

## บทที่ 2

### แนวคิด ทฤษฎีและวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

ในบทนี้ แบ่งออกเป็น 2 ส่วน ประกอบด้วย ส่วนที่ 1 เป็นแนวคิด ทฤษฎี ที่เกี่ยวข้องกับ การศึกษาเรื่อง ปัญหาการตรวจสอบภายในขององค์การมหาชนของรัฐ และส่วนที่ 2 เป็นการทบทวน วรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง ดังนี้

#### 2.1 แนวคิดและทฤษฎี

การศึกษาเรื่อง ปัญหาการตรวจสอบภายในขององค์การมหาชนของรัฐ ได้นำแนวคิด ทฤษฎี ประกอบด้วย 10 ส่วน ได้แก่ องค์การมหาชน โครงสร้างความสัมพันธ์ในการบริหารของ องค์การมหาชน ขอบเขตหน้าที่ความรับผิดชอบและลักษณะงานของหน่วยตรวจสอบภายใน ความสำคัญและประโยชน์ของการตรวจสอบภายใน วัตถุประสงค์การตรวจสอบภายใน ขอบเขต การตรวจสอบภายใน แนวคิดในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน และกระบวนการปฏิบัติงาน ตรวจสอบภายใน ดังนี้

##### 2.1.1 องค์การมหาชน

เพื่อให้เกิดรู้ ความเข้าใจในรายละเอียดเกี่ยวกับองค์การมหาชน เรื่องทั่วไป เกี่ยวกับองค์การมหาชนที่ควรทราบ ประกอบด้วย ที่มาขององค์การมหาชน ความหมาย วัตถุประสงค์ (คู่มือการบริหารและกำกับดูแลของคณะกรรมการองค์การมหาชน, 2553: 1-5) และ องค์การมหาชนในปัจจุบัน ดังนี้

##### 2.1.1.1 ที่มาขององค์การมหาชน

องค์การมหาชนเกิดขึ้นจากการที่ระบบหน่วยงานของรัฐ ได้แก่กระทรวง ทบวง กรม และรัฐวิสาหกิจต่างๆ ที่รับผิดชอบในการจัดทำบริการสาธารณะในขณะนั้นยังขาด ความคล่องตัวในการให้บริการแก่ประชาชนหรือผู้มีส่วนได้เสีย เนื่องจากมีโครงสร้างองค์กรและ สายการบังคับบัญชาที่ยาวและซับซ้อนอีกทั้งมีกฎระเบียบ ข้อบังคับ หรือ กฎเกณฑ์ในการ ปฏิบัติงานจำนวนมากจึงเป็นอุปสรรคต่อการให้บริการสาธารณะบางประเภทที่ต้องการความ คล่องตัวในการดำเนินงานสูง หรือต้องการบุคลากรที่มีความรู้ความสามารถความเชี่ยวชาญเฉพาะ

ด้าน ซึ่งในขณะนั้นการจ้างงานยังมีเพียงมาตรฐานเดียวสำหรับราชการจึงทำให้เกิดข้อจำกัดต่อการสรรหาและจูงใจบุคลากรที่มีความรู้ความสามารถให้เข้ามาร่วมงาน ด้วยเหตุผลดังกล่าวจึงก่อให้เกิดหน่วยงานของรัฐประเภท“องค์การมหาชน” ขึ้น

ในปี พ.ศ. 2542 ซึ่งเป็นสมัยรัฐบาลนายชวน หลีกภัยเป็นนายกรัฐมนตรี โดยนาย อภิสิทธิ์ เวชชาชีวะ รัฐมนตรีประจำสำนักนายกรัฐมนตรีในขณะนั้นได้ผลักดันให้มีการจัดตั้งองค์การมหาชนขึ้นโดยนำกรอบความคิดตามแผนแม่บทการปฏิรูประบบราชการ (พ.ศ. 2540 – พ.ศ. 2544) มาใช้เป็นแนวทางในการกำหนดนโยบายและแนวทางในการจัดตั้ง และได้มีการตราพระราชบัญญัติองค์การมหาชน พ.ศ. 2542 ขึ้น เพื่อสนับสนุนการปฏิบัติภารกิจบางอย่างของรัฐที่ต้องการผู้บริหารที่เป็นมืออาชีพในการบริหารจัดการองค์กร โดยองค์การมหาชนจะต้องมีระบบการบริหารงานที่คล่องตัวสามารถดำเนินงานให้บรรลุวัตถุประสงค์ได้รวดเร็ว มีประสิทธิภาพ มีความคุ้มค่าและทันต่อสถานการณ์ รวมทั้งแก้ไขปัญหาคาจรขาดแคลนบุคลากรที่มีความรู้ความสามารถ

พระราชบัญญัติองค์การมหาชนพ.ศ. 2542 เป็นกฎหมายแม่บทที่วางหลักเกณฑ์ในการจัดโครงสร้างและระบบบริหารจัดการขององค์การมหาชน โดยกำหนดให้คณะรัฐมนตรีสามารถดำเนินการให้มีการตราพระราชกฤษฎีกาจัดตั้งองค์การมหาชนเป็นรายแห่งได้

### 2.1.1.2 ความหมายขององค์การมหาชน

นิยามความหมายขององค์การมหาชน มีหลายความหมายดังนี้

**ความหมายตามมาตรา 3 แห่งพระราชบัญญัติองค์การมหาชน พ.ศ.2542**

องค์การมหาชน หมายความว่า “องค์การมหาชนที่จัดตั้งขึ้นตามพระราชกฤษฎีกาที่ออกตามความในพระราชบัญญัติ นี้” (พระราชบัญญัติองค์การมหาชน, 2542: 10)

**ความหมายตามสำนักงานคณะกรรมการพัฒนาระบบราชการ**

สำนักงานคณะกรรมการพัฒนาระบบราชการ (สำนักงาน ก.พ.ร.) ได้สรุปลักษณะสำคัญขององค์การมหาชนไว้ดังนี้ (สำนักงาน ก.พ.ร., 2551)

ก. เป็นหน่วยงานของรัฐที่จัดตั้งขึ้นเพื่อรับผิดชอบภารกิจของรัฐในการให้บริการ สาธารณะทางสังคมและวัฒนธรรม (Social and culture public services) ที่ไม่เหมาะสมจะบริหารจัดการโดยใช้วิธีการของราชการและบริการสาธารณะดังกล่าวต้องไม่เป็นกิจการที่เป็นการแข่งขัน กับภาคเอกชนซึ่งเป็นลักษณะต้องห้ามตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย

ข. มีสถานะเป็นนิติบุคคล

ค. รัฐมีอำนาจกำกับดูแลตามที่กฎหมายกำหนด เช่น ผ่านการแต่งตั้ง คณะกรรมการและผู้บริหารระดับสูงการให้นโยบาย ฯลฯ ทั้งนี้ยังต้องอยู่ภายใต้ระบบการตรวจสอบ จากคณะกรรมการ ตรวจสอบแผ่นดินเช่นเดียวกับหน่วยงานของรัฐอื่นๆ

