที่ 2 การวิเคราะห์ข้อมูลทัศนคติของผู้รับตรวจและปัจจัยด้านสภาพแวดล้อมของการตรวจสอบที่มีผลต่อการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน กรณีศึกษา สำนักงานสาธารณสุข จังหวัดน่าน

ตารางที่ 3 แสดงค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน ทัศนคติของผู้รับตรวจที่มีต่อการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน

ทัศนคติของผู้รับตรวจที่มีต่อการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน	$\bar{X}$	S.D.	ระดับ
1. ด้านความรู้ ความสามารถในการลักษณะงานตรวจสอบภายใน	4.18	0.58	เห็นด้วย
2. ด้านวิธีการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน	4.00	0.56	เห็นด้วย
3. ด้านคุณลักษณะของผู้ตรวจสอบภายใน	4.14	0.51	เห็นด้วย
4. ด้านการรายงานผลและการติดตามผลการตรวจสอบ	4.02	0.62	เห็นด้วย
5. ด้านจริยธรรมของผู้ตรวจสอบภายใน	4.12	0.56	เห็นด้วย
ภาพรวม	4.09	0.49	เห็นด้วย

จากตารางที่ 3 พบว่าระดับทัศนคติของผู้รับตรวจ ภาพรวมอยู่ในระดับเห็นด้วย เมื่อพิจารณาเป็นรายด้านแต่ละด้านอยู่ในระดับเห็นด้วย โดยด้านที่มีค่าเฉลี่ยสูงสุด คือ ด้านความรู้ ความสามารถในการลักษณะงานตรวจสอบภายใน ($\bar{X} = 4.18$) รองลงมา คือ ด้านคุณลักษณะของผู้ตรวจสอบภายใน ($\bar{X} = 4.14$) ด้านจริยธรรมของผู้ตรวจสอบภายใน ($\bar{X} = 4.12$) ด้านการรายงานผลและการติดตามผลการตรวจสอบ ($\bar{X} = 4.02$) และค่าเฉลี่ยต่ำสุด คือ ด้านวิธีการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน ($\bar{X} = 4.00$)

ตารางที่ 4 แสดงค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน ปัจจัยด้านสภาพแวดล้อมของการตรวจสอบที่มีผลต่อการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน

ปัจจัยด้านสภาพแวดล้อมของการตรวจสอบที่มีผลต่อการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน	$\bar{X}$	S.D.	ระดับ
1. นโยบายและการสนับสนุนของฝ่ายบริหาร	4.16	0.59	เห็นด้วย
2. ความพร้อมของระบบงานและสารสนเทศ	3.97	0.64	เห็นด้วย
3. ความเข้าใจและการยอมรับของผู้รับตรวจ	4.11	0.61	เห็นด้วย
4. ความสัมพันธ์ระหว่างหน่วยงานตรวจสอบภายในกับหน่วยงานอื่น	4.10	0.57	เห็นด้วย
ภาพรวม	4.08	0.52	เห็นด้วย

จากตารางที่ 4 พบว่าระดับปัจจัยด้านสภาพแวดล้อมของการตรวจสอบ ภาพรวมอยู่ในระดับเห็นด้วย เมื่อพิจารณาเป็นรายด้านแต่ละด้านอยู่ในระดับเห็นด้วย โดยด้านที่มีค่าเฉลี่ยสูงสุด คือ ด้านนโยบายและการสนับสนุน ของฝ่ายบริหาร ($\bar{X} = 4.16$) รองลงมาคือ ด้านความเข้าใจและการยอมรับของผู้รับตรวจ ($\bar{X} = 4.11$) ด้าน ความสัมพันธ์ระหว่างหน่วยงานตรวจสอบภายในกับหน่วยงานอื่น ($\bar{X} = 4.10$) และค่าเฉลี่ยต่ำสุด คือ ด้านความ พร้อมของระบบงาน และสารสนเทศ ($\bar{X} = 3.97$)

ตารางที่ 5 แสดงค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน การปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน

การปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน	$\bar{X}$	S.D.	ระดับ
1.ด้านการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน	4.29	0.61	เห็นด้วยอย่างยิ่ง

จากตารางที่ 5 พบว่าระดับการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน ด้านการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน โดยรวมอยู่ในระดับเห็นด้วยอย่างยิ่ง ($\bar{X} = 4.29$)

หมายเหตุ: ด้านความรู้ ความสามารถในการลักษณะงานตรวจสอบภายใน (KCI), ด้านวิธีการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน (OPI), ด้านคุณลักษณะของผู้ตรวจสอบภายใน (CIA), ด้านการรายงานผลและการติดตามผลการตรวจสอบ (RFA), ด้านจริยธรรมของผู้ตรวจสอบภายใน (EIA), นโยบายและการสนับสนุนของฝ่ายบริหาร (PSM), ความพร้อมของระบบงานและสารสนเทศ (SIR), ความเข้าใจและการยอมรับของผู้รับตรวจ (UAA), ความสัมพันธ์ระหว่างหน่วยงานตรวจสอบภายในกับหน่วยงานอื่น (RIO), การปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน (IAP)

การวิเคราะห์องค์ประกอบ (Factor Analysis)

ตารางที่ 6 การทดสอบ Factor และรายงานผลการทดสอบสมมติฐาน Factor

Constructs	n	Factor Loadings	KMO	Alpha Coefficient
ทัศนคติของผู้รับตรวจ				
KCI	202	0.713-0.887	0.875	0.918
OPI	202	0.692-0.838	0.919	0.938
CIA	202	0.795-0.859	0.875	0.905
RFA	202	0.848-0.929	0.845	0.913
EIA	202	0.835-0.885	0.727	0.883
ปัจจัยด้านสภาพแวดล้อมของการตรวจสอบ				
PSM	202	0.849-0.910	0.872	0.922
SIR	202	0.888-0.925	0.848	0.929
UAA	202	0.907-0.944	0.733	0.909
RIO	202	0.904-0.927	0.750	0.900
การปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน				
IAP	202	0.817-0.929	0.875	0.929

