

## บทที่ 2

### แนวคิด ทฤษฎี และงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

การวิจัยเรื่อง ความคิดเห็นของผู้รับตรวจเกี่ยวกับพฤติกรรมการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน สำนักงานสาธารณสุขจังหวัดตราดครั้งนี้ ผู้วิจัยได้ศึกษาแนวคิด ทฤษฎีและงานวิจัยที่เกี่ยวข้องและได้นำเสนอตามหัวข้อต่อไปนี้

1. การบริหารภาครัฐแนวใหม่
  - 1.1 เหตุผลของการปฏิรูประบบราชการ
  - 1.2 หลักสำคัญ
  - 1.3 การปฏิรูประบบราชการ (ใช้หลัก 4RE 2 สร้าง 1 เปิด)
  - 1.4 การจัดการภาครัฐแนวใหม่
2. การบริหาร โครงการพัฒนาของรัฐ และการนำนโยบายไปสู่การปฏิบัติ
  - 2.1 ตัวแบบของการนำนโยบายไปปฏิบัติ
3. แนวทางการตรวจสอบภายใน
  - 3.1 ความหมายของการตรวจสอบภายใน
  - 3.2 วัตถุประสงค์ของการตรวจสอบภายใน
  - 3.3 ขอบเขตและหน้าที่ของการตรวจสอบภายใน
  - 3.4 ประเภทงานของการตรวจสอบภายใน
  - 3.5 ลักษณะของงานตรวจสอบภายใน
  - 3.6 ความสำคัญและประโยชน์ของการตรวจสอบภายใน
  - 3.7 คุณสมบัติและความรู้พื้นฐานที่จำเป็นของผู้ตรวจสอบภายใน
  - 3.8 จริยธรรมของผู้ตรวจสอบภายใน
  - 3.9 โครงสร้างและปัจจัยความสำเร็จของงานตรวจสอบภายใน
  - 3.10 กระบวนการตรวจสอบภายใน
4. พฤติกรรม
  - 4.1 ความหมายของพฤติกรรม
  - 4.2 ความหมายของพฤติกรรมการปฏิบัติงาน
  - 4.3 พฤติกรรมที่เหมาะสมกับการปฏิบัติงาน
  - 4.4 วิธีการศึกษา
5. ความคิดเห็น
  - 5.1 ความหมายของความคิดเห็น

- 5.2 ความสำคัญของความคิดเห็น
- 5.3 ปัจจัยที่มีผลต่อความคิดเห็น
- 5.4 การวัดความคิดเห็น
- 6. งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

### การบริหารภาครัฐแนวใหม่

มหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์ (ออนไลน์, 2551) ได้กล่าวว่า การบริหารภาครัฐแนวใหม่ (New Public Management : NPM) มีรากฐานมาจากทฤษฎีทางเลือกสาธารณะ และเศรษฐศาสตร์เชิงสถาบันใหม่ หรือเศรษฐศาสตร์องค์กร มีลักษณะเด่น คือ ความพยายามแก้ปัญหาของระบบราชการแบบดั้งเดิม โดยเฉพาะอย่างยิ่งการปรับปรุงในด้านประสิทธิภาพและการให้บริการประชาชน ซึ่งหัวใจสำคัญของการจัดการภาครัฐแนวใหม่ ก็คือ การปฏิรูประบบราชการ

#### 1. เหตุผลของการปฏิรูประบบราชการ

1.1 เนื่องจากกระแสโลกาภิวัตน์ที่ทุกประเทศมีแนวโน้มที่จะมีการเปิดเสรีในด้านต่าง ๆ ทำให้เศรษฐกิจเกิดการไร้พรมแดน และมีการแข่งขันในเวทีโลกรุนแรงมากขึ้น สังคมเข้าสู่ยุคแห่งการเรียนรู้ กระแสสังคมเข้าสู่ยุคประชาธิปไตย การบริหารจัดการแนวใหม่ที่ยึดหลักธรรมาภิบาล ส่งผลให้สภาพแวดล้อมทั้งภายใน และภายนอกประเทศ เปลี่ยนแปลงไปอย่างรวดเร็ว องค์กรทั้งภาครัฐและเอกชนจึงมีความจำเป็นอย่างยิ่งที่ต้องเพิ่มศักยภาพและความยืดหยุ่นในการปรับเปลี่ยนเพื่อตอบสนองความต้องการของระบบที่เปลี่ยนแปลงไป

1.2 ระบบราชการไทยมีปัญหาที่สำคัญ คือความเสื่อมถอยของระบบราชการ และการขาดธรรมาภิบาล หากภาครัฐไม่ปรับเปลี่ยนและพัฒนาการบริหารจัดการไปสู่องค์กรสมัยใหม่ โดยยึดหลักธรรมาภิบาล ก็จะส่งผลต่อความสามารถในการแข่งขันของประเทศ อีกทั้งยังเป็นอุปสรรคต่อการพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมในอนาคต ดังนั้น แนวทางการบริหารจัดการภาครัฐแนวใหม่ คือการเปลี่ยนแปลงสภาพการณ์ที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน ให้เป็นองค์กรสมัยใหม่ที่ยึดหลักธรรมาภิบาล ซึ่งจะส่งผลทำให้ภาครัฐทำงานอย่างมีประสิทธิภาพ โดยต้องปรับเปลี่ยนระบบการบริหารจัดการของภาครัฐ ดังนี้

1.2.1 ปรับวิธีการบริหารงานให้มีประสิทธิภาพและเน้นผลงาน

1.2.2 ปรับการบริหารงานให้เป็นธรรม โปร่งใส ตรวจสอบได้

1.2.3 ปรับบทบาทภารกิจและกลยุทธ์โดยให้เอกชน และชุมชนมีส่วนร่วม

การปฏิรูปราชการ เป็นการปรับเปลี่ยนระบบการบริหารจัดการของภาครัฐ

โดยอาศัยแนวคิดการปฏิรูปราชการที่ว่า

1. ระบบเดิมล้าสมัยและขาดประสิทธิภาพ เป็นอุปสรรคต่อการพัฒนาประเทศ และไม่ตอบสนองต่อความต้องการ ต่อประชาชน และการเปลี่ยนแปลงของสังคม

2. เนื่องจากเกิดภาวะวิกฤติ ทำให้ราชการต้องลดขนาดลง และปรับปรุงระบบให้มีประสิทธิภาพมากขึ้น เพื่อประหยัดงบประมาณ และใช้งบประมาณให้เกิดประโยชน์สูงสุด

## 2. หลักสำคัญ

แผนปฏิรูประบบบริหารภาครัฐเป็นการปฏิรูปในลักษณะองค์รวม เพื่อเปลี่ยนแปลงระบบบริหารภาครัฐไปสู่ระบบการบริหารจัดการภาครัฐแนวใหม่ ที่เน้นการทำงานโดยวัดผลสัมฤทธิ์ มีการวัดผลที่เป็นรูปธรรม โปร่งใส มีการบริหารงานที่รวดเร็ว คล่องตัว สามารถตอบสนองความต้องการของสังคมได้อย่างถูกต้องเหมาะสม

## 3. การปฏิรูประบบราชการ (ใช้หลัก 4 RE 2 สร้าง 1 เปิด)

3.1 การปรับเปลี่ยนกระบวนการและวิธีการทำงาน (Reprocess) ให้เป็นแบบมุ่งไปสู่การบริหารที่มุ่งผลสัมฤทธิ์ โดยมีการกำหนดตัวชี้วัดความสำเร็จขององค์กรด้วยมิติอะไรบ้าง แต่ละหน่วยมีตัวอะไรเป็นตัวชี้วัดผลงานที่เป็นรูปธรรม คือ นอกจากจะวัดว่า ทำอะไรได้บ้างแล้วยังจะวัดว่าประชาชนได้อะไรด้วย

3.2 การปรับเปลี่ยนระบบงบประมาณ การเงิน และการพัสดุ (Refinance & Budget) ที่เน้นการควบคุมการใช้จ่ายเงินเป็นหลัก เพื่อให้ตรวจสอบได้ง่าย และเน้นเป็นเครื่องมือในการวางแผน ดังนั้น งบประมาณจะชี้ให้เห็นถึงวัตถุประสงค์หรือยุทธศาสตร์ของหน่วยงาน ทำให้ผู้พิจารณางบประมาณสามารถทราบได้ว่าการจัดสรรงบประมาณนั้น ช่วยให้องค์การบรรลุเป้าหมายได้หรือไม่ และเป็นระบบงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงานและผลสัมฤทธิ์ มีการกำหนดเป้าหมายของงานอย่างเป็น รูปธรรม มีดัชนีชี้วัดผลสัมฤทธิ์ของงาน

3.3 การปรับเปลี่ยนกระบวนทัศน์ วัฒนธรรม และค่านิยม (Reparadigm) เจ้าหน้าที่ของรัฐ จากความคิดความเชื่อเดิม ๆ ไปเป็นองค์กรแห่งการเรียนรู้ มีค่านิยม รักศักดิ์ศรี มีจริยธรรม และรับผิดชอบต่อผลงาน

3.4 การปรับปรุงโครงสร้างบริหารราชการแผ่นดิน (Reorganised) โดยปรับปรุงโครงสร้าง กระทรวง ทบวง กรม

3.5 สร้างระบบบริหารบุคคลและค่าตอบแทน จากระบบยัดชั้นหรือระดับตำแหน่ง เป็นการยึดความสามารถและผลงานพัฒนารูปแบบการจ้างงานให้มีความหลากหลาย เช่น บางตำแหน่งที่ต้องการความเชี่ยวชาญ อาจใช้การจ้างพิเศษ จะมีการสร้างระบบน้กบริหารระดับสูง มีการสรรหาอย่าง โปร่งใส เปิดกว้าง และยึดหลัก “ความสามารถ” มากกว่า “อำนาจนิยม” และดูแลขนาดกำลังคนให้กระทัดรัดเหมาะสมกับภารกิจอย่างเป็นรูปธรรม

3.6 สร้างระบบราชการให้มีความทันสมัย

3.7 เปิดโอกาสให้ประชาชนมีส่วนร่วม

ดังนั้น การบริหารจัดการภาครัฐแนวใหม่ (New Public Management) จึงเป็นแนวคิดพื้นฐานของการบริหารจัดการภาครัฐซึ่งจะนำไปสู่การเปลี่ยนแปลงระบบต่าง ๆ ของภาครัฐและยุทธศาสตร์ด้านต่าง ๆ ที่เป็นรูปธรรม มีแนวทางในการบริหารจัดการ ดังนี้

1. การให้บริการที่มีคุณภาพแก่ประชาชน
2. คำนึงถึงความต้องการของประชาชนเป็นหลัก
3. รัฐพึงทำบทบาทเฉพาะที่รัฐทำได้ดีกว่านั้น

#### 4. การจัดการภาครัฐแนวใหม่

การจัดการภาครัฐแนวใหม่ (New Public Management) เป็นแนวคิดที่ต้องการลดบทบาทของภาครัฐในการจัดบริการสาธารณะซึ่งเป็นผลมาจากความก้าวหน้าของเทคโนโลยีสารสนเทศ โดยมีรากฐานมาจาก 2 แนวคิดหลัก คือ

4.1 เศรษฐศาสตร์เชิงสถาบันใหม่ (New Institutional Economics) มีแนวคิดที่ส่งผลต่อการปฏิรูประบบการบริหารการจัดการ คือ

- 4.1.1 การแข่งขัน
- 4.1.2 ทางเลือกผู้รับบริการ
- 4.1.3 ความโปร่งใส
- 4.1.4 โครงสร้างระบบสิ่งจูงใจ

4.2 การจัดการนิยม (Managerialism) คือ การนำเอาแนวทางการจัดการแบบธุรกิจนำมาปรับใช้ในภาครัฐ โดย

- 4.2.1 เน้นการจัดการแบบมืออาชีพ
- 4.2.2 มีดัชนีวัดความสำเร็จ
- 4.2.3 ให้อำนาจในการให้ดุลยพินิจและความอิสระในการจัดการ
- 4.2.4 สร้างวัฒนธรรมที่เหมาะสม

#### 4.3 หลักการที่สำคัญของ NPM

- 4.3.1 มุ่งผลผลิต
- 4.3.2 การวัดผลปฏิบัติงาน
- 4.3.3 การมีส่วนร่วมของประชาชน
- 4.3.4 การสร้างความโปร่งใส
- 4.3.5 การจัดการแบบภาคเอกชน

4.3.6 การเน้นลูกค้า

4.3.7 ส่งเสริมให้มีการแข่งขัน

4.3.8 การตรวจสอบบทบาทภาครัฐ

4.3.9 เน้นจิตสำนึกและความรับผิดชอบ

4.3.10 ปรับปรุงการจัดการการเงินและบัญชี

ครรชิต มาลัยวงศ์ (ออนไลน์, 2551) ได้ให้แนวคิดหลักในการบริหารงานในส่วนราชการยุคใหม่ ดังนี้

4.1 หน่วยงานจะต้องมีระบบควบคุมภายในที่ดี เพราะระบบนี้จะช่วยยืนยันประสิทธิผลและประสิทธิภาพของการดำเนินงาน, ทำให้รายงานทางการเงินมีความน่าเชื่อถือ และแน่ใจได้ว่าหน่วยงานปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบข้อบังคับ หรือมติ ครม. ที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานของหน่วยงาน ระบบควบคุมภายในนั้นกำหนดให้ดูห้าด้านคือ ด้านการบริหาร ด้านการเงิน ด้านพัสดุ ด้านการบริหารทรัพยากรบุคคล และด้านระบบเทคโนโลยีสารสนเทศ

4.2 หน่วยงานต้องมีการตรวจสอบภายในที่ดี เมื่อหน่วยงานมีระบบควบคุมภายในที่ดีแล้วก็ต้องมีการตรวจสอบว่าการดำเนินงานเป็นไปตามที่ได้กำหนดกลไกการควบคุมไว้หรือไม่ ตามระเบียบของกระทรวงการคลังนั้น งานตรวจสอบภายใน คือ การประเมินเพื่อเพิ่มคุณค่าและปรับปรุงการปฏิบัติงานของส่วนราชการให้ดีขึ้น ช่วยให้ส่วนราชการบรรลุถึงเป้าหมายที่วางไว้ และปรับปรุงประสิทธิภาพของการบริหารความเสี่ยง การควบคุม และการกำกับดูแลของส่วนราชการ เพื่อสนับสนุนและส่งเสริมให้การดำเนินงานของส่วนราชการเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ ประสิทธิผลยิ่งขึ้น ในอันที่จะช่วยเพิ่มคุณค่าให้กับส่วนราชการ ในการทำงานนี้ ผู้ตรวจสอบภายในต้องมีความเป็นอิสระ และมีความรู้ความสามารถเพื่อสอบทานการปฏิบัติงานของหน่วยราชการ ความพอเพียงของการควบคุมภายใน การปฏิบัติงานตามแผนงาน การให้คำปรึกษาในด้านการประเมินความเสี่ยง การควบคุม และการกำกับดูแล

4.3 หน่วยงานที่มีการควบคุมภายในและการตรวจสอบภายในแล้ว ก็ต้องได้รับการตรวจสอบว่าการปฏิบัติงานของหน่วยงานนั้นเป็นไปตามคำรับรองการปฏิบัติราชการประจำปี ที่ได้พิจารณาจัดทำขึ้นหรือไม่ ตรงนี้เป็นการตรวจสอบว่าทำงานนั้นจริง ความจริง ค.ต.ป. ยังมีความคิดเลยไปถึงเรื่องของความคุ้มค่าของงานด้วยว่า งานที่ปฏิบัตินั้นคุ้มค่ากับการลงทุน หรือการปฏิบัติงานหรือไม่ อย่างไรก็ตามเรื่องความคุ้มค่านี้นั้นเป็นเรื่องค่อนข้างยาก และหน่วยงานหลายหน่วยงานซึ่งมีหน้าที่ต้องให้บริการแก่ประชาชนนั้น จะนำความคุ้มค่าด้านการลงทุนมาใช้ไม่ได้ ดังนั้นเรื่องนี้ ค.ต.ป. จะต้องศึกษาต่อไป



4.4 ในกรณีที่หน่วยงานมีการปฏิบัติงานตามคำรับรองจริงและมีการควบคุมและการตรวจสอบภายในครบถ้วนแล้ว ค.ต.ป. ก็ต้องการทราบรายงานการเงินว่าหน่วยงานนั้นได้ใช้จ่ายเงินงบประมาณไปมากน้อยเพียงใด นำเงินไปใช้ในโครงการใดมากน้อยเท่าใด หรือใช้ในการบริหารจัดการมากน้อยเพียงใด การทราบสถานะทางการเงินนี้ถือว่าเป็นเรื่องสำคัญมาก และเป็นเป้าหมายที่ ค.ต.ป. จะพยายามดำเนินการให้ได้ในอนาคต

4.5 นอกจากการปฏิบัติงานตามภาระหน้าที่ประจำแล้ว หน่วยงานราชการจำนวนมากยังมีโครงการพิเศษที่ได้รับมอบหมายจาก กรม. หรือจากหน่วยเหนือขึ้นไป หรือภารกิจอื่นๆ ที่จำเป็นสำหรับทำให้การปฏิบัติหน้าที่เดินไปด้วยดี ดังนั้น ค.ต.ป. จึงพิจารณาว่าจะต้องดำเนินการตรวจสอบโครงการพิเศษบางเรื่องแยกต่างหากจากการตรวจสอบที่กล่าวไปแล้วข้างต้น เพื่อดูว่าโครงการนั้นได้ผลสมความมุ่งหมายหรือไม่

4.6 สำหรับการรายงานของผู้ตรวจราชการนั้น ค.ต.ป. ก็เห็นว่ามีสำคัญ แต่เดิมมาเคยเห็นกันว่า ตำแหน่งผู้ตรวจราชการเป็นตำแหน่งสำหรับโยกย้ายผู้บริหารที่ไม่เป็นที่ต้องการในงานอื่น ๆ มานั่งตบยุง แต่ปัจจุบันไม่ใช่เช่นนั้น ผู้ตรวจราชการแต่ละท่านมีประสบการณ์สูง ทางด้านการบริหารจัดการ และด้านการปฏิบัติงาน ดังนั้นจึงควรสร้างกลไกให้ผู้ตรวจราชการไปตรวจสอบการปฏิบัติราชการของหน่วยงานย่อยต่างๆ แล้วจัดทำบันทึกรายงาน ผลการตรวจสอบ รวมทั้งปัญหาและอุปสรรคส่งไปรายงานแก่ กรม. ซึ่ง ทาง กพร. ก็ใช้กลไกของผู้ตรวจราชการนั้น ในการเผยแพร่และย้ำความสำคัญของการสอบทานการปฏิบัติราชการที่กล่าวมาแล้วทุกเรื่อง ให้ผู้บริหารของส่วนราชการรับทราบ

สรุปแนวคิดของการปฏิรูประบบราชการ เกิดจากปัญหาความเสื่อมถอยของระบบราชการ ซึ่งล้าสมัยและขาดประสิทธิภาพ ไม่ตอบสนองต่อความต้องการของประชาชน เป็นอุปสรรคต่อการพัฒนาและความสามารถในการแข่งขันของประเทศ โดยมีความพยายามแก้ไขปัญหของระบบราชการแบบดั้งเดิม โดยเฉพาะการปรับปรุงในด้านประสิทธิภาพ และการให้บริการประชาชน ซึ่งหัวใจสำคัญของการจัดการภาครัฐแนวใหม่ คือ การปฏิรูประบบราชการ โดยมีเหตุผลคือ เพิ่มศักยภาพและความยืดหยุ่นในการปรับเปลี่ยนเพื่อตอบสนองความต้องการของระบบที่เปลี่ยนแปลงไป และแก้ไขปัญหาคความเสื่อมถอยของระบบราชการ และการขาดธรรมาภิบาล ซึ่งส่งผลต่อความสามารถในการแข่งขันของประเทศ และเป็นอุปสรรคต่อการพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมในอนาคต โดยมีหลักสำคัญคือปรับระบบราชการให้เป็นองค์กรสมัยใหม่ ที่ยึดหลักธรรมาภิบาล ปรับวิธีการบริหารงานให้มีประสิทธิภาพและเน้นผลงาน มีการวัดผลที่เป็นรูปธรรม โปร่งใส ตรวจสอบได้ มีการบริหารงานที่รวดเร็ว คล่องตัว และปรับบทบาทภารกิจ และกลยุทธ์โดยให้ เอกชน และชุมชนมีส่วนร่วม สามารถตอบสนองความต้องการของสังคมได้

อย่างถูกต้องเหมาะสม นอกจากนี้ ส่วนราชการต้องมีการจัดวางระบบควบคุมภายในที่ดีเพื่อช่วย ยืนยันประสิทธิผลและ ประสิทธิภาพของการดำเนินงาน และต้องมีการประเมินระบบควบคุมภายใน โดยการตรวจสอบภายในว่าได้ดำเนินการตามกฎหมาย ระเบียบ และกลไกที่วางไว้ ซึ่งการตรวจสอบ ภายในเป็นการประเมินเพื่อเพิ่มคุณค่าและปรับปรุงการปฏิบัติงานของส่วนราชการให้ดีขึ้น ช่วยให้ ส่วนราชการบรรลุถึง เป้าหมายที่วางไว้ และปรับปรุงประสิทธิภาพของการบริหารความเสี่ยง การ ควบคุม และการกำกับดูแลของส่วนราชการ เพื่อสนับสนุนและส่งเสริมให้การดำเนินงานของส่วน ราชการเป็นไปอย่างมี ประสิทธิภาพ ประสิทธิผลยิ่งขึ้นในอันที่จะช่วยเพิ่มคุณค่าให้กับส่วน ราชการ

### การบริหารโครงการพัฒนาของรัฐและการนำนโยบายไปปฏิบัติ

แนวคิดในการพัฒนาประเทศของภาครัฐ จะถูกผลักดันให้ไปสู่การปฏิบัติโดยผ่าน โครงการต่าง ๆ ซึ่งโครงการดังกล่าวจะประสบผลสำเร็จหรือไม่ย่อมขึ้นอยู่กับปัจจัยหลายประการ ซึ่งได้เคยมีผู้ศึกษาเรื่องการนำนโยบายไปปฏิบัติไว้ดังนี้

วเรช จันทรศร (2545 : 48-50) ได้กล่าวเกี่ยวกับเรื่องการบริหารโครงการพัฒนาของรัฐ ไว้ว่า เงื่อนไขต่าง ๆ ที่มีความสำคัญหรือมีอิทธิพลต่อความสำเร็จหรือความล้มเหลวของการบริหาร โครงการพัฒนาของรัฐมีอยู่ด้วยกัน 4 ด้าน ได้แก่

1. ประสิทธิภาพในการวางแผนและการควบคุมจะมีมากหรือน้อยเพียงใดขึ้นอยู่กับ โครงการนั้น ได้มีการกำหนดวัตถุประสงค์และเป้าหมายที่ชัดเจนวัดได้เป็นจริงเพียงใด มีการ มอบหมายงานและกำหนดมาตรฐานในการทำงานให้แก่หน่วยย่อยต่าง ๆ ขององค์การ มีระบบ วัดผลการปฏิบัติงานตลอดจนมีระบบการให้คุณให้โทษที่มีความเป็นธรรมเพียงใด
2. สมรรถนะขององค์การ หรือหน่วยงานที่รับผิดชอบในการบริหารโครงการ จะมีมาก น้อยเพียงใด ขึ้นอยู่กับความแข็งแกร่งของ โครงสร้างองค์การทั้งภายนอกและภายใน จำนวน คุณภาพของบุคลากรและการนำไปใช้ประโยชน์ ความเพียงพอและประสิทธิภาพในการจัดสรร งบประมาณ ความเพียงพอ ความทันสมัยและความพร้อมทางด้านวัสดุอุปกรณ์ เครื่องมือ เครื่องใช้ ตลอดจนทำเลที่ตั้งและความพร้อมของอาคารสถานที่
3. ภาวะผู้นำและพฤติกรรมความร่วมมือของผู้ปฏิบัติงานจะมีมากน้อยเพียงใดขึ้นอยู่กับ การใช้ภาวะผู้นำที่เหมาะสม การสร้างการจูงใจเชิงบวก การสร้างการมีส่วนร่วม การทำให้เกิด ความผูกพันและการยอมรับของสมาชิกโครงการและการทำงานเป็นทีมตลอดจนการใช้มาตรการ

ที่เหมาะสม เพื่อให้ผู้ที่ร่วมมือทำตามได้สำเร็จ และเพื่อให้ผู้ที่ตั้งใจไม่ร่วมมือไม่สามารถทำ ความเสียหายให้กับโครงการได้

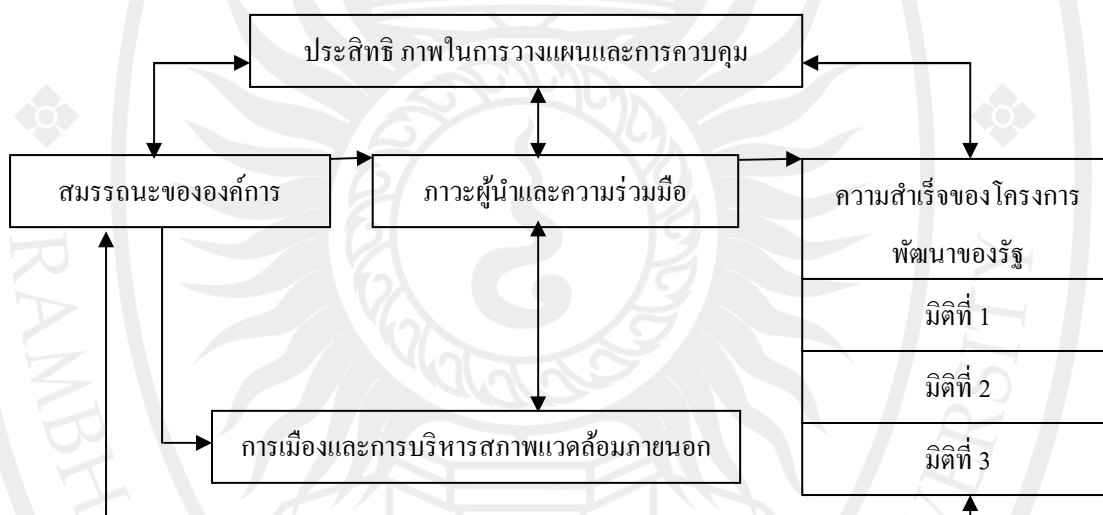
4. การเมืองและความสามารถในการบริหารสภาพแวดล้อมภายนอกขึ้นอยู่กับ

4.1 ระดับของความสนับสนุน ต่อต้าน หรือขัดแย้งของฝ่ายต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง

4.2 จำนวนหน่วยงานและระดับความจำเป็นที่หน่วยงานที่รับผิดชอบในการนำโครงการ ไปปฏิบัติจะต้องเกี่ยวข้องหรือทำงานร่วมกัน

4.3 ความสามารถในการเจรจาต่อรองกับสภาพแวดล้อมภายนอก

4.4 การเปลี่ยนแปลงของสภาพแวดล้อมทางการเมือง เศรษฐกิจและสังคม โดยจากการศึกษาได้สรุปไว้ในภาพประกอบ 2 ดังนี้



ภาพประกอบ 2 เงื่อนไขหลักที่มีอิทธิพลต่อความสำเร็จและ / หรือความล้มเหลวของโครงการ การพัฒนาของรัฐ

ที่มา : วรเดช จันทรศร. 2545 : 48

นอกจากนี้แล้ว วรเดช จันทรศร (2545 : 47-48) ยังได้กล่าวเกี่ยวกับเรื่องการศึกษา ความสำเร็จหรือล้มเหลวของการบริหารโครงการพัฒนาของรัฐไว้ว่า การพิจารณาความสำเร็จหรือ ล้มเหลวของโครงการพัฒนาของรัฐแบ่งออกเป็น 3 มิติ คือ

มิติแรก โครงการที่ประสบความสำเร็จ จะต้องบรรลุมาตรฐานของตัวชี้วัดด้านผลผลิต ทั้งในแง่ของปริมาณ เวลา ค่าใช้จ่าย คุณภาพและความพึงพอใจ

มิติที่สอง โครงการที่ประสบความสำเร็จในมิติแรก ความสำเร็จของโครงการนั้น ๆ ต้องเป็นความสำเร็จที่แท้จริงโดย



1. โครงการนั้นต้องไม่ก่อให้เกิดปัญหาต่อโครงการหรือนโยบายอื่นๆ
2. โครงการนั้นต้องไม่ก่อให้เกิดปัญหาความเชื่อถือได้ของมิติดโครงการ
3. โครงการที่สำเร็จจะต้องไม่มีปัญหาด้านมาตรการของโครงการที่นำไปใช้ในทางปฏิบัติ
4. โครงการที่สำเร็จจะต้องไม่มีปัญหาทางด้านมนุษยธรรมหรือศีลธรรม

มิติที่สาม ผลรวมความสำเร็จของโครงการแต่ละโครงการจะต้องก่อให้เกิดผลรวมของการพัฒนาประเทศที่พึงปรารถนาด้วย

วรเดช จันทรศร (2545 : 3) ได้กล่าวเกี่ยวกับเรื่องการนำนโยบายไปปฏิบัติว่า การนำนโยบายไปปฏิบัติเป็นเรื่องของการศึกษาว่า องค์กรที่รับผิดชอบสามารถนำและกระตุ้นให้ทรัพยากรทางการบริหาร ตลอดจนกลไกที่สำคัญทั้งหมดปฏิบัติงานให้บรรลุตามนโยบายที่ระบุไว้หรือไม่ แค่ไหนเพียงใดหรือกล่าวอีกนัยหนึ่ง การนำนโยบายไปปฏิบัติให้ความสนใจเกี่ยวกับเรื่องของความสามารถที่จะผลักดันให้การทำงานของกลไกที่สำคัญทั้งหมด

การศึกษาการนำนโยบายไปปฏิบัติจากอดีตถึงปัจจุบัน มักให้ความสนใจไปที่การศึกษารวบรวมข้อมูลโดยละเอียดเกี่ยวกับโครงการ ณ สถานที่ปฏิบัติ การศึกษามีขอบเขตกว้าง โดยดูจากปัจจัยทั้งด้านการเมือง เศรษฐกิจ สังคม ระบบราชการ ตลอดจนปัจจัยทางด้านเทคนิคต่าง ๆ ที่อาจเป็นอุปสรรคต่อการนำนโยบายไปปฏิบัติต้องมีการเก็บข้อมูล โดยเฉพาะเพื่อวัตถุประสงค์หลัก 3 ประการ

1. เพื่อการวินิจฉัยปัญหาของโครงการแต่ละโครงการที่มีสภาพแวดล้อมทางเศรษฐกิจ สังคมและการเมืองที่แตกต่างกัน
2. เพื่อการพัฒนาแนวความคิดเกี่ยวกับองค์กรหรือแนวทางที่จะแก้ไขปัญหาที่ค้นพบ
3. เพื่อวางขั้นตอนและกระบวนการนำทางเลือกต่างๆ ที่กำหนดไว้ไปปฏิบัติ