ง. ได้รับงบประมาณสนับสนุนจากรัฐให้ดำเนินกิจกรรมหรือสามารถเลี้ยง ตัวเองได้

จ. มีความเป็นอิสระพอสมควร แต่มิใช่เป็นเอกเทศแบบองค์กรอิสระตาม รัฐธรรมนูญ

ฉ. การลงทุนต้องได้รับความเห็นชอบจากรัฐ

ช. บุคลากรมีสถานะเป็นเจ้าหน้าที่ของรัฐ

ซ. วิธีการดำเนินการมิใช่อำนาจฝ่ายเดียวเป็นหลักแต่ใช้ระบบสัญญาและ ไม่ใช้กฎระเบียบของทางราชการ

จากนิยามข้างต้น องค์กรมหาชน หมายถึงหน่วยงานของรัฐที่เป็นนิติ บุคคล ได้รับงบประมาณสนับสนุนการดำเนินงานในลักษณะเงินอุดหนุนของรัฐ มีอำนาจหน้าที่ และภารกิจเฉพาะด้าน มีความเป็นอิสระในการบริหารงาน โดยอยู่ภายใต้ระบบการควบคุม ตรวจสอบของรัฐ

### 2.1.1.3 วัตถุประสงค์ในการจัดตั้งองค์กรมหาชน

จากวัตถุประสงค์ในการจัดตั้งองค์กรมหาชนตามมาตรา 5 แห่ง พระราชบัญญัติองค์กรมหาชน พ.ศ. 2542 สามารถแยกแยะองค์ประกอบที่สำคัญในการจัดตั้ง องค์กรมหาชนได้ 3 ประการ ดังนี้

1. เมื่อรัฐบาลมีแผนพัฒนาหรือนโยบายด้านใดด้านหนึ่งโดยเฉพาะเพื่อ จัดทำบริการสาธารณะ

2. แผนพัฒนาหรือนโยบายในการจัดทำบริการสาธารณะนั้นมีความ เหมาะสมที่จะจัดตั้งหน่วยงานบริหารขึ้นใหม่ที่แตกต่างไปจากส่วนราชการและรัฐวิสาหกิจ

3. การจัดตั้งหน่วยงานบริหารขึ้นใหม่นั้นมีความมุ่งหมายให้มีการใช้ ประโยชน์ทรัพยากรและบุคลากรให้มีประสิทธิภาพสูงสุด

จากที่มาขององค์กรมหาชน ความหมาย วัตถุประสงค์ จึงสรุปได้ว่า องค์กรมหาชน คือหน่วยงานของรัฐ เกิดจากปัญหาที่เกิดขึ้นภายใน โครงสร้างการจัดองค์กรภาครัฐ ในการดำเนินการอันเป็นสาธารณะประโยชน์ซึ่งไม่เหมาะสมที่จะใช้รูปแบบของส่วนราชการที่มี

สายบังคับบัญชาและการตัดสินใจที่มีระบบและขั้นตอนที่ล่าช้า หรือรูปแบบรัฐวิสาหกิจที่มุ่งแสวง ผลกำไร วัตถุประสงค์ในการจัดตั้งองค์การมหาชนเพื่อรับผิดชอบดำเนินการกิจการในการบริการ สาธารณะที่มีลักษณะพิเศษที่ต้องการประสิทธิภาพสูง โดยมิได้ค้ำกำไรจากการบริการ มีวัฒนธรรม องค์การเหมือนภาคธุรกิจ ที่สามารถใช้ประโยชน์ทรัพยากรให้มีประสิทธิภาพสูงสุด

#### 2.1.1.4 องค์การมหาชนในปัจจุบัน

ในปัจจุบันมีองค์การมหาชนทั้งสิ้น จำนวน 35 องค์การ ประกอบด้วย

1. สำนักงานรับรองมาตรฐานและประเมินคุณภาพการศึกษา
2. สถาบันบริหารกองทุนพลังงาน
3. สถาบันเทคโนโลยีป้องกันประเทศ
4. องค์การบริหารการพัฒนาพื้นที่พิเศษเพื่อการท่องเที่ยวอย่างยั่งยืน
5. สำนักงานบริหารและพัฒนาองค์ความรู้
6. สถาบันพัฒนาองค์กรชุมชน
7. สถาบันวิจัยและพัฒนาพื้นที่สูง
8. สถาบันสารสนเทศทรัพยากรน้ำและการเกษตร
9. โรงพยาบาลบ้านแพ้ว
10. องค์การบริหารจัดการก๊าซเรือนกระจก
11. สำนักงานส่งเสริมอุตสาหกรรมซอฟต์แวร์แห่งชาติ
12. ศูนย์ส่งเสริมศิลปาชีพระหว่างประเทศ
13. สถาบันวิจัยและพัฒนาอัญมณีและเครื่องประดับแห่งชาติ
14. ศูนย์มานุษยวิทยาสิรินธร
15. สถาบันเทคโนโลยีนิวเคลียร์แห่งชาติ
16. สำนักงานพัฒนาเทคโนโลยีอวกาศและภูมิสารสนเทศ
17. สถาบันวิจัยดาราศาสตร์แห่งชาติ
18. สถาบันวิจัยแสงซินโครตรอน
19. สำนักงานนวัตกรรมแห่งชาติ
20. พัฒนาเศรษฐกิจจากฐานชีวภาพ
21. สำนักงานความร่วมมือพัฒนาเศรษฐกิจกับประเทศเพื่อนบ้าน
22. สถาบันระหว่างประเทศเพื่อการค้าและการพัฒนา
23. โรงเรียนมหิดลวิทยานุสรณ์