จากตารางที่ 6 ทำให้ทราบถึงความสัมพันธ์ของตัวแปรต่างๆที่อยู่ในปัจจัยเดียวกัน โดยค่า Factor Loading หรือค่าน้ำหนักองค์ประกอบ ในแต่ละปัจจัยมีค่ามากกว่า 0.5 (ศรีเพ็ญ ทรัพย์มนชัย และคณะ, 2555) และ ค่า KMO มีค่ามากกว่า 0.5 (กัลยา วาณิชยปัญญา, 2560) แสดงให้เห็นว่าตัวแปรต่างๆในแต่ละปัจจัยนั้นมีความสัมพันธ์กัน

การวิเคราะห์สหสัมพันธ์อย่างง่าย (Simple Correlation Analysis)

ตารางที่ 7 การวิเคราะห์สหสัมพันธ์ทัศนคติของผู้รับตรวจและการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน

Variables	IAP	KCI	OPI	CIA	RFA	EIA	VIF
Mean	4.29	4.18	4.00	4.14	4.02	4.12	
Standard Deviation	0.61	0.58	0.56	0.51	0.62	0.56	
IAP	1.000						
KCI	0.520**	1.000					2.246
OPI	0.541**	0.740**	1.000				4.339
CIA	0.616**	0.634**	0.803**	1.000			3.455
RFA	0.649**	0.557**	0.696**	0.625**	1.000		2.249
EIA	0.562**	0.561**	0.722**	0.755**	0.683**	1.000	2.867

** p < 0.01, * p < 0.05

จากตารางที่ 7 เมื่อพิจารณาค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระทัศนคติของผู้รับตรวจแต่ละด้าน ได้แก่ ด้านความรู้ ความสามารถในการลักษณะงานตรวจสอบภายใน (KCI), ด้านวิธีการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน (OPI), ด้านคุณลักษณะของผู้ตรวจสอบภายใน (CIA), ด้านการรายงานผลและการติดตามผลการตรวจสอบ (RFA) และด้านจริยธรรมของผู้ตรวจสอบภายใน (EIA) พบว่า มีความสัมพันธ์กับตัวแปรตาม การปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน (IAP) ในทางบวก อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ที่ระดับ 0.01 ทุกตัว โดยมีค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ระหว่าง 0.520-0.649 ผู้วิจัยได้ทำการทดสอบความสัมพันธ์ของตัวแปรอิสระแต่ละด้าน โดยทำการตรวจสอบ Multicollinearity โดยใช้ค่า VIF ปรากฏว่าค่า VIF ของตัวแปรอิสระทัศนคติของผู้รับตรวจ มีค่าตั้งแต่ 2.246-4.339 ซึ่งน้อยกว่า 10 แสดงว่าตัวแปรอิสระมีความสัมพันธ์กันในระดับที่ไม่ก่อให้เกิดปัญหา Multicollinearity (Black, 2006)

ตารางที่ 8 การวิเคราะห์สหสัมพันธ์ปัจจัยด้านสภาพแวดล้อมของการตรวจสอบและการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน

Variables	IAP	PSM	SIR	UAA	RIO	VIF
Mean	4.29	4.16	3.97	4.11	4.10	
Standard Deviation	0.61	0.59	0.64	0.61	0.57	
IAP	1.000					
PSM	0.639**	1.000				2.044
SIR	0.563**	0.678**	1.000			2.393
UAA	0.634**	0.594**	0.657**	1.000		2.583
RIO	0.666**	0.596**	0.654**	0.744**	1.000	2.577

** p < 0.01, * p < 0.05

จากตารางที่ 8 เมื่อพิจารณาค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระปัจจัยด้านสภาพแวดล้อมของการตรวจสอบแต่ละด้าน ได้แก่ นโยบายและการสนับสนุนของฝ่ายบริหาร (PSM), ความพร้อมของระบบงานและสารสนเทศ (SIR), ความเข้าใจและการยอมรับของผู้รับตรวจ (UAA), และความสัมพันธ์ระหว่างหน่วยงานตรวจสอบภายในกับหน่วยงานอื่น (RIO) พบว่า มีความสัมพันธ์กับตัวแปรตาม การปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน (IAP) ในทางบวก อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ที่ระดับ 0.01 ทุกตัว โดยมีค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ระหว่าง 0.563-0.666 ผู้วิจัยได้ทำการทดสอบความสัมพันธ์ของตัวแปรอิสระแต่ละด้าน โดยทำการตรวจสอบ Multicollinearity โดยใช้ค่า VIF ปรากฏว่าค่า VIF ของตัวแปรอิสระปัจจัยด้านสภาพแวดล้อมของการตรวจสอบ มีค่าตั้งแต่ 2.044-2.583 ซึ่งน้อยกว่า 10 แสดงว่าตัวแปรอิสระมีความสัมพันธ์กันในระดับที่ไม่ก่อให้เกิดปัญหา Multicollinearity (Black, 2006)

การอภิปรายผล

จากการศึกษา เรื่องทัศนคติของผู้รับตรวจและปัจจัยด้านสภาพแวดล้อมของการตรวจสอบที่มีผลต่อการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน สำนักงานสาธารณสุขจังหวัดน่าน สามารถอภิปรายผล ได้ดังนี้

ทัศนคติของผู้รับตรวจต่อการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน

1. ด้านความรู้ ความสามารถในการลักษณะงานตรวจสอบภายใน

ทัศนคติของผู้รับตรวจต่อการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน ด้านความรู้ ความสามารถในการลักษณะงานตรวจสอบภายใน อยู่ในระดับเห็นด้วย และเมื่อพิจารณาเป็นรายข้อแสดงให้เห็นว่า เนื่องจากการที่ผู้ตรวจสอบภายในมีทักษะและความรู้ ความสามารถทางด้านการตรวจสอบภายในเป็นส่วนสำคัญที่มีส่วนช่วยให้การตรวจสอบภายในมีความถูกต้องของหลักฐานทางการเงิน และเอกสารต่างๆ และเป็นการช่วยสอบทานทบทวนและประเมินความเสี่ยง ตลอดจนวิธีปฏิบัติงานอื่นๆ ได้ดำเนินการตามกฎหมายระเบียบ ข้อบังคับได้อย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล อีกทั้งยังมีส่วนช่วยผลักดันให้เกิดความสำเร็จและส่งเสริมให้เกิดกระบวนการกำกับดูแลที่ดี สอดคล้องกับงานวิจัยของ อัจฉรารัตน์ สิทธิ (2553) พบว่า ความรู้ ความเชี่ยวชาญและทักษะการทำงานของผู้ตรวจสอบภายในเป็นปัจจัยที่ส่งผลต่อการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในที่ช่วยทำให้เกิดประสิทธิภาพและประสิทธิผลมากยิ่งขึ้น