วรเดช จันทรศร (2545 : 19-27) ได้กล่าวไว้ว่า การนำนโยบายไปปฏิบัติยังมีความสลับซับซ้อนยิ่งขึ้นในกระบวนการของการนำนโยบายไปปฏิบัติ ซึ่งครอบคลุมถึงองค์กรและผู้เกี่ยวข้องต่าง ๆ องค์กรและผู้เกี่ยวข้องเหล่านั้นล้วนแต่มีความคาดหวังและเป้าหมายที่แตกต่างกันไป แต่จำเป็นที่จะต้องเข้ามาปฏิบัติงานร่วมกัน หรือมาปฏิสัมพันธ์ซึ่งกันและกันในระดับใดระดับหนึ่ง องค์กรและผู้เกี่ยวข้องนั้นต่างก็มีบทบาทและอิทธิพลต่อผลของการนำนโยบายไปปฏิบัติได้ ด้วยตนเองทั้งหมด องค์กรและผู้เกี่ยวข้องเหล่านั้น ได้แก่ ฝ่ายการเมือง ระบบราชการ ข้าราชการ ผู้รับบริการหรือผู้รับผลจากนโยบาย โดยบทบาทขององค์กรและผู้เกี่ยวข้องจะมีความแตกต่างกันไปตามแต่ประเภทของนโยบายสาธารณะ โดยรวมจะมีบทบาทดังต่อไปนี้

1. ฝ่ายการเมืองมีความสำคัญมากในกระบวนการของการนำนโยบายไปปฏิบัติ นโยบายใดที่ได้รับความเห็นชอบ เอาใจใส่ ดูแล ติดตามผลอย่างต่อเนื่องและใกล้ชิดจากฝ่ายการเมือง

หน่วยราชการต่าง ๆ จะให้ความสนใจและให้ความสำคัญในการนำไปปฏิบัติมากเป็นพิเศษซึ่งจะมีผลทำให้การนำนโยบายไปปฏิบัติมีโอกาสประสบความสำเร็จสูงมากขึ้น

2. ระบบราชการ หมายถึง หน่วยงานต่าง ๆ ของรัฐที่เป็นผู้รับผิดชอบในการนำนโยบายสาธารณะไปปฏิบัติ ซึ่งโดยทั่วไปทุกหน่วยราชการอื่นมาช่วงชิงเอาไป และจะพยายามขยายขอบเขตแห่งภารกิจหรืออำนาจของตนให้กว้างขึ้น ตามแต่โอกาสและสถานการณ์จะอำนวยให้ และยิ่งไปกว่านั้นระบบราชการมักมีแนวโน้มที่จะเลือกนำนโยบายของรัฐไปปฏิบัติแต่เฉพาะนโยบายที่จะเป็นประโยชน์แก่ตนเอง ความร่วมมือของระบบราชการจึงมีความสำคัญอย่างยิ่งต่อความสำเร็จของการนำนโยบายไปปฏิบัติ

3. ข้าราชการในฐานะบุคคลก็ถือได้ว่ามีส่วนเกี่ยวข้องหรือส่งผลอย่างมากต่อความสำเร็จหรือความล้มเหลวของการนำนโยบายไปปฏิบัติ ความเกี่ยวข้องและความสำคัญของข้าราชการในการนำนโยบายไปปฏิบัติ จะมีความแตกต่างกันไป ขึ้นอยู่กับระดับหรือฐานะของข้าราชการ ได้แก่ ผู้บริหารระดับสูง ผู้บริหารโครงการ ตลอดจนผู้ให้บริการตามโครงการหรือข้าราชการระดับล่าง

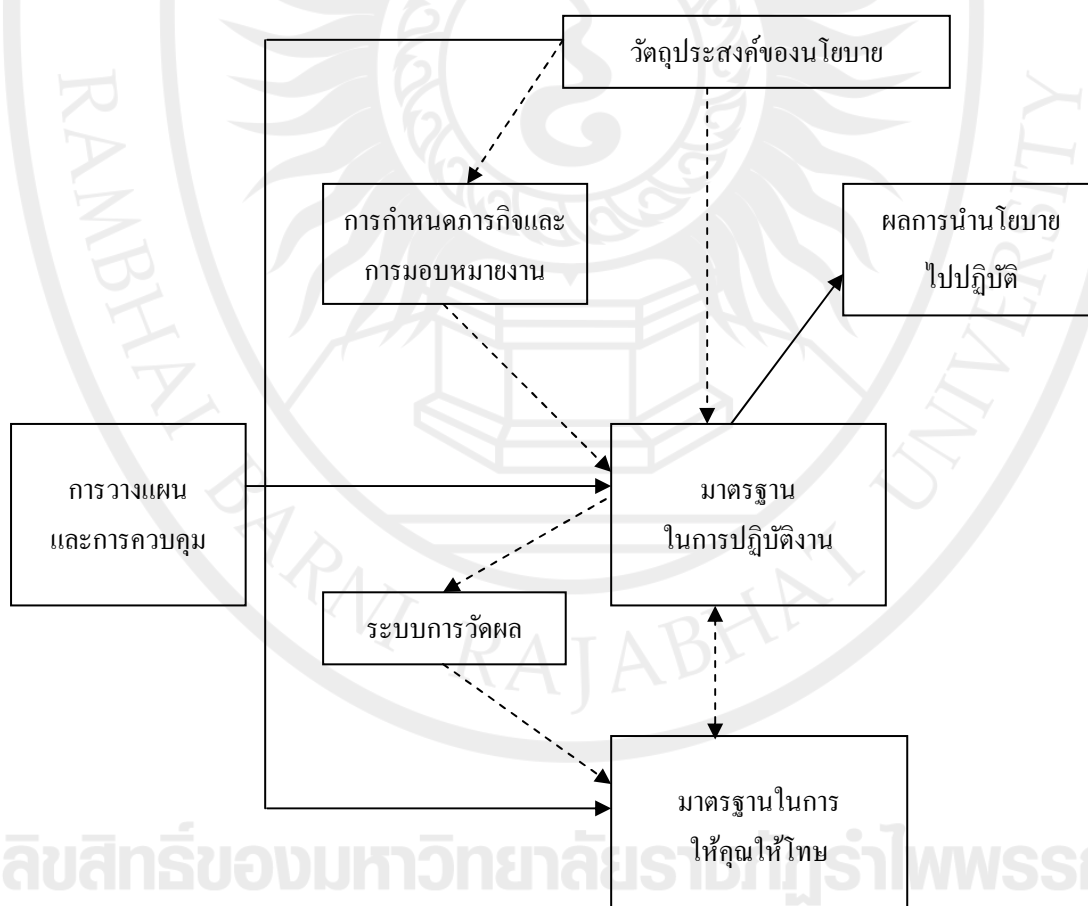
4. ผู้รับบริการหรือผู้ได้รับผลจากนโยบาย จะมีทั้งแง่ของบุคคลและในฐานะกลุ่มในกระบวนการของการนำนโยบายไปปฏิบัติ ผู้รับบริการหรือผู้ได้รับประโยชน์ จะเป็นผู้ติดต่อที่มีปฏิสัมพันธ์กับข้าราชการในระดับล่างโดยตรง บทบาทของผู้รับบริการหรือผู้ได้รับผลประโยชน์ หากมีการรวมตัวกันเป็นกลุ่มจะมีความสำคัญและส่งผลต่อการนำนโยบายไปปฏิบัติมาก

### 1. ตัวแบบของการนำนโยบายไปปฏิบัติ

การสร้างความสำเร็จเกี่ยวกับปัญหาหรือสิ่งที่เชื่อมโยงระหว่างความสำเร็จและความล้มเหลวของการนำนโยบาย แผนงานและโครงการไปปฏิบัติ นั้น อาศัยแบบ (Models) หรือแนวทางในการศึกษาการนำนโยบายไปปฏิบัติที่สำคัญ ซึ่งแบ่งออกได้เป็น 6 ตัวแบบ คือ (วเรช จันทรศร. 2548 : 137-147)

1.1 ตัวแบบที่ยึดหลักเหตุผล ในแนวทางที่ยึดหลักเหตุผล เป็นการศึกษาการนำนโยบายไปปฏิบัติที่เน้นการสร้างประสิทธิภาพในการวางแผนและการควบคุม เป็นเรื่องของการใช้ตัวแบบที่ยึดหลักเหตุผล (Rational Model) มาทำการศึกษาปัญหาของการนำนโยบายมาปฏิบัติ การใช้คำว่า “ยึดหลักเหตุผล” ในที่นี้หมายถึงความจำเป็นขององค์กรที่จะต้องมีการดำเนินงานในฐานะที่เป็น “Rational Value Maximizes” ซึ่งมีพฤติกรรมที่เน้นวัตถุประสงค์เป็นแนวทางเพื่อให้องค์กรนั้น ๆ สามารถสร้างผลงานให้ได้ใกล้เคียงกับเป้าหมายหรือวัตถุประสงค์หลักมากที่สุด โดยนัยดังกล่าว ตัวแบบนี้จึงยึดถือฐานคติ ที่ว่าโครงการที่ประสบความสำเร็จต้องมีการกำหนดวัตถุประสงค์และภารกิจที่ชัดเจน มีการมอบหมายและกำหนดมาตรฐานการทำงานให้แก่หน่วยย่อยต่าง ๆ ขององค์กร มีระบบการวัดผลการปฏิบัติงาน ตลอดจนระบบการให้คุณให้โทษ เงินใจ

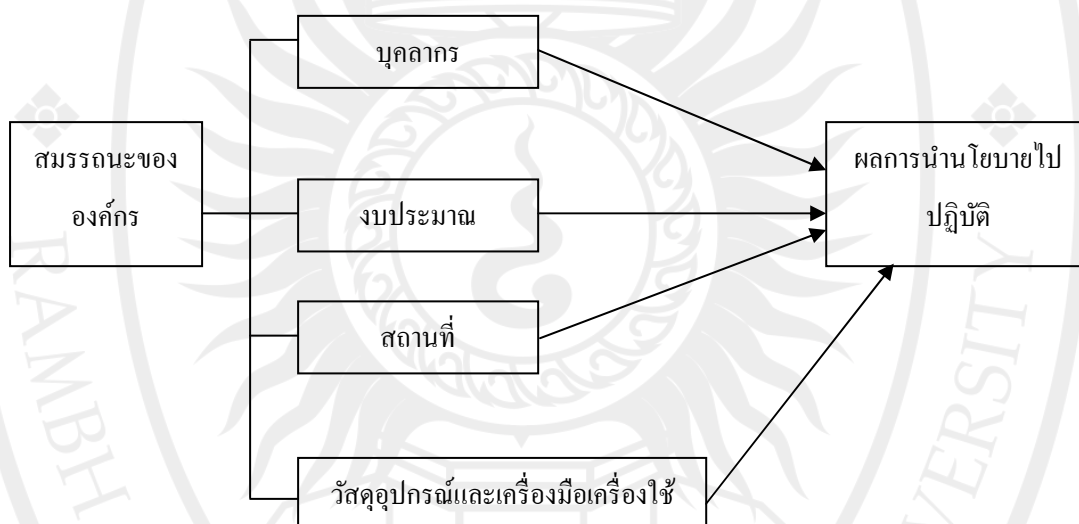
ข้างต้นนี้ถือว่าเป็นสิ่งสำคัญที่จะขาดเสียไม่ได้ เพราะการมีวัตถุประสงค์ที่ชัดเจนย่อมทำให้ผู้ปฏิบัติเข้าใจว่าจะอะไรเป็นเป้าหมายหรือผลลัพธ์ที่ผู้กำหนดนโยบายต้องการ เมื่อเข้าใจว่าจะอะไรเป็นความต้องการแล้วก็เป็นาง่ายที่ทำให้ผู้บริหารสามารถกำหนดภารกิจที่เด่นชัด มีการมอบหมายงานหรือกำหนดความรับผิดชอบเฉพาะของแต่ละฝ่ายให้สัมพันธ์กันอันจะเป็นแนวทางทำให้การประสานการปฏิบัติเป็นไปโดยราบรื่น ในอีกด้านหนึ่ง การมอบหมายช่วยทำให้การกำหนดมาตรฐานในการทำงานของทุกฝ่ายที่เกี่ยวข้องเป็นไปโดยง่าย ยิ่งไปกว่านั้น การมีการกำหนดมาตรฐานในการทำงาน ยังอำนวยความสะดวกให้กระบวนการประเมินผลที่สมบูรณ์และมีประสิทธิภาพ เป็นาง่ายที่ผู้บริหารโครงการสามารถควบคุมตรวจสอบการปฏิบัติงานของแต่ละฝ่ายได้อย่างตลอดเวลา และต่อเนื่องในประเด็นสุดท้ายระบบการประเมินผลที่สมบูรณ์และการมีมาตรฐานในการทำงานที่เด่นชัดย่อมส่งผลให้การใช้ระบบการให้คุณให้โทษเป็นไปอย่างเป็นธรรมมากยิ่งขึ้น ในทางกลับกันการมีความเป็นธรรมในระบบ ย่อมจะช่วยเสริมสร้างให้มาตรฐานในการปฏิบัติงานสูงขึ้นอีกด้วย



ภาพประกอบ 3 การศึกษาการนำนโยบายไปปฏิบัติโดยใช้ตัวแบบยึดหลักเหตุผล

ที่มา : วรเดช จันทรศร. 2548 : 138

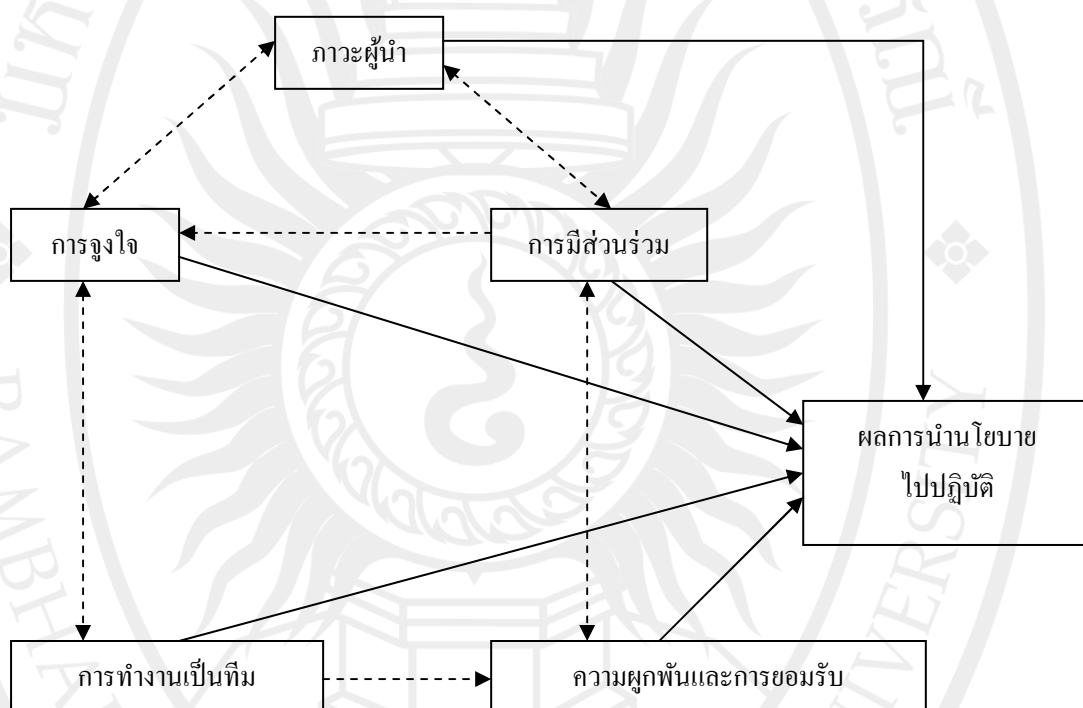
1.2 ตัวแบบทางด้านการจัดการ ในแนวทางที่สองเป็นเรื่องของการนำตัวแบบทางด้านการจัดการ (Management Model) มาทำการศึกษาปัญหาของการนำนโยบาย มาปฏิบัติ ตัวแบบนี้ให้ความสนใจไปที่สมรรถนะขององค์กร เพราะเชื่อว่าความสำเร็จของการนำนโยบายไปปฏิบัติย่อมขึ้นอยู่กับองค์กรที่รับผิดชอบในการนำนโยบายว่ามีขีดความสามารถที่จะปฏิบัติงานให้สอดคล้องกับความคาดหวังเพียงใด ในลักษณะนี้โครงการที่จะประสบความสำเร็จได้ จึงจำเป็นที่จะต้องอาศัยโครงการขององค์กรที่เหมาะสม บุคลากรที่อยู่ในองค์กรจะต้องมีความรู้ความสามารถทั้งทางด้านการบริหารและเทคนิคอย่างเพียงพอ นอกจากนี้องค์กรยังต้องมีการวางแผนเตรียมการหรือมีความพร้อมเป็นอย่างดีทั้งทางด้านวัสดุอุปกรณ์ สถานที่ เครื่องมือ เครื่องใช้ และงบประมาณ



ภาพประกอบ 4 การศึกษาการนำนโยบายไปปฏิบัติโดยใช้ตัวแบบทางด้านการจัดการ  
ที่มา : วรเดช จันทรศร. 2548 : 141

1.3 ตัวแบบทางด้านการพัฒนาองค์กร ในแนวทางที่สาม เป็นเรื่องของการศึกษาปัญหาของการนำนโยบายไปปฏิบัติในแง่ของการสร้างความผูกพันและการยอมรับ เพื่อมุ่งสนองความต้องการทางจิตวิทยาและสังคมของมนุษย์ (Organization Development Model) มาประยุกต์โดยตรง ตัวแบบนี้จึงเน้นการมีส่วนร่วม (Participation) ขององค์กรเป็นสำคัญภายใต้ฐานคติที่ว่า การมีส่วนร่วมจะทำให้เกิดการดำเนินงานเป็นทีมที่มีประสิทธิภาพการนำนโยบายมาปฏิบัติให้บังเกิดความสำเร็จจึงน่าจะเป็นเรื่องของการจูงใจ การใช้ภาวะผู้นำที่เหมาะสม การสร้างความผูกพันโดยวิธีการให้สมาชิกในองค์กรมีส่วนร่วมเพื่อให้เกิดการยอมรับ ตลอดจนการสร้างทีมงาน

มากกว่าการมุ่งการใช้การควบคุม หรือใช้อำนาจทางรูปนัยของผู้บังคับบัญชา ทั้งนี้เพราะการแยกว่าการกำหนดนโยบายเป็นเรื่องที่ควรมาจากระดับสูงและการปฏิบัติตามนโยบายเป็นเรื่องของผู้ที่อยู่ในระดับล่างเป็นเรื่องที่ขัดกับสภาพความเป็นจริง การทำให้ผู้ปฏิบัติตระหนักและเห็นความสำเร็จของโครงการ ก็คือ ความสำเร็จของผู้ปฏิบัติและผู้มีส่วนเกี่ยวข้องทุกคน จึงน่าจะส่งผลต่อความสำเร็จของการนำนโยบายไปปฏิบัติมากกว่ากลยุทธ์อื่น ๆ กล่าวอีกนัยหนึ่ง การนำนโยบายไปปฏิบัติ จึงเป็นเรื่องของกระบวนการที่ทำให้ผู้ปฏิบัติสามารถเข้าไปมีส่วนเกี่ยวข้องในการกำหนดหรือวางกรอบนโยบายโดยถือว่านโยบายเหล่านั้น มาจากตัวผู้ปฏิบัติเองโดยตรง

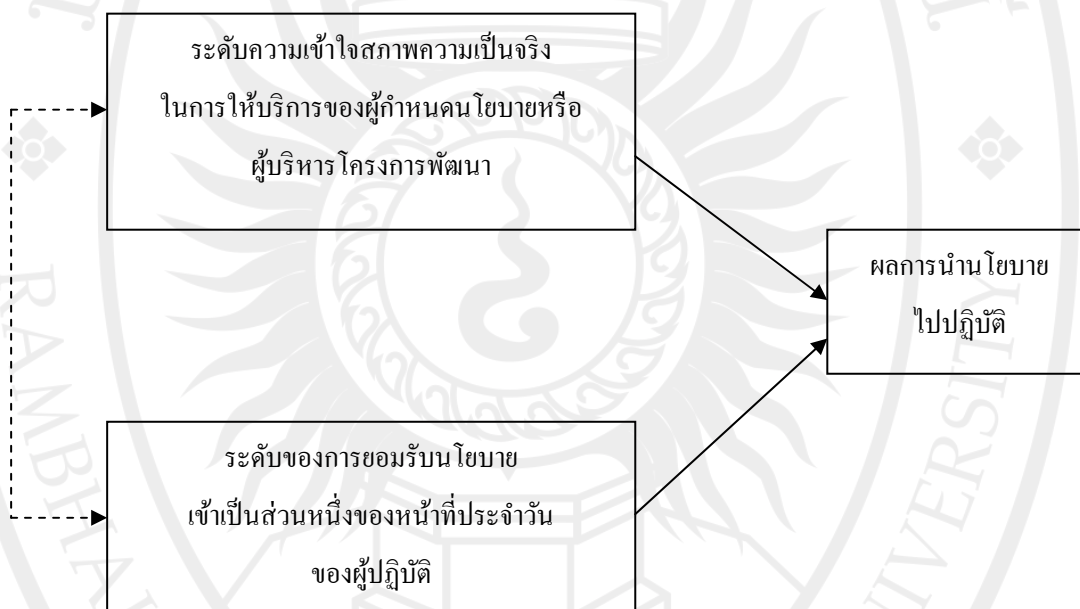


ภาพประกอบ 5 การศึกษาการนำนโยบายไปปฏิบัติโดยใช้ตัวแบบทางด้านการพัฒนาองค์กร  
ที่มา : วรเดช จันทรศร. 2548 : 143

1.4 ตัวแบบกระบวนการของระบบราชการ ในแนวทางที่สี่เป็นเรื่องของการนำตัวแบบทางกระบวนการของระบบราชการ (Bureaucratic Processes Model) มาศึกษาปัญหาของการนำนโยบายไปปฏิบัติ ตัวแบบนี้พัฒนามาจากนักสังคมวิทยาองค์กรที่พยายามจะสร้างกรอบการมองหาสภาพความเป็นจริงทางสังคมในองค์กร ตัวแบบนี้เชื่อว่า อำนาจขององค์กรไม่ได้อยู่ในตำแหน่งทางรูปนัย ซึ่งได้แก่ หัวหน้าองค์กรหรือบุคคลหนึ่งบุคคลใดเฉพาะ ในทางตรงกันข้าม อำนาจที่แท้จริงอยู่กระจัดกระจายทั่วไปในองค์กร ในทรรศนะนี้หมายความว่าสมาชิกองค์กร ทุกคนมีอำนาจในแง่ของการใช้วิจารณ์ญาณ โดยเฉพาะอย่างยิ่งข้าราชการที่มีหน้าที่ต้องติดต่อกับประชาชน



อย่างใกล้ชิด หรือที่ลึกลับก็ เรียกว่า Street - Level Bureaucrats สามารถใช้วิจารณญาณ ในการปฏิบัติหน้าที่ของตน โดยที่ผู้บังคับบัญชาไม่อาจจะควบคุมได้ การยึดยึดโครงการใหม่ๆ ที่จะไปมีผลกระทบหรือเปลี่ยนแปลงการปฏิบัติในวิถีชีวิตประจำวันของข้าราชการเหล่านี้ มักจะไร้ผล นอกเสียจากข้าราชการหรือผู้ปฏิบัติจะยอมรับ หรือปรับนโยบาย แนวทางปฏิบัติเหล่านั้นเข้าไปเป็นส่วนหนึ่งของหน้าที่ประจำวันของตนเอง ดังนั้น การหวังที่จะนำเทคนิคทางการบริหารหรือวิธีการพัฒนาใหม่ๆ มาใช้ก็ดี การออกกฎระเบียบ แบบแผน เพื่อหวังจะให้ข้าราชการที่รับผิดชอบในงานด้านบริการประชาชน ทำงานให้มีประสิทธิภาพมากขึ้นก็ดี มักจะไร้ผล โดยนัยนี้ความล้มเหลว มักเกิดจากผู้กำหนดนโยบายหรือผู้บริหาร โครงการพัฒนาที่ไม่เข้าใจว่าสภาพความเป็นจริงของการให้บริการเกิดขึ้นในลักษณะใดมากกว่า

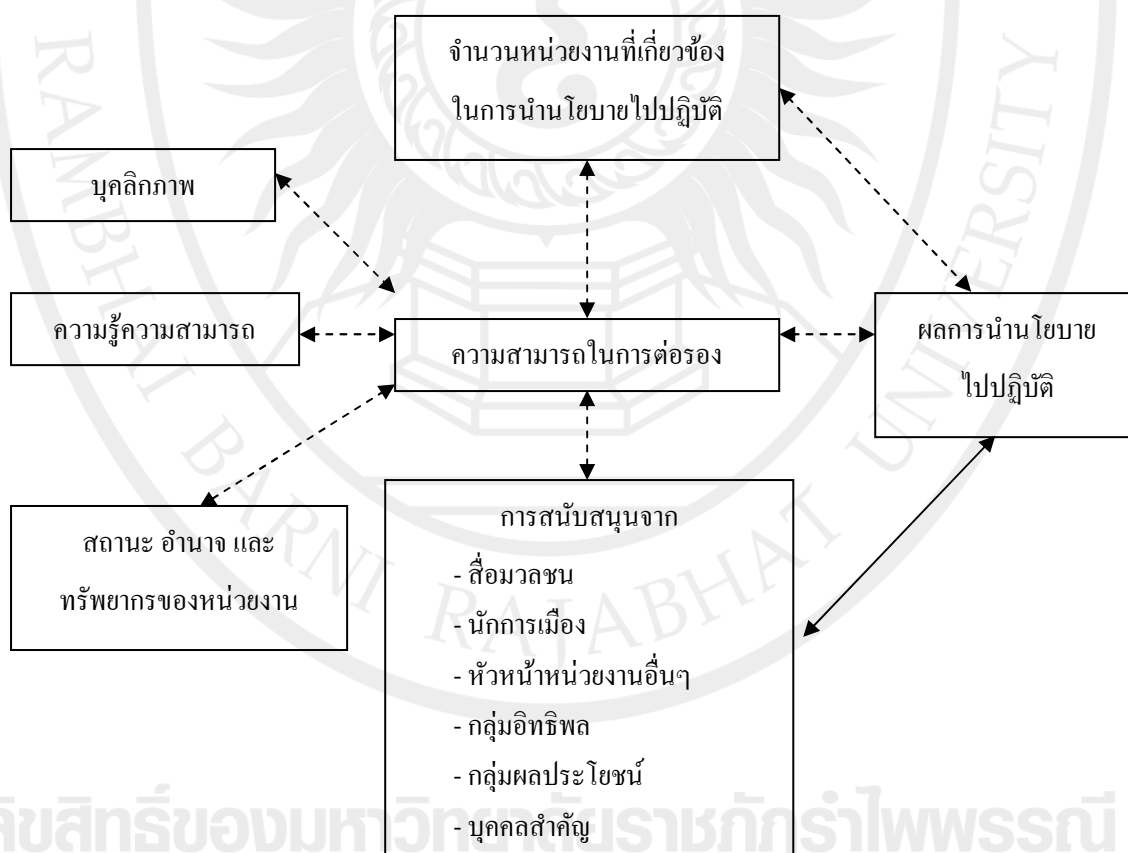


**ภาพประกอบ 6** การศึกษาการนำนโยบายไปปฏิบัติโดยใช้ตัวแบบกระบวนการของระบบราชการ  
ที่มา : วรเดช จันทรศร. 2548 : 145

1.5 ตัวแบบทางการเมือง ตัวแบบนี้มีพื้นฐานและพัฒนามาจากผลการศึกษาของ อลิสัน (Alilison) เพรสแมน (Pressman) วิลดาฟสกี (Wildavsky) บาร์เดซท์ (Bardach) ซาบาเตียร์ (Sabatier) และแมซมานเนียน (Mazmanian) ตามลำดับ ตัวแบบนี้เชื่อว่า ความสำเร็จของการนำนโยบายไปปฏิบัติเกิดจากความสามารถของผู้เล่น (Players) หรือบุคคลที่เป็นตัวแทนขององค์กร กลุ่มหรือสถาบันและความสัมพันธ์กับปัจจัยภายนอกองค์กร ตัวแบบนี้เห็นว่า การเห็นพ้องต้องกัน (Consensus) วิธีการของการมีส่วนร่วม (Participation) เป็นสิ่งที่ยากที่เกิดขึ้นได้ ความขัดแย้ง

(Conflict) เป็นปรากฏการณ์ธรรมชาติที่เกิดขึ้นในองค์กรและในระบบสังคมทั่วไป การหวังจะให้ทุกฝ่ายเห็นชอบและปฏิบัติตามนโยบายเป็นเรื่องที่เป็นไปไม่ได้ เพราะนโยบายก็คือ การเมือง ซึ่งเป็นเรื่องของการจัดสรรสิ่งที่มีคุณค่าให้แก่สังคม ซึ่งย่อมจะมีทั้งผู้ได้ประโยชน์และเสียประโยชน์ จึงเป็นธรรมชาติอยู่เองที่ทุกฝ่ายจะต้องพิทักษ์ผลประโยชน์ของตนก่อนเป็นเบื้องแรก

ดังนั้นตามแนวทางนี้ การนำนโยบายไปปฏิบัติจึงเป็นเรื่องของการเผชิญหน้า การบริหารความขัดแย้ง การแสวงหาความสนับสนุน การโฆษณาชวนเชื่อ การรู้จักสร้างเงื่อนไข และหาข้อต่อรองในการจัดสรรทรัพยากรทั้งระหว่างบุคคล กลุ่มบุคคล หน่วยงาน ตลอดจนองค์กรต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง ความเป็นไปได้ของการสร้างความสำเร็จในการนำนโยบายไปปฏิบัติ โดยส่วนหนึ่งจึงขึ้นอยู่กับความสามารถในการเจรจา สถานะ อำนาจและทรัพยากรที่มีอยู่ของหน่วยงานที่จะใช้ เป็นเครื่องมือต่อรองของบุคคลที่เป็นตัวแทนขององค์กร จำนวนหน่วยงานที่จะต้องเข้าไปเกี่ยวข้อง การสนับสนุนจากนักการเมือง สื่อมวลชน หัวหน้าหน่วยงานอื่น ๆ กลุ่มอิทธิพล และผลประโยชน์ บุคคลสำคัญต่าง ๆ รวมตลอดถึงสภาพความแตกต่างทางด้านบุคลิกภาพ ความรู้ ความสามารถ ความชำนาญในการต่อรองของผู้เล่นแต่ละคนเป็นสำคัญ