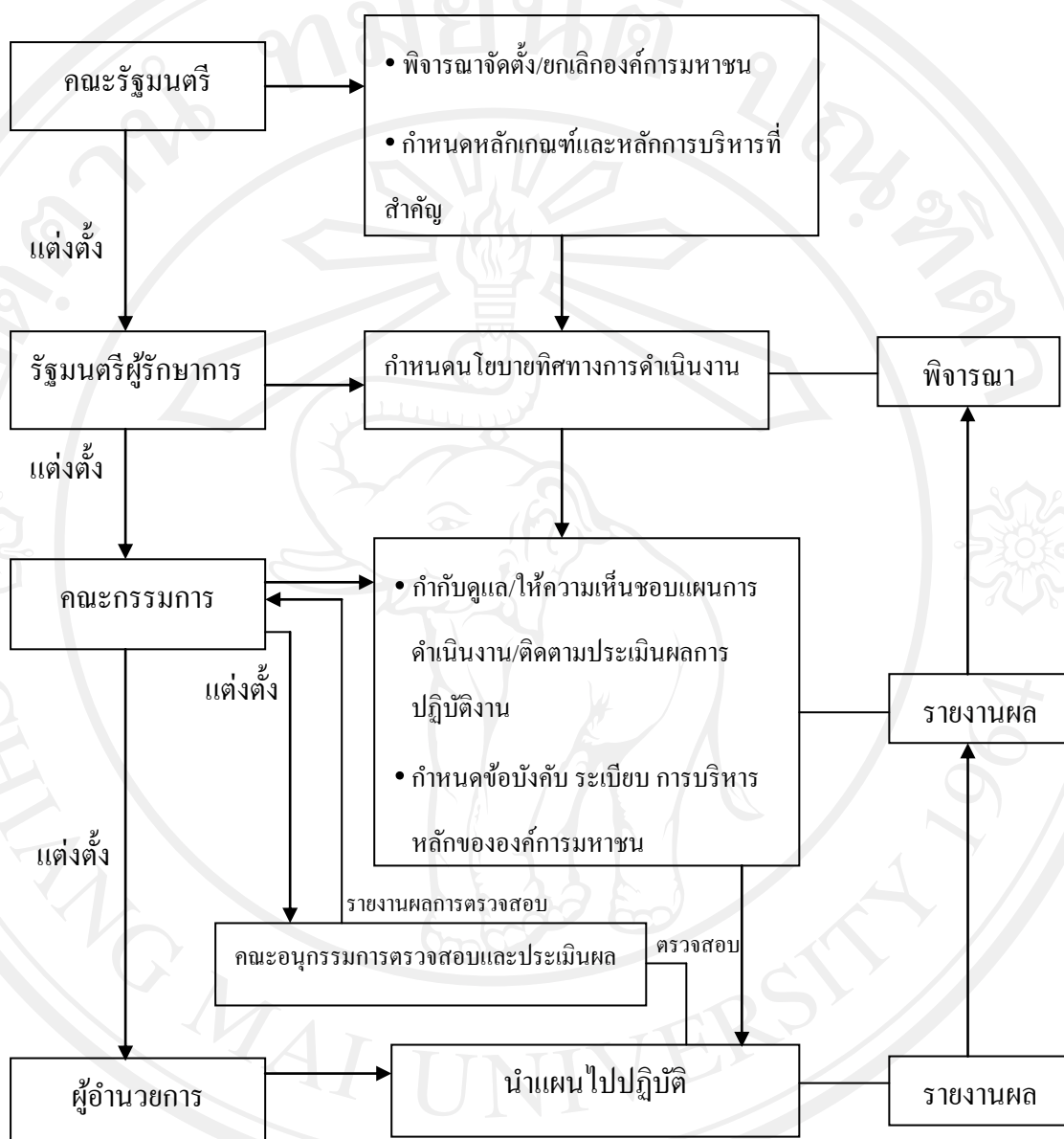
24. สำนักงานส่งเสริมการจัดประชุมและนิทรรศการ
25. สำนักงานพัฒนาการวิจัยการเกษตร
26. สถาบันทดสอบทางการศึกษาแห่งชาติ
27. สำนักงานพิพิธภัณฑสถานแห่งชาติเฉลิมพระเกียรติพระบาทสมเด็จพระเจ้าอยู่หัว
28. สถาบันรับรองคุณภาพสถานพยาบาล
29. หอภาพยนตร์
30. สำนักงานรัฐบาลอิเล็กทรอนิกส์
31. สำนักงานพัฒนาธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์
32. สถาบันคุณวุฒิวิชาชีพ

(สำนักงานคณะกรรมการพัฒนาระบบราชการ, 2554: ออนไลน์)

#### 2.1.2 โครงสร้างความสัมพันธ์ในการบริหารขององค์การมหาชน (คู่มือการบริหาร

และกำกับดูแลของคณะกรรมการองค์การมหาชน, 2553: 8)

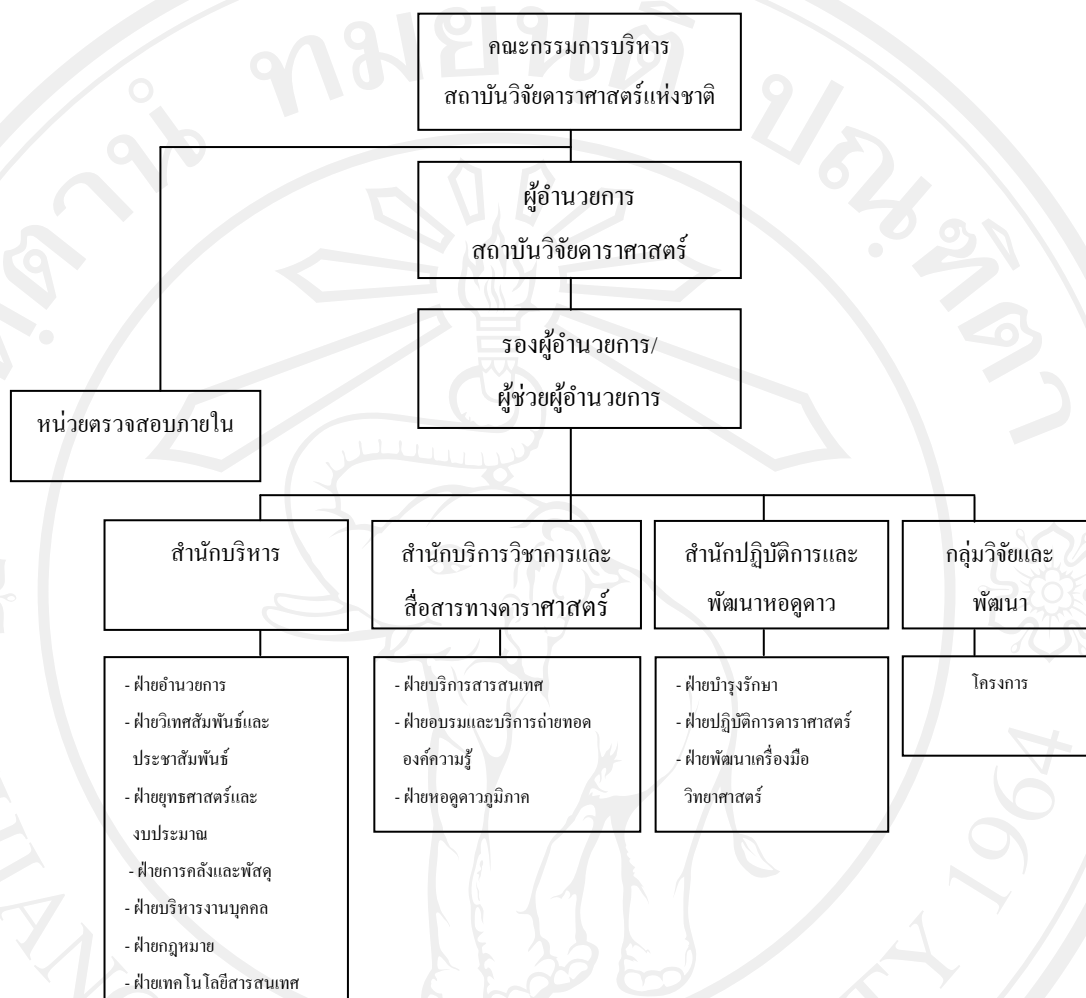
กฎหมายได้กำหนดและออกแบบโครงสร้างการบริหารงานขององค์การมหาชนให้อยู่ภายใต้การควบคุมดูแลของคณะกรรมการซึ่งคณะกรรมการอยู่ภายใต้การกำกับดูแลของรัฐมนตรีผู้รักษาการ ดังนั้นคณะกรรมการขององค์การมหาชนจะรับผิดชอบรายงานต่อรัฐมนตรีผู้รักษาการและการดำเนินงานขององค์การมหาชน โดยองค์การมหาชนจะต้องรับผิดชอบด้านผลงานต่อสาธารณะหรือประชาชนในฐานะที่เป็นองค์กรของรัฐที่ใช้งบประมาณแผ่นดิน สามารถแสดงโครงสร้างความสัมพันธ์ในการบริหารขององค์การมหาชนได้ดังแผนภาพที่ 1