2. ด้านวิธีการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน

ทัศนคติของผู้รับตรวจต่อการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน ด้านวิธีการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน อยู่ในระดับเห็นด้วย และเมื่อพิจารณาเป็นรายข้อแสดงให้เห็นว่า วิธีการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน ควรเป็นการตรวจสอบที่ใช้วิธีการปฏิบัติงานตรวจสอบที่เหมาะสม เพื่อให้มั่นใจว่างานตรวจสอบภายในครอบคลุมถึงกิจกรรมต่างๆ ภายในหน่วยรับตรวจ รวมถึงมีการช่วยเหลือ ปรึกษา แลกเปลี่ยนความคิดเห็นปัญหาต่างๆ เพื่อรวบรวมปัญหาหรือข้อบกพร่องที่เกิดขึ้น จัดทำรายงานเสนอแนะต่อฝ่ายบริหารเพื่อหาทางแก้ไขปรับปรุงข้อผิดพลาดร่วมกัน

3. ด้านคุณลักษณะของผู้ตรวจสอบภายใน

ทัศนคติของผู้รับตรวจต่อการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน ด้านคุณลักษณะของผู้ตรวจสอบภายใน อยู่ในระดับเห็นด้วย และเมื่อพิจารณาเป็นรายข้อแสดงให้เห็นว่า เนื่องจากการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน ได้ทำการปฏิบัติงานเกี่ยวกับการวิเคราะห์ ประเมิน ให้คำปรึกษาและข้อเสนอที่เป็นประโยชน์ โดยอิสระปราศจากการแทรกแซงในการทำหน้าที่ตรวจสอบและประเมินผลการดำเนินงานกิจกรรมต่างๆ ภายในหน่วยรับตรวจ และเนื่องจากในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในมีความจำเป็นที่ต้องพบปะ ติดต่о สื่อสาร และประสานงานกับหน่วยรับตรวจ ผู้ตรวจสอบภายในควรมีการสร้างมนุษยสัมพันธ์ที่ดีต่อหน่วยรับตรวจ ซึ่งคุณลักษณะของผู้ตรวจสอบภายในทั้งในการปฏิบัติงานตรวจสอบและการปฏิบัติหน้าที่ที่เหมาะสมเหล่านี้มีความจำเป็นในการปฏิบัติงานร่วมกับผู้ปฏิบัติงานในหน่วยรับตรวจ สอดคล้องกับงานวิจัยของ อรพิมพ์ จิตตวิมล (2553) พบว่า ผู้รับการตรวจจะมีความพึงพอใจในผลงานตรวจสอบภายในถ้าผู้ตรวจสอบภายในสามารถปฏิบัติงานตรวจสอบได้อย่างมีคุณภาพ สามารถให้คำแนะนำ ปรึกษารวมถึงมีมนุษยสัมพันธ์และสัมพันธภาพที่ดีในการติดต่อสื่อสารกับผู้รับการตรวจ

4. ด้านการรายงานผลและการติดตามผลการตรวจสอบ

ทัศนคติของผู้รับตรวจต่อการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน ด้านการรายงานผลและการติดตามผลการตรวจสอบ อยู่ในระดับเห็นด้วย และเมื่อพิจารณาเป็นรายข้อแสดงให้เห็นว่า การรายงานผลและการติดตามผลการตรวจสอบของผู้ตรวจสอบภายใน เป็นการติดตามผลการปรับปรุงแก้ไขปัญหาของหน่วยรับตรวจตามข้อเสนอแนะในรายงานผลการตรวจสอบ โดยการรายงานผลนั้นจะต้องสรุปประเด็นข้อตรวจพบ สาเหตุของปัญหาต่างๆ รวมถึงข้อเสนอแนะของผู้ตรวจสอบภายใน ซึ่งการรายงานควรสรุปประเด็นโดยย่อและคำนึงถึงหลักการเขียนรายงานที่ดี คือ มีความถูกต้อง ครบถ้วน ชัดเจน เที่ยงตรง รัดกุม สร้างสรรค์และที่สำคัญคือความรวดเร็วเพื่อที่หน่วยรับตรวจจะสามารถนำรายงานการตรวจสอบไปปรับปรุงพัฒนา และในส่วนของ การติดตามผลการตรวจสอบ ผู้ตรวจสอบภายในควรมีการติดตามอย่างต่อเนื่องและสม่ำเสมอทำให้มั่นใจว่าหน่วยรับตรวจได้ทำการแก้ไขและปรับปรุงตามข้อเสนอแนะได้อย่างถูกต้อง สอดคล้องกับงานวิจัยของ นวรัตน์ สมพลกรัง (2553) พบว่าผู้รับการตรวจให้ความสำคัญในเรื่องผลจากรายงานการตรวจสอบสามารถนำไปปรับใช้ให้เกิดประโยชน์ในการทำงานสูงสุด

5. ด้านจริยธรรมของผู้ตรวจสอบภายใน

ทัศนคติของผู้รับตรวจต่อการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน ด้านจริยธรรมของผู้ตรวจสอบภายใน อยู่ในระดับเห็นด้วย และเมื่อพิจารณาเป็นรายข้อแสดงให้เห็นว่า ผู้ตรวจสอบภายในประพฤติปฏิบัติตนตามหลักพื้นฐานจริยธรรมของผู้ตรวจสอบภายใน คือ มีความซื่อสัตย์สุจริต ขยัน หมั่นเพียรและมีความรับผิดชอบ ไม่มีอคติส่วนตัวขณะปฏิบัติงาน และไม่เปิดเผยข้อมูลโดยไม่ได้รับอนุญาตจากผู้มีอำนาจหน้าที่โดยตรงเสียก่อน สอดคล้องกับงานวิจัยของ Jiin-Feng, PhD, CIA. (2010). พบว่าการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในที่สร้างคุณค่าให้องค์กร ส่วนหนึ่งมาจากการปฏิบัติตามจริยธรรมที่ผู้ตรวจสอบภายในต้องรักษาในเรื่องความเป็นอิสระและความเที่ยงธรรม