ภาพประกอบ 7 การศึกษาการนำนโยบายไปปฏิบัติโดยใช้ตัวแบบทางการเมือง

ที่มา : วรเดช จันทรศร. 2548 : 147

1.6 ตัวแบบทั่วไป (General Model) เป็นผลงานของ แวน มีเตอร์ (Van Meter) และ แวน ฮอร์น (Van Horn) ที่พัฒนามาจากตัวแบบการวิเคราะห์ระบบการเมืองของ อีสตัน (Easton) ผนวกกับการนำผลการศึกษาด้านทฤษฎีองค์การที่ส่งผลหรือเกี่ยวข้องกับผลการปฏิบัติงานมาประยุกต์เข้าด้วยกัน ตัวแบบนี้แม้จะไม่ใช่เป็นความพยายามโดยตรงที่จะประสานตัวแบบต่าง ๆ ตาม 5 แนวทางดังกล่าวข้างต้นเข้าไว้ด้วยกันก็ตาม แต่กรอบของตัวแบบก็ได้รวมตัวแปรบางส่วนของตัวแบบอื่น ๆ เข้าไว้ด้วยกันมากพอที่จะช่วยให้การศึกษาสภาพทั่วไปของปัญหาการนำนโยบายไปปฏิบัติได้ในลักษณะที่กว้างกว่าตัวแบบอื่น ๆ

สรุปการนำนโยบายไปสู่การปฏิบัติ เกี่ยวกับเรื่องการบริหาร โครงการพัฒนาของรัฐ มีปัจจัยที่มีความสำคัญหรือมีอิทธิพลต่อความสำเร็จหรือความล้มเหลวของการบริหารโครงการอยู่ด้วยกัน 4 ด้าน ได้แก่ ประสิทธิภาพในการวางแผนและการควบคุม สมรรถนะขององค์การ ภาวะผู้นำและพฤติกรรมความร่วมมือของผู้ปฏิบัติงาน และการเมืองและความสามารถในการบริหารสภาพแวดล้อมภายนอก ซึ่งโดยบทบาทขององค์การและผู้เกี่ยวข้องจะมีความแตกต่างกันไปตามแต่ประเภทของนโยบายสาธารณะ ตั้งแต่บทบาทของฝ่ายการเมือง ระบบราชการ ข้าราชการ และผู้รับบริการหรือผู้ได้รับผลจากนโยบาย และการสร้างความเข้าใจเกี่ยวกับปัญหาหรือสิ่งที่เชื่อมโยงระหว่างความสำเร็จและความล้มเหลวของการนำนโยบายและแผนงาน โครงการไปปฏิบัติ นั้น อาศัยแบบ (Models) ที่สำคัญ 6 ตัวแบบ ได้แก่ ตัวแบบที่ยึดหลักเหตุผล ซึ่งเน้นการสร้างประสิทธิภาพในการวางแผนและการควบคุม ตัวแบบทางด้านการจัดการ ซึ่งเน้นที่สมรรถนะขององค์การ ตัวแบบทางด้านการพัฒนาองค์การ ซึ่งเน้นการมีส่วนร่วม ตัวแบบกระบวนการของระบบราชการ ซึ่งเน้นการสร้างกรอบการมองสภาพความเป็นจริงทางสังคมในองค์กร ตัวแบบทางการเมือง ซึ่งเชื่อว่าความสำเร็จของการนำนโยบายไปปฏิบัติเกิดจากความสามารถของผู้เล่น หรือบุคคลผู้เป็นตัวแทนขององค์การ กลุ่มหรือสถาบันและความสัมพันธ์กับปัจจัยภายนอกขององค์การ และสุดท้าย ตัวแบบทั่วไป ซึ่งเป็นการประสานตัวแบบต่าง ๆ ตาม 5 แนวทางข้างต้นเข้าไว้ด้วยกันมากพอที่จะช่วยให้การศึกษาสภาพของปัญหาการนำนโยบายไปปฏิบัติได้ในลักษณะที่กว้างกว่าตัวแบบอื่น ๆ

## แนวทางการตรวจสอบภายใน

### 1. ความหมายของการตรวจสอบภายใน

ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (2548 : 13-14) ได้ให้ความหมายหรือนิยามของการตรวจสอบภายใน (Internal Auditing) คือ การให้ความเชื่อมั่นและการให้คำปรึกษาอย่างเที่ยงธรรม และเป็นอิสระ เพื่อเพิ่มคุณค่าและปรับปรุงการดำเนินงานขององค์กร การตรวจสอบภายในช่วยให้องค์กรบรรลุเป้าหมาย ด้วยการประเมิน และปรับปรุงประสิทธิภาพของกระบวนการบริหาร

ความเสี่ยง การควบคุม และการกำกับดูแล อย่างเป็นระบบและเป็นระเบียบ” โดยผู้ตรวจสอบภายในขององค์กรจะเป็นผู้ที่ทำหน้าที่วิเคราะห์ เสนอแนะ และให้คำปรึกษาจากกระบวนการตรวจสอบภายใน

อุษณา ภัทรมนตรี (2550 : 1-4) การตรวจสอบภายใน หมายถึง การประเมินผลการควบคุมภายใน การปฏิบัติงานของหน่วยงานต่าง ๆ ในองค์กร ตลอดจนการบริหารงาน การวัดผล โดยการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบต้องเป็นอิสระ ปราศจากการแทรกแซง เป็นการให้บริการแก่ฝ่ายจัดการ

สรุปการตรวจสอบภายใน หมายถึง กิจกรรมที่องค์กรจัดให้มีขึ้นและจัดทำเป็นกระบวนการเพื่อใช้เป็นเครื่องมือในการเพิ่มคุณค่าและปรับปรุงการดำเนินงานขององค์กร และช่วยให้องค์กรบรรลุวัตถุประสงค์ เป้าหมายที่วางไว้

## 2. วัตถุประสงค์ของการตรวจสอบภายใน

ไพรัช พร้อมโกมล (2541 : 1) กล่าวว่า วัตถุประสงค์ของการตรวจสอบก็เพื่อช่วยให้เจ้าหน้าที่ในองค์กรทุกคนที่เกี่ยวข้องกับการบริหารงาน สามารถปฏิบัติและรับผิดชอบงานที่ได้รับมอบหมายได้อย่างมีประสิทธิภาพ โดยผู้ตรวจสอบจะทำการวิเคราะห์ ประเมินผล ท้วงติง และให้ข้อเสนอแนะที่ดี ที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงานที่ได้ตรวจสอบ ผู้ตรวจสอบจะเข้าไปเกี่ยวข้องกับกิจกรรมขององค์กรทุกด้านตรงเท่าที่สามารถให้บริการที่เป็นประโยชน์แก่ผู้บริหารได้ โดยจะเข้าไปตรวจสอบข้อมูลทางการเงิน การบัญชี และวิธีการปฏิบัติงานต่าง ๆ เพื่อให้เกิดความมั่นใจอย่างแท้จริงด้วย

ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (2548 : 13-14) ได้ให้ความหมายหรือนิยามของวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบภายใน คือ การประเมินการควบคุมขององค์กรเพื่อให้มั่นใจว่าองค์กรสามารถบรรลุวัตถุประสงค์และเป้าหมายของกิจการได้อย่างมีประสิทธิภาพ ประสิทธิผล ภายใต้ค่าใช้จ่ายและการบริหารความเสี่ยงที่เหมาะสม โดยความเสี่ยงของกิจกรรมต่าง ๆ ภายในองค์กรจะเป็นปัจจัยสำคัญที่กำหนดทิศทางการทำงาน ของกิจกรรมการตรวจสอบภายในเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์และเป้าหมายของการตรวจสอบภายใน ซึ่งหมายถึง การจัดแผนงานตรวจสอบภายในจากข้อมูลของการวิเคราะห์ความเสี่ยงขององค์กร

สรุปวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบภายในคือการช่วยให้เจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้องในองค์กรสามารถปฏิบัติหน้าที่ได้อย่างมีประสิทธิภาพ เป็นการประเมินการควบคุมขององค์กรเพื่อให้มั่นใจว่าองค์กรสามารถบรรลุและเป้าหมายที่วางไว้ได้อย่างมีประสิทธิภาพ ประสิทธิผล ภายใต้ค่าใช้จ่ายและการบริหารความเสี่ยงที่เหมาะสม

### 3. ขอบเขตและหน้าที่ของการตรวจสอบภายใน

3.1 ขอบเขตของการตรวจสอบภายใน หมายถึง การทดสอบและการประเมินความเพียงพอและประสิทธิภาพของระบบการควบคุมภายในขององค์กรและคุณภาพของการปฏิบัติงานทุกกิจกรรมภายในองค์กร

#### 3.2 หน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายใน ระบุได้ ดังนี้

3.2.1 สอบทานและรายงานความเชื่อถือได้และความครบถ้วนของข้อมูลทางการเงิน การปฏิบัติงาน ตลอดจนวิธีที่ใช้ในการวินิจฉัยและวัดผลการดำเนินงาน

3.2.2 สอบทานการดำเนินงาน หรือแผนงาน เพื่อให้แน่ใจว่าสอดคล้องกับวัตถุประสงค์และเป้าหมายที่กำหนดไว้ และมีการปฏิบัติงานตามแผนที่กำหนดอย่างมีประสิทธิภาพและประหยัด มีกระบวนการกำกับดูแลที่ดีและเหมาะสม

3.2.3 สอบทานระบบงานที่มีผลกระทบต่อการดำเนินงานและการรายงานว่าได้มีการปฏิบัติที่สอดคล้องกับนโยบาย แผนงาน ระเบียบปฏิบัติที่กำหนดไว้ รวมถึงกฎหมายที่เกี่ยวข้อง

3.2.4 สอบทานความเหมาะสมของการเก็บรักษาทรัพย์สิน และทดสอบว่าทรัพย์สินนั้นมีอยู่จริง

3.2.5 ประเมินว่าการใช้ทรัพยากรขององค์กรเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและคุ้มค่า

สรุปขอบเขตของการตรวจสอบภายใน เป็นการประเมินความเพียงพอและประสิทธิภาพของระบบการควบคุมภายในขององค์กร และหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายใน ได้แก่ การสอบทานความเพียงพอ เหมาะสม ของระบบการควบคุมภายในในทุกกิจกรรมขององค์กร เช่น ด้านข้อมูลทางการเงิน ด้านระบบงานต่าง ๆ ด้านความเหมาะสมของเก็บรักษาทรัพย์สิน ด้านความมีประสิทธิภาพของการใช้ทรัพยากร เป็นต้น

### 4. ประเภทงานของการตรวจสอบภายใน

พิไล เปี่ยมพงศ์สานต์ และคณะ (2541 : 4) สรุปไว้ว่า ประเภทของการตรวจสอบภายใน จำแนกตามวัตถุประสงค์และเป้าหมายเป็น 6 ประเภท ได้แก่

4.1 การตรวจสอบทางการเงิน (Financial Auditing) หมายถึง การตรวจสอบความถูกต้อง เชื่อถือได้ของข้อมูลทางการเงิน โดยครอบคลุมถึงการดูแลป้องกันทรัพย์สิน และประเมินความเพียงพอของระบบการควบคุมภายในของระบบงานต่าง ๆ ว่ามีเพียงพอที่จะมั่นใจได้ว่า ข้อมูลที่บันทึกในบัญชี รายงาน ทะเบียน และเอกสารต่าง ๆ ถูกต้อง และสามารถสอบทานได้ หรือเพียงพอที่จะป้องกันการรั่วไหลสูญหายของสินทรัพย์



4.2 การตรวจสอบการปฏิบัติการ (Operational Auditing) หมายถึง การตรวจสอบการปฏิบัติงานของหน่วยงาน ระบบงาน ตลอดจนวิธีปฏิบัติงานแต่ละกิจกรรมตามที่ฝ่ายบริหารกำหนดไว้ โดยมุ่งเน้น 3 ประการ คือ

4.2.1 ความมีประสิทธิภาพ (Efficiency) คือ มีการจัดระบบงานให้มั่นใจได้ว่าการใช้ทรัพยากรในแต่ละกิจกรรมสามารถเพิ่มผลผลิตและลดต้นทุนอันเป็นผลให้องค์กรได้รับผลประโยชน์อย่างคุ้มค่า

4.2.2 ความประหยัด (Economy) คือ มีการใช้จ่ายเงินอย่างระมัดระวัง ไม่สุรุ่ยสุร่าย ฟุ่มเฟือย ซึ่งส่งผลให้องค์กรสามารถลดต้นทุนหรือใช้ทรัพยากรต่ำกว่าที่กำหนดไว้ โดยยังคงได้รับผลผลิตตามเป้าหมาย

4.2.3 ความมีประสิทธิภาพ (Effectiveness) คือ มีการจัดระบบงานและวิธีการปฏิบัติงาน ซึ่งทำให้ผลที่เกิดจากการดำเนินงานเป็นไปตามเป้าหมายขององค์กร

4.3 การตรวจสอบการบริหาร (Management Audit) หมายถึง การตรวจสอบระบบการควบคุมด้านบริหาร (Management Control) รวมไปถึงการตรวจสอบประสิทธิภาพของการบริหารงานด้านต่าง ๆ เช่น การวางแผน การบริหารงานงบประมาณ การกำกับดูแล และการสอบทาน และการควบคุมงานของผู้บริหารทุกระดับชั้น เป็นการตรวจสอบเพื่อประเมินฝ่ายบริหารมากกว่าเป็นการตรวจสอบเพื่อสนองความต้องการของผู้บริหาร

4.4 การตรวจสอบการปฏิบัติตามข้อกำหนด (Compliance Auditing) หมายถึง การตรวจสอบการปฏิบัติงานต่าง ๆ ขององค์กรว่าเป็นไปตามข้อกำหนด ทั้งจากภายนอกและภายในองค์กร ได้แก่ กฎหมาย ระเบียบปฏิบัติ มาตรฐาน นโยบาย แผนงาน และวิธีการที่กำหนดไว้

4.5 การตรวจสอบระบบงานสารสนเทศ (Information System Auditing) หมายถึง การตรวจสอบงานที่ใช้ระบบสารสนเทศในการดำเนินงาน ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของงานตรวจสอบภายในเกือบทั้งหมด มีวัตถุประสงค์เพื่อให้ทราบถึงความน่าเชื่อถือของข้อมูลและความปลอดภัยของระบบ ซึ่งในการตรวจสอบการพัฒนาระบบงานทั้งทางด้านการออกแบบระบบ การเลือกคอมพิวเตอร์ และอุปกรณ์ รวมทั้ง Software ต่าง ๆ ผู้ตรวจสอบภายในต้องคำนึงถึงวัตถุประสงค์นี้เป็นหลักสำคัญ

4.6 การตรวจสอบพิเศษ (Special Auditing) หมายถึง การตรวจสอบภายในกรณีที่ได้รับมอบหมายจากฝ่ายบริหาร หรือกรณีที่มีการทุจริตหรือการกระทำที่ส่อไปในทางทุจริต การกระทำที่ผิดกฎหมาย หรือมีเหตุอันควรสงสัยว่าจะมีการกระทำที่ส่อไปในทางทุจริต หรือประพฤติน่าสงสัยเกิดขึ้น ซึ่งจะต้องดำเนินการตรวจสอบเพื่อค้นหาสาเหตุ ข้อเท็จจริง ผลเสียหาย และผู้รับผิดชอบ พร้อมทั้งเสนอแนะมาตรการป้องกัน

ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (2548 : 15-17) แบ่งประเภทงานการตรวจสอบภายใน เป็น 2 ลักษณะคือ

4.1 บริการให้ความเชื่อมั่น (Assurance Services)

4.2 บริการให้คำปรึกษา (Consulting Services)

4.1 บริการให้ความเชื่อมั่น (Assurance Services) หมายถึง การตรวจสอบหลักฐานต่าง ๆ อย่างเที่ยงธรรม เพื่อนำมาประเมินผลอย่างเป็นอิสระในกระบวนการบริหารความเสี่ยง การควบคุมและการกำกับดูแลกิจการที่ดีขององค์กร โดยต้องปฏิบัติงานด้วยความระมัดระวัง รอบคอบตามมาตรฐานวิชาชีพและยึดผู้ประกอบวิชาชีพ ซึ่งอาจแบ่งได้หลายประเภท อาทิเช่น

4.1.1 การตรวจสอบการดำเนินงาน (Operational Auditing) คือการตรวจสอบเพื่อประเมินระบบการควบคุมภายใน และประเมินคุณภาพของการดำเนินงานของหน่วยงานต่างๆ เช่น การตลาด การผลิต การบริหารงานด้านพัสดุ การบริหารงานบุคคล และการจัดการด้านการเงิน และบัญชี เป็นต้น ทั้งนี้เพื่อให้องค์กรมีความมั่นใจว่าแต่ละหน่วยงานมีระบบการควบคุมภายในที่ดี และการปฏิบัติงานเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ

4.1.2 การตรวจสอบผลการปฏิบัติงาน (Performance Audit) คือ การตรวจสอบการปฏิบัติงานของหน่วยงาน ระบบงานต่างๆ ของแต่ละกิจกรรมตามที่ฝ่ายบริหารกำหนด โดยมุ่งเน้น

1) ความมีประสิทธิภาพ (Efficiency) คือ มีการจัดระบบงานเพื่อให้มั่นใจได้ว่าการใช้ทรัพยากรสำหรับแต่ละกิจกรรมขององค์กรสามารถเพิ่มผลผลิตและลดต้นทุน ซึ่งทำให้องค์กรได้รับผลประโยชน์อย่างคุ้มค่ามากที่สุด

2) ความมีประสิทธิภาพ (Effectiveness) คือ มีการจัดระบบงานและวิธีการปฏิบัติงานเพื่อมุ่งหวังให้เกิดผลที่เกิดจากการดำเนินงานเป็นไปตามวัตถุประสงค์และเป้าหมายขององค์กรที่ได้กำหนดไว้

3) ความประหยัด (Economy) คือ มีการใช้จ่ายเงินอย่างระมัดระวัง ไม่สุรุ่ยสุร่าย ฟุ่มเฟือย ซึ่งส่งผลให้องค์กรสามารถลดต้นทุนหรือมีการใช้ทรัพยากรต่ำกว่าที่กำหนดไว้ โดยยังคงได้รับผลผลิตตามเป้าหมาย

4.1.3 การตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎระเบียบ (Compliance Audit) คือ การตรวจสอบการปฏิบัติงานของหน่วยงานต่างๆ ภายในองค์กรว่าเป็นไปตามข้อกำหนดทั้งจากภายนอกและภายในองค์กร เช่น กฎหมาย ระเบียบ คำสั่ง มาตรฐาน นโยบาย แผนงาน และวิธีการที่กำหนดไว้ ซึ่งการตรวจสอบประเภทนี้อาจถือเป็นส่วนหนึ่งของการตรวจสอบทางการเงินหรือการตรวจสอบการดำเนินงานหรือจะทำการตรวจสอบแยกโดยเฉพาะ

4.1.4 การตรวจสอบทางการเงิน (Financial Audit) คือ การตรวจสอบความถูกต้องเชื่อถือได้ของข้อมูลทางการเงิน โดยครอบคลุมถึงการดูแลป้องกันทรัพย์สิน และประเมินความเพียงพอที่จะมั่นใจได้ว่า ข้อมูลที่บันทึกและปรากฏในบัญชี รายงาน ทะเบียน และเอกสารต่าง ๆ ถูกต้องและสามารถสอบทานได้ รวมทั้งสามารถป้องกันการรั่วไหล สูญหายของทรัพย์สินต่าง ๆ ได้

4.1.5 การตรวจสอบสารสนเทศ (Information Technology Audit) คือ การให้ตรวจสอบงานที่ใช้ระบบสารสนเทศในการดำเนินงาน การตรวจสอบประเภทนี้เป็นส่วนหนึ่งของการตรวจสอบภายในทั้งการตรวจสอบทางการเงิน หรือการตรวจสอบการดำเนินงาน ผู้ตรวจสอบภายในจำเป็นต้องมีความรู้ในระบบงานสารสนเทศ เพื่อให้สามารถดำเนินการตรวจสอบได้อย่างมีประสิทธิภาพ อย่างไรก็ตามบางองค์กรอาจจ้างผู้ตรวจสอบที่มีความเชี่ยวชาญทางเทคโนโลยีสารสนเทศโดยตรงมาดำเนินการตรวจสอบ เนื่องจากว่าเป็นงานเทคนิคเฉพาะ ผู้ตรวจสอบภายในที่ไม่มีความรู้และความชำนาญต้องใช้เวลาานพอสมควรที่จะเรียนรู้ซึ่งอาจไม่ทันกาล หรืออาจสร้างความเสียหายให้เกิดขึ้นกับงานขององค์กรโดยไม่ได้ตั้งใจ วัตถุประสงค์ที่สำคัญของการตรวจสอบความปลอดภัยของระบบงานสารสนเทศ เพื่อให้ทราบถึงความน่าเชื่อถือของข้อมูลและการรักษาความปลอดภัยของระบบสารสนเทศ

4.1.6 การให้บริการให้ความเห็นทางวิชาชีพในเรื่องต่างๆ (Attestation) คือ การตรวจสอบในเรื่องอื่นๆ ที่ได้รับมอบหมายมาจากฝ่ายต่างๆ อาทิเช่น การตรวจสอบกรณีที่มีการทุจริตหรือการกระทำที่ส่อไปในทางทุจริต ผิดกฎหมาย หรือกรณีที่มีเหตุอันสงสัยว่าจะมีการกระทำที่ส่อไปในทางทุจริต การตรวจสอบภายในจะดำเนินการตรวจสอบเพื่อค้นหาสาเหตุข้อเท็จจริงรวมถึงผลเสียหายที่เกิดขึ้น หรือจะเกิดขึ้น และผู้รับผิดชอบพร้อมทั้งเสนอแนะมาตรการป้องกัน

4.2 บริการให้คำปรึกษา (Consulting Services) หมายถึง กิจกรรมให้คำแนะนำและการให้บริการที่เกี่ยวข้องแก่องค์กรลักษณะและขอบเขตของงานเป็นไปตามความตกลงร่วมกันกับองค์กร โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อเพิ่มคุณค่า และปรับปรุงการปฏิบัติงานขององค์กร ซึ่งตัวอย่างกิจกรรมงานให้คำปรึกษามีอาทิเช่น การให้คำปรึกษา คำแนะนำ การอำนวยความสะดวก การออกแบบกระบวนการปฏิบัติงาน และการฝึกอบรม

สรุปประเภทของงานตรวจสอบภายใน แบ่งตามลักษณะการให้บริการเป็น 2 ลักษณะ ได้แก่ การบริการให้ความเชื่อมั่น โดยการตรวจสอบหลักฐานต่างๆ ด้วยความระมัดระวัง รอบคอบ แบ่งเป็น การตรวจสอบการดำเนินงาน เพื่อประเมินระบบควบคุมภายในและประเมินคุณภาพการดำเนินงานขององค์กร การตรวจสอบผลการปฏิบัติงาน เพื่อประเมินความมีประสิทธิภาพ

ประสิทธิผล และความประหยัดขององค์กร การตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎระเบียบ เพื่อประเมินว่า การปฏิบัติงานเป็นไปตามกฎ ระเบียบและข้อกำหนด การตรวจสอบทางการเงิน เพื่อตรวจสอบ ความถูกต้อง เชื่อถือได้ของข้อมูลการเงิน การตรวจสอบสารสนเทศ เพื่อตรวจสอบความน่าเชื่อถือ ของข้อมูลและการรักษาความปลอดภัยของระบบสารสนเทศ การให้บริการให้ความเห็นทางวิชาชีพ ในเรื่องต่างๆ เช่น การตรวจสอบเฉพาะกิจเพื่อค้นหาสาเหตุ ข้อเท็จจริง พร้อมทั้งเสนอแนะ มาตรการป้องกัน และการบริการให้คำปรึกษา ซึ่งเป็นกิจกรรมให้คำแนะนำ และบริการที่เกี่ยวข้อง เพื่อเพิ่มคุณค่า และปรับปรุงการปฏิบัติงานขององค์กร

### 5. ลักษณะของงานตรวจสอบภายใน

ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (2548 : 18-20) ให้ความหมายของลักษณะ ของงานตรวจสอบภายใน คือ การประเมินอย่างเป็นระบบและสนับสนุนให้มีการปรับปรุง ความเพียงพอและความสำเร็จของระบบการบริหารความเสี่ยง ระบบการควบคุม และ ระบบการกำกับดูแลกิจการที่ดี เพื่อสร้างความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลว่าระบบต่าง ๆ ที่กล่าว สามารถปฏิบัติงานได้อย่างมีประสิทธิภาพเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์และเป้าหมายขององค์กร งานตรวจสอบภายในสามารถให้ข้อเสนอแนะเพื่อปรับปรุงวิธีการปฏิบัติงานต่าง ๆ ขององค์กร ทั้งในด้านประสิทธิภาพและประสิทธิผล ดังนั้น การจะเข้าใจถึงลักษณะของงานตรวจสอบภายใน จึงต้องทำความเข้าใจถึงความหมายและวัตถุประสงค์การบริหารความเสี่ยง การควบคุม และ การกำกับดูแล ดังต่อไปนี้

5.1 การบริหารความเสี่ยง เป็นแนวคิดทางการบริหารที่มีความสำคัญอย่างมาก ในปัจจุบัน เนื่องจากองค์กรต่างเผชิญกับสภาพแวดล้อมของการค้ายุคเสรีที่มีการแข่งขัน และการ เปลี่ยนแปลงทางสภาพแวดล้อมและเทคโนโลยีอย่างรวดเร็ว องค์กรจึงเผชิญกับความเสี่ยงที่จะ ส่งผลกระทบต่อทางลบกับองค์กรอย่างหลีกเลี่ยงไม่ได้ ดังนั้น องค์กรจึงจำเป็นต้องมีการจัดการกับ ความเสี่ยงขององค์กรอย่างเหมาะสม เพื่อที่จะสามารถลดความสูญเสียที่จะเกิดขึ้นแก่องค์กร รวมไปถึงการสร้างโอกาส และ/หรือมูลค่าเพิ่มให้กับองค์กรในอนาคต

มาตรฐานสากลการปฏิบัติงานวิชาชีพการตรวจสอบภายใน (International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing) กำหนดให้การประเมินและการให้ คำปรึกษาเกี่ยวกับการบริหารความเสี่ยงเป็นลักษณะงานของกิจกรรมการตรวจสอบภายใน ประเภทหนึ่ง ซึ่งควรช่วยให้องค์กรบ่งชี้และประเมินความเสี่ยงที่สำคัญที่เผชิญอยู่ และช่วยให้เกิด การปรับปรุงระบบการจัดการความเสี่ยงที่ระบบการควบคุมต่าง ๆ

อนึ่งการตรวจสอบภายในที่ได้มาตรฐานจะกำหนดให้มีการวางแผนการตรวจสอบ ตามความเสี่ยง หมายถึง การจัดลำดับของการจัดสรรทรัพยากรของการตรวจสอบภายในจุดที่มี



ความเสี่ยงสูงเป็นลำดับต้นๆ โดยพิจารณาจากผลการประเมินความเสี่ยงที่สำคัญที่มีผลกระทบต่อ การประกอบกิจกรรม วัตถุประสงค์ ทรัพยากรและการดำเนินงาน รวมถึงวิธีการที่สามารถทำให้ รักษาผลกระทบของความเสี่ยงที่มีโอกาสเกิดขึ้นให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้

5.2 การควบคุม คือ การกระทำใด ๆ ที่ฝ่ายบริหารกำหนดให้มีขึ้น เพื่อช่วยให้ องค์กรบรรลุวัตถุประสงค์และเป้าหมายตามที่ได้กำหนดไว้ ซึ่งการควบคุมแบ่งได้เป็น 5 ประเภท ได้แก่

5.2.1 การควบคุมแบบป้องกัน (Preventive Controls) เป็นการป้องกันจากสิ่งที่ไม่ต้องการให้เกิดขึ้นในองค์กร

5.2.2 การควบคุมแบบค้นหา (Detective Controls) เป็นการค้นหาสิ่งที่ไม่ถูกต้อง ในองค์กร

5.2.3 การควบคุมแบบแก้ไข (Corrective Controls) เป็นการแก้ไขปัญหาที่ ตรวจพบ

5.2.4 การควบคุมแบบสั่งการ (Directive Controls) เป็นการส่งเสริมสิ่งที่ไม่ต้องการให้เกิดขึ้นในองค์กร

5.2.5 การควบคุมแบบทดแทน (Compensating Controls) เป็นการควบคุม ที่ช่วยทดแทนหรือชดเชยการควบคุมที่ขาดไป มาตรฐานของการตรวจสอบภายในกำหนดให้ กิจกรรมการตรวจสอบภายในควรมีส่วนช่วยให้องค์กรสามารถดำรงประสิทธิภาพในการควบคุม ต่าง ๆ เอาไว้ได้ด้วยการประเมินความเสี่ยงพอและประสิทธิภาพของการควบคุมนั้นๆ และ สนับสนุนให้เกิดการปรับปรุงให้ดีขึ้นอย่างต่อเนื่อง โดยให้ครอบคลุมถึงการกำกับดูแล การดำเนินงาน และระบบข้อมูลสารสนเทศขององค์กร ซึ่งจะรวมถึง

1) ความถูกต้อง ครบถ้วน และเชื่อถือได้ของข้อมูลทางการเงินและ การดำเนินงาน

2) ประสิทธิภาพและประสิทธิภาพของการปฏิบัติงาน

3) การดูแลรักษาทรัพย์สิน

4) การปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบข้อบังคับ และสัญญาต่างๆ

5.3 การกำกับดูแลกิจการที่ดี หมายถึง การกำกับดูแลกิจการที่ก่อให้เกิดความเป็นธรรม (ยุติธรรม) ต่อกลุ่มต่างๆ ผู้มีส่วนได้เสียหรือมีผลประโยชน์กับองค์กร การกำกับดูแลกิจการที่ดี จะเกิดขึ้นเมื่อกระบวนการบริหารจัดการต่าง ๆ ภายในองค์กรไม่ว่าจะเป็นนโยบาย กลยุทธ์ การบริหารความเสี่ยง และการควบคุมภายใน เป็นไปด้วยความโปร่งใสและน่าเชื่อถือได้ ปัจจุบัน เป็นที่เข้าใจว่าการขาดกระบวนการกำกับดูแลกิจการที่ดี อาจทำให้การบริหารงานล้มเหลว หรือ



สร้างความเสียหายให้เกิดขึ้นกับองค์กร ดังนั้น การตรวจสอบภายในจึงมีความสำคัญเนื่องจากมีหน้าที่สนับสนุนให้กระบวนการกำกับดูแลกิจการที่ดีเกิดขึ้นซึ่งตามมาตรฐานของการตรวจสอบภายในกำหนดให้ลักษณะงานตรวจสอบภายในควรมีส่วนช่วยให้เกิดกระบวนการกำกับดูแล โดยการประเมินผลและปรับปรุงกระบวนการกำกับดูแลเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ต่อไป