ภาพที่ 1 โครงสร้างความสัมพันธ์ในการบริหารขององค์การมหาชน

ที่มา : สำนักงานคณะกรรมการพัฒนาระบบราชการ, 2555: ออนไลน์

เนื่องจากหน่วยงานองค์การมหาชนในปัจจุบันทั้ง 35 องค์การเป็นหน่วยงานที่รับผิดชอบบริการสาธารณะทางสังคมและวัฒนธรรมที่ต่างกัน ส่งผลให้มีโครงสร้างองค์กรที่แตกต่างกันและหลากหลายตามภารกิจที่รับผิดชอบ ดังนั้นการศึกษาค้นคว้าอิสระนี้จึงขอเสนอผังการจัดองค์กรขององค์การมหาชนเพียงหนึ่งองค์การได้แก่ สถาบันวิจัยดาราศาสตร์แห่งชาติ (องค์การมหาชน) ดังแผนภาพที่ 2



ภาพที่ 2 โครงสร้างการบริหารองค์กรของสถาบันวิจัยดาราศาสตร์แห่งชาติ (องค์การมหาชน)  
ที่มา : สถาบันวิจัยดาราศาสตร์แห่งชาติ (องค์การมหาชน), 2555: ออนไลน์

### 2.1.3 ขอบเขตหน้าที่ความรับผิดชอบและลักษณะงานของหน่วยตรวจสอบภายใน

#### 2.1.3.1 หน้าที่ความรับผิดชอบ

หน่วยตรวจสอบภายในมีหน้าที่ความรับผิดชอบดังต่อไปนี้

ก. ตรวจสอบความถูกต้องและเชื่อถือได้ของข้อมูลและตัวเลขต่างๆ ด้วย

เทคนิคและวิธีการตรวจสอบที่ยอมรับโดยทั่วไป ปริมาณมากน้อย ตามความจำเป็นและเหมาะสม โดยคำนึงถึงประสิทธิภาพของระบบการควบคุมภายในและความสำคัญของเรื่องที่ตรวจสอบ รวมทั้งวิเคราะห์และประเมินผลการบริหารและการปฏิบัติงานของหน่วยรับตรวจ

ข. ตรวจสอบการปฏิบัติงานเกี่ยวกับการบริหารงบประมาณ การบริหารการเงินการ บริหารพัสดุและทรัพย์สินรวมทั้งการบริหารงานด้านอื่นๆ ของหน่วยงานองค์การมหาชนให้เป็นไปตามนโยบาย กฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ คำสั่ง และมติคณะรัฐมนตรีตลอดจน ตรวจสอบการดูแลรักษาทรัพย์สินและการใช้ทรัพยากรทุกประเภทเป็น ไปอย่างมีประสิทธิภาพ ประสิทธิผลและประหยัด

ค. ประเมินผลการปฏิบัติงานและเสนอแนะวิธีการหรือมาตรการในการปรับปรุงแก้ไข เพื่อให้การปฏิบัติงานตามข้อ 1 และข้อ 2 เป็นไปโดยมีประสิทธิภาพ ประสิทธิผล รวมทั้งเสนอแนะเพื่อป้องกันมิให้เกิดความเสียหายหรือการทุจริตรั่วไหลเกี่ยวกับการเงินและทรัพย์สินของหน่วยงานองค์การมหาชน

ง. ติดตามผลการตรวจสอบ เสนอแนะและให้คำปรึกษาแก่ผู้บริหารของหน่วยรับตรวจ เพื่อการปรับปรุงแก้ไขของหน่วยรับตรวจถูกต้องตามที่ผู้ตรวจสอบภายในเสนอแนะ

จ. ทำหน้าที่ฝ่ายเลขานุการคณะอนุตรวจสอบและประเมินผล และประชุมร่วมกับคณะอนุกรรมการตรวจสอบและประเมินผลเกี่ยวกับขอบเขตงาน แผนงาน และผลการตรวจสอบ ข้อจำกัดและปัญหาต่างๆ ที่ตรวจพบ รวมทั้งหารือเพื่อขอรับความเห็นและข้อเสนอแนะวิธีการ หรือมาตรการในการปรับปรุงแก้ไขร่วมกับคณะอนุกรรมการตรวจสอบและประเมินผล

ฉ. ปฏิบัติงานอื่นที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบภายใน ตามที่ได้รับมอบหมายจากผู้อำนวยการ นอกเหนือจากแผนการตรวจสอบประจำปี

### 2.1.3.2 ลักษณะงานของบุคลากรภายในหน่วยตรวจสอบ

ขอบเขตการปฏิบัติงานของบุคลากรภายในหน่วยตรวจสอบ มีรายละเอียดลักษณะงานในแต่ละตำแหน่งดังต่อไปนี้

#### ก. ผู้อำนวยการหน่วยตรวจสอบภายใน

ตำแหน่งผู้อำนวยการหน่วยตรวจสอบภายใน ปฏิบัติหน้าที่ดังต่อไปนี้

(1) กำกับดูแลการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน และควบคุมงานตรวจสอบให้เป็นไปตามมาตรฐาน

(2) กำหนดวัตถุประสงค์ เป้าหมาย และขอบเขตของการตรวจสอบภายใน พร้อมทั้งวางแผนการตรวจสอบประจำปี (Audit plan) เสนอคณะอนุตรวจสอบและประเมินผล และคณะกรรมการบริหารสถาบันพิจารณาอนุมัติดำเนินการ

(3) วางมาตรฐานการปฏิบัติงาน และสอบทานการปฏิบัติงานเป็นไปตามมาตรฐานที่วางไว้



(4) พิจารณานุมัติแนวการตรวจสอบ (Audit Program) ที่หัวหน้ากลุ่มงาน  
ตรวจสอบเสนอ

(5) สอบทานรายงานผลการตรวจสอบ และให้ข้อเสนอแนะเพื่อการปรับปรุง  
แก้ไข ก่อนนำเสนอคณะกรรมการตรวจสอบและประเมินผล และผู้อำนวยการ

(6) ติดตามผลการปฏิบัติงานเป็นไปตามแผนการตรวจสอบเพื่อเพิ่ม  
ประสิทธิภาพการทำงานของหน่วยตรวจสอบภายในในการให้บริการแก่ผู้บริหาร