ปัจจัยด้านสภาพแวดล้อมของการตรวจสอบที่มีผลต่อการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน

1. นโยบายและการสนับสนุนของฝ่ายบริหาร

ปัจจัยด้านสภาพแวดล้อมของการตรวจสอบที่มีผลต่อการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน เกี่ยวกับ นโยบาย และการสนับสนุนของฝ่ายบริหาร อยู่ในระดับเห็นด้วย และเมื่อพิจารณาเป็นรายข้อแสดงให้เห็นว่า เนื่องจากองค์กรมีการกำหนดนโยบาย ที่มีความชัดเจน มองเห็นภาพ มีความสอดคล้องกับสถานการณ์ในปัจจุบันซึ่งเป็นส่วนสำคัญที่ส่งผลให้การดำเนินงานเป็นไปตามแผนที่กำหนด ทั้งนี้ฝ่ายบริหารได้ให้ความร่วมมือในการจัดเตรียมข้อมูล เวลา สถานที่ให้แก่ผู้ตรวจสอบภายในซึ่งมีส่วนช่วยให้การปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในเป็นไปอย่างราบรื่น และฝ่ายบริหารได้มีการนำข้อเสนอแนะที่ได้จากผู้ตรวจสอบภายในไปปรับปรุงแก้ไขและปฏิบัติตามสอดคล้องกับงานวิจัยของ จิตรภา รุ่งประพันธ์ (2554) พบว่า ผู้รับการตรวจมีความคิดเห็นไปในทิศทางเดียวกันว่าปัจจัยการได้รับการสนับสนุนจากฝ่ายบริหารและผู้รับตรวจจะช่วยสนับสนุนการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน ได้รับความร่วมมือและข้อมูลที่ครบถ้วน

2. ความพร้อมของระบบงานและสารสนเทศ

ปัจจัยด้านสภาพแวดล้อมของการตรวจสอบที่มีผลต่อการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน เกี่ยวกับ ความพร้อมของระบบงานและสารสนเทศ อยู่ในระดับเห็นด้วย และเมื่อพิจารณาเป็นรายข้อแสดงให้เห็นว่า หน่วยงานตรวจสอบได้ให้ความสำคัญกับระบบงานและสารสนเทศเพราะในปัจจุบันเทคโนโลยีสารสนเทศมีความสำคัญมากในการจัดเก็บข้อมูล บัญชี การเงิน สืบค้นหรือประมวลผลข้อมูลเพื่อประกอบการตัดสินใจ สำหรับการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน ฐานข้อมูลการตรวจสอบภายในถือเป็นการพัฒนาการตรวจสอบแนวทางใหม่ซึ่งมีความสะดวกและรวดเร็วในการบันทึก แก้ไข และสืบค้นข้อมูล ช่วยลดเวลาการปฏิบัติงานและลดข้อผิดพลาดจากการเก็บรวบรวมข้อมูลในแบบปกติ ซึ่งหน่วยงานตรวจสอบได้มีการนำระบบสารสนเทศมาช่วยในการดำเนินงานของหน่วยรับตรวจได้อย่างเหมาะสมและมีมาตรการป้องกันความเสียหายของข้อมูลและระบบสารสนเทศให้มีความปลอดภัย สอดคล้องกับงานวิจัยของ ธรรมรัตน์ มีธรรม (2558) พบว่า ด้านระบบสารสนเทศ มีความสัมพันธ์กับประสิทธิภาพของงานตรวจสอบภายในในเชิงบวก เพื่อให้การตรวจสอบภายในมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น องค์กรต้องให้ความสำคัญในด้านระบบสารสนเทศ

3. ความเข้าใจและการยอมรับของผู้รับตรวจ

ปัจจัยด้านสภาพแวดล้อมของการตรวจสอบที่มีผลต่อการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน เกี่ยวกับ ความเข้าใจและการยอมรับของผู้รับตรวจ อยู่ในระดับเห็นด้วย และเมื่อพิจารณาเป็นรายข้อแสดงให้เห็นว่า เนื่องจากผู้ตรวจสอบภายในมีการอธิบาย ชี้แจง ให้คำปรึกษาแก่ผู้รับตรวจโดยทั้งผู้ตรวจสอบภายในและผู้รับตรวจต่างก็รับฟังปัญหาพร้อมกัน เพื่อจะได้เกิดการเรียนรู้ แลกเปลี่ยนและหาทางที่ดีที่สุดเพื่อพิจารณาแก้ไขหรือป้องกัน ทำให้ผู้รับตรวจเกิดความเข้าใจยอมรับและนำไปปฏิบัติตาม สอดคล้องกับแนวคิดของ ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (2548) ได้กล่าวไว้ว่า การกำหนดนโยบายที่ชัดเจนเรื่องการตรวจสอบภายในของฝ่ายบริหาร ผู้สอบบัญชี ผู้รับตรวจหรือแม้กระทั่งผู้ตรวจสอบภายในด้วยกันเองจะทำให้เกิดความเข้าใจในงานตรวจสอบและการยอมรับของการตรวจสอบภายใน

4. ความสัมพันธ์ระหว่างหน่วยงานตรวจสอบภายในกับหน่วยงานอื่น

ปัจจัยด้านสภาพแวดล้อมของการตรวจสอบที่มีผลต่อการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน เกี่ยวกับ ความสัมพันธ์ระหว่างหน่วยงานตรวจสอบภายในกับหน่วยงานอื่น อยู่ในระดับเห็นด้วย และเมื่อพิจารณาเป็นรายข้อแสดงให้เห็นว่า เนื่องจากผู้ตรวจสอบภายในเมื่อมีการตรวจสอบข้อมูลทั้งหมดทุกขั้นตอนแล้ว ขอบกพร่องหรือข้อผิดพลาดที่ตรวจพบหรือข้อเสนอแนะในการปรับปรุงแก้ไขได้จัดทำเป็นรายงานเสนอต่อผู้บริหารหาแนวทางแก้ไข