5.3.1 เพื่อเสริมสร้างจริยธรรมและคุณค่า ที่เหมาะสมภายในองค์กร

5.3.2 เพื่อให้หลักประกันว่าการบริหารจัดการภายในองค์กรมีประสิทธิภาพ และผู้ปฏิบัติงานมีความรับผิดชอบในผลงานตามหน้าที่

5.3.3 เพื่อสื่อสารข้อมูลความเสี่ยงและการควบคุมไปยังส่วนงานต่างๆ ภายในองค์กรได้อย่างมีประสิทธิภาพ

5.3.4 เพื่อประสานงานและสื่อสารข้อมูลระหว่างคณะกรรมการขององค์กร ผู้สอบบัญชี ผู้ตรวจสอบภายใน และผู้บริหารขององค์กร อย่างมีประสิทธิภาพ

สรุปลักษณะงานตรวจสอบภายใน เป็นกิจกรรมการประเมินอย่างเป็นระบบและให้ข้อเสนอแนะเพื่อให้มีการปรับปรุงความเพียงพอและความมีประสิทธิภาพของระบบการบริหารความเสี่ยง เพื่อลดความสูญเสียที่จะเกิดขึ้น รวมทั้งสร้างโอกาสกับองค์กรในอนาคต การออกแบบการควบคุมเพื่อป้องกัน ค้นหา แก้ไข ส่งเสริม ทดแทน ภายในองค์กร จะช่วยสนับสนุนให้องค์กรรักษาประสิทธิภาพในการควบคุมต่าง ๆ เอาไว้ การสนับสนุนให้องค์กรเกิดกระบวนการกำกับดูแล เพื่อเสริมสร้างจริยธรรมและคุณค่าที่เหมาะสม การให้หลักประกันที่มีต่อการบริหารจัดการภายในองค์กรว่ามีประสิทธิภาพ และการสื่อสารข้อมูลความเสี่ยงและการควบคุมภายในองค์กร รวมทั้งการประสานงานและสื่อสารข้อมูลระหว่างผู้เกี่ยวข้อง ได้แก่ คณะกรรมการขององค์กร ผู้สอบบัญชี ผู้ตรวจสอบภายใน ผู้ปฏิบัติงาน และผู้บริหารขององค์กรอย่างมีประสิทธิภาพ

## 6. ความสำคัญและประโยชน์ของการตรวจสอบภายใน

อุษณา ภัทรมนตรี (2547 : 1-4) สรุปความสำคัญของการตรวจสอบภายในสมัยใหม่ว่าเป็นกิจกรรมประเมินผลที่อิสระ เพื่อส่งเสริมการปฏิบัติงานในองค์กรให้บรรลุวัตถุประสงค์และเป้าหมาย โดยเสนอรายงานเกี่ยวกับกิจกรรมการเพิ่มมูลค่าขององค์กร เพื่อให้องค์กรได้รับผลตอบแทนระยะยาวสูงสุด และองค์กรได้รับการพัฒนาให้มีการเจริญเติบโตอย่างมั่นคงยั่งยืน การตรวจสอบภายในมีส่วนผลักดันความสำเร็จดังกล่าวได้ เนื่องจากการตรวจสอบภายในเป็นงานที่เกี่ยวข้องกับ

6.1 ส่งเสริมให้เกิดกระบวนการกำกับดูแลที่ดี (Good Corporate Governance) และความโปร่งใสในการปฏิบัติงาน ซึ่งเป็นข้อเรียกร้องและความต้องการจากสังคมภายในประเทศ และจากผู้ลงทุนต่างชาติในปัจจุบัน

6.2 ส่งเสริมให้เกิดการบันทึกบัญชีและรายงานตามหน้าที่ความรับผิดชอบ (Accountability and Responsibility) ในประเทศสหรัฐอเมริกาได้ประกาศใช้กฎหมายบันทึกบัญชี หากไม่มีหลักฐานหรือพิสูจน์ไม่ได้ว่าใครเป็นผู้รับ ห้ามถือเป็นรายจ่ายบัญชี ซึ่งผลกระทบจากกฎหมายดังกล่าวทำให้องค์กรได้ข้อมูลหรือรายงานตามหน้าที่ที่รับผิดชอบ และเป็นพื้นฐานของหลักความโปร่งใสและความสามารถตรวจสอบได้ในระยะต่อมา จึงกล่าวได้ว่าผลงานใดหากขาดการตรวจสอบที่เป็นมาตรฐานอาจไม่ได้รายงานข้อมูลที่แท้จริง และการแสดงผลงานดังกล่าว มักขาดความเที่ยงธรรม รวมทั้งการปรับปรุงแก้ไขอาจไม่ตรงกับประเด็นปัญหาที่ถูกต้อง

6.3 ส่งเสริมให้เกิดประสิทธิภาพและประสิทธิผลของการปฏิบัติงาน (Efficiency and Effectiveness of Performance) เพราะการตรวจสอบเป็นการประเมิน วิเคราะห์ เปรียบเทียบข้อมูลทุกด้านในการปฏิบัติงานไม่ว่าจะเป็นข้อมูลเกี่ยวกับระบบงาน ระบบบัญชี รวมทั้งระบบสารสนเทศของทั้งองค์กร จึงเป็นข้อมูลสำคัญที่ช่วยปรับปรุงระบบงานให้สะดวกรัดกุม ลดขั้นตอนที่ซ้ำซ้อน และให้เหมาะสมกับสถานการณ์ตลอดเวลา ที่สำคัญคือควรช่วยลดเวลา และค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติงาน แต่ไม่ลดประสิทธิภาพประสิทธิผลของงาน นอกจากนี้ การตรวจสอบภายในยังเป็นเสมือนสื่อกลางระหว่าง ผู้บริหารและผู้ปฏิบัติงาน ในการประสานงาน และลดปัญหาความไม่เข้าใจนโยบายทำให้การปฏิบัติงานบรรลุผลตามที่ผู้บริหารต้องการ

6.4 เป็นมาตรการถ่วงดุลแห่งอำนาจ (Check and Balance) ส่งเสริมให้มีการจัดการใช้ทรัพยากรขององค์กรเป็นเหมาะสมตามลำดับความสำคัญ เพื่อให้ได้ผลงานที่เป็นประโยชน์สูงสุดต่อองค์กร ไม่ใช่เกิดปัญหาที่แต่ละหน่วยงานพยายามหาผลประโยชน์สูงสุดสำหรับหน่วยงานของตน แต่เกิดผลเสียหายต่อเป้าหมายรวม

6.5 ให้สัญญาณเตือนภัยล่วงหน้า (Warning Signals) ของการประพฤติไม่ชอบหรือการทุจริตในองค์กร จึงลดโอกาสความร้ายแรงและความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้น รวมทั้งเพิ่มโอกาสของความสำเร็จของงาน

สรุปการตรวจสอบภายในมีความสำคัญและประโยชน์ต่อความสำเร็จขององค์กรและบุคลากรทุกระดับในองค์กร เนื่องจากการตรวจสอบภายในมีส่วนช่วยส่งเสริมให้เกิดกระบวนการกำกับดูแลที่ดี มีความโปร่งใสในการปฏิบัติงาน ส่งเสริมให้เกิดการบันทึกบัญชีและรายงานต่าง ๆ อย่างถูกต้อง ตรงตามข้อเท็จจริง สามารถตรวจสอบได้ ซึ่งข้อมูลเกี่ยวกับการบันทึกบัญชีและรายงานที่เกี่ยวข้องนี้จะช่วยให้องค์กรสามารถปรับปรุง และแก้ไขปัญหาที่เกิดขึ้นได้อย่างตรงตามประเด็นปัญหาที่แท้จริง ส่งเสริมให้การปฏิบัติงานมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล ช่วยลดขั้นตอนที่ซ้ำซ้อน ลดเวลาและ ค่าใช้จ่ายที่ไม่จำเป็น เป็นเสมือนสื่อกลางในการสร้างความเข้าใจอันดีระหว่างผู้บริหารและผู้ปฏิบัติงานทุกระดับ ส่งเสริมให้มีการใช้ทรัพยากรในแต่ละหน่วยงาน

ในองค์กรให้เป็นไปอย่างเหมาะสม เปรียบเสมือนการถ่วงดุลอำนาจซึ่งกันและกันในองค์กร รวมทั้งเป็นเครื่องมือสำคัญในการส่งสัญญาณเตือนภัยล่วงหน้าก่อนที่จะเกิดการทุจริต หรือความเสียหายที่อาจเกิดขึ้น ช่วยผลักดันให้องค์กรได้รับการพัฒนา มีความเจริญเติบโตอย่างมั่นคงและยั่งยืน

## 7. คุณสมบัติทั่วไปที่จำเป็นของผู้ตรวจสอบภายใน

ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (2548 : 428-431) ระบุว่างานตรวจสอบภายในเป็นวิชาชีพอย่างหนึ่ง ดังนั้น ผู้ตรวจสอบภายใน ควรมีคุณสมบัติที่เหมาะสมและสามารถสนับสนุนให้ปฏิบัติงานเชิงผู้ประกอบการวิชาชีพได้ ประกอบด้วย ความรู้ ความสามารถ บุคลิกภาพ และมนุษยสัมพันธ์ โดยมีรายละเอียดดังนี้

### 7.1 ความรู้ ความสามารถของผู้ตรวจสอบภายใน

7.1.1 ความสามารถในการนำมาตรฐานการตรวจสอบภายใน กระบวนการ และเทคนิคต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบภายในไปประยุกต์ใช้ในทางปฏิบัติ

7.1.2 ผู้ตรวจสอบภายในที่ปฏิบัติงานตรวจสอบรายงานทางการเงินควรมีความรู้ด้านการบัญชีเป็นอย่างดี รวมถึงความเข้าใจต่อมาตรฐานการบัญชี และมาตรฐานอื่นที่เกี่ยวข้อง

7.1.3 ควรมีความเข้าใจเกี่ยวกับหลักการบริหารจัดการ ซึ่งจะเป็ประโยชน์อย่างมากต่อผู้ตรวจสอบภายใน การประเมินสาระสำคัญของความแตกต่างระหว่างแนวปฏิบัติที่ดี และแนวปฏิบัติที่ใช้อยู่ในบริษัท เนื่องจากแนวปฏิบัติที่ดีนั้นควรต้องประยุกต์ใช้ให้เหมาะสมกับองค์กรแต่ละแห่ง การเข้าใจหลักการบริหารจะทำให้ผู้ตรวจสอบภายในสามารถให้คำแนะนำที่เป็นประโยชน์ในทางปฏิบัติแก่ผู้บริหารมากยิ่งขึ้น

7.1.4 ควรมีความรู้ทั่วไปในด้านต่าง ๆ ประกอบด้วย การบัญชี เศรษฐศาสตร์ กฎหมายธุรกิจ กฎหมายภาษีอากร การเงิน และเครื่องมือการบริหาร เพื่อช่วยให้ผู้ตรวจสอบภายในสามารถระบุปัญหาที่เกิดขึ้น หรือที่อาจจะเกิด ซึ่งนำไปสู่การตัดสินใจหาข้อมูลเพิ่มเติม หรือบ่งชี้ความช่วยเหลือที่ต้องการจากผู้เชี่ยวชาญในเรื่องนั้น ๆ

7.1.5 ควรมีความรู้เกี่ยวกับระบบคอมพิวเตอร์ และเทคโนโลยีอย่างเพียงพอ เพื่อบ่งชี้เรื่องที่ควรได้รับการตรวจสอบและกำหนดเรื่องที่ควรขอความช่วยเหลือจากผู้เชี่ยวชาญด้านคอมพิวเตอร์

7.1.6 ความสามารถพิจารณาใช้เทคโนโลยีในการเพิ่มประสิทธิภาพงานตรวจสอบภายใน เช่น การใช้โปรแกรมการวิเคราะห์ข้อมูล การใช้โปรแกรมประเมินความเสี่ยง โปรแกรมเพื่อปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน โปรแกรมเพื่อการบริหารงานตรวจสอบภายใน เป็นต้น

สรุปผู้ตรวจสอบภายในควรมีคุณสมบัติด้านความรู้ ความสามารถในการนำมาตรฐานการตรวจสอบภายในไปประยุกต์ใช้ในทางปฏิบัติ โดยควรมีความรู้ ความสามารถในงาน

ที่ตนเองตรวจสอบเป็นอย่างดี เช่น ผู้ตรวจสอบภายในด้านการเงินและการบัญชี ควรมีความรู้ด้านการเงินและการบัญชี มาตรฐานด้านการเงินการบัญชี และมาตรฐานอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง มีความรู้ในด้านต่างๆ ไปที่หลากหลาย ความรู้ด้านระบบคอมพิวเตอร์และการใช้เทคโนโลยีอย่างเพียงพอ ซึ่งจะช่วยให้ผู้ตรวจสอบภายในเข้าใจสภาพขององค์กร ได้อย่างแท้จริง นอกจากนี้ควรมีความเข้าใจเกี่ยวกับหลักการบริหารจัดการ การประเมินสาระสำคัญของระหว่างแนวปฏิบัติที่ดีกับแนวปฏิบัติที่ใช้อยู่ในองค์กร ซึ่งจะช่วยให้ผู้ตรวจสอบภายในสามารถให้คำแนะนำที่เป็นประโยชน์ในทางปฏิบัติแก่ผู้เกี่ยวข้องได้เป็นอย่างดี

## 7.2 บุคลิกภาพของผู้ตรวจสอบภายใน

7.2.1 ควรเป็นผู้ที่มีความยืดหยุ่นและปรับตัวได้ดี เนื่องจากงานตรวจสอบภายในมีความหลากหลาย ทั้งในเรื่องสถานที่ปฏิบัติงาน บุคคลที่ติดต่อด้วย และวัตถุประสงค์ในการตรวจสอบ ผู้ตรวจสอบภายในจึงต้องปรับตัวให้เข้ากับ ความเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นบ่อยและรวดเร็ว ได้ตลอดเวลา

7.2.2 ควรเป็นผู้ที่เข้าใจผู้อื่น เนื่องจากงานตรวจสอบภายในต้องพบปะผู้คนหลากหลาย ผู้ตรวจสอบภายในจึงควรมีทักษะในการอ่านคนให้เข้าใจว่าแต่ละคนคิดอย่างไร มีปัญหาอะไร ชอบหรือไม่ชอบสิ่งใด มีความเห็นต่อบุคคลอื่นอย่างไร ทั้งนี้ การทำความเข้าใจกับสิ่งเหล่านี้ ผู้ตรวจสอบภายในส่วนใหญ่จะต้องใช้ทักษะในการตั้งคำถาม เพื่อให้ได้คำตอบที่ต้องการ ในขณะที่เดียวกันไม่ทำให้ผู้ตอบรู้สึกขุ่นเคืองต่อคำถามนั้น

7.2.3 ควรเป็นผู้มีจิตใจมั่นคง สามารถอดทนต่อความกดดันต่าง ๆ เช่น ความกดดันเพื่อให้เปลี่ยนแปลงขอบเขตการตรวจสอบ หรือผลการตรวจสอบ นอกจากนี้ผู้ตรวจสอบภายในยังต้องมีความพยายามและอดทนต่อการเก็บรวบรวมและบันทึกข้อมูลให้ครบถ้วนมากที่สุด เพื่อป้องกันการโจมตีจากผู้กล่าวหาว่าผู้ตรวจสอบภายใน มีข้อมูลไม่เพียงพอ

7.2.4 สามารถแสดงความคิดเห็นแย้งผู้ประกอบวิชาชีพ โดยประกอบด้วย ความซื่อสัตย์ ความเที่ยงธรรม และความรับผิดชอบอย่างเต็มที่ ผู้ตรวจสอบภายในต้องทำให้ผู้ที่เกี่ยวข้องให้ความมั่นใจได้ว่าผู้ตรวจสอบภายในปฏิบัติงานบนพื้นฐานของความจริงเสมอ และไม่มี ความลำเอียงต่อผู้ใด ทั้งนี้การรายงานที่ไม่สมบูรณ์หรือผิดพลาดของผู้ตรวจสอบภายในอาจทำให้เกิดความเสียหายอย่างร้ายแรงต่อบุคคลที่เกี่ยวข้อง

7.2.5 เป็นผู้ที่สามารถติดต่อสื่อสารกับผู้อื่นได้เป็นอย่างดี ทั้งในด้านการพูด และเขียนเพื่อให้ผู้ฟังมีความเข้าใจต่องานตรวจสอบภายในและเรื่องที่ผู้ตรวจสอบภายในอธิบาย

7.2.6 เป็นผู้ที่มีความคิดสร้างสรรค์ มีมุมมองใหม่ในการแก้ไขปัญหา และสามารถคิดนำวิธีการใหม่ๆ มาใช้ในการปฏิบัติงาน เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพและประสิทธิผลในงานตรวจสอบภายใน



สรุปผู้ตรวจสอบภายในควรมีคุณสมบัติในด้านบุคลิกภาพที่ดี ได้แก่ เป็นผู้ที่มีจิตใจมั่นคง สามารถอดทนต่อความกดดันเพื่อให้มีการเปลี่ยนแปลงขอบเขตการตรวจสอบ หรือผลการตรวจสอบ มีความสามารถในการสื่อสารทั้งในด้านการพูด การเขียนกับผู้รับตรวจทุกระดับ ได้เป็นอย่างดี มีความคิดสร้างสรรค์และสามารถหาวิธีการใหม่ ๆ มาใช้ในการปฏิบัติงาน มีความยืดหยุ่นและสามารถปรับตัวต่อบุคคลหลากหลายที่ติดต่อ และพบปะในสถานที่ที่แตกต่างกัน ได้เป็นอย่างดี เป็นผู้เข้าใจผู้อื่นว่าแต่ละคนคิดอย่างไร มีปัญหาอะไร ชอบหรือไม่ชอบสิ่งใด ซึ่งจะช่วยให้ผู้ตรวจสอบภายในสามารถตั้งคำถามโดยไม่ทำให้ผู้ถูกถามรู้สึกขุ่นเคืองต่อคำถามเหล่านั้น สามารถแสดงความคิดเห็นเชิงผู้ประกอบวิชาชีพบนพื้นฐานความจริง โดยไม่มีความลำเอียง ทั้งนี้ เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพและประสิทธิผลในงานตรวจสอบภายใน

### 7.3 การสร้างมนุษยสัมพันธ์

จากการที่ต้องพบปะผู้คนในระดับต่าง ๆ กัน ผู้ตรวจสอบภายในจึงต้องเป็นผู้ที่มีมนุษยสัมพันธ์เป็นอย่างดี องค์ประกอบที่สำคัญ คือ ความมั่นใจในตนเอง ความสามารถในการเข้าใจผู้อื่น และความสามารถในการสื่อสาร

#### 7.3.1 ความมั่นใจในตนเอง

เป็นสิ่งจำเป็น เพื่อให้สามารถจัดการความขัดแย้งที่อาจมีขึ้นกับบุคคลต่าง ๆ โดยผู้ตรวจสอบภายในสามารถสร้างความมั่นใจในตนเองจากสิ่งต่างๆ ดังต่อไปนี้

- 1) รู้จุดแข็งและจุดอ่อนของตนเองที่เกี่ยวกับจิตใจ ร่างกาย อารมณ์ และบุคลิกภาพ
- 2) มีความรู้สึกเป็นเจ้าของ (Sense of Belonging) เพื่อปรับตัวให้เข้ากับการทำงานเป็นกลุ่ม
- 3) ให้ความสำคัญต่อสิ่งที่เกิดขึ้นโดยหลักการตามธรรมชาติ เช่น การยอมรับว่าการควบคุมภายในช่วยให้ผู้บริหารระมัดระวังและหลีกเลี่ยงความเสี่ยงได้อย่างมีประสิทธิภาพมากขึ้น
- 4) ให้ความสำคัญต่อผู้อื่น เช่น ในการให้ข้อเสนอแนะเกี่ยวกับการควบคุมภายใน ผู้ตรวจสอบภายในควรหารือร่วมกับผู้รับการตรวจสอบ เพื่อพิจารณาถึงความสามารถและความเหมาะสมในการนำไปปฏิบัติด้วย มิใช่เพียงแต่ใช้ความเห็นของคนเท่านั้น
- 5) มีความรู้สึกต่อผลงานของตน ผู้ที่รู้สึกว่ามีผลงานที่ดีย่อมมีความรู้สึกท้าทายและยอมรับต่องานที่จะเกิดขึ้นในอนาคต
- 6) มีความซื่อตรงต่อการปฏิบัติหน้าที่



### 7.3.2 ความสามารถในการเข้าใจผู้อื่น

ทั้งเข้าใจในระดับส่วนบุคคล และระดับกลุ่ม โดยเฉพาะอย่างยิ่งงานตรวจสอบภายในเป็นงานที่ต้องติดต่อกับบุคคลต่าง ๆ ผู้ตรวจสอบภายในจึงต้องเข้าใจบุคคลนั้น และวัตถุประสงค์ของกลุ่มที่บุคคลนั้นร่วมอยู่ด้วย

### 7.3.3 ความสามารถในการสื่อสาร

มีหลักสำคัญที่ควรพิจารณา 2 ประการ คือ เหตุการณ์ที่อาจต้องเผชิญ และลักษณะของข้อมูลที่ต้องการสื่อสาร ดังนั้น ในการรายงานผลการตรวจสอบภายใน หรือนำเสนองานต่าง ๆ ผู้ตรวจสอบภายในอาจใช้เทคนิคดังต่อไปนี้ เพื่อให้การสื่อสารมีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น

- 1) ควรศึกษาให้ดีเกี่ยวกับลักษณะของผู้ฟัง หากผู้ฟังเป็นกลุ่มใหญ่ การสื่อสารควรให้ครอบคลุมผู้ฟังทุกคน มิใช่เน้นเพียงบางกลุ่มเท่านั้น
- 2) การนำเสนองานต่อผู้ฟังกลุ่มเล็ก ควรเปิดโอกาสให้ผู้ฟังได้มีส่วนร่วมในการแสดงความเห็นและซักถาม
- 3) ควรศึกษาความรู้และประสบการณ์ของผู้ฟัง โดยผู้ฟังที่ระดับต่างกัน อาจต้องการความละเอียดในการชี้แจงหรืออธิบายต่างกัน
- 4) ควรทำความเข้าใจวัตถุประสงค์ของผู้ฟัง หากวัตถุประสงค์ต่างจากผู้ตรวจสอบภายใน ควรมีการตกลงวัตถุประสงค์ให้เข้าใจตรงกันก่อน
- 5) จัดสถานที่การประชุมให้เหมาะสม
- 6) จัดเวลาให้เหมาะสมและเพียงพอต่อการเตรียมการและการประชุม รวมทั้งทำให้การประชุมเป็นไปอย่างราบรื่น ไม่ถูกรบกวนด้วยเหตุการณ์อื่น ๆ

สรุปผู้ตรวจสอบภายในควรมีคุณสมบัติที่จำเป็นในด้านการสร้างมนุษยสัมพันธ์ที่ดี ซึ่งมีองค์ประกอบที่สำคัญ 3 ประการ ได้แก่ ความมั่นใจในตนเอง ความสามารถในการเข้าใจผู้อื่น และความสามารถในการสื่อสาร ซึ่งความมั่นใจในตนเองนั้น เกิดจากการรู้จักตนเอง จุดแข็งเกี่ยวกับจิตใจ อารมณ์ ร่างกาย และบุคลิกภาพของตนเอง และการเข้าใจผู้อื่นเกิดจากการเข้าใจวัตถุประสงค์ของผู้รับตรวจ ซึ่งองค์ประกอบทั้งสองประการนี้จะช่วยส่งผลให้ผู้ตรวจสอบภายในสามารถสื่อสาร แสดงออก หรือมีท่าทีต่อเหตุการณ์ บุคคล ผลงานที่ตนเองกำลังปฏิบัติอยู่ได้อย่างมีประสิทธิภาพ โดยอาศัยการมีส่วนร่วมจากผู้ฟังซึ่งมีความรู้และประสบการณ์ในระดับที่แตกต่างกันได้ อย่างเหมาะสมกับผู้ฟังหรือกลุ่มผู้ฟัง ประกอบกับการจัดหาสถานที่ในการประชุม เวลาที่เพียงพอ และเหมาะสมซึ่งจะช่วยทำให้การประชุมเป็นไปอย่างราบรื่นบรรลุวัตถุประสงค์ที่วางไว้ทั้งในส่วนของผู้ตรวจสอบภายในเอง และในส่วนของผู้รับตรวจ

## 8. จริยธรรมของผู้ตรวจสอบภายใน

### 8.1 วัตถุประสงค์

กรมบัญชีกลาง (2554 : 35-37) เพื่อเป็นการยกฐานะและศักดิ์ศรีของวิชาชีพตรวจสอบภายในให้ได้รับการยกย่องและยอมรับจากบุคคลทั่วไป รวมทั้งให้การปฏิบัติหน้าที่เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ ผู้ตรวจสอบภายในจึงต้องพึงประพฤติปฏิบัติตนภายใต้กรอบความประพฤติที่ดีงาม ในอันที่จะนำมาซึ่งความเชื่อมั่นและให้คำปรึกษาอย่างเที่ยงธรรม เป็นอิสระ และเปี่ยมด้วยคุณภาพ

### 8.2 แนวปฏิบัติ

8.2.1 หลักปฏิบัติที่กำหนดในจริยธรรมของผู้ตรวจสอบภายในเป็นหลักการพื้นฐานในการปฏิบัติหน้าที่ที่ผู้ตรวจสอบภายในพึงปฏิบัติโดยใช้สามัญสำนึกและวิจารณญาณอันเหมาะสม

8.2.2 ผู้ตรวจสอบภายในควรประพฤติปฏิบัติตนตามกรอบจริยธรรมนี้ นอกเหนือจากการปฏิบัติตามจรรยาบรรณของข้าราชการ และกฎหมายหรือระเบียบอื่นที่เกี่ยวข้อง

#### 8.2.3 ผู้ตรวจสอบภายในควรยึดถือและดำรงไว้ซึ่งหลักปฏิบัติดังต่อไปนี้

1) ความซื่อสัตย์ (Integrity) ความซื่อสัตย์ของผู้ตรวจสอบภายในจะสร้างให้เกิดความไว้วางใจและทำให้คุณพินิจของผู้ตรวจสอบภายในมีความน่าเชื่อถือและยอมรับจากบุคคลทั่วไป

2) ความเที่ยงธรรม (Objectivity) ผู้ตรวจสอบภายในจะแสดงความเที่ยงธรรมเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพในการรวบรวมข้อมูล ประเมินผลและรายงานด้วยความไม่ลำเอียง ผู้ตรวจสอบภายในต้องทำหน้าที่อย่างเป็นธรรมในทุก ๆ สถานการณ์และไม่ปล่อยให้ความรู้สึกส่วนตัว หรือความรู้สึกนึกคิดของบุคคลอื่นเข้ามามีอิทธิพลเหนือการปฏิบัติงาน

3) การปกปิดความลับ (Confidentiality) ผู้ตรวจสอบภายในจะเคารพในคุณค่าและสิทธิของผู้เป็นเจ้าของข้อมูลที่ได้รับทราบจากการปฏิบัติงาน และไม่เปิดเผยข้อมูลดังกล่าวโดยไม่ได้รับอนุญาตจากผู้มีอำนาจหน้าที่โดยตรงเสียก่อน ยกเว้นในกรณีที่มีพันธะในแง่ของงานอาชีพและเกี่ยวข้องกับกฎหมายเท่านั้น

4) ความสามารถในหน้าที่ (Competency) ผู้ตรวจสอบภายในจะนำความรู้ ทักษะและประสบการณ์มาใช้ในการปฏิบัติหน้าที่อย่างเต็มที่

### 8.3 หลักปฏิบัติ

#### 8.3.1 ความซื่อสัตย์ (Integrity)

1) ผู้ตรวจสอบภายในต้องปฏิบัติหน้าที่ของตนด้วยความซื่อสัตย์ ขยันหมั่นเพียรและมีความรับผิดชอบ

2) ผู้ตรวจสอบภายในต้องปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ และเปิดเผยข้อมูลตามวิชาชีพที่กำหนด

3) ผู้ตรวจสอบภายในต้องไม่เข้าไปเกี่ยวข้องในการกระทำใดๆ ที่ขัดต่อกฎหมาย หรือไม่เข้าไปมีส่วนร่วมในการกระทำที่อาจนำความเสี่ยงมาสู่วิชาชีพ การตรวจสอบภายใน หรือสร้างความเสียหายต่อส่วนราชการ

4) ผู้ตรวจสอบภายในต้องให้ความเคารพและสนับสนุนการปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับและจรรยาบรรณของทางราชการ

### 8.3.2 ความเที่ยงธรรม (Objectivity)

1) ผู้ตรวจสอบภายในต้องไม่มีส่วนเกี่ยวข้องหรือสร้างความสัมพันธ์ใดๆ ที่จะนำไปสู่ความขัดแย้งกับผลประโยชน์ของทางราชการ รวมทั้งกระทำการใดๆ ที่จะทำให้เกิดอคติ ลำเอียง จนเป็นเหตุให้ไม่สามารถปฏิบัติงานตามหน้าที่ความรับผิดชอบได้อย่างเที่ยงธรรม

2) ผู้ตรวจสอบภายในไม่พึงรับสิ่งของใดๆ ที่จะทำให้เกิดหรือก่อให้เกิดความไม่เที่ยงธรรมในการใช้วิจารณญาณเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพพึงปฏิบัติ

3) ผู้ตรวจสอบภายในต้องเปิดเผยหรือรายงานข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญทั้งหมดที่ตรวจพบ ซึ่งหากละเว้นไม่เปิดเผยหรือไม่รายงานข้อเท็จจริงดังกล่าวแล้ว อาจจะทำให้รายงานบิดเบือนไปจากข้อเท็จจริง หรือเป็นการปิดบังการกระทำผิดกฎหมาย

### 8.3.3 การปกปิดความลับ (Confidentiality)

1) ผู้ตรวจสอบภายในต้องมีความรอบคอบในการใช้และรักษาข้อมูลต่างๆ ที่ได้รับจากการปฏิบัติงาน

2) ผู้ตรวจสอบภายในต้องไม่นำข้อมูลต่าง ๆ ที่ได้รับจากการปฏิบัติงานไปใช้แสวงหาผลประโยชน์เพื่อตนเอง และจะไม่กระทำการใด ๆ ที่ขัดต่อกฎหมาย และประโยชน์ของทางราชการ

### 8.3.4 ความสามารถในหน้าที่ (Competency)

1) ผู้ตรวจสอบภายในต้องปฏิบัติหน้าที่เฉพาะในส่วนที่ตนมีความรู้ ความสามารถ ทักษะ และประสบการณ์ที่จำเป็นสำหรับการปฏิบัติงานเท่านั้น

2) ผู้ตรวจสอบภายในจะต้องปฏิบัติหน้าที่โดยยึดหลักมาตรฐาน การตรวจสอบภายในของส่วนราชการ

3) ผู้ตรวจสอบภายในต้องพัฒนาศักยภาพของตนเอง รวมทั้งพัฒนา ประสิทธิภาพและคุณภาพของการให้บริการอย่างสม่ำเสมอและต่อเนื่อง