(7) ควบคุมการจัดทำงบประมาณประจำปี ของหน่วยตรวจสอบภายใน

(8) ให้คำปรึกษา ข้อคิดเห็น และคำแนะนำแนวทางในการปฏิบัติตามระเบียบ  
คำสั่ง และการควบคุมภายใน กับหน่วยรับตรวจต่าง ๆ

(9) ปฏิบัติงานพิเศษตามที่ได้รับมอบหมายจากผู้บริหาร และคณะกรรมการ  
และประเมินผล

(10) ทำหน้าที่ฝ่ายเลขานุการคณะกรรมการตรวจสอบและประเมินผล

(11) บริหารงานด้านบุคลากร ด้านธุรการ ของหน่วยตรวจสอบภายใน

#### ข. หัวหน้าหน่วยตรวจสอบภายใน

ตำแหน่งหัวหน้าหน่วยตรวจสอบภายใน ปฏิบัติหน้าที่ดังต่อไปนี้

(1) จัดทำแนวการตรวจสอบ (Audit Program) ในส่วนของหน่วยรับตรวจ/  
โครงการ ที่รับผิดชอบโดยให้ ครอบคลุมถึงกิจกรรม ของงาน/โครงการ ที่ระบุในแผนการ  
ตรวจสอบประจำปี

(2) กำกับ ดูแล สอบทานการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน ทั้งการ  
ตรวจสอบงาน ด้านการเงิน การบัญชี ด้านการดำเนินงาน และด้านการปฏิบัติตามข้อกำหนด

(3) จัดทำกระดาษทำการ สรุปประเด็นข้อตรวจพบ รวมทั้งเสนอวิธีการแก้ไขที่  
เหมาะสม

(4) จัดทำรายงาน และควบคุมความคืบหน้าในการปฏิบัติงาน ตามแผนงานที่  
กำหนด

(5) ปฏิบัติงานในการเก็บรวบรวมข้อมูล ร่วมกับผู้ตรวจสอบภายใน

(6) รายงานผลการตรวจสอบในส่วนของหน่วยรับตรวจ/โครงการที่ได้รับ

มอบหมาย

(7) ประสานงานกับผู้บริหารหน่วยรับตรวจ เกี่ยวกับกิจกรรมที่ทำการ

ตรวจสอบ

(8) สอบทานกระดาษทำการของผู้ตรวจสอบภายใน เพื่อให้แน่ใจว่าขั้นตอนการปฏิบัติงานตรวจสอบ ผลการตรวจสอบ และเอกสารหลักฐานประกอบการตรวจสอบมีความถูกต้องชัดเจน และเชื่อถือได้

(9) ปฏิบัติงานอื่น ตามที่ผู้บังคับบัญชามอบหมาย

**ค. ผู้ตรวจสอบภายใน/เจ้าหน้าที่ตรวจสอบภายใน**

ตำแหน่งผู้ตรวจสอบภายใน/เจ้าหน้าที่ตรวจสอบภายใน ปฏิบัติหน้าที่ดัง

ต่อไปนี้

(1) จัดทำกระดาษทำการเพื่อรวบรวมข้อมูล เอกสารหลักฐานที่ได้จากการตรวจสอบตามแนวการตรวจสอบที่ได้รับมอบหมาย

(2) ปฏิบัติงานตรวจสอบตามที่ได้รับมอบหมาย โดยใช้วิธีการตรวจสอบต่าง ๆ เช่น การสอบถาม การสัมภาษณ์ การสังเกตการณ์ การตรวจนับ การตรวจสอบเอกสารหลักฐาน และการวิเคราะห์ข้อมูล

(3) ช่วยจัดทำแนวการตรวจสอบในส่วนที่ได้รับมอบหมาย

(4) ช่วยเสนอวิธีการแก้ไขในสิ่งที่ตรวจพบ และช่วยสรุปผลการตรวจสอบเมื่อสิ้นสุดการตรวจสอบ

(5) ปฏิบัติงานให้เป็นไปตามมาตรฐานการตรวจสอบภายใน และคำสั่งในงานตรวจสอบ

(6) ติดตามและประเมินผลการปฏิบัติงานตามข้อเสนอแนะของผู้อำนวยการหน่วยตรวจสอบภายใน

(7) ประสานงานและติดต่อกับหน่วยรับตรวจได้เป็นอย่างดี

(8) ปฏิบัติงานอื่น ตามที่ผู้บังคับบัญชามอบหมาย

#### 2.1.4 ความสำคัญและประโยชน์ของการตรวจสอบภายใน (กรมบัญชีกลาง, 2546: 5-6)

การตรวจสอบภายใน เป็นการให้บริการข้อมูลแก่ฝ่ายบริหาร และเป็นหลักประกันขององค์กรในด้านการประเมินประสิทธิผลและประสิทธิภาพของระบบการควบคุมภายในที่เหมาะสมทั้งในด้านการเงินและการบริหารงาน เพื่อส่งเสริมการปฏิบัติงานให้บรรลุวัตถุประสงค์และเป้าหมายขององค์กร โดยการเสนอรายงานเกี่ยวกับกิจกรรมการเพิ่มมูลค่าขององค์กร รวมทั้งการเป็นผู้ให้คำปรึกษากับฝ่ายบริหารในการปรับปรุงประสิทธิภาพการทำงานเพื่อเพิ่มประสิทธิผล และดูแลให้ มีการใช้ทรัพยากรอย่างประหยัดและคุ้มค่า ซึ่งการตรวจสอบภายในมีส่วนผลักดันความสำเร็จดังกล่าว ดังนี้

1. ส่งเสริมให้เกิดกระบวนการกำกับดูแลที่ดี และความโปร่งใสในการปฏิบัติงาน ป้องกัน การประพฤติมิชอบหรือการทุจริต และเป็นการลดความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้นจนทำให้การดำเนินงาน ไม่บรรลุวัตถุประสงค์
2. ส่งเสริมให้เกิดการบันทึกบัญชีและรายงานตามหน้าที่ความรับผิดชอบทำให้ องค์กรได้ข้อมูลหรือรายงานตามหน้าที่ที่รับผิดชอบ และเป็นพื้นฐานของหลักความโปร่งใส และ ความสามารถตรวจสอบได้
3. ส่งเสริมให้เกิดประสิทธิภาพและประสิทธิผลของการปฏิบัติงานขององค์กร เนื่องจากการตรวจสอบภายในเป็นการประเมิน วิเคราะห์เปรียบเทียบข้อมูลทุกด้านในการปฏิบัติ งาน จึงเป็นข้อมูลที่สำคัญที่ช่วยปรับปรุงระบบงานให้สะดวก รัดกุม ลดขั้นตอนที่ซ้ำซ้อนและให้ เหมาะสมกับสถานการณ์ตลอดเวลา ช่วยลดเวลาและค่าใช้จ่าย เป็นสื่อกลางระหว่างผู้บริหารและ ผู้ปฏิบัติงานในการประสานและลดปัญหาความไม่เข้าใจในนโยบาย
4. เป็นมาตรการถ่วงดุลแห่งอำนาจส่งเสริมให้เกิดการจัดสรรการใช้ทรัพยากรของ องค์กรเป็นไปอย่างเหมาะสมตามลำดับความสำคัญ เพื่อให้ได้ผลงานที่เป็นประโยชน์สูงสุดต่อ องค์กร
5. ให้สัญญาณเตือนภัยล่วงหน้าของการประพฤติมิชอบหรือการทุจริตในองค์กร ลดโอกาสความร้ายแรงและความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้นรวมทั้งเพื่อเพิ่ม โอกาสของความสำเร็จของงาน