ปรับปรุงพัฒนา เพื่อพิจารณาสั่งการตามที่เห็นสมควรต่อไป และผู้ตรวจสอบภายในได้ประสานความร่วมมือกับหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง เช่น คณะกรรมการตรวจสอบภาคราชการ ผู้ตรวจสอบภายในระดับจังหวัด เพื่อขอรับความคิดเห็น ข้อเสนอแนะในการปรับปรุงแก้ไขงานตรวจสอบภายในเพิ่มเติม สอดคล้องกับงานวิจัยของ อัจฉรรัตน์ สิทธิ (2553) พบว่า ผู้รับการตรวจมีความเห็นต่อความมีประสิทธิภาพของการตรวจสอบภายในในส่วนของความสัมพันธ์ระหว่างผู้ตรวจสอบภายในกับผู้รับการตรวจ อยู่ในระดับมาก ผู้ตรวจสอบภายในต้องประสานงานกับผู้รับการตรวจสอบให้เข้าใจงานตรวจสอบภายใน

การปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน

การปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน โดยรวมและรายข้ออยู่ในระดับเห็นด้วยอย่างยิ่ง เนื่องจากการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในถือเป็นเครื่องมือหรือผู้ช่วยของผู้บริหารในการติดตามและประเมินการปฏิบัติงานของส่วนต่างๆภายในหน่วยงาน เพื่อเพิ่มมูลค่าและปรับปรุงการปฏิบัติงานของหน่วยงานให้ดีขึ้นช่วยให้สามารถปฏิบัติตามกฎระเบียบ ข้อบังคับที่วางไว้ และปรับปรุงประสิทธิภาพการบริหารความเสี่ยง การควบคุม การกำกับดูแลภายในหน่วยงานให้มีความประหยัดไม่ว่าจะเป็นในเรื่องของต้นทุน ทรัพยากร หรือเวลา รวมไปถึงความรวดเร็วและทันตามกำหนดเวลาของการดำเนินงานต่างๆภายในหน่วยงานเพื่อให้เกิดประสิทธิภาพและประสิทธิผล

และจากผลการศึกษาความสัมพันธ์ทัศนคติของผู้รับตรวจและปัจจัยด้านสภาพแวดล้อมของการตรวจสอบที่มีผลต่อการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน สำนักงานสาธารณสุขจังหวัดน่าน สามารถอธิบายได้ดังนี้

ทัศนคติของผู้รับตรวจ ด้านความรู้ ความสามารถในการลักษณะงานตรวจสอบภายใน ด้านวิธีการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน ด้านคุณลักษณะของผู้ตรวจสอบภายใน ด้านการรายงานผลและการติดตามผลการตรวจสอบ และด้านจริยธรรมของผู้ตรวจสอบภายใน มีความสัมพันธ์ทางบวกต่อการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน เนื่องจากผู้รับตรวจให้ความสำคัญต่อกระบวนการตรวจสอบภายในให้เป็นไปตามกฎระเบียบ ข้อบังคับ ซึ่งผู้ตรวจสอบภายในควรมีความรู้ ความสามารถในการปฏิบัติตามกระบวนการตรวจสอบภายใน ตั้งแต่การวางแผนการตรวจสอบการสำรวจข้อมูลเบื้องต้น ประเมินผลระบบการควบคุมภายใน และประเมินความเสี่ยงเพื่อให้ทราบว่าจะเกิดความเสียหายในเรื่องใดบ้าง มีการให้คำแนะนำปรึกษาแก่ผู้รับตรวจไปจนถึงการรายงานและการติดตามผลการตรวจสอบที่ชัดเจนเข้าใจง่ายและมีจริยธรรมในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน

ในส่วนของทัศนคติของผู้รับตรวจ ผู้รับตรวจได้ให้ความเห็นเพิ่มเติม ด้านคุณลักษณะของผู้ตรวจสอบภายในจากการศึกษาพบว่า การปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในควรให้ความสำคัญในเรื่องของความสัมพันธ์ระหว่างผู้ตรวจสอบภายในกับผู้รับตรวจ เพราะผู้ตรวจสอบภายในอาจจะเว้นการปฏิบัติ ละเว้นการแนะนำ มองข้ามข้อผิดพลาด เนื่องจากระดับความสัมพันธ์ใกล้ชิดกัน จะเห็นได้ว่าผู้ตรวจสอบภายในต้องปฏิบัติงานอย่างอิสระ มีความเชื่อมั่นในตนเอง มีมนุษยสัมพันธ์ที่ดี สามารถให้คำแนะนำปรึกษาให้แก่ผู้รับตรวจได้ สอดคล้องกับงานวิจัยของ Dickens and O'Reilly (2009) เสนอว่าผู้ตรวจสอบภายในควรมีความรู้ความสามารถและความระมัดระวังเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ มีความเป็นอิสระจากเงื่อนไขต่างๆที่จะคุกคามความเที่ยงธรรมของผู้ตรวจสอบภายใน และในส่วนของการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน จากการศึกษาค้นคว้าพบว่า ควรนำมาตรฐานสากลการปฏิบัติงานวิชาชีพการตรวจสอบภายใน มาปรับใช้กับหน่วยรับตรวจ เพื่อลดขั้นตอนของผู้รับตรวจและเป็นการประหยัดทรัพยากร และเพื่อให้ผู้รับตรวจมีความมั่นใจในการปฏิบัติหน้าที่ได้อย่างถูกต้อง เป็นไปตามกฎระเบียบ ข้อบังคับต่างๆ และในส่วนของการประชุมเปิดการตรวจสอบผู้ตรวจสอบภายในมีการประชุมก่อนทำการตรวจสอบระหว่างผู้บริหารและระดับหัวหน้างาน ทำให้ผู้ปฏิบัติงานในหน่วยรับตรวจบางส่วนอาจไม่ทราบรายละเอียดว่าผู้ตรวจสอบภายในได้มีการวางแผนการตรวจสอบไว้อย่างไร สอดคล้องกับงานวิจัยของ พงศธร มุอัมหมัด (2557) พบว่า เนื่องจากผู้ตรวจสอบภายในจะประชุมเปิดงานตรวจกับผู้บริหารและระดับหัวหน้างาน ดังนั้นผู้ปฏิบัติงานอาจไม่ทราบว่าผู้ตรวจสอบภายในได้มีการวางแผนการตรวจสอบอย่างไร และผู้ตรวจสอบภายในมีการติดตามผลการตรวจสอบกับผู้บริหารและระดับหัวหน้างาน ทำให้ผู้ปฏิบัติงานบางส่วนอาจไม่ทราบว่าผู้ตรวจสอบภายในมีการติดตามผลความคืบหน้าในการแก้ไขปรับปรุงการปฏิบัติงานตามรายงานผลการตรวจสอบ อีกทั้งยังพบว่าผู้ตรวจสอบภายในควรรับฟังความคิดเห็นจากผู้รับตรวจก่อนสรุปผลเพื่อจะได้ทราบถึงประเด็นปัญหาที่สำคัญ รวมถึงผู้ตรวจสอบภายในควรมีวิธีการปฏิบัติงานตรวจสอบในลักษณะการให้คำชี้แนะ แนะนำสิ่งที่จะต้อง ไม่ทำให้ผู้รับตรวจรู้สึกว่าเป็นการตรวจสอบในลักษณะจับผิดมากกว่าการให้คำแนะนำ สอดคล้องกับงานวิจัยของ จีรวรา ตันมวงคลาญจน (2550) พบว่า ผู้ตอบแบบสอบถามบางส่วนยังคงเห็นว่า