สรุปผู้ตรวจสอบภายในควรมีจริยธรรมในหน้าที่ นอกเหนือจากการปฏิบัติตามจรรยาบรรณของข้าราชการและกฎหมายหรือระเบียบอื่นที่เกี่ยวข้อง โดยปฏิบัติตนภายใต้กรอบความประพฤติที่ดีงาม เป็นผู้มีจุดยืนที่มั่นคง มีความเที่ยงธรรมในหน้าที่โดยไม่ใช้ความรู้สึกส่วนตัวหรือความรู้สึกนึกคิดของผู้อื่นเข้ามามีอิทธิพลเหนือการประเมิน ปกปิดความลับโดยไม่เปิดเผยข้อมูลโดยไม่ได้รับอนุญาตจากผู้มีอำนาจหน้าที่โดยตรงเสียก่อน รวมทั้งใช้ความรู้ ทักษะ ประสบการณ์ ในการปฏิบัติหน้าที่อย่างเต็มที่ ในอันที่จะนำมาซึ่งความเชื่อมั่นและได้รับการยอมรับ เชื่อถือจากบุคคลทั่วไป

## 9. โครงสร้างและปัจจัยความสำเร็จของงานตรวจสอบภายใน

### 9.1 โครงสร้างของงานตรวจสอบภายใน

ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (2548 : 20-23) โครงสร้างของงานตรวจสอบภายในควรสะท้อนความเป็นอิสระและการมีสถานภาพเป็นที่ยอมรับภายในองค์กร ดังนั้นหน่วยงานตรวจสอบจึงควรอยู่ในแผนภูมิการจัดแบ่งส่วนงานขององค์กรในระดับสูงพอที่จะทำให้ผู้บริหารสูงสุดของหน่วยงานตรวจสอบรายงานตรงต่อผู้บริหารระดับสูงที่มีอำนาจเพียงพอที่จะส่งเสริมความเป็นอิสระ และนำข้อมูลสารสนเทศจากหน่วยงานตรวจสอบไปใช้ได้เหมาะสม ดังตัวอย่างต่อไปนี้

แบบที่ 1 หน่วยงานตรวจสอบรายงานตรงต่อคณะกรรมการบริษัท

แบบที่ 2 หน่วยงานตรวจสอบรายงานตรงต่อกรรมการผู้จัดการ

แบบที่ 3 หน่วยงานตรวจสอบรายงานตรงต่อคณะกรรมการตรวจสอบ

ในปัจจุบัน รูปแบบที่ 3 ได้รับความนิยมมากขึ้น โดยเฉพาะบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ เนื่องจากตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยได้มีข้อกำหนดให้บริษัทจดทะเบียนต้องมีคณะกรรมการตรวจสอบ เพื่อกำกับดูแลการดำเนินงานของบริษัทจดทะเบียนให้ได้มาตรฐาน และเป็นไปในแนวทางที่ถูกต้อง สำหรับการจัดแบ่งโครงสร้างภายใน หน่วยงานตรวจสอบจะเป็นความรับผิดชอบของผู้บริหารสูงสุดของหน่วยงานตรวจสอบที่จะต้องจัดทำและนำเสนอต่อผู้บริหาร ซึ่งการจัดแบ่งโครงสร้างภายในหน่วยงานตรวจสอบขึ้นอยู่กับปัจจัยต่าง ๆ ขององค์กร อาทิเช่น ลักษณะของธุรกิจ ความซับซ้อนของการดำเนินการ และเมื่อพิจารณาจากแนวปฏิบัติที่เป็นสากลในปัจจุบันหลายองค์กรได้วางสายบังคับบัญชาให้ผู้ตรวจสอบภายในรายงานตรงต่อคณะกรรมการตรวจสอบ (Functional Reporting) และรายงานด้านการบริหาร (Administrative Reporting) ต่อผู้บริหารระดับสูงขององค์กร ดังนั้น ในบริษัทที่มีคณะกรรมการตรวจสอบ จะสามารถช่วยสนับสนุนความเป็นอิสระ และความเที่ยงธรรมของผู้ตรวจสอบภายในองค์กร และนอกจากนี้ ผลจากการรายงานด้านการบริหารต่อผู้บริหารระดับสูงขององค์กรที่ตามมา ได้แก่ การสั่งการและติดตาม เพื่อก่อให้เกิดการแก้ไข ปรับปรุง การดำเนินงานต่างๆ ที่ได้รับการตรวจสอบ



## 9.2 ปัจจัยความสำเร็จของงานตรวจสอบภายใน

### 9.2.1 นโยบายและการสนับสนุนของฝ่ายบริหาร

งานตรวจสอบภายในจะพัฒนาไปตามนโยบายและความต้องการของฝ่ายบริหาร ดังนั้น ฝ่ายบริหารต้องกำหนดนโยบายและแสดงการสนับสนุนงานตรวจสอบภายในในด้านต่างๆ ดังนี้

- 1) การกำหนดนโยบายและวัตถุประสงค์ในการจัดตั้งหน่วยงานตรวจสอบภายในโดยปรากฏอยู่ในกฎบัตรของหน่วยงานตรวจสอบภายใน (Internal Audit Charter) ให้ชัดเจน
- 2) การกำหนดสายการบังคับบัญชาให้ขึ้นตรงต่อผู้บริหารระดับสูง หรือ คณะกรรมการตรวจสอบ เพื่อให้เกิดความเป็นอิสระและความเที่ยงธรรม และปราศจากการแทรกแซงในการกำหนดขอบเขตงาน การปฏิบัติงาน และการสื่อสารผลการตรวจสอบ
- 3) การมอบอำนาจในการตรวจสอบให้เหมาะสมกับหน้าที่และความรับผิดชอบ ซึ่งหมายถึง อำนาจในการเข้าถึงรายงาน เอกสาร ข้อมูลและทรัพย์สินทุกชนิดที่ต้องใช้ในการตรวจสอบ รวมถึงการร้องขอให้บุคคลมาให้ข้อมูลต่างๆ
- 4) การให้เวลาเข้าประชุมปรึกษาหารือกับหน่วยงานตรวจสอบภายในอย่างสม่ำเสมอ เพื่อรับทราบถึงผลการปฏิบัติงานและปัญหาต่าง ๆ ของหน่วยงานตรวจสอบภายใน
- 5) การติดตามและสั่งการให้มีการปฏิบัติตามข้อเสนอแนะในรายงานผลการตรวจสอบ
- 6) การสนับสนุนด้านงบประมาณและทรัพยากรที่จำเป็นในการตรวจสอบ เช่น จำนวนบุคลากร ค่าตอบแทน การฝึกอบรม อุปกรณ์เครื่องใช้ เป็นต้น

### 9.2.2 ความพร้อมของระบบงานและสารสนเทศ

งานตรวจสอบเป็นงานที่เกี่ยวข้องกับการวิเคราะห์และการประเมินผล ซึ่งต้องใช้ข้อมูลทั้งด้านการเงิน การบัญชี และข้อมูลการปฏิบัติงานในส่วนงานต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับ การตรวจสอบ ดังนั้น องค์กรใดที่มีความพร้อมของระบบสารสนเทศ ก็นับได้ว่าเป็นปัจจัยหนึ่งที่จะทำให้งานตรวจสอบภายในประสบความสำเร็จได้

### 9.2.3 ความเข้าใจและการยอมรับของผู้รับการตรวจสอบ

การกำหนดเป็นนโยบายที่ชัดเจนเรื่องการตรวจสอบภายในของฝ่ายบริหาร อาจทำให้พนักงานในองค์กร ซึ่งเป็นผู้รับการตรวจสอบปฏิบัติตามนโยบายนั้นอย่างเสียมิได้ ซึ่งจะ ทำให้งานตรวจสอบภายในอาจไม่ประสบความสำเร็จ เพราะหากผู้รับการตรวจสอบไม่เข้าใจ และไม่ยอมรับหรือมีอคติต่อหน่วยงานตรวจสอบภายใน ผู้รับการตรวจสอบอาจไม่ให้ความร่วมมือ



ในงานตรวจสอบไม่ว่าจะเป็นการให้ข้อมูล หรือการปฏิบัติตามข้อเสนอแนะในรายงานผลการตรวจสอบ ซึ่งจะทำงานตรวจสอบนั้นสูญเปล่าโดยต้องเสียเวลาทั้งเวลา และค่าใช้จ่าย ดังนั้นหน่วยงานตรวจสอบภายในต้องสร้างความสัมพันธ์อันดีกับทุกหน่วยงานในองค์กร เพื่อให้เกิดความเข้าใจและการยอมรับในหน่วยงานตรวจสอบภายใน

#### 9.2.4 ความรู้ ทักษะ และมนุษยสัมพันธ์ของผู้ตรวจสอบภายใน

ปัจจัยความสำเร็จข้อนี้ เป็นปัจจัยเดียวที่ผู้ตรวจสอบภายในสามารถควบคุมได้โดยตรง เพราะเป็นเรื่องที่เกี่ยวกับผู้ตรวจสอบภายในเอง มาตรฐานของการตรวจสอบภายใน กำหนดให้ผู้ตรวจสอบภายในปฏิบัติหน้าที่ด้วยความเชี่ยวชาญ โดยควรมีความรู้ ทักษะ และความสามารถอื่น ๆ ในการทำงานตามภาระหน้าที่ที่ได้รับมอบหมาย และมีความระมัดระวังในการประกอบวิชาชีพอย่างเหมาะสม โดยใช้ความระมัดระวังและมีทักษะมากพอที่จะสามารถปฏิบัติหน้าที่ได้อย่างน่าเชื่อถือและเป็นที่ยอมรับ ผู้ตรวจสอบภายในต้องปฏิบัติงานให้สอดคล้องกับมาตรฐานและจรรยาบรรณแห่งวิชาชีพ ซึ่งประกอบไปด้วย ความซื่อสัตย์ ความเที่ยงธรรม การรักษาความลับ และความสามารถในหน้าที่ นอกจากนี้ ผู้ตรวจสอบภายในต้องมีความสามารถในการเรียนรู้ มีไหวพริบ และมีความสามารถในการวิเคราะห์ที่เป็นเหตุเป็นผล มีการพัฒนาความรู้อย่างต่อเนื่องสม่ำเสมอ ไม่ว่าจะเป็นความรู้ด้านการตรวจสอบ หรือด้านการบริหารจัดการอื่น ๆ รวมทั้งมีความสามารถในการนำเทคโนโลยีที่ทันสมัยมาใช้ประโยชน์ในการตรวจสอบ หรือเสนอแนะให้กับผู้รับการตรวจสอบ เพื่อปรับปรุงการปฏิบัติงานให้สะดวก รวดเร็ว และมีประสิทธิภาพมากขึ้น นอกจากนี้ผู้ตรวจสอบต้องมีทักษะในการแก้ปัญหา และตัดสินใจ และที่สำคัญอย่างยิ่งคือ ต้องเป็นผู้มีมนุษยสัมพันธ์ที่ดี เพื่อให้การปฏิบัติงานตรวจสอบเป็นที่เข้าใจและเป็นที่ยอมรับของทุกฝ่ายที่เกี่ยวข้อง

#### 9.2.5 ความสัมพันธ์ระหว่างหน่วยงานตรวจสอบภายในกับหน่วยงานอื่น

นอกเหนือจากการที่ผู้ตรวจสอบภายใน เป็นผู้ที่มีมนุษยสัมพันธ์ที่ดีแล้ว หน่วยงานตรวจสอบภายในเอง ยังต้องมีความสัมพันธ์ในระดับที่เหมาะสมกับหน่วยงาน และ/หรือ ฝ่ายต่างๆ ด้วย ซึ่งสามารถพิจารณาความสัมพันธ์ระหว่างหน่วยงานตรวจสอบภายในกับหน่วยงานหรือฝ่ายต่างๆ พอสังเขปได้ดังนี้

##### 1) ความสัมพันธ์ ระหว่างหน่วยงานตรวจสอบกับคณะกรรมการตรวจสอบ

หน่วยงานตรวจสอบภายใน มีภารกิจที่ต้องสนับสนุนการปฏิบัติงานของคณะกรรมการตรวจสอบภายในให้บรรลุเป้าหมายได้อย่างมีประสิทธิภาพ ดังนั้น หน่วยงานตรวจสอบและคณะกรรมการตรวจสอบ จึงต้องมีการติดต่อสื่อสารกันได้อย่างสะดวกโดยตรง รวมถึงการรายงานผลการปฏิบัติงานของหน่วยงานตรวจสอบอย่างสม่ำเสมอ (ไม่ควรน้อยกว่า 4 ครั้งต่อปี)

โดยคณะกรรมการตรวจสอบจะเป็นผู้ให้นโยบายสอบทานแผนการตรวจสอบภายใน อีกทั้งคณะกรรมการตรวจสอบยังมีภาระที่สำคัญในการที่จะต้องสร้าง สนับสนุนให้ผู้ตรวจสอบสามารถดำรงความเป็นอิสระ และเที่ยงธรรมให้เกิดขึ้น

2) ความสัมพันธ์ระหว่างหน่วยงานตรวจสอบกับผู้บริหารระดับสูง

หน่วยงานตรวจสอบและผู้บริหารในแต่ละระดับขององค์กร ควรมีการร่วมหารือประเด็นต่าง ๆ เพื่อวางแผนการตรวจสอบให้ได้ครอบคลุมในเรื่องที่มีสาระสำคัญ และ/หรือที่มีความเสี่ยงสูง ซึ่งเมื่อมีการตรวจสอบภายในในระดับที่เหมาะสมและมีคุณภาพแล้ว การตรวจสอบภายในจะสามารถช่วยเพิ่มมูลค่าเพิ่มให้กับฝ่ายบริหารได้

3) ความสัมพันธ์ระหว่างหน่วยงานตรวจสอบกับผู้ตรวจสอบบัญชีภายนอก

หน่วยงานตรวจสอบภายในองค์กร เมื่อสามารถทำงานร่วมกับผู้ตรวจสอบบัญชีได้แล้ว จะทำให้สามารถนำทรัพยากรส่วนที่เหลือ ไปก่อให้เกิดประโยชน์กับองค์กรในเรื่องอื่นต่อไป ถ้าองค์กรใดมีระบบการควบคุมภายในที่ดี มีการตรวจสอบภายในที่ได้มาตรฐาน ข้อมูลต่างๆ ในองค์กรก็จะมีที่น่าเชื่อถือ สามารถทำให้ผู้ตรวจสอบภายนอกมั่นใจในระดับคุณภาพของข้อมูล ส่งผลให้ผู้ตรวจภายนอกลดภาระของงานลง ซึ่งสุดท้ายจะทำให้ต้นทุนของการตรวจสอบจากภายนอกของกิจการลดลง

อย่างไรก็ดีผู้ตรวจสอบภายใน และผู้ตรวจสอบบัญชีจากภายนอก ยังคงต้องดำรงความเป็นอิสระต่อกัน แต่ละฝ่ายต่างต้องมีความเที่ยงธรรมถูกต้อง และจริยธรรมในหน้าที่งานของตน

4) ความสัมพันธ์ระหว่างหน่วยงานตรวจสอบกับบุคลากรอื่นในองค์กร

ความสัมพันธ์ของพนักงานตรวจสอบกับพนักงานอื่น ๆ ในองค์กร จะส่งผลไปในด้านดีต่อเมื่อพนักงานตรวจสอบทำความเข้าใจ ผ่านการติดต่อสื่อสารอย่างมีประสิทธิภาพ บทบาทในการให้คำปรึกษา หรือคำแนะนำในการก่อให้เกิดมูลค่าเพิ่มแก่หน่วยงานที่รับบริการ ไม่ใช่การมาจับผิดแล้วรายงานผลอย่างเดียว ถ้าสร้างบรรยากาศของการเป็นผู้บริการให้คำแนะนำเกิดขึ้นได้ ความร่วมมือของบุคลากรกับหน่วยงานตรวจสอบก็จะเกิดขึ้น ส่งผลให้การตรวจสอบภายในบรรลุผลอย่างมีประสิทธิภาพ

สรุปโครงสร้างของงานตรวจสอบภายใน ควรสะท้อนความเป็นอิสระและเป็นที่ยอมรับภายในองค์กร และอยู่ในส่วนงานในระดับสูงพอที่จะทำให้ผู้บริหารได้รับรายงานและข้อมูลสารสนเทศจากหน่วยงานตรวจสอบไปใช้ในการสั่งการ ติดตาม เพื่อให้เกิดการแก้ไข ปรับปรุง การดำเนินงานต่างๆ จากการตรวจสอบได้อย่างเหมาะสม และปัจจัยที่ทำให้งานตรวจสอบภายใน

ประสบความสำเร็จ ได้แก่ 1) นโยบายและการสนับสนุนของฝ่ายบริหาร ซึ่งต้องชัดเจน เพียงพอ เหมาะสม ทั้งด้านงบประมาณ และทรัพยากรที่จำเป็น การกำหนดสายการบังคับบัญชาที่ขึ้นตรงต่อผู้บริหารระดับสูงหรือคณะกรรมการตรวจสอบเพื่อให้เกิดความเป็นอิสระและความเที่ยงธรรม ปราศจากการแทรกแซงในการกำหนดขอบเขตงาน การปฏิบัติงาน การสื่อสารผลการตรวจสอบ การมอบอำนาจในการตรวจสอบให้เหมาะสมกับหน้าที่และความรับผิดชอบในการเข้าถึงรายงาน เอกสาร ข้อมูล การให้เวลาเข้าประชุมปรึกษาหารือกับหน่วยงานตรวจสอบภายในอย่างสม่ำเสมอ การติดตามและสั่งการให้มีการปฏิบัติตามข้อเสนอแนะในรายงานผลการตรวจสอบ 2) ความพร้อมของระบบงานและสารสนเทศในองค์กรที่ใช้ในการวิเคราะห์และประเมินผลข้อมูลทั้งด้านการเงิน การบัญชี และข้อมูลการปฏิบัติงานในส่วนงานต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบ 3) ความเข้าใจ และการยอมรับของผู้รับการตรวจสอบในอันที่จะนำมาซึ่งความร่วมมือในงานตรวจสอบไม่ว่าจะเป็นการให้ข้อมูล หรือการปฏิบัติตามข้อเสนอแนะในรายงานผลการตรวจสอบและ 4) ความรู้ ทักษะ และมนุษยสัมพันธ์ของผู้ตรวจสอบภายใน ได้แก่ ความรู้ด้านการตรวจสอบ หรือด้านการบริหารจัดการอื่น ๆ รวมทั้งความสามารถในการนำเทคโนโลยีที่ทันสมัยมาใช้ประโยชน์ในการตรวจสอบ หรือเสนอแนะให้กับผู้รับการตรวจสอบ เพื่อปรับปรุงการปฏิบัติงานให้สะดวก รวดเร็ว และมีประสิทธิภาพ มีทักษะในการแก้ปัญหา ตัดสินใจ และที่สำคัญคือต้องเป็นผู้มีมนุษยสัมพันธ์ที่ดี 5) ความสัมพันธ์ระหว่างหน่วยงานตรวจสอบภายในกับหน่วยงานอื่น ซึ่งมีความสัมพันธ์ที่อยู่ในระดับที่เหมาะสม ได้แก่ กับหน่วยงานและฝ่ายต่างๆ กับคณะกรรมการตรวจสอบ กับผู้บริหารระดับสูง กับผู้ตรวจสอบบัญชีภายนอก กับบุคคลอื่นในองค์กร เป็นปัจจัยที่ทำให้ งานตรวจสอบภายในประสบความสำเร็จได้

#### 10. กระบวนการตรวจสอบภายใน

ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (2548 : 125-254) กล่าวถึง กระบวนการตรวจสอบภายใน ดังนี้

##### ขั้นตอนที่ 1 การวางแผนตรวจสอบ

เป็นการวางแผนการตรวจสอบความเสี่ยง (Risk Based Audit Plan) หมายถึง การวางแผนการตรวจสอบโดยการนำการประเมินความเสี่ยงมาเป็นเครื่องมือเพื่อกำหนดลำดับกิจกรรมการตรวจสอบและความถี่ในการตรวจสอบในแต่ละกิจกรรมการตรวจสอบ ซึ่งผู้ตรวจสอบภายในจะต้องคำนึงถึง

1.1 วัตถุประสงค์ของกิจกรรมการตรวจสอบและวิธีการที่ใช้ในการควบคุมผลการดำเนินงานของงานนั้น

1.2 ความเสี่ยงที่สำคัญของกิจกรรม วัตถุประสงค์ ทรัพยากร การปฏิบัติงานและวิธีการที่จะใช้ในการจัดการกับผลกระทบที่เกิดจากความเสี่ยงให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้

1.3 ความเพียงพอและควมมีประสิทธิผลของการบริหารความเสี่ยงของกิจกรรมนั้น ๆ

1.4 โอกาสที่จะปรับปรุงการบริหารความเสี่ยงและระบบการควบคุมภายในสำหรับกิจกรรมนั้น ๆ

### ขั้นตอนที่ 2 การเตรียมการตรวจสอบ

จะเริ่มจากการกำหนดวัตถุประสงค์และขอบเขตของงาน การศึกษาข้อมูลภูมิหลัง การคัดเลือกทีมที่จะทำการตรวจสอบ รวมทั้งการจัดเตรียมทรัพยากรอื่นๆ การจัดทำแผนการตรวจสอบเบื้องต้น การแจ้งผู้รับการตรวจและบุคคลที่เกี่ยวข้องให้ทราบว่างานตรวจสอบกำลังจะเริ่มขึ้นเมื่อใด กำหนดวิธีการตรวจและบุคคลที่ต้องส่งผลรายงานการตรวจสอบได้ การขออนุมัติให้ทำการตรวจสอบได้

### ขั้นตอนที่ 3 การสำรวจเบื้องต้นและการสอบทานการควบคุมภายใน

เป็นการสำรวจและรวบรวมข้อมูลเบื้องต้น เกี่ยวกับกิจกรรมที่จะทำการตรวจสอบ ณ สถานที่ปฏิบัติงานของผู้รับการตรวจสอบ โดยที่ยังไม่ได้ทำการทดสอบโดยละเอียด และเป็นการสำรวจและทำความเข้าใจกับระบบการควบคุมภายใน ความเสี่ยงที่จะทำให้ระบบการควบคุมภายในล้มเหลว ตลอดจนผลกระทบต่อองค์กรหากเกิดความล้มเหลวของระบบการควบคุมภายในที่ได้กำหนดไว้แต่ละงานหรือกิจกรรมที่ตรวจสอบ ได้แก่

3.1 การอธิบายและการวิเคราะห์ระบบการควบคุมภายใน ซึ่งประกอบด้วยการใช้แบบสอบถามเกี่ยวกับการควบคุมภายใน (Internal Control Questionnaire - ICQ) การอธิบายระบบโดยใช้แผนผังแสดงทางเดินของการทำงาน (Flowcharts) และการพรรณาคความ (Narrative Descriptions) การ Walk - Through กระบวนการปฏิบัติงานของงานใดงานหนึ่ง การทดสอบระบบแบบจำกัด (Limited Testing of the System) และการทดสอบระบบสารสนเทศเพิ่มเติม (Extended Testing of the Information system)

3.2 การประเมินการควบคุมภายในเบื้องต้น เป็นการนำเครื่องมือ Internal Control Matrices ซึ่งเป็นส่วนสำคัญที่จะแสดงให้เห็นถึงผลของงานตรวจสอบและบันทึกผลการประเมินของผู้ตรวจสอบภายในที่เป็นไปตามวัตถุประสงค์ในการตรวจสอบ โดยจะแสดงข้อมูล เช่น วัตถุประสงค์ในการตรวจสอบ ผลลัพธ์ที่สำคัญที่ได้จากการสำรวจเบื้องต้น คำอธิบายและทดสอบการควบคุมภายใน ลักษณะและความรุนแรงของความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้น วิธีการควบคุมที่เหมาะสม และชนิดของการควบคุมที่เกี่ยวข้องในแต่ละผลลัพธ์ ผลการประเมินของผู้ตรวจสอบภายในของแต่ละผลลัพธ์

3.3 การประเมินความเสี่ยงของผู้ตรวจสอบอีกครั้ง เป็นการประเมินระดับความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้นจากการทำงานของผู้รับการตรวจสอบอีกครั้งหนึ่ง เพื่อเปรียบเทียบกับ



ความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้ในขั้นตอนการวางแผนก่อนเริ่มงานตรวจ ความเสี่ยงที่ได้รับการประเมินอีกครั้ง อาจจะปรากฏผลออกมาว่า เสี่ยงน้อยกว่าความเสี่ยงที่อาจจะมียู่ในงานหรือกิจกรรมอื่นที่อยู่ในข่ายที่จะต้องตรวจ ซึ่งถ้าเป็นเช่นนั้น ผู้ตรวจสอบก็ควรจะเบนเข็มไปสู่งานที่มีความเสี่ยงสูงกว่า

#### ขั้นตอนที่ 4 การทดสอบเพิ่มเติมและเรื่องที่ตรวจพบ

ในกระบวนการตรวจสอบ หลังจากที่ผู้ตรวจสอบภายในดำเนินการสำรวจขั้นต้นและประเมินระบบการควบคุมภายในแล้ว หากหลักฐานข้อมูลที่วิเคราะห์รวบรวมได้ยังไม่เพียงพอที่จะใช้สรุปผลหรือจัดทำเรื่องที่ตรวจพบและข้อเสนอแนะ ในขั้นตอนต่อไปผู้ตรวจสอบจะต้องดำเนินการขยายการทดสอบเพิ่มเติม (Expanded Testing) เพื่อให้มีความมั่นใจว่าได้ดำเนินการตรวจสอบหรือทดสอบอย่างเพียงพอแล้ว และสามารถให้ข้อสรุปได้ว่าวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบได้บรรลุ สามารถให้ความเห็นและจัดทำเรื่องที่ตรวจพบได้ และหลังจากที่ผู้ตรวจสอบภายในได้ประเมินระบบการควบคุมภายในและทดสอบรายการที่จำเป็นแล้ว ผู้ตรวจสอบภายในอาจพบข้อเท็จจริงที่จำเป็นต้องมีการเสนอให้ปรับปรุงหรือแก้ไข เรื่องที่ตรวจพบ (Findings หรือ Observations) หรือประเด็น (Points of Issues) ซึ่งผู้ตรวจสอบภายในต้องจัดทำขึ้นเพื่อใช้สรุปผลการตรวจสอบเบื้องต้นกับผู้รับการตรวจ โดยทั่วไปผู้ตรวจสอบภายในจะจัดเตรียมโดยให้กระดาษทำการเพื่อสรุปเรื่องที่ตรวจพบ (Summary Finding Sheets) ซึ่งจะช่วยให้สามารถจัดทำรายงานการตรวจสอบสำหรับประกอบการประชุมสรุปผลการตรวจสอบกับผู้รับการตรวจสอบได้ง่ายขึ้น ซึ่งเรื่องที่ตรวจพบจะต้องมีองค์ประกอบ ดังนี้

4.1 ข้อเท็จจริง (Condition) คือ สิ่งที่เป็นอยู่จริง (What dose Exists) ที่ผู้ตรวจสอบภายใน พบจากกระบวนการตรวจสอบ

4.2 หลักเกณฑ์ (Criteria) คือ มาตรฐานที่ผู้ตรวจสอบใช้อ้างอิงเปรียบเทียบในกระบวนการตรวจสอบ ซึ่งสิ่งที่ผู้ตรวจสอบภายในใช้อ้างอิงหรือเปรียบเทียบ ได้แก่ นโยบาย ระเบียบ วิธีปฏิบัติงาน แผนงาน มาตรฐาน เป้าหมาย วัตถุประสงค์ ข้อกำหนดต่างๆ ที่กำหนดขึ้นในองค์กร กฎหมาย ข้อกำหนดของหน่วยงานกำกับดูแลที่ต้องปฏิบัติตามตำราหรือแนวปฏิบัติ อันเป็นสากลและเอกสารอ้างอิงต่างๆ

4.3 สาเหตุ (Cause) คือ ต้นเหตุของความแตกต่างระหว่างสิ่งที่เป็นอย่างกับสิ่งที่ควรจะเป็น (Why the Difference Exists) สาเหตุของความแตกต่างที่เกิดขึ้นอาจมีได้หลากหลาย โดยในบางครั้งผู้รับการตรวจสอบภายในอาจจะยอมรับความเสี่ยงของความแตกต่างเนื่องจากถือเป็นเรื่องเล็กน้อย ไม่มีนัยสำคัญหรืออาจจะเกิดจากการตัดสินใจใช้วิธีการควบคุมหรือจัดการ ความเสี่ยงอื่นเพื่อชดเชยก็ได้

4.4 ผลกระทบ (Effect) คือ ผลของความแตกต่างที่เกิดขึ้นซึ่งอาจสร้างความเสียหายแก่องค์กร (Impact of the Difference) เป็นผลกระทบที่มีต่อการดำเนินงาน งบการเงินขององค์กร



เช่น สูญเสียรายได้ ขาดทุน มีค่าใช้จ่ายสูงขึ้น ประสิทธิภาพไม่ดี ไม่สามารถบรรลุวัตถุประสงค์ หรือเป้าหมายที่วางไว้ ขั้นตอนซับซ้อน บริการลูกค้าล่าช้า เสื่อมเสียชื่อเสียง เป็นต้น นอกจากนี้ยังจะต้องคำนึงถึงระดับความรุนแรงของผลกระทบว่ามากน้อยเพียงไรต่อองค์กร

4.5 ข้อเสนอแนะ (Recommendation) คือ แนวทางในการแก้ปัญหา ในการเขียนข้อเสนอแนะ ผู้ตรวจสอบภายในควรต้องพิจารณาจากข้อเท็จจริงที่ตรวจพบว่ามีสาเหตุมาจากอะไร การเขียนข้อเสนอแนะต้องมีแนวทางเพื่อแก้ไขปัญหามาใช่เพียงบอกว่ให้พิจารณาแก้ไขในการจัดทำข้อเสนอแนะที่ดี ผู้ตรวจสอบภายในจะต้องพิจารณาเรื่องต่อไปนี้ ประกอบด้วย ได้แก่

4.5.1 ควรแก้ไขสาเหตุของปัญหาหรือลดความเสี่ยง

4.5.2 กู้มค่ากับค่าใช้จ่ายที่ต้องลงทุนเพิ่ม

4.5.3 สอดคล้องกับการดำเนินงานของหน่วยงาน

4.5.4 ระบุวิธีการแก้ไขปัญหาระยะสั้นระยะยาว

4.5.5 ผู้รับการตรวจสอบมีขีดความสามารถและความชำนาญพอที่จะแก้ไขปัญหาได้

4.5.6 เทคโนโลยีที่นำเสนออยู่จริง

#### ขั้นตอนที่ 5 การรายงานผลการตรวจสอบและการติดตามผล

เป็นการรายงานผลของการตรวจสอบไปยังฝ่ายบริหารหรือลูกค้าของผู้ตรวจสอบภายใน ว่าระบบการควบคุมภายในมีประสิทธิภาพและบรรลุตามวัตถุประสงค์ที่วางไว้หรือไม่ มีเรื่องที่ตรวจพบและข้อเสนอแนะบ้าง ที่จะให้ฝ่ายบริหารพิจารณาปรับปรุงหรือดำเนินต่อ เพื่อให้ระบบการควบคุมภายในและการดำเนินงานดีขึ้น ซึ่งลักษณะของรายงานการตรวจสอบที่ดีจะต้องประกอบด้วย