### 2.1.5 วัตถุประสงค์การตรวจสอบภายใน (กรมบัญชีกลาง, 2546: 6)

วัตถุประสงค์ของการตรวจสอบภายใน คือ การปฏิบัติงานโดยอิสระปราศจาก การแทรกแซงในการทำหน้าที่ตรวจสอบและประเมินผลการดำเนินงานกิจกรรมต่างๆ ภายในองค์กร ด้วยการปฏิบัติงานเกี่ยวกับการวิเคราะห์ ประเมิน ให้คำปรึกษา ให้ข้อมูลและข้อเสนอแนะ เพื่อ สนับสนุนผู้ปฏิบัติงานทุกระดับขององค์กรสามารถปฏิบัติหน้าที่และดำเนินงานเป็นไปตาม กฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับที่เกี่ยวข้องอย่างมีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น ผลการดำเนินงานตรวจสอบ ภายในจะอยู่ในรูปของรายงานผลที่มีประโยชน์ต่อการตัดสินใจของผู้บริหาร รวมถึงการสนับสนุน ให้มีการควบคุมภายในที่มีประสิทธิภาพภายใต้ค่าใช้จ่ายที่เหมาะสม

### 2.1.6 ขอบเขตการตรวจสอบภายใน (กรมบัญชีกลาง, 2546: 6-7)

ผู้ตรวจสอบภายในควรกำหนดขอบเขตของการปฏิบัติงานให้เพียงพอในอันที่จะ ช่วยให้ผู้สามารถปฏิบัติงานที่ได้รับมอบหมายบรรลุตามวัตถุประสงค์ ขอบเขตของงานตรวจสอบ ภายใน ประกอบด้วย

1. การสอบทานความเชื่อถือได้และความสมบูรณ์ของสารสนเทศด้านการบัญชี การเงิน และการดำเนินงาน
2. การสอบทานให้เกิดความมั่นใจว่าระบบที่ใช้เป็นไปตามนโยบาย แผน และวิธีปฏิบัติงานที่องค์กรกำหนดไว้ และควรแสดงผลกระทบสำคัญที่เกิดขึ้น
3. การสอบทานวิธีการป้องกันดูแลทรัพย์สินว่าเหมาะสม และสามารถพิสูจน์ความมีอยู่จริงของทรัพย์สินเหล่านั้นได้
4. การประเมินการใช้ทรัพยากรว่าเป็นไปโดยความประหยัดและมีประสิทธิภาพ
5. การสอบทานการปฏิบัติงานในความรับผิดชอบของเจ้าหน้าที่ระดับต่างๆ ว่าได้ผลตามวัตถุประสงค์และเป้าหมาย รวมถึงความคืบหน้าตามแผนงานที่กำหนดไว้
6. การสอบทานและประเมินผลความเหมาะสมและความเพียงพอของระบบการควบคุมภายในขององค์กร

#### 2.1.7 แนวคิดในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน (สมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทย, 2547: 3)

การตรวจสอบภายใน (Internal Auditing) คือการให้ความเชื่อมั่นและการให้คำปรึกษาอย่างเที่ยงธรรมและเป็นอิสระ เพื่อเพิ่มคุณค่าและปรับปรุงการดำเนินงานขององค์กร มีส่วนช่วยให้องค์กรบรรลุเป้าหมาย ด้วยการประเมินและปรับปรุงประสิทธิผลของกระบวนการบริหาร ความเสี่ยง การควบคุม และการกำกับดูแล อย่างเป็นระบบและเป็นระเบียบ โดยผู้ตรวจสอบภายในเป็นผู้ที่ทำหน้าที่วิเคราะห์ เสนอแนะ และให้คำปรึกษาจากกระบวนการตรวจสอบภายใน ปัจจุบันการตรวจสอบภายในได้พัฒนาบทบาทและรูปแบบการตรวจสอบ โดยมุ่งเน้นที่จะเปลี่ยนทัศนคติที่บุคคลภายนอกมักมองในด้านลบ จากการจับผิดมาเป็นการส่งเสริมให้งานประสบความสำเร็จหรือเพิ่มคุณค่าให้กับองค์กร ผู้ตรวจสอบภายในควรรับฟังข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้น ประสานงานหรือเป็นที่ปรึกษาในการแก้ไขให้งานทุกส่วนดำเนินไปสู่เป้าหมายขององค์กร

#### 2.1.8 กระบวนการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน (Internal Audit Process) (กรมบัญชีกลาง, 2546: 15-35)

กระบวนการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในจำเป็นต้องดำเนินการอย่างเป็นขั้นตอน เพื่อให้ ผู้ตรวจสอบภายในสามารถปฏิบัติงานตรวจสอบได้อย่างมั่นใจและได้ผลงานที่มีคุณภาพ ทั้งนี้ ขั้นตอนของการปฏิบัติงานตรวจสอบที่สำคัญ ประกอบด้วย การวางแผนตรวจสอบ การปฏิบัติงานตรวจสอบ และการจัดทำรายงานและติดตามผล

## 1) การวางแผนตรวจสอบ

การวางแผนเป็นการคิดล่วงหน้าก่อนที่จะลงมือปฏิบัติงานจริง การวางแผนที่ดีช่วยให้การปฏิบัติงานเป็นไปตามวัตถุประสงค์ภายในระยะเวลา งบประมาณ และอัตราค่าจ้างที่กำหนด เพื่อให้การวางแผนการตรวจสอบเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ ผู้ตรวจสอบภายในควรดำเนินการตามลำดับขั้นตอน ดังนี้

### 1.1) การสำรวจข้อมูลเบื้องต้น

การสำรวจข้อมูลเบื้องต้นมีวัตถุประสงค์เพื่อให้ผู้ตรวจสอบภายในเรียนรู้ และทำความเข้าใจเกี่ยวกับงานของหน่วยงานที่ต้องทำการตรวจสอบในรายละเอียด ซึ่งจะช่วยให้ผู้ตรวจสอบภายในสามารถประเมินความเสี่ยงในขั้นต้นก่อนจะดำเนินการตรวจสอบได้อย่างเหมาะสมและเป็นระบบ