การตรวจสอบเป็นการจับผิดการปฏิบัติงานของพนักงาน ซึ่งจะส่งผลต่อการให้ความร่วมมือของพนักงานในการตรวจสอบของผู้ตรวจสอบภายใน

ปัจจัยด้านสภาพแวดล้อมของการตรวจสอบ ได้แก่ นโยบายและการสนับสนุนของฝ่ายบริหาร ความพร้อมของระบบงานและสารสนเทศ ความเข้าใจและการยอมรับของผู้รับตรวจ และความสัมพันธ์ระหว่างหน่วยงานตรวจสอบภายในกับหน่วยงานอื่น มีความสัมพันธ์ทางบวกต่อการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน เนื่องจากกระบวนการตรวจสอบภายในจะสามารถดำเนินการให้บรรลุเป้าประสงค์ที่ได้กำหนดไว้อย่างมีประสิทธิภาพตามจุดมุ่งหมายขององค์กรต้องอาศัยปัจจัยแวดล้อมต่างๆที่สนับสนุน ไม่ว่าจะเป็นนโยบายระเบียบวิธีปฏิบัติที่มีความชัดเจนสามารถนำไปปฏิบัติได้จริง ความพร้อมของระบบงานและสารสนเทศที่ทันสมัยสามารถสนับสนุนการทำงานตรวจสอบภายใน ความเข้าใจและนำไปปรับปรุงแก้ไขตามคำแนะนำของผู้รับตรวจ หรือความสัมพันธ์ระหว่างหน่วยงานตรวจสอบและหน่วยงานอื่นที่ต้องอาศัยความร่วมมือกันในการแก้ไขปัญหา

ในส่วนของปัจจัยด้านสภาพแวดล้อมของการตรวจสอบ ผู้รับตรวจได้ให้ความเห็นเพิ่มเติม ด้านนโยบายและการสนับสนุนของฝ่ายบริหาร จากการศึกษาพบว่า ผู้รับตรวจที่ปฏิบัติงานภายในหน่วยรับตรวจอาจไม่ค่อยเห็นถึงความสำคัญของการตรวจสอบภายใน ซึ่งอาจจะทำให้ผู้รับตรวจไม่ได้ให้ความร่วมมืออย่างเต็มที่แก่ผู้ตรวจสอบภายใน สอดคล้องกับงานวิจัยของ จิตรภา รุ่งประพันธ์ (2554) พบว่า ผู้รับการตรวจมีความคิดเห็นไปในทิศทางเดียวกันว่าปัจจัยการได้รับการสนับสนุนจากฝ่ายบริหารและผู้รับตรวจจะช่วยสนับสนุนการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน ให้ได้รับความร่วมมือและข้อมูลที่ครบถ้วน และด้านความเข้าใจและการยอมรับของผู้รับตรวจ พบว่า ผู้ตรวจสอบภายในควรมีทักษะในการสื่อสารเกี่ยวกับการอธิบายชี้แจงหรือให้คำปรึกษาเพื่อให้เกิดการมีส่วนร่วมในการหาแนวทางแก้ไขปรับปรุงให้เกิดความเข้าใจในการปฏิบัติงาน นำไปสู่ความร่วมมือและปฏิบัติตามอย่างถูกต้อง สอดคล้องกับแนวคิดของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (2548) ได้กล่าวไว้ว่า การกำหนดนโยบายที่ชัดเจนเรื่องการตรวจสอบภายในของฝ่ายบริหาร ผู้สอบบัญชี ผู้รับตรวจหรือแม้กระทั่งผู้ตรวจสอบภายในด้วยกันเองจะทำให้เกิดความเข้าใจในงานตรวจสอบและการยอมรับของการตรวจสอบภายใน และจากการศึกษาพบว่า ผู้รับตรวจให้ความเห็นว่าการปฏิบัติงานของหน่วยรับตรวจอาจไม่ครบถ้วนเนื่องจากจำนวนผู้ปฏิบัติงานในหน่วยรับตรวจที่ไม่เพียงพอต่องาน

ข้อเสนอแนะ

จากการศึกษาทัศนคติของผู้รับตรวจและปัจจัยด้านสภาพแวดล้อมของการตรวจสอบที่มีผลต่อการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน กรณีศึกษา สำนักงานสาธารณสุข จังหวัดน่าน ทำให้ได้ข้อเสนอแนะเพื่อนำไปปรับปรุงพัฒนา ดังนี้

ข้อเสนอแนะเชิงนโยบาย

1. การตรวจสอบภายในที่เป็นไปตามนโยบาย ระเบียบ วิธีปฏิบัติขององค์กร ผู้ตรวจสอบภายในควรมีการประชุมชี้แจงนโยบายการตรวจประจำปีเพื่อเป็นการบอกกล่าวให้ผู้รับตรวจทราบและเข้าใจในลักษณะงานตรวจสอบภายในของแต่ละปี เพราะโดยปกติแล้วผู้รับตรวจจะเข้าใจและทราบถึงอำนาจหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายใน แต่อาจจะไม่เข้าใจลักษณะงานที่ตรวจสอบ