5.1 ถูกต้อง (Accurate) รายงานการตรวจสอบจะต้องถูกต้อง ไม่มีข้อผิดพลาด เป็นข้อเท็จจริงและไม่มีการบิดเบือนข้อมูล ข้อมูลที่นำเสนอในรายงานต้องมีการรวบรวม ประเมินสรุปผล และได้มีการสอบทานเพื่อนำเสนอในรายงานด้วยความระมัดระวังและรอบคอบ

5.2 เที่ยงธรรม (Objective) รายงานตรวจสอบ ต้องมีความเป็นธรรมและยุติธรรม เรื่องที่ตรวจพบ ข้อสรุปและข้อเสนอแนะ ต้องเขียนขึ้นโดยปราศจากอคติ ไม่ได้เขียนขึ้นเพื่อประโยชน์ส่วนตัวหรือโดยอยู่ภายใต้อิทธิพลใด ๆ

5.3 ชัดเจน (Clear) รายงานการตรวจสอบต้องเข้าใจง่าย เป็นเหตุเป็นผล ความชัดเจนจะเกิดขึ้นจากการเขียน โดยหลีกเลี่ยงการใช้ศัพท์เทคนิคที่เข้าใจยากและระบุเฉพาะข้อมูลที่สำคัญ สอดคล้องกับประเด็นที่รายงาน

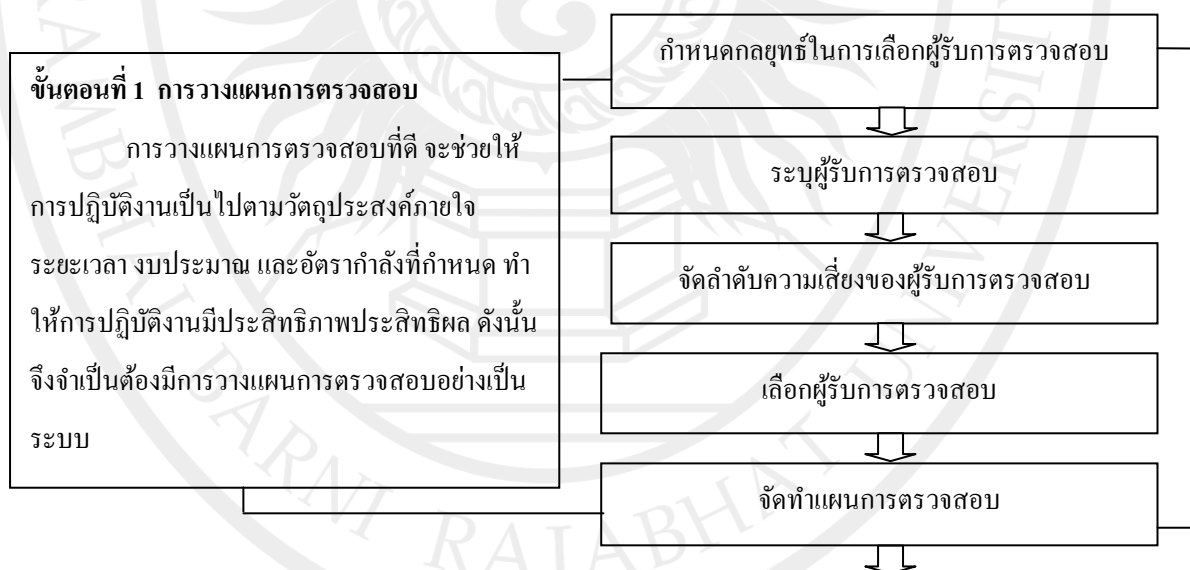
5.4 สั้นกระชับ (Concise) รายงานการตรวจสอบต้องตรงประเด็น หลีกเลี่ยงคำ และรายละเอียดที่ไม่จำเป็นปราศจากคำเพื่อหรือคำซ้อน

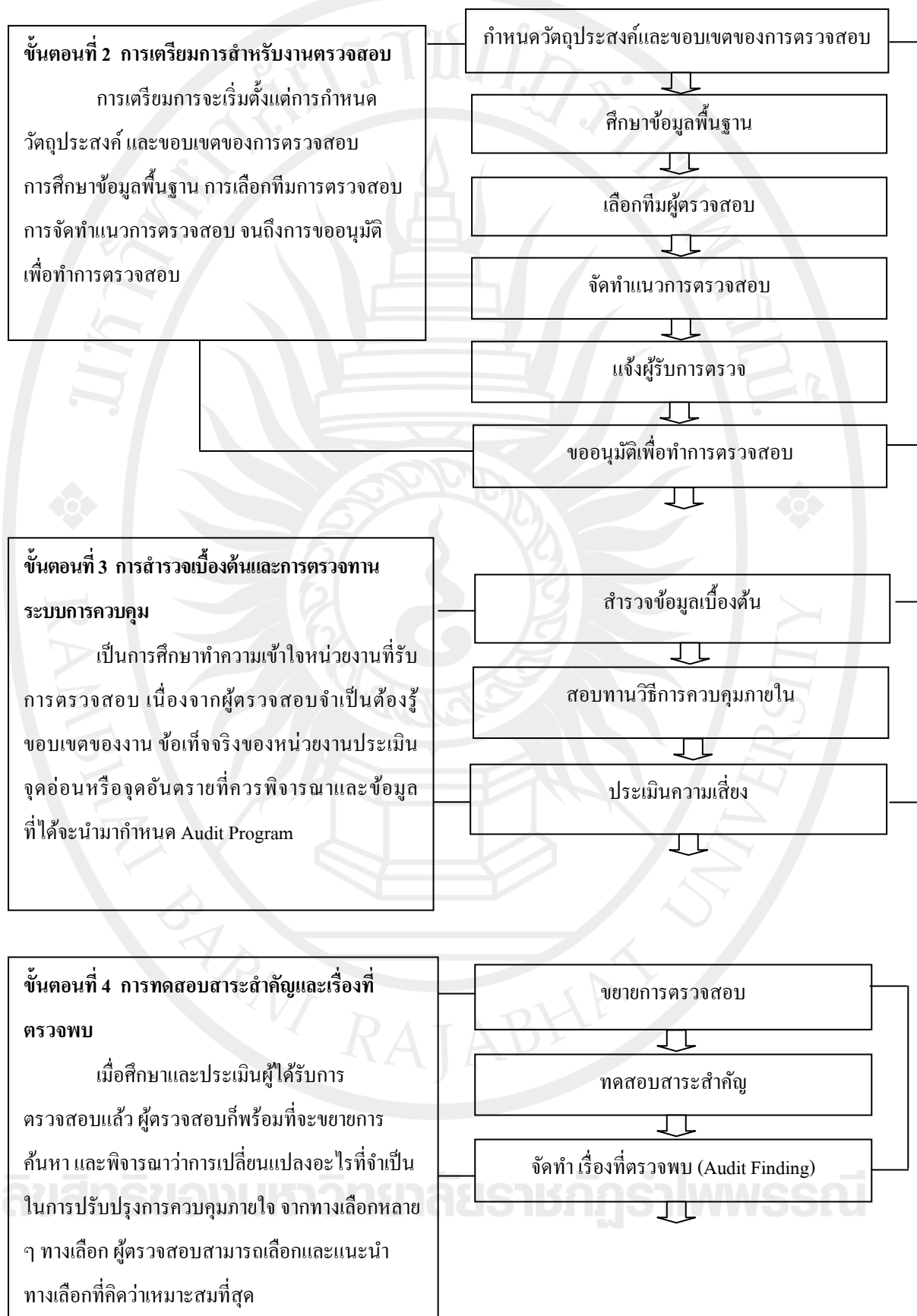
5.5 สร้างสรรค์ (Constructive) รายงานการตรวจสอบที่สร้างสรรค์จะช่วยลูกค้าหรือองค์กรให้ดีขึ้น เนื้อหาสาระที่นำเสนอต้องเป็นประโยชน์และช่วยให้บรรลุวัตถุประสงค์ขององค์กร

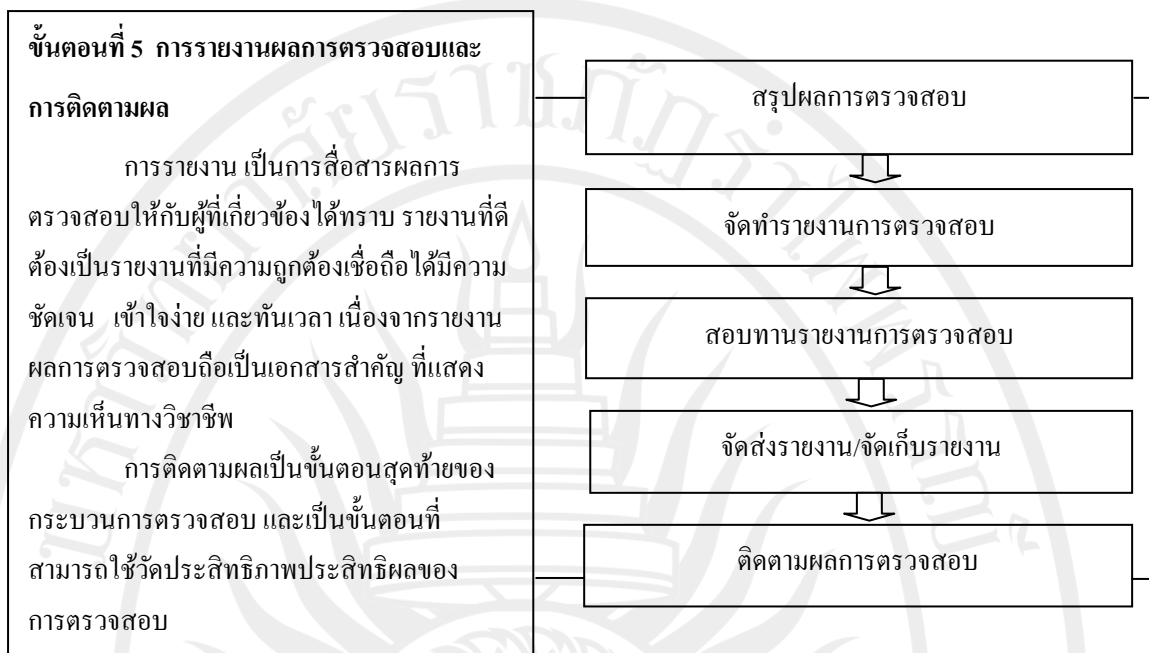
5.6 ครบถ้วน สมบูรณ์ (Complete) รายงานการตรวจสอบต้องมีรายละเอียดครบถ้วนเพียงพอที่จะสนับสนุนเรื่องที่ตรวจพบ ข้อเสนอแนะและข้อสรุปหรือความเห็น

5.7 ทันเวลา (Timely) รายงานการตรวจสอบเมื่อทำเสร็จต้องส่งทันที ในกรณีที่พบเรื่องสำคัญระหว่างตรวจสอบต้องมีการรายงานทันที เพื่อให้ผู้รับการตรวจสอบสามารถนำไปแก้ไขปรับปรุงได้ทันเวลา

การติดตามผลการตรวจสอบ ซึ่งฝ่ายตรวจสอบภายในจะต้องจัดให้มีกระบวนการติดตามผลการตรวจสอบ เพื่อให้มั่นใจว่าข้อเสนอแนะเพื่อการปรับปรุงแก้ไขนั้น ฝ่ายจัดการได้นำไปปฏิบัติอย่างมีประสิทธิภาพ หรือผู้บริหารระดับสูงได้ยอมรับความเสี่ยง จากการไม่ปฏิบัติตามระเบียบหรือกฎเกณฑ์ขององค์กร







### ภาพประกอบ 8 แผนผังการปฏิบัติงานการตรวจสอบภายใน

ที่มา : ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยและสมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทย. 2548 : 118-120

สรุปกระบวนการตรวจสอบภายใน ประกอบด้วย ขั้นตอนการวางแผนตรวจสอบ ซึ่งต้องคำนึงถึงวัตถุประสงค์ของกิจกรรมการตรวจสอบ วิธีการที่ใช้ในการควบคุมผลการดำเนินงาน ความเสี่ยงที่สำคัญของกิจกรรมในระดับที่ยอมรับได้ ความเพียงพอและควมมีประสิทธิภาพของการบริหารความเสี่ยงของกิจกรรม โอกาสที่จะปรับปรุงการบริหารความเสี่ยงและระบบการควบคุมภายในของกิจกรรม ขั้นตอนการเตรียมการตรวจสอบ ซึ่งเริ่มจากการกำหนดวัตถุประสงค์ ขอบเขตของงาน การศึกษาข้อมูล ภูมิหลังการคัดเลือกทีมที่จะทำการตรวจสอบ การจัดเตรียมทรัพยากร การจัดทำแนวการตรวจสอบเบื้องต้น การแจ้งผู้รับการตรวจและบุคคลที่เกี่ยวข้อง การกำหนดวิธีการตรวจ การขออนุมัติให้ทำการตรวจสอบได้ ขั้นตอนการสำรวจเบื้องต้นและการสอบทาน การควบคุมภายใน เพื่อทำความเข้าใจกับระบบควบคุมภายใน ความเสี่ยง ตลอดจนผลกระทบต่อองค์กรหากเกิดความล้มเหลวของระบบควบคุมภายใน ขั้นตอนการทดสอบเพิ่มเติมและเรื่องที่ตรวจพบ ซึ่งดำเนินการขยายการทดสอบเพิ่มเติมเพื่อให้มีความมั่นใจว่าได้ดำเนินการตรวจสอบหรือทดสอบอย่างเพียงพอแล้ว ในประเด็นการเปรียบเทียบระหว่างข้อเท็จจริงที่ผู้ตรวจสอบภายในพบจากกระบวนการตรวจสอบกับหลักเกณฑ์ที่เป็นมาตรฐานที่ผู้ตรวจสอบใช้อ้างอิง โดยค้นหาสาเหตุจากการเปรียบเทียบดังกล่าว แล้วจึงพิจารณาผลกระทบที่เกิดขึ้นที่มีต่อองค์กร โดยคำนึงถึงระดับความรุนแรงของผลกระทบซึ่งอาจนำความเสียหายมาสู่องค์กรจากนั้นจึงให้ข้อเสนอแนะ

เพื่อเป็นแนวทางในการแก้ไขสาเหตุของปัญหาได้จริงทั้งในระยะสั้นและระยะยาว โดยพิจารณาความคุ้มค่าของค่าใช้จ่ายที่ต้องสูญเสียไปให้สอดคล้องกับการดำเนินงานของหน่วยงาน และขั้นตอนการรายงานผลการตรวจสอบและการติดตามผล ซึ่งรายงานต่อฝ่ายบริหารหรือลูกค้าของผู้ตรวจสอบภายในว่าระบบการควบคุมภายในมีประสิทธิภาพและบรรลุวัตถุประสงค์ที่วางไว้หรือไม่ โดยมีลักษณะที่ดี ได้แก่ ความถูกต้องตามข้อเท็จจริง ปราศจากอคติ ชัดเจน สั้นกระชับ สร้างสรรค์ ครบถ้วน สมบูรณ์ ทันเวลา เพื่อให้ผู้รับตรวจสอบนำไปแก้ไข ปรับปรุงได้ทันเวลา และมีการติดตามผลการตรวจสอบเพื่อให้มั่นใจว่าข้อเสนอแนะเพื่อการปรับปรุงได้ถูกนำไปปฏิบัติ หรือผู้บริหารระดับสูงยอมรับความเสี่ยงจากการไม่ปฏิบัติตามระเบียบหรือกฎเกณฑ์ขององค์กร

## พฤติกรรม

### 1. ความหมายของพฤติกรรม

“พฤติกรรม (Behavior) หมายถึง การกระทำซึ่งเป็นการแสดงออกถึงความรู้สึกนึกคิดและความต้องการของจิตใจที่ตอบสนองต่อสิ่งเร้า ซึ่งอาจสังเกตเห็นได้โดยตรงหรือทางอ้อม” (ลักขณา สรวิวัฒน์. 2549 : 17) จึงทำให้มีการจำแนกพฤติกรรมออกเป็น 2 ประเภท ดังนี้ (ไพบุลย์ เทวรักษ์. 2537 : 10)

1.1 พฤติกรรมภายใน (Covert Behavior) คือ พฤติกรรมที่เจ้าของพฤติกรรมเท่านั้นที่รู้ได้ บุคคลอื่นที่มีใจเจ้าของพฤติกรรมไม่สามารถที่จะรับรู้ได้โดยตรง ถ้าไม่แสดงออกเป็นพฤติกรรมภายนอก บุคคลอื่นจะรู้พฤติกรรมภายในของบุคคลใดบุคคลหนึ่งได้ก็โดยการสันนิษฐานหรือคาดเดาเอาเองเท่านั้น แต่ถ้าหากมีพฤติกรรมภายนอกปรากฏออกมาก็จะทำให้บุคคลอื่นข้อมูล (Data) ประกอบการสันนิษฐานถึงพฤติกรรมภายในได้ดียิ่งขึ้น พฤติกรรมภายในนั้นเป็นกระบวนการทำงานของสมอง ซึ่งหมายถึงขั้นตอนการทำงานของสมองในรูปแบบต่าง ๆ มากมาย เช่น การคิด การตัดสินใจ ค่านิยม และแรงบันดาลใจ เป็นต้น

1.2 พฤติกรรมภายนอก (Overt Behavior) คือ พฤติกรรมที่บุคคลอื่นนอกเหนือจากเจ้าของพฤติกรรมสามารถที่จะรู้ได้ และบางพฤติกรรมเจ้าของพฤติกรรมก็อาจไม่รู้ด้วยซ้ำ พฤติกรรมภายนอกนั้น บุคคลอื่นจะรู้ได้ต้องอาศัยการสังเกตเพื่อให้ได้ข้อมูล จึงสามารถจำแนกพฤติกรรมภายนอกออกเป็น 2 ประเภทย่อย ๆ ดังนี้

1.2.1 พฤติกรรมโมลาร์ (Molar Behavior) คือ พฤติกรรมที่บุคคลอื่นสามารถสังเกตได้โดยใช้อวัยวะรับสัมผัสโดยตรง ซึ่งการสังเกตนั้นคนทั่วไปมักคิดว่าใช้ตาในการสังเกตเพียงอย่างเดียว เนื่องจากตารับรู้ (Perceive) และมีความหมายต่อกระบวนการคิดมากกว่าอวัยวะรับสัมผัสอื่นๆ แต่ที่จริงแล้วใช้ได้ทุกด้าน เช่น ใช้นูฟัง ใช้นมูกมกลิ่น ใช้นิ้วชิมรส ใช้นิ้วสัมผัส เป็น



ต้น ซึ่งถ้าพิจารณาถึงการใช้อวัยวะรับสัมผัสแต่ละด้านในการสังเกตพฤติกรรมแล้ว จะพบว่าอาจใช้สังเกตผลของพฤติกรรม (หรือร่องรอยของพฤติกรรม) หรืออาจใช้การสังเกตพฤติกรรมของตนเอง ที่ได้รับผลกระทบจากพฤติกรรมของผู้อื่นก็ได้ ซึ่งล้วนนำไปสู่ความรู้ และเข้าใจพฤติกรรมโมลาร์ของเจ้าของพฤติกรรมได้ทั้งสิ้น ตัวอย่างของพฤติกรรมโมลาร์ เช่น นายภราดรเล่นเทนนิสคล่องแคล่ว นางสาวมิสุขเป็นคนพูดเพราะ นายยิ่งศักดิ์ปรุงอาหารรสชาติดี เป็นต้น

1.2.2 พฤติกรรมโมเลกูลาร์ (Molecular Behavior) คือ พฤติกรรมที่บุคคลอื่นต้องใช้เครื่องมือช่วยในการสังเกต ซึ่งทำให้ได้ข้อมูลที่แม่นยำ เช่น การเต้นของหัวใจ คลื่นสมอง ความดันโลหิต กระแสไฟฟ้าใต้ผิวหนัง และคะแนนจากแบบทดสอบ (Test) ก้อนูโลมิให้อยู่ในประเภทนี้ด้วยแล้ว แม้ว่าจะไม่ใช่การวัดทางสรีระก็ตาม การใช้ข้อมูลประเภทพฤติกรรมโมเลกูลาร์นี้ ช่วยให้การสันนิษฐานถึงพฤติกรรมภายในได้ดียิ่งขึ้น

พฤติกรรมตามความหมายของพจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน (2546 : 573) หมายถึง การกระทำหรือการที่แสดงออกทางกล้ามเนื้อ ความคิด และความรู้สึกเพื่อตอบสนอง

โกลเดนสัน (Goldenson. 1984 : 90) ให้ความหมายไว้ว่า พฤติกรรมเป็นการกระทำ หรือการตอบสนองการกระทำทางจิตวิทยาของแต่ละบุคคล และเป็นปฏิสัมพันธ์ในการตอบสนองต่อสิ่งกระตุ้นภายในหรือภายนอก รวมทั้งเป็นกิจกรรมการกระทำต่างๆ ที่เป็นไปอย่างมีจุดมุ่งหมาย สังเกตเห็นได้

สรุปพฤติกรรม หมายถึง การกระทำหรือกิริยาอาการที่แสดงออกเมื่อมีสิ่งเร้ามากระทบ ซึ่งการแสดงออกอาจเกิดจากอุปนิสัย ประสบการณ์ การศึกษาอบรม ความเคยชิน และเป็นได้ทั้งการคล้อยตามหรือการต่อต้าน สามารถสังเกตได้โดยตรง หรืออาศัยการใช้เครื่องมือวัด แบ่งเป็น 2 ประเภท ได้แก่ พฤติกรรมภายใน คือ พฤติกรรมที่เจ้าของพฤติกรรมเท่านั้นที่รู้ได้ บุคคลอื่นที่มีใจเจ้าของพฤติกรรมไม่สามารถที่จะรับรู้ได้โดยตรง ถ้าไม่แสดงออกเป็นพฤติกรรมภายนอก และพฤติกรรมภายนอก คือ พฤติกรรมที่บุคคลอื่นนอกเหนือจากเจ้าของพฤติกรรมสามารถที่จะรับรู้ได้ โดยอาศัยการสังเกต และบางพฤติกรรมเจ้าของพฤติกรรมก็อาจไม่รู้

## 2. ความหมายของพฤติกรรมการปฏิบัติงาน

แคทซ์ และคาห์น (Katz and Kahn. 1966 : 114-115) กล่าวว่า พฤติกรรมสำคัญ ที่องค์กรต้องการจากพนักงานเพื่อให้องค์กรเกิดประสิทธิผลสูงสุด คือ พนักงานต้องมีพฤติกรรมในทางสร้างสรรค์โดยเฉพาะเมื่อเกิดเหตุการณ์เฉพาะหน้า หรือในโอกาสพิเศษ

อลบานส์ และฟลีท (Albenese and Fleet. 1983 : 52) กล่าวว่า มีพฤติกรรมของบุคคลที่มีความสัมพันธ์กับงาน 5 ด้าน คือ

2.1 พฤติกรรมด้านการแก้ปัญหา (Problem-Solving)

2.2 พฤติกรรมด้านการวางแผน (Planning)

2.3 พฤติกรรมด้านองค์การหรือกระบวนการ (Organizing)

2.4 พฤติกรรมด้านการควบคุม (Controlling)

2.5 พฤติกรรมด้านการสร้างบรรยากาศการจูงใจ (Creating a Motivational Climate)

มัลลิกา ต้นสอน (2544 : 19-20) ให้ความหมายพฤติกรรมการทำงาน (Work Behavior) ไว้ว่า หมายถึง พฤติกรรมที่บุคคลแสดงออกมาในสภาพแวดล้อมในการทำงาน เช่น การพูดคุย การรับคำสั่ง การเขียนรายงาน และการตรวจนับสินค้าคงคลัง เป็นต้น ซึ่งอาจมีลักษณะเป็นทางการหรือไม่เป็นทางการ อาจเป็นโทษหรือเป็นประโยชน์แก่องค์การ เช่น การพูดคุยในช่วงเวลาพักกลางวัน การฝันกลางวัน หรือการจรรยาบรรณข้อมูล เป็นต้น

วิภากร มาพบสุข (2545 : 48) กล่าวว่า พฤติกรรมในการทำงาน หมายถึง การกระทำต่างๆ ที่บุคคลแสดงออกมาให้ปรากฏเห็นเด่นชัดในการทำงาน เช่น การมีความรับผิดชอบ การตรงต่อเวลา การมีวินัย การมีความคิดริเริ่มสร้างสรรค์ การมีวิจรรณญาณในการทำงาน รวมทั้งการกระทำต่างๆ ที่บุคคลไม่ได้แสดงออกให้เห็นโดยตรง เช่น ความรู้สึก การมีจิตสำนึก และการมีอุดมการณ์ในการทำงานที่ดี ซึ่งจะสะท้อนให้เห็นถึงประสิทธิภาพ และประสิทธิผลในการทำงานของบุคคลนั้น

สรุปพฤติกรรมการทำงาน หมายถึง การกระทำต่าง ๆ ที่บุคคลในองค์การแสดงออกมาให้เห็นเด่นชัดในการทำงาน ซึ่งอาจมีลักษณะเป็นทางการและไม่เป็นทางการ และอาจเป็นประโยชน์หรือเป็นโทษต่อองค์การ เช่น การไม่ตรงต่อเวลา การมีความรับผิดชอบในงาน การมีความคิดสร้างสรรค์ เป็นต้น

### 3. พฤติกรรมที่เหมาะสมกับการปฏิบัติงาน

พรรณราย ทวีพะประภา (2529 : 317-320) กล่าวว่า พฤติกรรมที่เหมาะสมกับการปฏิบัติงาน ต้องการทักษะ 5 ประการ คือ

3.1 เป้าหมายในการปฏิบัติงาน (An Active Orientation) มีการตั้งเป้าหมายในการปฏิบัติงาน มีขั้นตอนและวิธีการที่จะไปให้ถึงเป้าหมาย และความสามารถที่ต้องใช้เพื่อกระทำให้งานสำเร็จ

3.2 ความสามารถในการปฏิบัติงาน (Ability To Do The Job) คือ ความสามารถในการควบคุมตนเองหรือการมีวินัยในตนเองในการปฏิบัติงาน

3.3 การควบคุมความวิตกกังวลและความกลัว (Control of Anxieties and Fears) ปฏิบัติทางอารมณ์ที่ไม่เหมาะสมจะรบกวนการปฏิบัติงาน เช่น ความเครียด ความเหนื่อยล้า ความระคายเคืองในการตัดสินใจ ความกลัวในสถานการณ์การปฏิบัติงานอาจนำไปสู่การหลีกเลี่ยงงานอื่นๆ ได้

3.4 สัมพันธภาพที่ดีในงาน (Good Interpersonal Relation on The Job) การรู้จักขอร้องและขอความช่วยเหลืออย่างเหมาะสม รู้จักปฏิเสธเมื่อจำเป็น และรู้จักดำเนินการต่อสถานการณ์ที่ทำให้ตกต่ำ

3.5 การประนีประนอมต่อระบบ (The Art of Negotiation The System) เกี่ยวข้องกับระบบสังคมของงานและทักษะพิเศษบางประเภทที่จะช่วยให้สามารถที่จะทำงานในสังคมนั้นๆ ทำตลอดไป หรือทำตรงข้ามกับระบบเพื่อให้ประสบความสำเร็จตามเป้าหมาย

เทพพนม เมืองแมน และสวิง สุวรรณ (2540 : 139) กล่าวว่า พฤติกรรมเพื่องาน (Task Behavior) เป็นพฤติกรรมที่มีจุดมุ่งหมายเพื่อความสำเร็จของงาน และชนิดของพฤติกรรมที่มีประโยชน์ต่อความสำเร็จต่องานของกลุ่ม ได้แก่

3.1 ความคิดริเริ่ม (Initiating) การเสนองานหรือเป้าหมาย ระบุขอบเขตของปัญหา เสนอแนะวิธีการดำเนินการหรือความคิดเห็นในการแก้ปัญหา

3.2 ค้นหาข้อมูลหรือความคิดเห็น (Seeking Information or Opinions) การขอข้อมูลหรือแสวงหาข้อมูลที่กลุ่มให้ความสนใจ แสวงหาแนวทางที่จะดำเนินการได้ ขอร้องให้คนอื่นแสดงความคิดเห็น แสดงคำนิยามออกมา แสวงหาข้อเสนอแนะและความคิดเห็น

3.3 ให้ข้อมูลหรือความคิดเห็น (Giving Information or Opinions) เสนอข้อมูลให้ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับความสนใจของกลุ่ม ให้กลุ่มได้ทราบถึงความเชื่อของตนเกี่ยวกับสิ่งที่กลุ่มสนใจให้ข้อเสนอแนะและความคิดเห็น

3.4 ให้ความกระจ่างชัด (Clarifying) เป็นการแปลความหมายของความคิดเห็น หรือข้อเสนอแนะขจัดความสงสัยให้หมดไป ระบุความหมายของสิ่งต่างๆ ให้เด่นชัด เสนอแนวทางเลือกและประเด็นปัญหาต่าง ๆ ให้กลุ่มได้รับทราบ

3.5 สรุป (Summarizing) เป็นการรวบรวมความคิดและข้อเสนอแนะที่เกี่ยวข้องสรุปข้อเสนอแนะหลังจากกลุ่มได้อภิปรายกันแล้ว เสนอข้อตกลงหรือข้อสรุป เพื่อให้กลุ่มตัดสินใจว่าจะยอมรับหรือไม่ยอมรับ

3.6 การทดสอบเพื่อให้ได้แนวทางการปฏิบัติ (Consensus Testing) การตั้งคำถามเพื่อให้ทราบว่ากลุ่มได้มาถึงระยะการตัดสินใจหรือยัง อาจจะเสนอข้อสรุปเป็นแนวปฏิบัติแก่กลุ่มเพื่อทดสอบแนวคิดของกลุ่มว่าเป็นเช่นนั้นหรือไม่

สรุปพฤติกรรมที่เหมาะสมกับการปฏิบัติงาน หมายถึง พฤติกรรมที่มีจุดมุ่งหมาย เพื่อความสำเร็จของงาน โดยต้องมีทักษะที่เกี่ยวข้อง ได้แก่ การตั้งเป้าหมายในการปฏิบัติงาน การกำหนดขั้นตอนและวิธีการที่จะไปให้ถึงเป้าหมาย การมีความคิดริเริ่มสร้างสรรค์ การมีสัมพันธภาพที่ดีในหน่วยงาน และการมีความสามารถในการปฏิบัติงานที่ต้องรับผิดชอบเพื่อให้ งานสำเร็จ เป็นต้น