### 1.2) การประเมินผลระบบการควบคุมภายใน

การประเมินผลระบบการควบคุมภายในมีวัตถุประสงค์เพื่อประเมินความเพียงพอและประสิทธิผลของระบบการควบคุมภายใน เพื่อให้ทราบว่าจะระบบการควบคุมภายในที่ได้จัดวางไว้นั้นได้นำไปปฏิบัติตามที่กำหนด และผลงานบรรลุตามเป้าหมายขององค์กร

### 1.3) การประเมินความเสี่ยง (Risk Assessment)

เพื่อช่วยให้สามารถพิจารณาถึงความเสี่ยงหรือความน่าจะเป็นที่อาจเกิดขึ้น และเป็นผลทำให้การทำงานไม่บรรลุวัตถุประสงค์ขององค์กร ซึ่งหากพิจารณาแล้วเห็นว่ามี ความสำคัญในระดับสูงก็ควรวางแผนการตรวจสอบทันทีหรือในปีแรกๆ

### 1.4) การวางแผนการตรวจสอบ

จากผลการประเมินระบบการควบคุมภายในและการประเมินความเสี่ยง ผู้ตรวจสอบภายในจะสามารถพิจารณาได้ว่าควรวางแผนการตรวจสอบระยะยาว ในหน่วยงานหรือกิจกรรมใด เมื่อได้กำหนดแผนการตรวจสอบระยะยาวแล้ว ผู้ตรวจสอบภายในต้องกำหนดแผนการตรวจสอบประจำปี โดยการนำข้อมูลจากแผนการตรวจสอบระยะยาวในแต่ละปีมาจัดทำแผนการตรวจสอบประจำปี

### 1.5) การวางแผนการปฏิบัติงาน

ผู้ตรวจสอบภายในควรจัดทำแผนการปฏิบัติงานตามภารกิจที่ได้รับ มอบหมายจากหัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายในให้สอดคล้องกับแผนการตรวจสอบประจำปี การวางแผน การปฏิบัติงานยังต้องอาศัยข้อมูลจากการสำรวจข้อมูลเบื้องต้น การประเมินผลระบบการควบคุมภายใน รวมทั้งผลการประเมินความเสี่ยง เพื่อให้การวางแผนการปฏิบัติงานในแต่ละเรื่องครอบคลุมประเด็นการตรวจสอบที่มีความสำคัญ การวางแผนการปฏิบัติงานควรจัดทำเป็นลาย

ลักษณะอักษร และมีลักษณะขีดหย่อน โดยสามารถแก้ไขปรับปรุงให้เหมาะสมตามสภาวะการณ์ได้ตลอดเวลาและให้ผ่านการสอบทานและเห็นชอบจากหัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายใน

## 2) การปฏิบัติงานตรวจสอบ

การปฏิบัติงานตรวจสอบ หมายถึง กระบวนการตรวจสอบ สอบทาน และรวบรวมหลักฐานเพื่อวิเคราะห์และประเมินผลการปฏิบัติงานของหน่วยงานต่างๆ ว่าเป็นไปตามนโยบาย แผนงาน ระเบียบปฏิบัติขององค์กร รวมทั้งกฎหมายที่เกี่ยวข้อง พร้อมทั้งเสนอข้อมูลที่ได้จากการตรวจสอบ และข้อเสนอแนะต่อผู้บริหารเพื่อประกอบการตัดสินใจในการบริหารงาน

การปฏิบัติงานตรวจสอบ ประกอบด้วยสาระสำคัญ 3 เรื่อง ได้แก่

2.1) ก่อนเริ่มปฏิบัติงานตรวจสอบ หลังจากจัดทำแผนการปฏิบัติงานเสร็จเรียบร้อยแล้ว ผู้ตรวจสอบภายในต้องจัดทำตารางการปฏิบัติงานตรวจสอบในรายละเอียดของงานตรวจสอบแต่ละงานหรือกิจกรรม และทำความเข้าใจกับหน่วยรับตรวจในเรื่องความพร้อมขอบเขตของการตรวจสอบ กำหนดวันและระยะเวลาที่ใช้ในการตรวจสอบ

2.2) ระหว่างการปฏิบัติงานตรวจสอบ ผู้ตรวจสอบภายในเริ่มปฏิบัติงานตรวจสอบด้วยการประชุมเปิดงานตรวจสอบระหว่างทีมตรวจสอบกับผู้รับตรวจที่เกี่ยวข้อง หัวหน้าทีมตรวจสอบจะเป็นผู้ดำเนินการประชุม อธิบายวัตถุประสงค์รายละเอียดของขอบเขตการตรวจสอบให้ผู้รับตรวจทราบ

2.3) การปฏิบัติเมื่อเสร็จสิ้นงานตรวจสอบ หลังจากเสร็จสิ้นการปฏิบัติงานตรวจสอบในหน่วยรับตรวจแล้ว หัวหน้าทีมตรวจสอบควรสอบทานให้แน่ใจว่าทีมตรวจสอบได้ปฏิบัติหน้าที่ต่างๆ เสร็จสมบูรณ์ และเป็นไปตามแผนการตรวจสอบที่กำหนดไว้

## 3) การจัดทำรายงานและติดตามผล

การรายงานและติดตามผลการตรวจสอบเป็นหน้าที่สำคัญประการหนึ่งของผู้ตรวจสอบภายใน โดยการรายงานเป็นการรายงานผลการตรวจสอบจากข้อเท็จจริงที่ตรวจพบ การวิเคราะห์ผล กระทบตลอดจนข้อเสนอแนะ/ แนวทางในการปรับปรุงแก้ไขที่เป็นประโยชน์ต่อผู้รับตรวจและต่อองค์กร ส่วนการติดตามผลการตรวจสอบเป็นการดำเนินการเพื่อให้มั่นใจว่าข้อเสนอแนะ/ แนวทางแก้ไขในการปฏิบัติงานนั้น หน่วยรับตรวจสามารถนำไปปฏิบัติได้อย่างมีประสิทธิภาพ ประสิทธิผลหรือไม่ หรือ หัวหน้าส่วนราชการพิจารณาจะยอมรับความเสี่ยงจากการไม่ปฏิบัติตามข้อเสนอแนะนั้น ๆ

### 3.1) การจัดทำรายงาน

การจัดทำรายงานเป็นการรายงานผลการปฏิบัติงานให้ผู้บริหารทราบถึงวัตถุประสงค์ขอบเขต วิธีปฏิบัติงานและผลการตรวจสอบข้อมูลทั้งหมดทุกขั้นตอน สรุปข้อบกพร่องที่ตรวจพบ ประเด็นความเสี่ยงที่สำคัญและการควบคุมรวมทั้งเรื่องอื่นๆ ที่ผู้บริหารควรทราบพร้อมข้อเสนอแนะในการแก้ไขปรับปรุง เพื่อเสนอผู้บริหารหรือผู้ที่เกี่ยวข้องพิจารณาสั่งการแก้ไขปรับปรุงต่อไป