2. ควรมีแผนพัฒนาบุคลากร จัดโครงการอบรมเพื่อเพิ่มความรู้ความสามารถหรือมีการจัดทำคู่มือการปฏิบัติงานด้านต่างๆให้กับหน่วยรับตรวจเพื่อให้ผู้รับตรวจเกิดความรู้ความเข้าใจซึ่งจะช่วยทำให้ผู้รับตรวจเข้าใจและปฏิบัติตามระเบียบวิธีปฏิบัติที่ถูกต้อง ช่วยประหยัดเวลา ลดปัญหาความซ้ำซ้อนของการทำงานที่ผู้รับตรวจรู้สึกว่าการที่ต้องรับผิดชอบมีมากเกินไปจนทำให้รู้สึกว่าการมีไม่เพียงพอต่อปริมาณงาน

3. องค์กรควรมีการจัดทำกรอบแนวคิด นโยบาย ระเบียบปฏิบัติที่มีคำอธิบายชัดเจนมีความเหมาะสมนโยบายสามารถนำไปปฏิบัติได้จริง เพื่อให้ผู้รับตรวจตระหนักและเห็นถึงความสำคัญ ซึ่งจะช่วยให้ได้รับการสนับสนุนจากฝ่ายบริหารในการสนับสนุนความร่วมมือด้านต่างๆ

ข้อเสนอแนะเชิงปฏิบัติการ

1. ผู้ตรวจสอบภายในควรมีความเข้าใจถึงภาพรวมเกี่ยวกับการตรวจสอบภายใน มีความรู้ในหลักการและวิธีการตรวจสอบขั้นตอนปฏิบัติงานต่างๆให้เป็นไปตามมาตรฐานการตรวจสอบภายใน ต้องพิจารณานโยบายและ

ขั้นตอนการปฏิบัติงานที่เกี่ยวกับการควบคุมทุกระบบของหน่วยรับตรวจให้ครอบคลุมทั้งหมด โดยเน้นตรวจสอบขั้นตอนการปฏิบัติงานที่มีประเด็นปัญหาที่อาจทำให้การดำเนินงานไม่บรรลุผลสัมฤทธิ์ของงานตามเป้าหมายที่กำหนด

2. มีการตรวจสอบในลักษณะให้คำแนะนำช่วยแก้ปัญหา มากกว่าการจับผิด โดยการให้คำปรึกษาแนะนำ ควรต้องมีหลักการให้คำปรึกษาอย่างถูกต้อง ซึ่งผู้ตรวจสอบภายในและผู้รับตรวจควรมีการร่วมกันพิจารณาแก้ไขปัญหาทางออกที่ดีที่สุดเพื่อแก้ไขหรือป้องกันปัญหา เนื่องจากงานตรวจสอบภายในในปัจจุบัน เป็นงานบริการที่จะให้หลักประกันที่เที่ยงธรรมและการให้คำปรึกษาที่ได้รับการออกแบบมาเพื่อเพิ่มคุณค่าให้กับองค์กร

3. ผู้ตรวจสอบภายในควรมีการชี้แจงขอบเขตการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในให้ผู้รับตรวจที่มีส่วนเกี่ยวข้องทราบ โดยจัดให้มีการประชุมเปิดหรือปิดการตรวจสอบกับผู้รับตรวจที่เกี่ยวข้องเพื่อเป็นการสร้างความสัมพันธ์และความเข้าใจระหว่างผู้ตรวจสอบภายในกับผู้รับตรวจ

ข้อเสนอแนะเชิงวิชาชีพ

1. การปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในในหน่วยรับตรวจต้องมีความเป็นอิสระ ผู้ตรวจสอบภายในต้องเป็นผู้ที่มีความเที่ยงธรรม ซื่อสัตย์ สุจริตและมีจริยธรรม มีทัศนคติที่ไม่เอนเอียงไปทางใดทางหนึ่งเพราะอาจทำให้เกิดการละเว้นการปฏิบัติ หรือมองข้ามในจุดที่บกพร่องทำให้ไม่ได้รับการปรับปรุงแก้ไข

2. ผู้ตรวจสอบภายในควรมีการพัฒนาความรู้ความสามารถในด้านต่างๆอยู่เสมอเพื่อให้มีทักษะในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในมากยิ่งขึ้น

ข้อเสนอแนะสำหรับการศึกษาค้างต่อไป

1. การวิจัยครั้งนี้ได้ศึกษาทัศนคติของผู้รับตรวจและปัจจัยด้านสภาพแวดล้อมของการตรวจสอบที่มีผลต่อการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน กรณีศึกษา สำนักงานสาธารณสุข จังหวัดน่าน ซึ่งการวิจัยครั้งต่อไปควรเพิ่มขอบเขตกลุ่มประชากรไปยังจังหวัดใกล้เคียงเพื่อจะได้ทราบถึงความคิดเห็นว่าไปในทิศทางเดียวกันหรือแตกต่างกันอย่างไร

2. ควรมีการศึกษาโดยใช้วิธีการเก็บรวบรวมแบบอื่นร่วมด้วย เช่น การสัมภาษณ์ซึ่งจะช่วยให้ได้ข้อมูลที่สมบูรณ์และทำให้ผลการศึกษานำไปใช้ประโยชน์ได้มากยิ่งขึ้น

3. ควรมีการศึกษาถึงความรู้ ความเข้าใจต่อการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในของผู้รับตรวจว่ามีความเข้าใจถึงการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในมากน้อยเพียงใด

เอกสารอ้างอิง

กรมบัญชีกลาง. (2546). *มาตรฐานการปฏิบัติงานวิชาชีพตรวจสอบภายใน*. กรุงเทพฯ : สำนักบัญชีและตรวจสอบภายในกระทรวงการคลัง.

กลุ่มงานเทคโนโลยีและสารสนเทศ กองบริหารงานสาธารณสุข. (2560). *โรงพยาบาลในสังกัดสำนักงานปลัดกระทรวงสาธารณสุข*. สืบค้นวันที่ 18 พฤษภาคม 2560, จาก <https://phdb.moph.go.th/phdb2017/site/index.php?&p=11&type=3&t=3&id=27&sec=5>

กลุ่มตรวจสอบภายใน สำนักงานปลัดกระทรวงสาธารณสุข. (2558). *แนวทางการตรวจสอบภายในภาคีเครือข่าย คณะกรรมการตรวจสอบภายในระดับเขต ระดับจังหวัด*. กรุงเทพฯ : สำนักงานฯ.