#### 4. วิธีการศึกษาพฤติกรรม

แมทลิน (Matlin. 1995 : 37) วิธีการศึกษาพฤติกรรมมีหลายวิธีและแต่ละวิธีมีความแตกต่างกัน ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับลักษณะของปัญหาที่กำลังศึกษาอยู่ แต่ทุกวิธีล้วนมีลักษณะสำคัญประการหนึ่งคือมีลักษณะการหาความรู้แบบวิทยาศาสตร์ (Scientific Approach) ซึ่งมีลักษณะสำคัญ คือ มีการสังเกต พิสูจน์ หรือทดลองได้ วิธีการศึกษามีระบบ สามารถควบคุมได้ มีคำนิยามที่ชัดเจน แน่นอนและเฉพาะเจาะจงเครื่องมือที่ใช้ในการศึกษามีความแม่นยำ ถูกต้องเที่ยงตรง การรายงาน ผลการศึกษาไม่มีอคติ มีความเป็นปรนัย น่าเชื่อถือและสามารถตรวจสอบได้ สำหรับวิธีการศึกษา พฤติกรรมที่สำคัญมี 5 วิธี ดังรายละเอียดต่อไปนี้

##### 4.1 การสังเกต

การสังเกต (Observation) เป็นการรวบรวมข้อมูลโดยอาศัยอวัยวะรับสัมผัส หลายอย่าง โดยเฉพาะอย่างยิ่งอวัยวะรับสัมผัสทางตาและหู การสังเกตใช้ได้ดีสำหรับการศึกษาคูณลักษณะและพฤติกรรมภายนอกบุคคล รวมถึงปรากฏการณ์ต่างๆ วิธีการสังเกตแบ่งได้เป็น 2 ประเภทดังนี้

4.1.1 การสังเกตทางตรง (Direct Observation) เป็นการสังเกตโดยที่ผู้สังเกต จะต้องเฝ้าดูเหตุการณ์หรือพฤติกรรมที่เกิดขึ้นด้วยตนเอง โดยส่วนใหญ่อาศัยประสาทสัมผัสทางตา และหูซึ่งอาจเป็นการสังเกตจากสภาพการณ์ตามธรรมชาติ หรือสังเกตจากการทดลองก็ได้ แต่ไม่ว่า จะสังเกตในสภาพการณ์ใดก็ตาม ในขณะที่สังเกตไม่ควรให้ผู้ถูกสังเกตรู้ว่ากำลังถูกสังเกต เพราะจะทำให้ผู้ถูกสังเกตบิดเบือนพฤติกรรมของตนเองไปได้

4.1.2 การสังเกตทางอ้อม (Indirect Observation) เป็นการสังเกตขณะที่ผู้สังเกต ไม่ได้อยู่ในเหตุการณ์หรือเห็นเหตุการณ์ด้วยตนเอง แต่สังเกตผ่านสื่อต่างๆ หรือร่องรอยของ พฤติกรรมที่หลงเหลือไว้ให้สังเกตเห็นได้ เช่น ร่องรอยนิ้วมือ สิ่งของที่ทำตกไว้ อาการบาดเจ็บ ทางกาย เป็นต้น

##### 4.2 การสำรวจ

การสำรวจ (Survey) เป็นวิธีการที่นิยมใช้กันอย่างแพร่หลาย โดยเฉพาะใน การศึกษาด้านสังคมศาสตร์เป็นการรวบรวมข้อมูลจากประชากรหรือจากกลุ่มตัวอย่าง และมักเป็น



การรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับเจตคติ ความสนใจ การรับรู้ ความคิดเห็น ฯลฯ ข้อดีของการศึกษาโดยวิธีนี้คือสามารถตั้งคำถามได้ตรงจุดและคำตอบก็ได้จากบุคคลที่เกี่ยวข้องกับปัญหานั้นอย่างแท้จริง ต้องมีการวางแผนในการเลือกกลุ่มประชากรอย่างระมัดระวังเพื่อเป็นประชากรที่แท้จริง เครื่องมือที่มักใช้ในการสำรวจคือแบบสอบถาม และสัมภาษณ์ แบบสอบถามเป็นเครื่องมือที่ใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูลสำหรับผู้อ่านออกเขียนได้ ส่วนการสัมภาษณ์ มักใช้ควบคู่ไปกับการใช้แบบสอบถามเพื่อให้ได้ข้อมูลที่สมบูรณ์ขึ้นหรือใช้กับบุคคลที่อ่านหนังสือไม่ออก และเขียนไม่ได้ หรือไม่มีความถนัดในการใช้ภาษา

#### 4.3 การศึกษาแบบคลินิก

วิธีการศึกษาแบบคลินิก (Clinic) นี้ จะใช้มากในกรณีที่ผู้ป่วยมีความผิดปกติทางจิตโดยมุ่งศึกษาผู้ป่วยในทุก ๆ ด้าน เช่น ด้านบุคลิกภาพ การรับรู้ อารมณ์ ความคิด การเรียนรู้ เป็นต้น ในการศึกษาจะค้นหาปัญหาได้อย่างลึกซึ้ง และนำเอาวิธีการหลาย ๆ วิธีมาใช้ร่วมกัน เช่น การตรวจประวัติส่วนตัว การสังเกต การศึกษารายกรณี การตรวจด้านร่างกาย การใช้แบบทดสอบต่างๆ การสัมภาษณ์ การสำรวจภูมิหลังของครอบครัว ฯลฯ เพื่อพยายามที่ค้นหาสาเหตุของความผิดปกตินั้น เพราะเชื่อว่าพฤติกรรมของมนุษย์มักจะเป็นผลเนื่องมาจากประสบการณ์ที่ผ่านมารวมเข้ากับสภาพการณ์รอบ ๆ ตัวของบุคคลนั้น การนำวิธีการต่าง ๆ มาใช้ร่วมกันจะทำให้ได้ข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลนั้นมากยิ่งขึ้น

#### 4.4 การทดสอบ

การทดสอบ (Testing) เป็นวิธีการนำเสนอสิ่งเร้าให้บุคคลตอบสนองตามวิธีการหรือเกณฑ์ที่กำหนด สิ่งเร้าที่ใช้ในการทดสอบเรียกว่า แบบทดสอบ ซึ่งมักอยู่ในรูปของคำถาม รูปภาพ หรือสัญลักษณ์ต่าง ๆ ผู้ถูกทดสอบอาจแสดงพฤติกรรมด้วยการเขียนตอบ การพูด การเล่น ซึ่งพฤติกรรมเหล่านั้นสามารถสังเกตได้ วัดได้ และนำไปสู่การแปลความหมายได้ แบบทดสอบนี้สามารถนำไปใช้วัดความสามารถต่างๆ ของบุคคล เช่น เจตคติ ความสนใจ ความถนัด สติปัญญา บุคลิกภาพ ความสัมพันธ์ในด้านต่างๆ การใช้แบบทดสอบทำให้เราได้ข้อมูลจากบุคคลอื่นมากขึ้น และสะดวกกว่าวิธีอื่นไม่ทำให้ผู้ถูกทดสอบได้รับการรบกวนมากนัก และไม่ต้องใช้เครื่องมือในห้องปฏิบัติการช่วยแต่อย่างใด แบบทดสอบที่ดีต้องมีความตรง (Validity) และความเที่ยง (Reliability) ตลอดจนสามารถนำไปใช้ได้สะดวก ตัวอย่างแบบทดสอบที่สำคัญเช่น แบบทดสอบบุคลิกภาพของมินเนโซต้า (The Minnesota Multiphasic Personality Inventory : MMPI) แบบทดสอบสติปัญญาของเวคสเลอร์ (The Wechsler Adult Intelligence Scale : WAIS) แบบทดสอบหยดหมึก รอร์ชาร์ด (The Rorschach Inkblot Test) เป็นต้น



#### 4.5 การทดลอง

การทดลอง (Experiments) เป็นการศึกษาแบบหนึ่งที่ประกอบด้วย การกำหนด ปัญหาการศึกษา สมมติฐาน การเก็บรวบรวมข้อมูลและการสรุปผล การทดลองเป็นวิธีการศึกษา พฤติกรรม โดยผู้ทดลองเปลี่ยนแปลงส่วนใดส่วนหนึ่งของสิ่งแวดล้อม เพื่อศึกษาผลของการ เปลี่ยนแปลงนี้ โดยมีการควบคุมสิ่งแวดล้อมที่ไม่ต้องการออกไป เช่น การเปลี่ยนแปลงจำนวนเวลา อ่านหนังสือจากวันละ 2 ชั่วโมง มาเป็นอ่านหนังสือวันละ 4 ชั่วโมง เพื่อศึกษาว่าจะมีผลต่อการสอบ ปลายภาคเรียนอย่างไร เป็นต้น การทดลองสามารถทำได้ 2 ลักษณะดังนี้

4.5.1 การทดลองในห้องปฏิบัติการ (Laboratory Experiments) การทดลอง ลักษณะนี้นิยมใช้ในสาขาวิทยาศาสตร์บริสุทธิ์ (Pure Science) เช่น เคมี ฟิสิกส์ โดยมีการควบคุม สภาพแวดล้อมอย่างเข้มงวด ซึ่งทำได้ยากมาก แต่มีความสำคัญในการพิสูจน์ทฤษฎีที่ใช้อยู่ หรือ สร้างขึ้นใหม่ ตัวอย่างการทดลองในห้องปฏิบัติการ เช่น การศึกษาความสามารถในการแก้ปัญหา ระหว่างลิงธรรมดา กับลิงชิมแปนซี ซึ่งจะต้องใช้การศึกษาในห้องทดลอง เป็นต้น

4.5.2 การทดลองภาคสนาม (Field Experiments) เป็นการทดลองในสภาพ ธรรมชาติ เช่น การทดลองกับพนักงานบรรจุหีบห่อในโรงงาน ทดลองกับผู้ซื้อสินค้า ในห้างสรรพสินค้า ฯลฯ การทดลองลักษณะนี้ควบคุมตัวแปรในขณะทดลองได้ยากและไม่รัดกุม เท่าการทดลองในห้องปฏิบัติการ

การศึกษาวุฒิกรรมของมนุษย์ด้วยวิธีการดังกล่าวต่างมีข้อดีและข้อจำกัด ดังแสดง ไว้ในตาราง 1

ตาราง 1 ข้อดีและข้อจำกัดของวิธีการศึกษาพฤติกรรมทั้ง 5 วิธี

วิธีการ	ข้อดี	ข้อจำกัด
การสังเกต	1. สามารถรู้พฤติกรรมของคนและสัตว์ ในชีวิตจริงเพื่อเปรียบเทียบกันในห้องทดลอง 2. ข้อมูลที่ได้จากวิธีนี้ นำไปใช้ในการวิจัย พฤติกรรมเฉพาะได้	1. สรุปเหตุและผลไม่ได้แน่นอน
การสำรวจ	1. สามารถศึกษาพฤติกรรมในชีวิตจริง ของกลุ่มคนใหญ่ได้สะดวก	1. ผลที่ได้มีอคติ เพราะคนส่วนใหญ่ มีแนวโน้มจะตอบในเชิงบวก และ เป็นการตอบที่ไม่น่าเชื่อถือ

ตาราง 1 (ต่อ)

วิธีการ	ข้อดี	ข้อจำกัด
		2. การค้นหาข้อมูลของวิธีการนี้ ต้องอาศัยวิธีการรวบรวมข้อมูลจากวิธีอื่นๆ ประกอบ
การทดสอบ	1. สามารถวัดพฤติกรรมได้แน่นอนในเรื่องเฉพาะๆ ที่เที่ยงตรง 2. นำข้อมูลของวิธีการนี้ไปใช้กับการวิจัยในหัวข้ออื่นๆ ได้	1. พฤติกรรมบางอย่างใช้วิธีการนี้ไม่ได้ 2. แบบทดสอบที่ไม่มีมาตรฐานจะทำให้สรุปพฤติกรรมผิดๆ
คลินิก	1. ได้ข้อมูลของแต่ละคนในเชิงลึก 2. สามารถแก้ไขปัญหาพฤติกรรมของแต่ละคนได้ละเอียดถี่ถ้วน	1. ข้อมูลที่ได้ไม่อาจใช้กับคนอื่นได้มากนัก 2. สรุปเหตุและผลไม่ได้แน่นอน
การทดลอง	1. สามารถควบคุมตัวแปรต่าง ๆ ได้ 2. สามารถสรุปเหตุและผลของเรื่องที่เกิดขึ้น	1. ยากที่จะนำไปใช้ในชีวิตจริงๆ เพราะเป็นสถานการณ์จำลองในห้องทดลอง

สรุปพฤติกรรมของมนุษย์จำแนกได้ 2 ประเภท ได้แก่ พฤติกรรมภายในคือ พฤติกรรมที่เจ้าของพฤติกรรมเท่านั้นที่รู้ได้ซึ่งเป็นกระบวนการทำงานของสมอง และพฤติกรรมภายนอกคือ พฤติกรรมที่บุคคลอื่นสามารถที่จะรู้ได้โดยอาศัยอวัยวะสัมผัสโดยตรงหรือใช้เครื่องมือช่วย สำหรับการศึกษาวินิจฉัยพฤติกรรม มีลักษณะเป็นการหาความรู้แบบวิทยาศาสตร์ วิธีการที่นิยม ได้แก่ การสังเกต การสำรวจ การศึกษาแบบคลินิก การทดสอบ และการทดลอง

## ความคิดเห็น

### 1. ความหมายของความคิดเห็น

ความคิดเห็น เป็นการแสดงออกถึงเรื่องใดเรื่องหนึ่ง โดยเฉพาะความคิดเห็นเกี่ยวข้องกับค่านิยมและทัศนคติ โดยที่ต่างก็เป็นเรื่องราวทางจิตชุดหนึ่งที่เริ่มจากค่านิยมอันเป็นเรื่องราวทางจิตอย่างกว้าง ๆ และทัศนคติเป็นเรื่องราวทางจิตที่แคบลงไป จนกระทั่งถึงความคิดเห็น ซึ่งเป็น

เรื่องราวทางจิตที่แคบที่สุด คือ เป็นการแสดงออกถึงเรื่องใดเรื่องหนึ่งเฉพาะเท่านั้น ความคิดเห็น อาจเป็นผลมาจากทัศนคติของบุคคล ได้มีผู้ให้ความหมายไว้ดังนี้

สุธิดา บริบาล (2544 : 13) ให้ความหมายว่า ความคิดเห็น หมายถึง การแสดงความคิดของบุคคลต่อสิ่งใดสิ่งหนึ่ง โดยการแสดงออกมาด้วยการพูด การเขียน โดยมีประสบการณ์พื้นฐานความรู้และสภาพแวดล้อมเป็นตัวแปรที่สำคัญในการกำหนดว่าเห็นด้วยหรือไม่เห็นด้วย

สงวน สุทธิเลิศอรุณ และคณะ (2545 : 111) ให้ความหมายความคิดเห็นว่าเป็นการแสดงออก ซึ่งวิจาร์ณญาณที่มีต่อเรื่องใดเรื่องหนึ่ง โดยเฉพาะความคิดเห็นของบุคคลเปลี่ยนแปลงไปตามข้อเท็จจริง (Fact) ทัศนคติ (Attitude) ของบุคคล ในขณะที่ทัศนคติจะเป็นการแสดงความรู้สึกทั่ว ๆ ไป เกี่ยวกับสิ่งใดสิ่งหนึ่ง ความคิดเห็นจะเป็นการอธิบายเหตุผลที่มีต่อสิ่งใดสิ่งหนึ่งโดยเฉพาะ

สมยศ อักษร (2546 : 13) ได้สรุปว่า ความคิดเห็นเป็นการแสดงออกของบุคคลหรือกลุ่มคนทางด้านความรู้สึกต่อสิ่งหนึ่งสิ่งใด เป็นความรู้สึกเชื่อถือที่ไม่อยู่บนความแน่นอนหรือความจริง แต่ขึ้นอยู่กับจิตใจด้วยการพูด หรือการเขียนโดยอาศัยพื้นฐานความรู้ ประสบการณ์ในการทำงาน การติดต่อระหว่างบุคคลหรือกลุ่มคน สภาพแวดล้อมและมีอารมณ์เป็นส่วนประกอบที่สำคัญ ซึ่งการแสดงความคิดเห็นนี้อาจจะได้รับการยอมรับหรือการปฏิเสธจากคนอื่นได้ ความคิดเห็นจึงไม่ถาวรและมีการเปลี่ยนแปลงได้โดยง่ายในบางสถานการณ์ ความคิดเห็นอาจอยู่ในลักษณะเห็นด้วยมากหรือเห็นด้วยน้อย

จิตตินันท์ เดชะคุปต์ (2543 : 5) กล่าวว่า ความคิดเห็น หมายถึง การแสดงออกซึ่งความเชื่อบางอย่าง เจตคติบางอย่าง และค่านิยมบางอย่างของบุคคลต่อสิ่งใดสิ่งหนึ่ง ซึ่งการกระทำอาจไม่สอดคล้องกับการแสดงออกทางความคิดต่อสิ่งนั้น

สรุปความคิดเห็น หมายถึง การแสดงออกด้านความรู้สึกที่มีความเชื่อต่อสิ่งใดสิ่งหนึ่งโดยอาศัยพื้นฐานประสบการณ์เดิมเป็นตัวแปรสำคัญ และเป็นความรู้สึกเชื่อถือที่ไม่อยู่บนความแน่นอนหรือความจริง แต่ขึ้นอยู่กับจิตใจ และความคิดเห็นจะเปลี่ยนแปลงไปตามข้อเท็จจริงและสถานการณ์

## 2. ความสำคัญของความคิดเห็น

เบสท์ (Best, 1977 : 17) กล่าวว่า ในการศึกษาถึงความคิดเห็นต่าง ๆ ส่วนมากจะใช้วิธีแบบวิจัยตลาด ได้แก่ การสอบถาม ซักถาม บันทึกลง และรวบรวมไว้เป็นข้อมูล ซึ่งเบสท์ได้เสนอแนะว่า “วิธีง่ายที่สุดในการที่จะบอกถึงความคิดเห็นจะออกมาในลักษณะเช่นไร และจะจะสามารถทำตาม

ข้อคิดเห็นนั้นได้ หรือในการวางนโยบายใด ๆ ก็ตาม ความคิดเห็นที่วัดออกมาได้ จะทำให้ผู้บริหารเห็นควรหรือในอันจะที่จะดำเนินนโยบายหรือล้มเลิกไป”

เฟลแมน (Feldman. 1971 : 53) กล่าวว่า การสำรวจความคิดเห็นเป็นการศึกษาความรู้สึกของบุคคล กลุ่มคนที่มีต่อสิ่งใด สิ่งหนึ่ง แต่ละคนจะแสดงความคิดเห็นและความรู้สึกใด ๆ ออกมาโดยการพูด การเขียน เป็นต้น การสำรวจความคิดเห็นจะเป็นประโยชน์ต่อการวางนโยบายต่าง ๆ เพราะจะทำให้การดำเนินงานต่าง ๆ เป็นไปด้วยความเรียบร้อย

สรุปความสำคัญของความคิดเห็นได้ว่า ความคิดเห็นนั้นเป็นประโยชน์ในการกำหนดแบบแผน การวางนโยบายต่าง ๆ ให้เป็นไปตามนโยบายหรือล้มเลิกนโยบายเพื่อให้งานดำเนินไปอย่างเรียบร้อย ซึ่งได้มาจากการสำรวจความคิดเห็นและรวบรวมไว้เป็นข้อมูล

### 3. ปัจจัยที่มีผลต่อความคิดเห็น

ออสแคมป์ (Oskamp, S. 1977 : 119-133) ได้สรุปถึงปัจจัยที่มีผลต่อการเกิดความคิดเห็น ดังนี้

3.1 ปัจจัยทางพันธุกรรมและสรีระ คือ อวัยวะต่าง ๆ ของบุคคลที่ใช้รับรู้ผิดปกติหรือเกิดความบกพร่อง ซึ่งอาจมีความคิดเห็นที่ไม่ดีต่อบุคคลภายนอก

3.2 ประสบการณ์โดยตรงของบุคคล คือ บุคคลได้ประสบกับเหตุการณ์ด้วยตัวเอง หรือได้พบเห็น ทำให้บุคคลมีความฝังใจ และเกิดความคิดต่อประสบการณ์เหล่านั้นต่างกัน

3.3 อิทธิพลของผู้ปกครอง คือ เมื่อเป็นเด็ก ผู้ปกครองจะเป็นผู้ที่อยู่ใกล้ชิดและให้ข้อมูลแก่เด็กได้มาก ซึ่งจะมีผลต่อพฤติกรรมและความคิดเห็นด้วย

3.4 ทัศนคติและความคิดเห็น คือ เมื่อบุคคลเจริญเติบโตย่อมจะต้องมีกลุ่ม และสังคม ดังนั้น ความคิดเห็นของกลุ่มเพื่อน กลุ่มอ้างอิงหรือการอบรมสั่งสอนของโรงเรียน หน่วยงานที่มีความคิดเห็นเหมือนกันหรือแตกต่างกัน ย่อมมีผลต่อความคิดเห็นต่อบุคคลด้วย

3.5 สื่อมวลชน หรือสื่อต่าง ๆ ที่เข้ามามีบทบาทต่อชีวิตประจำวันของคนเรา ซึ่งได้แก่ วิทยุ โทรทัศน์ หนังสือพิมพ์ นิตยสาร ก็เป็นปัจจัยอันหนึ่งที่มีผลกระทบต่อความคิดเห็นของบุคคล

กิตติ สุทธิสัมพันธ์ (2542 : 12-13) กล่าวว่า ปัจจัยที่ทำให้เกิดความคิดเห็นของแต่ละบุคคล ประกอบด้วย

#### 3.1 ปัจจัยส่วนบุคคล มีองค์ประกอบดังนี้

3.1.1 ปัจจัยทางพันธุกรรมและร่างกาย คือ เพศ อวัยวะ ความครบถ้วนสมบูรณ์ของอวัยวะต่าง ๆ คุณภาพของสมอง

3.1.2 ระดับการศึกษา การศึกษามีอิทธิพลต่อการแสดงออกซึ่งความคิดเห็นและการศึกษาทำให้บุคคลมีความรู้ในเรื่องต่างๆ มากขึ้น คนที่มีความรู้มากมักจะมีความคิดเห็นในเรื่องต่างๆ อย่างมีเหตุผล

3.1.3 ความเชื่อ ค่านิยมและเจตคติของบุคคลต่อเรื่องต่างๆ ซึ่งอาจเกิดจากการเรียนรู้ กลุ่มบุคคลในสังคมหรือจากการอบรมสั่งสอนของครอบครัว

3.1.4 ประสบการณ์ เป็นสิ่งที่ก่อให้เกิดการเรียนรู้ ทำให้มีความรู้ความเข้าใจในหน้าที่และความรับผิดชอบต่องาน ซึ่งจะส่งผลต่อความคิดเห็น

### 3.2 ปัจจัยด้านสิ่งแวดล้อม มีองค์ประกอบดังนี้

3.2.1 สื่อมวลชน ได้แก่ วิทยุ โทรทัศน์ หนังสือพิมพ์ ฯลฯ สิ่งต่างๆ เหล่านี้มีอิทธิพลอย่างมากต่อความคิดเห็นของบุคคล เป็นการได้รับข่าวสารข้อมูลต่างๆ ของแต่ละบุคคล

3.2.2 กลุ่มและสังคมที่เกี่ยวข้อง มีอิทธิพลต่อความคิดเห็นของบุคคล เพราะเมื่อกลุ่มบุคคลอยู่ในกลุ่มใดหรือสังคมใดก็จะต้องยอมรับและปฏิบัติตามเกณฑ์ของกลุ่มหรือสังคมนั้น ซึ่งทำให้บุคคลนั้นมีความคิดเห็นไปตามกลุ่มหรือสังคมที่อยู่

3.2.3 ข้อเท็จจริงในเรื่องต่าง ๆ หรือสิ่งต่าง ๆ ที่บุคคลแต่ละคนได้รับ ทั้งนี้เพราะข้อเท็จจริงที่บุคคลได้รับแตกต่างกันก็จะมีผลต่อการแสดงความคิดเห็นของบุคคลนั้นได้

สรุปปัจจัยที่มีผลต่อการแสดงความคิดเห็นของบุคคล เช่น ปัจจัยทางพันธุกรรม และสรีระ ปัจจัยด้านสิ่งแวดล้อมต่างๆ ความคิดเห็นของกลุ่ม ประสบการณ์ของบุคคลนั้นๆ รวมถึงสื่อมวลชนต่างๆ ต่างส่งผลต่อความคิดเห็นของบุคคลทั้งสิ้น และการให้ความคิดเห็นของบุคคลขึ้นอยู่กับปัจจัยหลายประการซึ่งเรียกว่า ความเชื่อและความไม่เชื่อ โดยมีได้ขึ้นอยู่กับปัจจัยใดปัจจัยหนึ่งเท่านั้น ซึ่งปัจจัยต่างๆ แบ่งออกเป็น 3 ด้าน คือ ปัจจัยสนับสนุน ปัจจัยดึงดูด และปัจจัยผลัก

## 4. การวัดความคิดเห็น

มอร์แกน และคิง (Morgan and King. 1971 : 516) ได้เสนอแนะเกี่ยวกับการวัดความคิดเห็นไว้ว่า การจะให้ออกความคิดเห็นควรถามต่อหน้า ถ้าจะใช้แบบสอบถาม สำหรับวัดความเห็น ต้องระบุให้ผู้ตอบ ตอบว่า เห็นด้วย หรือไม่เห็นด้วย กับข้อความที่กำหนดให้ แบบสอบถามประเภทนี้ นิยมสร้างตามแนวทางลิเคอร์ท ซึ่งแบ่งความคิดเห็นออกเป็น 5 ระดับ ได้แก่ เห็นด้วยอย่างยิ่ง เห็นด้วยเฉย ๆ ไม่แน่ใจ ไม่เห็นด้วย และไม่เห็นด้วยอย่างยิ่ง ส่วนการให้คะแนนขึ้นอยู่กับข้อความว่า เป็นปฏิฐาน (Positive) หรือ นิเสธ (Negative)



พรเพ็ญ เพชรสุขศิริ (2531 : 3) ได้กล่าวถึงมาตรวัดทัศนคติและความคิดเห็นที่ใช้กันอยู่แพร่หลาย ซึ่งมี 4 วิธี คือ

4.1 วิธีของเทอร์สโตน (Thurston's Method) เป็นวิธีสร้างมาตรวัดออกเป็นปริมาณแล้วเปรียบเทียบตำแหน่งของความคิดเห็น หรือทัศนคติไปในทางเดียวกัน และเสมือนว่าเป็น Scale ที่มีช่วงห่างเท่ากัน (Equal - Appearing Intervals)

4.2 วิธีของกัตต์แมน (Guttman's Scale) เป็นวิธีวัดทัศนคติหรือความคิดเห็นในแนวเดียวกันและสามารถจัดอันดับของทัศนคติสูง - ต่ำ แบบเปรียบเทียบกันและกันได้ จากอันดับต่ำสุดถึงสูงสุดได้และแสดงถึงการสะสมของข้อความคิดเห็น

4.3 วิธีจำแนกแบบ เอส ดี สเกล (Semantic Differential Scale : S-D Scale) เป็นวิธีการวัดทัศนคติหรือความคิดเห็น โดยอาศัยคู่คำคุณศัพท์ที่มีความหมายตรงกันข้าม (Bipolar Adjective) เช่น ดี-เลว, ขยัน-ขี้เกียจ เป็นต้น

4.4 วิธีของไลเคิร์ต (Likert's Method) เป็นวิธีสร้างมาตรวัดทัศนคติและความคิดเห็นที่นิยมแพร่หลาย เพราะเป็นวิธีสร้างมาตรวัดที่ง่าย ประหยัดเวลา ผู้ตอบสามารถแสดงทัศนคติในทางชอบหรือไม่ชอบ โดยจัดอันดับความชอบหรือไม่ชอบ ซึ่งอาจมีคำตอบให้เลือก 4 หรือ 5 คำตอบ และให้คะแนน 5, 4, 3, 2, 1 +2, +1, 0, -1, -2 ตามลำดับ

สุชีรา ภัทธายุธรรมณ์ (2545 : 946) ได้กล่าวไว้ว่า การวัดความคิดเห็นสามารถทำได้ดังนี้

4.1 การสังเกต (Observation) การสังเกตเป็นวิธีการศึกษาพฤติกรรมที่แสดงออกของบุคคลที่มีต่อสิ่งใดสิ่งหนึ่ง แล้วนำข้อมูลที่สังเกตนั้น ไปอนุมานว่าบุคคลนั้นมีทัศนคติต่อสิ่งนั้นอย่างไร

4.2 การรายงานตนเอง (Self - Report) เป็นวิธีการศึกษาความคิดเห็นของบุคคล โดยให้บุคคลนั้นเล่าความรู้สึกที่มีต่อสิ่งนั้นออกมา โดยให้รายงานออกมาในลักษณะรู้สึกชอบ - ไม่ชอบ เห็นว่าดี - ไม่ดี สิ่งที่แสดงออกมานี้จะกำหนดเป็นค่าคะแนนความคิดเห็นได้ เช่น วิธีการศึกษาของเทอร์สโตน (Thurstone) ลิเคิร์ต (Likert) ออสกู๊ด (Osgood) กัตต์แมน (Guttman) ฟิชเบย์น (Fishbein) เป็นต้น

สรุปการวัดความคิดเห็น เป็นการวัดระดับความรู้สึกของบุคคล โดยอาศัยเทคนิคการวัดเพื่อแยกแยะและรวบรวมสิ่งที่ผู้ตอบระบุว่าเป็นไปในทางบวกหรือลบ สามารถวัดได้หลายรูปแบบ โดยแบบที่ใช้ ขึ้นอยู่กับความเหมาะสมและลักษณะของสิ่งที่ต้องการวัด ซึ่งการวัดความคิดเห็นของผู้รับตรวจที่มีต่อพฤติกรรมกาปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน

สรุปการศึกษาวิจัยครั้งนี้ ผู้ศึกษาสนใจวิเคราะห์ระดับความคิดเห็นของผู้รับตรวจ ในโรงพยาบาลระดับตติยภูมิในสังกัด ที่มีต่อการแสดงออกของผู้ตรวจสอบภายในเกี่ยวกับความรู้ ความสามารถ ประสิทธิภาพ และคุณลักษณะที่ส่งผลต่อบทบาทหน้าที่ความรับผิดชอบ ในงานตรวจสอบภายในตามการรับรู้ของผู้รับตรวจ ได้แก่ 1) ด้านความรู้ ความสามารถในลักษณะ งานตรวจสอบภายใน ซึ่งเป็นคุณสมบัติที่จำเป็นของผู้ตรวจสอบภายใน โดยพิจารณาเกี่ยวกับการแสดงออกของผู้ตรวจสอบภายในด้านความรู้ที่จำเป็นต่าง ๆ ในงาน เช่น ความรู้ด้านกฎ ระเบียบ วิธีปฏิบัติที่ถูกต้อง และความสามารถในการแนะนำ การใช้เทคโนโลยี รวมถึงการปฏิบัติต่อผู้รับ ตรวจให้เข้าใจและปฏิบัติได้ถูกต้อง เกี่ยวกับงานที่ได้รับการตรวจสอบในหน่วยงาน 2) ด้านการให้ คำปรึกษาเกี่ยวกับงานตรวจสอบภายใน ซึ่งเป็นลักษณะของงานตรวจสอบภายในที่มีวัตถุประสงค์ เพื่อเพิ่มคุณค่า ลดขั้นตอน และปรับปรุงการปฏิบัติงานของหน่วยงาน โดยพิจารณาจากการแสดงออก ของผู้ตรวจสอบภายในเกี่ยวกับความสามารถในการวิเคราะห์ปัญหา และให้คำแนะนำที่ถูกต้อง รวมทั้งการอำนวยความสะดวก การออกแบบกระบวนการปฏิบัติงานของหน่วยงานให้ดีขึ้น 3) ด้านคุณลักษณะของผู้ตรวจสอบภายใน ซึ่งพิจารณาจากคุณสมบัติที่จำเป็นของผู้ตรวจสอบภายใน ที่ต้องมีในด้านบุคลิกภาพ การสร้างมนุษยสัมพันธ์ พิจารณาจากการแสดงออกของผู้ตรวจสอบภายใน เกี่ยวกับการติดต่อสื่อสาร การสร้างสัมพันธภาพที่ดีกับผู้อื่น ได้อย่างเหมาะสม ความละเอียด รอบคอบ ในการปฏิบัติงาน และความสามารถในการทำงานเป็นทีม 4) ด้านจริยธรรมของผู้ตรวจสอบภายใน ซึ่งเป็นมาตรฐานทางวิชาชีพของผู้ตรวจสอบภายในเกี่ยวกับการประพฤติ ปฏิบัติตนของผู้ตรวจสอบ ภายในได้รอบความประพฤติที่ดีงาม ได้แก่ ความซื่อตรงต่อหน้าที่ การปกปิดความลับ การไม่เปิดเผย ข้อมูลโดยไม่ได้รับอนุญาตจากผู้มีอำนาจหน้าที่โดยตรงเสียก่อน เพื่อนำมาซึ่งหลักประกัน ความเชื่อมั่นแก่ผู้รับตรวจ และ 5) ด้านการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน ซึ่งพิจารณาจาก กระบวนการตรวจสอบภายในในขั้นตอน การวางแผนการตรวจสอบ การปฏิบัติงานตรวจสอบ การรายงานผลการตรวจสอบและการติดตามผล

### งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

ศรีพงษ์ เจริญประสิทธิ์ (2542 : บทคัดย่อ) ศึกษาความคิดเห็นของผู้รับการตรวจสอบภายใน ของส่วนราชการ กรณีศึกษาสำนักงานเร่งรัดพัฒนาชนบท พบว่า การปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน ด้านจริยธรรม ด้านภาวะผู้นำ ด้านการปฏิบัติงานการตรวจสอบด้านการให้ความรู้ให้คำแนะนำ คำปรึกษา และการสนับสนุนการทำงานของผู้ตรวจสอบภายในอยู่ในระดับดี กรณีปัจจัยแวดล้อม การทำงานของผู้รับการตรวจสอบ พบว่า ด้านการฝึกอบรม ด้านความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับงาน ด้านความสามารถในการประสานงาน ด้านระบบการบริหารงานอยู่ในระดับสูง ยกเว้น ด้านสภาพ

หน่วยงานอยู่ในระดับปานกลาง และปัจจัยที่มีผลต่อความคิดเห็นของผู้รับการตรวจสอบในเรื่องความรู้ ความเข้าใจเกี่ยวกับงาน ความสามารถในการประสานงาน ระบบการบริหารงาน สภาพหน่วยงานและ ปัจจัยอื่น ๆ ได้แก่ เพศ อายุ ระดับการศึกษา อายุราชการ ตำแหน่งที่ปฏิบัติงานในปัจจุบัน ระยะเวลา ที่ปฏิบัติงานในตำแหน่งปัจจุบัน และการฝึกอบรมของผู้รับการตรวจสอบไม่มีผลต่อความคิดเห็นของ ผู้รับการตรวจสอบภายในของส่วนราชการ

เสาวรภัย ธรรมานุรักษ์กุล (2545 : บทคัดย่อ) ได้ศึกษาเรื่อง ทักษะคติของพนักงานที่มีต่อ การตรวจสอบภายในของสายงานตรวจสอบ ธนาคารทหารไทย จำกัด (มหาชน) พบว่า พนักงานที่มี เพศต่างกัน มีทัศนคติต่อการตรวจสอบภายในโดยรวมและรายด้าน คือ 1) ด้านศักยภาพของ พนักงานตรวจสอบ 2) ด้านคุณภาพของการทำงานการตรวจสอบ และ 3) ด้านความสัมพันธ์ ระหว่างพนักงานตรวจสอบและพนักงานผู้รับการตรวจสอบแตกต่างกันอย่างไม่มีนัยสำคัญ ส่วนพนักงานที่มีอายุแตกต่างกัน มีทัศนคติต่อการตรวจสอบภายในโดยรวม แตกต่างกันอย่างไม่มี นัยสำคัญ หากพิจารณารายด้าน พบว่า 1) ด้านศักยภาพของพนักงานตรวจสอบ 2) ด้านคุณภาพของ การปฏิบัติงานการตรวจสอบ แตกต่างกันอย่างไม่มีนัยสำคัญ แต่พบว่า 3) ด้านความสัมพันธ์ ระหว่างพนักงานตรวจสอบและพนักงานผู้รับการตรวจสอบ แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญ ส่วนพนักงานที่มีสาขาที่จบการศึกษา อัตราเงินเดือน ระดับพนักงาน ตำแหน่ง ประสบการณ์การ ทำงาน หน่วยงานที่สังกัด แตกต่างกัน มีทัศนคติต่อการตรวจสอบภายในของสายงานตรวจสอบ โดยรวม แตกต่างกันอย่างไม่มีนัยสำคัญ

สุชาติ ชื่นพิชัย (2546 : บทคัดย่อ) ได้ศึกษาเรื่อง ความคิดเห็นของพนักงานที่มีต่อการ ตรวจสอบภายใน กรณีบริษัท โทเทิล แอ็คเซ็ส คอมมูนิเคชั่น จำกัด (มหาชน) พบว่า พนักงาน ร้อยละ 56.70 เห็นด้วยต่อการตรวจสอบภายใน และร้อยละ 87.00 มีความรู้ ความเข้าใจเกี่ยวกับ การตรวจสอบภายในในระดับสูง สำหรับปัจจัยส่วนบุคคล พบว่า อายุ ตำแหน่งงาน และระยะเวลา ที่ปฏิบัติงานมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับความรู้ ความเข้าใจเกี่ยวกับการตรวจสอบภายใน แต่มีความสัมพันธ์เชิงลบกับความคิดเห็นต่อการตรวจสอบภายใน นอกจากนี้ พบว่า ประสบการณ์ การได้รับการตรวจสอบและความรู้ ความเข้าใจ มีความสัมพันธ์เชิงบวกต่อการตรวจสอบภายใน โดยรวม ณ ระดับนัยสำคัญทางสถิติ .05 และ .01 ซึ่งแปลผลได้ว่า พนักงานที่มีอายุ ตำแหน่งงาน และระยะเวลา ทำงานยิ่งมาก จะยิ่งมีความรู้ ความเข้าใจเกี่ยวกับการตรวจสอบแต่อาจไม่ชอบ การตรวจสอบภายใน แต่พนักงานที่มีประสบการณ์ได้รับการตรวจสอบจะมีความรู้ ความเข้าใจ และเห็นด้วยกับการตรวจสอบภายในมากขึ้น

กัญญา เดือนนวล (2546 : บทคัดย่อ) ได้ทำการศึกษาเรื่อง “ความคิดเห็นของผู้รับตรวจ เกี่ยวกับประสิทธิภาพการตรวจสอบภายในของกรมการผังเมือง” มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาความคิดเห็น

ของผู้รับตรวจเกี่ยวกับประสิทธิภาพการตรวจสอบภายในของกรมการผังเมือง และเพื่อเสนอแนะแนวทางในการปรับปรุงการตรวจสอบภายในของกรมการผังเมืองให้ตรงกับความต้องการของผู้รับตรวจ ประชากรที่ใช้ในการวิจัย คือ ผู้รับตรวจที่มีหน้าที่ความรับผิดชอบในการปฏิบัติงานเกี่ยวกับการบริหารงบประมาณ การบริหารการเงินการบัญชี การบริหารพัสดุและการบริหารทรัพย์สิน จำนวน 245 คน เครื่องมือที่ใช้ในการรวบรวมข้อมูล คือ แบบสอบถามความคิดเห็น วิเคราะห์ข้อมูลโดยใช้สถิติค่าร้อยละ ค่าเฉลี่ย ค่าความเบี่ยงเบนมาตรฐานและค่าความแปรปรวนทางเดียว

ผลการศึกษาพบว่า ผู้รับตรวจที่ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่เป็นเพศหญิง ร้อยละ 58.50 อายุของผู้รับตรวจส่วนใหญ่มีอายุระหว่าง 31-40 ปี มากกว่าครึ่งหนึ่งของผู้รับตรวจจบการศึกษาปริญญาตรี ตำแหน่งที่ปฏิบัติงานในปัจจุบันมากกว่าหนึ่งในสามดำรงตำแหน่งเจ้าพนักงานธุรการ ระดับตำแหน่งส่วนใหญ่มีระดับ 5-6 ระยะเวลาที่ปฏิบัติงานในตำแหน่งปัจจุบันส่วนใหญ่มีระยะเวลา 5-10 ปี และมีหน้าที่ความรับผิดชอบส่วนใหญ่เป็นผู้ปฏิบัติงานด้านการพัสดุโดยได้รับมอบหมาย ในเรื่องความคิดเห็นของผู้รับตรวจเกี่ยวกับประสิทธิภาพการตรวจสอบภายในของกรมการผังเมืองในภาพรวมอยู่ในระดับสูงทั้ง 4 ด้าน ประกอบด้วย ด้านการปฏิบัติงาน การตรวจสอบภายใน ด้านการรายงานผลการตรวจสอบ ด้านการให้คำแนะนำ ปรีกษา และด้านคุณลักษณะของผู้ตรวจสอบภายใน เมื่อเปรียบเทียบความคิดเห็นของผู้รับตรวจเกี่ยวกับประสิทธิภาพการตรวจสอบภายในของกรมการผังเมือง จำแนกตามระดับการศึกษาพบว่า ระดับการศึกษาของผู้รับตรวจไม่มีผลต่อความคิดเห็นเกี่ยวกับประสิทธิภาพการตรวจสอบภายในของกรมการผังเมือง ใน 3 ด้าน ประกอบด้วย ด้านการปฏิบัติงานการตรวจสอบภายใน ด้านการรายงานผลการตรวจสอบ และด้านคุณลักษณะของผู้ตรวจสอบภายใน อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .05 สำหรับด้านการให้คำแนะนำ ปรีกษาพบว่า ระดับการศึกษาของผู้รับตรวจ มีผลต่อความคิดเห็นเกี่ยวกับประสิทธิภาพการตรวจสอบภายในของกรมการผังเมือง เมื่อจำแนกตามระดับตำแหน่งพบว่า ระดับตำแหน่งของผู้รับตรวจไม่มีผลต่อความคิดเห็นเกี่ยวกับประสิทธิภาพการตรวจสอบภายในของกรมการผังเมืองใน 3 ด้าน ประกอบด้วย ด้านการปฏิบัติงานการตรวจสอบภายใน ด้านการรายงานผลการตรวจสอบ และด้านคุณลักษณะของผู้ตรวจสอบภายใน สำหรับด้านการให้คำแนะนำ ปรีกษาพบว่า ระดับตำแหน่งของผู้รับตรวจมีผลต่อความคิดเห็นเกี่ยวกับประสิทธิภาพการตรวจสอบภายในของกรมการผังเมือง และจำแนกตามหน้าที่ความรับผิดชอบ พบว่า หน้าที่ความรับผิดชอบของผู้รับตรวจ ไม่มีผลต่อความคิดเห็นเกี่ยวกับประสิทธิภาพการตรวจสอบภายในของกรมการผังเมือง ใน 4 ด้าน ประกอบด้วย ด้านการปฏิบัติงานการตรวจสอบภายใน ด้านการรายงานผลการตรวจสอบ ด้านการให้คำแนะนำ ปรีกษา และด้านคุณลักษณะของผู้ตรวจสอบภายใน



กาญจนา พรหมเกิด (2546 : บทคัดย่อ) ได้ทำการศึกษาเรื่อง ความคิดเห็นของผู้รับตรวจ ต่อผู้ตรวจสอบภายใน มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์ พบว่า ความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับงานของผู้รับตรวจ มีความสัมพันธ์กับความคิดเห็นต่อการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน ด้านจริยธรรม ด้านภาวะผู้นำ ด้านการปฏิบัติงานการตรวจสอบภายใน ด้านการให้ความรู้ คำแนะนำ คำปรึกษา กล่าวคือ ผู้รับตรวจ ที่มีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับงานแตกต่างกัน มีความคิดเห็นต่อการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน ต่างกัน ทั้งนี้ อาจเป็นเพราะว่า ผู้รับตรวจที่มีความรู้ ความเข้าใจเกี่ยวกับงานอยู่ในระดับมากมีความ ชัดเจนในรูปแบบการทำงาน นำไปสู่การปฏิบัติงานอย่างเป็นระบบและมีขั้นตอนที่กำหนดไว้ อย่างเป็นแบบแผนตรงตามระเบียบข้อบังคับของทางมหาวิทยาลัยฯ มีการยอมรับการปฏิบัติงาน ตรวจสอบ และเข้าใจปัญหาของการปฏิบัติงานด้านการตรวจสอบ ไม่ได้มองว่าเป็นการมาจับผิด หรือหาข้อผิดพลาดของระบบเอกสารต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง แต่เป็นการเข้ามาตรวจทางการปฏิบัติงาน ของผู้รับตรวจเอง พร้อมชี้แนะแนวทางของการปฏิบัติที่ผิดพลาดไม่ถูกต้องได้ทันที จึงเปรียบเทียบเหมือนมีเกราะคุ้มกัน ป้องกันในการปฏิบัติงานที่ต้องอีกระดับหนึ่ง ทำให้คุณภาพ ของงานดียิ่งขึ้น จากเหตุผลที่กล่าวมาข้างต้น ความรู้ ความเข้าใจเกี่ยวกับงานของผู้รับตรวจมี ความสัมพันธ์กับความคิดเห็นต่อการปฏิบัติ งานของผู้ตรวจสอบภายในซึ่งเป็นไปตามสมมติฐาน ที่ตั้งไว้

ศิริรัตน์ สุวรรณ โฉ (2548 : บทคัดย่อ) ศึกษาเรื่อง ความคิดเห็นของผู้รับตรวจที่มีต่อการ ปฏิบัติงานจริงของฝ่ายตรวจสอบ ธนาการเพื่อการเกษตรและสหกรณ์การเกษตร พบว่าระดับ ความคิดเห็นของผู้รับตรวจที่มีต่อการปฏิบัติงานจริงของฝ่ายตรวจสอบธนาการเพื่อการเกษตรและ สหกรณ์การเกษตรด้านคุณสมบัติของผู้ตรวจสอบและด้านการรายงานและติดตามผลการแก้ไข ในระดับมาก โดยมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 3.94 และ 3.85 ตามลำดับ ส่วนด้านการปฏิบัติงานการตรวจสอบ และด้านการให้ความรู้ให้คำแนะนำในระดับปานกลางผู้รับตรวจมีความคิดเห็นอยู่ในระดับปานกลาง โดยมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 3.65 และ 3.50 ตามลำดับ ปัจจัยส่วนบุคคลที่มีผลต่อความคิดเห็นของผู้รับตรวจ ต่อการปฏิบัติงานจริงของฝ่ายตรวจสอบซึ่งได้แก่ ตำแหน่งที่ปฏิบัติงานในปัจจุบัน ในขณะที่ปัจจัยอื่นๆ ได้แก่ อายุ ระดับ การศึกษา อายุงาน ระยะเวลาที่ปฏิบัติงานในตำแหน่งปัจจุบัน และความรู้ความเข้าใจ เกี่ยวกับการตรวจสอบ ไม่มีผลต่อความคิดเห็นของผู้รับตรวจต่อการปฏิบัติงานจริงของฝ่ายตรวจสอบ

ปิยวรรณ มณีกาญจน์ (2550 : บทคัดย่อ) ศึกษาความคิดของพนักงานส่วนตำบลที่มี ต่อการตรวจสอบภายใน กรณีศึกษา องค์การบริหารส่วนตำบลในจังหวัดกาญจนบุรี พบว่า โดยภาพรวมพนักงานส่วนตำบลมีความคิดเห็นต่อการตรวจสอบภายในอยู่ในระดับเห็นด้วยอย่างยิ่ง แต่ยังมีพนักงานส่วนตำบลบางส่วนที่มีความคิดเห็นในระดับเห็นด้วยว่างานตรวจสอบภายใน



ตามมาตรฐานวิชาชีพไม่สามารถให้หลักประกันว่าจะค้นพบการทุจริตได้ และมีความคิดเห็นในระดับไม่แน่ใจเกี่ยวกับการปฏิบัติหน้าที่ตรวจสอบภายในว่าควรปฏิบัติงานตรวจสอบภายในเท่านั้นไม่ควรปฏิบัติด้านอื่น ๆ และจากการทดสอบสมมติฐาน พบว่า พนักงานส่วนตำบลที่สังกัดส่วนงานการศึกษา มีความคิดเห็นต่อการตรวจสอบภายในแตกต่างกันในด้านคุณสมบัติเฉพาะของผู้ตรวจสอบภายในและด้านขอบเขตการตรวจสอบภายใน ข้อเสนอแนะจากการศึกษาคือ ผู้บริหารควรให้ความสำคัญกับการตรวจสอบภายใน เพื่อให้ทราบถึงวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบภายในว่าเป็นการประเมินผล และให้คำปรึกษา เพื่อให้หน่วยงานงานมีการควบคุมภายในที่ดี

กรมบัญชีกลาง (2550 : บทคัดย่อ) เรื่อง โครงการประเมินจิตสมรรถนะผู้ตรวจสอบภายในของส่วนราชการ กลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการวิจัย ได้แก่ หน่วยตรวจสอบภายในทั้งส่วนกลางและส่วนภูมิภาค จำนวน 315 หน่วย ได้แบบสอบถามตอบกลับจำนวน 640 ชุด โดยให้ผู้ตรวจสอบภายในทุกคนตอบแบบสอบถาม ยกเว้นส่วนราชการที่มีผู้ตรวจสอบภายในมากกว่า 10 คน ให้ตอบเพียง 10 คน วิเคราะห์ข้อมูลที่ได้จากแบบสอบถามด้วยโปรแกรมวิเคราะห์สถิติ โดยสถิติที่ใช้ ได้แก่ ความถี่ ค่าเฉลี่ย ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน การวิเคราะห์ความแปรปรวนทางเดียว (One-way ANOVA) กลุ่มเป้าหมาย คือผู้ตรวจสอบภายในของส่วนราชการทั้งส่วนกลางและส่วนภูมิภาค ผลการวิจัยพบว่า

1. สมรรถนะหลักของเจ้าหน้าที่ตรวจสอบภายในที่มีคะแนนเฉลี่ยอยู่ในระดับสูง ได้แก่ สมรรถนะจริยธรรม การตั้งสมความเชี่ยวชาญในงานอาชีพ และการมุ่งผลสัมฤทธิ์ และสมรรถนะหลักที่มีคะแนนเฉลี่ยอยู่ในระดับปานกลาง ได้แก่ ความร่วมมือร่วมใจ และการบริการที่ดี โดยสมรรถนะการบริการที่ดีมีคะแนนเฉลี่ยต่ำสุด อาจเป็นเพราะเจ้าหน้าที่ตรวจสอบภายในมีหน้าที่ตรวจสอบการให้คำปรึกษาแก่หน่วยรับตรวจ ทั้งหมดของส่วนราชการ งานในความรับผิดชอบจึงมีมากจนอาจทำให้บริการไม่ทั่วถึง

2. สมรรถนะประจำกลุ่มงานของเจ้าหน้าที่ตรวจสอบภายในที่มีคะแนนเฉลี่ยอยู่ในระดับสูง ได้แก่ ความถูกต้องของงาน ศิลปะการสื่อสารจูงใจ และการคิดวิเคราะห์ และสมรรถนะประจำกลุ่มงานที่มีคะแนนเฉลี่ยอยู่ในระดับปานกลาง ได้แก่ การทำงานเชิงรุก และความยืดหยุ่นผ่อนปรน โดยสมรรถนะความยืดหยุ่นผ่อนปรนมีคะแนนเฉลี่ยต่ำสุด อาจเป็นเพราะลักษณะงานตรวจสอบภายในที่เน้นการตรวจสอบความถูกต้องของงานอย่างมาก ทำให้เจ้าหน้าที่ตรวจสอบภายในทำงานไม่ยืดหยุ่นเท่าที่ควร อีกทั้งการยืดหยุ่นในงานมีความเสี่ยงต่อการทำผิดกฎระเบียบ ซึ่งประเด็นนี้เป็นประเด็นที่สำคัญต่อความสำเร็จของงาน ควรได้มีการทำให้เกิดความชัดเจน

มากขึ้นว่า ในสถานการณ์แบบใดที่สามารถยืดหยุ่นได้และควรยืดหยุ่น หรือในสถานการณ์ใดที่ไม่สามารถยืดหยุ่นได้

จิรวรา ตันมงคลกาญจน (2550 : บทคัดย่อ) ศึกษาเรื่อง ความคิดเห็นที่มีต่อการตรวจสอบภายในของพนักงานประจำสำนักงานใหญ่ ธนาคารนครหลวงไทย จำกัด (มหาชน) พบว่าพนักงานมีความรู้ ความเข้าใจในการตรวจสอบภายในในระดับสูง มีความคิดเห็นต่อผู้ตรวจสอบภายใน และมีความคิดเห็นต่อวิธีการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในในระดับเห็นด้วย ผลการทดสอบสมมติฐาน ทำให้ทราบว่า (1) ระดับความรู้ ความเข้าใจในงานตรวจสอบภายในของพนักงานมีความแตกต่างกันตามเพศ ระยะเวลาที่ทำงานในธนาคาร ตำแหน่งงานที่ปฏิบัติ จำนวนครั้งที่เคยได้รับการตรวจสอบ และสายงานที่สังกัด (2) ระดับความคิดเห็นที่มีต่อผู้ตรวจสอบภายในของพนักงานมีความแตกต่างกันตามระยะเวลาที่ทำงานในธนาคารและสายงานที่สังกัด (3) ระดับความคิดเห็นที่มีต่อวิธีการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในของพนักงานมีความแตกต่างกันตามระยะเวลาที่ทำงานในธนาคาร ระดับการศึกษา และสายงานที่สังกัด

สมศรี อิ่มอุไร (2552 : บทคัดย่อ) ศึกษาเรื่อง ความคิดเห็นของผู้รับตรวจต่อการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน จังหวัดตราด พบว่า ความคิดเห็นของผู้รับตรวจต่อการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในในภาพรวมอยู่ในระดับดี โดยมีความเห็นในด้านการรายงานผลการตรวจสอบ และด้านการสื่อสารด้วยวาจาอยู่ในระดับดีมาก ด้านความสามารถในการปฏิบัติงาน ด้านทักษะในการตรวจสอบภายในและด้านความรู้ในการปฏิบัติงานอยู่ในระดับดีตามลำดับ ส่วนการเปรียบเทียบระดับความคิดเห็นต่อการปฏิบัติงานกับข้อมูลทั่วไป พบว่า ผู้รับตรวจที่มีเพศ ระดับการศึกษา และระดับการปฏิบัติงานต่างกัน มีความคิดเห็นต่อการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน ไม่แตกต่างกัน ส่วนผู้รับตรวจที่มีอายุ และระยะเวลาในการรับราชการต่างกัน มีความคิดเห็นต่อการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในแตกต่างกัน อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .05

ประทุม ภูพัฒน์ (2552 : บทคัดย่อ) ศึกษาเรื่อง ทักษะของผู้รับการตรวจที่มีต่อหน่วยงานตรวจสอบภายในบริษัทจันทฉวี ซีเคียวริตี้ พรินท์ติ้ง จำกัด ว่าได้ปฏิบัติตามมาตรฐานวิชาชีพการตรวจสอบภายใน โดยแบ่งเป็น 2 ด้าน คือ ด้านคุณสมบัติและด้านการปฏิบัติงาน ผลการวิจัยพบว่า

1. ผู้รับการตรวจส่วนใหญ่ระดับการศึกษาปริญญาตรี อายุงาน 1-3 ปี ระดับพนักงานสังกัดหน่วยงานฝ่ายผลิต ประสบการณ์ในการได้รับการตรวจสอบ 1-2 ครั้งต่อปี และมีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับงานที่รับผิดชอบระดับมาก และมีการรับรู้ข่าวสารเกี่ยวกับการตรวจสอบภายในระดับปานกลาง และมีความรู้ ความเข้าใจเกี่ยวกับงานตรวจสอบภายในระดับสูง

2. ผู้รับการตรวจส่วนใหญ่มีทัศนคติที่มีต่อหน่วยงานตรวจสอบภายในว่าได้ปฏิบัติตามมาตรฐานวิชาชีพตรวจสอบภายใน ด้านคุณสมบัติและด้านการปฏิบัติในระดับดี

3. ผู้รับการตรวจที่มีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับงานที่รับผิดชอบ มีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันและมีความสัมพันธ์ระดับค่อนข้างต่ำกับทัศนคติที่มีต่อหน่วยงานตรวจสอบภายในว่าปฏิบัติตามมาตรฐานวิชาชีพตรวจสอบภายใน ด้านคุณสมบัติ ด้านการปฏิบัติงานและโดยรวมที่ระดับนัยสำคัญทางสถิติ .01

4. ผู้รับการตรวจที่มีการรับรู้ข่าวสารเกี่ยวกับการตรวจสอบภายในมีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันและมีความสัมพันธ์ระดับค่อนข้างต่ำกับทัศนคติที่มีต่อหน่วยงานตรวจสอบภายในว่าปฏิบัติตามมาตรฐานวิชาชีพตรวจสอบภายใน ด้านคุณสมบัติ ด้านการปฏิบัติงานและโดยรวมที่ระดับนัยสำคัญทางสถิติ .01

5. ผู้รับการตรวจที่มีความรู้ ความเข้าใจเกี่ยวกับงานตรวจสอบภายในแตกต่างกันมีทัศนคติที่มีต่อหน่วยงานตรวจสอบภายในบริษัท จันฉนวนชัย ซีเคียวริตี้ พรินท์ติ้ง จำกัด ว่าได้ปฏิบัติตามมาตรฐานวิชาชีพตรวจสอบภายในโดยแตกต่างกัน ที่ระดับนัยสำคัญทางสถิติ .05

อัจฉรารัตน์ สิทธิ (2552 : บทคัดย่อ) ศึกษาทัศนคติของปัจจัยที่มีผลต่อประสิทธิผลและ ประสิทธิภาพของการตรวจสอบภายในในมุมมองของผู้รับการตรวจ ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย พบว่า ผู้รับการตรวจมีความเห็นไปในทิศทางเดียวกันว่า ปัจจัยที่ศึกษาในครั้งนี้มีผลต่อประสิทธิผลของการตรวจสอบภายใน ในระดับเห็นด้วยโดยที่ปัจจัยด้านจริยธรรมและคุณของผู้ตรวจสอบภายในนั้น มีผลต่อประสิทธิผลของการตรวจสอบภายในมากที่สุด รองลงมาคือปัจจัยด้านความมีมนุษยสัมพันธ์ของผู้ตรวจสอบภายใน ซึ่งถือเป็นคุณสมบัติของผู้ตรวจสอบภายในที่มีความสำคัญเพราะจะช่วยให้การตรวจสอบภายในมีความโปร่งใส มีความราบรื่นและปราศจากความขัดแย้งในการปฏิบัติงาน และปัจจัยด้านนโยบาย และระเบียบวิธีปฏิบัติ มีความสำคัญเพราะการที่องค์กรมีนโยบายและระเบียบปฏิบัติในการทำงานที่ชัดเจนแล้ว จะช่วยให้การทำงานเป็นไปในทิศทางเดียวกัน และเสริมสร้างระบบการควบคุมภายในที่ดี ซึ่งจะส่งผลต่อประสิทธิผลของการตรวจสอบภายใน สำหรับความเห็นของผู้รับการตรวจต่อประสิทธิผลของการตรวจสอบภายใน พบว่ามีความเห็นไปในทิศทางเดียวกันว่า ประสิทธิภาพของการตรวจสอบภายในในแต่ละด้านมีความสำคัญในระดับมาก โดยที่ประสิทธิผลด้านการส่งเสริมการกำกับดูแลกิจการนั้น มีความสำคัญที่สุด เพราะหากองค์กรมีการตรวจสอบภายในที่มีความเป็นอิสระ มีความโปร่งใสจะช่วยผลักดันให้เกิดการกำกับดูแลกิจการที่ดีได้ รองลงมาคือ ความมีประสิทธิภาพด้านการประเมินความเสี่ยงและให้สัญญาณเตือนภัยล่วงหน้า นั้น ทางองค์กรควรให้ความสำคัญในการประเมินความเสี่ยงอย่างสม่ำเสมอ เพื่อจะได้หาแนวทางในการป้องกัน ควบคุม และลดผลกระทบที่จะเกิดขึ้นให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ และด้านประสิทธิผลในภาพรวม ซึ่งหาก

มีประสิทธิภาพในทุกๆ ด้านส่วนทำให้การตรวจสอบภายในนั้นเกิดมีประสิทธิภาพ และมีประสิทธิผลมากยิ่งขึ้น

สรุปจากการศึกษาผลการวิจัยที่เกี่ยวข้อง ทำให้ผู้วิจัยต้องการศึกษาความคิดเห็นเกี่ยวกับพฤติกรรมการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในสำนักงานสาธารณสุขจังหวัดตราด เพื่อนำข้อมูลที่ได้รับไปใช้ประโยชน์ในการสร้างความเข้าใจกับหน่วยงานในสังกัด และวางแผนปรับปรุง พัฒนาระบบการตรวจสอบภายในของสำนักงานสาธารณสุขจังหวัดตราดให้มีประสิทธิภาพและเกิดประโยชน์สูงสุด รวมทั้งพัฒนาความรู้ ความสามารถและศักยภาพของผู้ตรวจสอบภายในให้สามารถปฏิบัติงานสนองตอบความต้องการของผู้บริหารและหน่วยงานที่เกี่ยวข้องได้อย่างยั่งยืนต่อไป