กัลยา วาณิชยบัญชา. (2560). *การวิเคราะห์สถิติขั้นสูงด้วย SPSS*. กรุงเทพฯ : ศูนย์หนังสือแห่งจุฬาลงกรณ์ มหาวิทยาลัย.

เกียรติศักดิ์ จีระธีรนาถ. (2544). *ปัญหาของการตรวจสอบภายในในประเทศไทย*. กรุงเทพฯ : จุลสารตรวจสอบภายใน, ปีที่ 12 ฉบับที่ 20 ประจำเดือนธันวาคม-กุมภาพันธ์.

จันทนา สาขาร, นิพันธ์ เห็นโชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจันทพร. (2554). *การควบคุมภายในและการตรวจสอบภายใน*. กรุงเทพฯ : ที พี เอ็น เพรส.

จิตรภา รุ่งประพันธ์. (2554). *ปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับประสิทธิผลการตรวจสอบภายใน บริษัทการบินไทย จำกัด (มหาชน) ในมุมมองของผู้รับตรวจ*. การค้นคว้าแบบอิสระ พาณิชยศาสตร์และการบัญชี, มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

จิรวรา ตันมงคลกาญจน์. (2550). *ความคิดเห็นของพนักงานประจำสำนักงานใหญ่ ธนาคารนครหลวงไทย จำกัด (มหาชน)*. การค้นคว้าแบบอิสระ บริหารธุรกิจมหาบัณฑิต, บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยเชียงใหม่.

- ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. (2548). *แนวทางการตรวจสอบภายใน*. ปทุมธานี : ดุบายเบส.
- ธรรมรัตน์ มีธรรม. (2558). *ปัจจัยที่มีผลกระทบต่อประสิทธิภาพของงานตรวจสอบภายใน กรณีศึกษา องค์การมหาชน*. วิทยานิพนธ์ปรัชญาดุษฎีบัณฑิต, บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลธัญบุรี.
- นวรรตน์ สมพลกรัง. (2553). *ความคิดเห็นของผู้รับการตรวจสอบที่มีต่อมาตรฐานการตรวจสอบภายใน กรณีศึกษา การไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทย (กฟผ.) เขตภาคเหนือ*. การค้นคว้าแบบอิสระ บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลธัญบุรี.
- ปะทุม ภูพัฒน์. (2552). *ทัศนคติของผู้รับตรวจที่มีต่อหน่วยงานตรวจสอบภายในบริษัทจำนวนวิชัย ซีเคียวริตี้ พรินท์ ดีส์ จำกัด*. การค้นคว้าแบบอิสระ ธุรกิจมหาบัณฑิต, บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยศรีนครินทรวิโรฒ.
- พงศธร มุ้ยหมัด. (2557). *การศึกษาประสิทธิภาพการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน บริษัท เจริญโภคภัณฑ์อาหาร จำกัด (มหาชน) ในมุมมองของผู้รับตรวจ*. การค้นคว้าแบบอิสระ วิทยาศาสตร์มหาบัณฑิต, บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยหอการค้าไทย.
- เพ็ญพร เจริญศิลาวิทย. (2553). *ความรู้และความคิดเห็นของพนักงานที่มีต่อการตรวจสอบภายใน กรณีศึกษา ธนาคารไทยพาณิชย์ จำกัด (มหาชน)*. การค้นคว้าแบบอิสระ ธุรกิจมหาบัณฑิต, บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์.
- ศรีเพ็ญ ทรัพย์มันชัย , มนวิภา ผดุงสิทธิ์ และนภดล ร่มโพธิ์. (2555). *การวิจัยทางธุรกิจ*. (พิมพ์ครั้งที่ 1). กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์ฟิสิกส์เซ็นเตอร์.
- สำนักงานสาธารณสุขจังหวัดน่าน. (2560). *ทรัพยากรบุคคล*. สืบค้นวันที่ 20 ตุลาคม 2560, จาก <https://www.nno.moph.go.th/nanhealth/index.php/news/workgroup-news/item/1479>.
- สำนักตรวจราชการกระทรวงสาธารณสุข สำนักงานปลัดกระทรวงสาธารณสุข. (2561). *แผนการตรวจราชการ กระทรวงสาธารณสุข ประจำปีงบประมาณ 2561*. กรุงเทพฯ : สำนักงานฯ.
- สำนักตรวจราชการกระทรวงสาธารณสุข สำนักตรวจและประเมินผล. (2560). *แผนการตรวจราชการกระทรวงสาธารณสุข ประจำปีงบประมาณ 2560*. กรุงเทพฯ : สำนักงานฯ.
- อรพิมพ์ จิตติวิมล. (2553). *ปัจจัยที่ส่งผลต่อความพึงพอใจในผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน ในมุมมองของผู้รับตรวจ ของธนาคารกรุงเทพ จำกัด(มหาชน)*. การค้นคว้าแบบอิสระ พาณิชยศาสตร์และการบัญชี, มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- อัจฉรารัตน์ สิทธิ. (2553). *ทัศนคติของปัจจัยที่มีผลต่อประสิทธิภาพและประสิทธิผลของการตรวจสอบภายใน ในมุมมองของผู้รับการตรวจ ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย*. การค้นคว้าแบบอิสระ บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- Black, K. (2006). *Business Statistics For Contemporary Decision Making*. 4th ed. USA : John Wiley and Sons.
- Chen Jiin-Feng, PhD, CIA. (2010). *The IIA's Global Internal Audit Survey : A Component of the CBOK Study Measuring Internal Auditing's Value Report III*. The Institute of Auditors Research Foundation.
- Dickins, Denise and O'Reilly. (2009). *The qualifications and independence of auditors, Internal Auditing* : May/Jun 2009; 24, 3; ABI/INFORM Global : 14-21
- Hair, J. F., Black, W. C., Babin, B. J., Alderson, R.E., & Tatham, R. L. (2006). *Multivariate Data Analysis*. 6th ed. New Jersey : Pearson.
- Spekle, R. F., H. J. Van Elten and A. M. Kruis (2007). *Sourcing of Internal Auditing : An Empirical Study*, Management Accounting Research. 18(1) : 102-124.