### 3.2) การติดตามผล

การติดตามผลเป็นขั้นตอนสุดท้ายของกระบวนการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน ซึ่งถือได้ว่าเป็นขั้นตอนที่สำคัญยิ่งของการตรวจสอบ เพราะแสดงถึงคุณภาพและประสิทธิผลของงานตรวจสอบว่าผู้รับการตรวจและผู้บริหารได้ปฏิบัติตามข้อเสนอแนะในรายงานการปฏิบัติงานตรวจสอบหรือไม่ และข้อบกพร่องที่พบได้รับการแก้ไขอย่างเหมาะสมแล้วหรือยัง เมื่อผู้ตรวจสอบภายในเสนอรายงานผลการปฏิบัติงานต่อผู้บริหารระดับสูงแล้ว ผู้ตรวจสอบภายในต้องติดตามผลว่าผู้บริหารฯ ได้สั่งการหรือไม่ประการใด และหากสั่งการแล้ว หน่วยรับตรวจดำเนินการตามข้อเสนอแนะของผู้ตรวจสอบภายในที่ผู้บริหารสั่งการหรือไม่ เพื่อให้แน่ใจว่าข้อบกพร่องที่พบได้รับการแก้ไขอย่างเหมาะสม หรือมีปัญหาและอุปสรรคอย่างไร และรายงานผลการติดตามต่อผู้บริหารต่อไป ทั้งนี้ผู้บริหารที่ได้รับทราบแล้วมิได้สั่งการแก้ไขตามข้อเสนอแนะ แสดงว่าผู้บริหารยอมรับภาระความเสี่ยงหากเกิดความเสียหายขึ้นในอนาคต

## 2.2 วรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

ในการทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง จะแบ่งออกเป็น 2 ส่วน ประกอบด้วย การทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง และสรุปผลการทบทวนวรรณกรรม

### 2.2.1 การทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

ผู้ศึกษา ได้เลือกวรรณกรรมที่เกี่ยวข้องกับการศึกษาค้นคว้าอิสระครั้งนี้ ประกอบด้วย 4 งานวิจัย ได้แก่ กาญจนา พูลทวี (2542) ธนิญฐาพร จันทรินทร์ (2546) มณี หัสชู (2549) และ สุมณา ปรงศักดิ์ (2551) ดังนี้

กาญจนา พูลทวี (2542) ได้ศึกษาเรื่อง ปัญหาการตรวจสอบภายในของกลุ่มธุรกิจผู้ค้าน้ำมัน กลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการศึกษา คือพนักงานตรวจสอบภายในของกลุ่มธุรกิจผู้ค้าน้ำมันเขตกรุงเทพมหานคร จำนวน 13 บริษัท เครื่องมือที่ใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูล คือแบบสอบถาม ข้อมูลที่ได้จากการตอบแบบสอบถามนำมาวิเคราะห์ โดยการหาอัตราส่วนค่าร้อยละ

ค่าเฉลี่ย และวัดการกระจายข้อมูลด้วยส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน พบว่า ปัญหาการตรวจสอบภายในของกลุ่มธุรกิจผู้ค้าส่งน้ำมัน ปัญหาด้านคุณสมบัติของผู้ตรวจสอบภายใน ปัญหาด้านการวางแผนการตรวจสอบ ปัญหาในการปฏิบัติตามแผนงานการตรวจสอบ และปัญหาในการรายงานผลการตรวจสอบ อยู่ในระดับปานกลางทั้ง 4 ด้าน ยกเว้น 1) ปัญหาด้านคุณสมบัติผู้ตรวจสอบภายใน ด้านความสามารถในการวิเคราะห์และความเข้าใจในประเด็นปัญหาที่ซับซ้อน ในระดับมาก 2) ปัญหาด้านการวางแผนการตรวจสอบในตำแหน่งเจ้าหน้าที่ตรวจปฏิบัติการและหัวหน้าสายตรวจปฏิบัติการ โดยรวมเป็นปัญหาระดับน้อย โดยมีข้อเสนอแนะสำหรับผู้ตรวจสอบภายในให้มีการพัฒนาตนเอง เพื่อการมีคุณสมบัติตามที่ผู้ตรวจสอบควรมี

**ธนิษฐาพร จันทรินทร์ (2546)** ได้ศึกษาเรื่อง ปัญหาและอุปสรรคในการตรวจสอบภายในของมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ กลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการศึกษา คือผู้ตรวจสอบภายในของมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ จำนวน 13 คน และผู้ตรวจสอบของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินที่ได้เข้าตรวจสอบมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ จำนวน 255 คน ใช้วิธีการสุ่มตัวอย่างแบบง่าย เครื่องมือที่ใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูล คือแบบสอบถาม ชนิดมาตรวัดแบบ Likert's Scale ประเมินค่า 5 ระดับ ข้อมูลที่ได้จากการตอบแบบสอบถามนำมาวิเคราะห์ข้อมูลด้วย ค่าร้อยละ ค่าเฉลี่ยเลขคณิต ค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน และค่า t-test พบว่า มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์มีปัญหาและอุปสรรคในการตรวจสอบในเรื่อง 1) การวางแผนการตรวจสอบภายในเป็นปัญหาและอุปสรรค โดยรวมอยู่ในระดับปานกลาง ยกเว้น วัตถุประสงค์/เป้าหมายในการจัดทำตรวจสอบไม่ชัดเจน เป็นปัญหาระดับน้อย 2) การปฏิบัติตามแผนงานตรวจสอบภายในเป็นปัญหาและอุปสรรคในระดับปานกลาง ยกเว้นหน่วยรับตรวจไม่ให้ความยอมรับในการตรวจสอบเนื่องจากขาดความเข้าใจและหน่วยรับตรวจไม่ได้ให้ความร่วมมือกับผู้ตรวจสอบในเรื่องการจัดเตรียมเอกสารหลักฐานประกอบการให้ข้อมูลและคำชี้แจงเกี่ยวกับเรื่องที่ตนเองรับผิดชอบเป็นปัญหาระดับมาก 3) การรายงานผลการตรวจสอบภายในเป็นปัญหาและอุปสรรคในระดับปานกลาง ยกเว้น ทีมงานตรวจสอบไม่สามารถรายงานให้ทราบถึงปัญหาต่างๆ ที่เกิดขึ้นได้อย่างชัดเจน และไม่มีการนำผลสรุปในรายงานไปใช้เนื่องจากผู้บริหารไม่เห็นความสำคัญของการตรวจสอบ เป็นปัญหาระดับมาก ส่วน โครงสร้างของรายงานตรวจสอบไม่มีความยืดหยุ่นเพียงพอเป็นปัญหาระดับน้อย 4) การติดตามผลการตรวจสอบภายในเป็นปัญหาและอุปสรรคในระดับปานกลาง

**มณี หัสชู (2549)** ได้ศึกษาเรื่อง ปัจจัยที่ส่งผลต่อการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในของส่วนราชการ กลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการศึกษา คือผู้ตรวจสอบภายในของส่วนราชการที่เป็นข้าราชการฝ่ายพลเรือนในส่วนกลางเฉพาะสังกัดหน่วยงานกรมหรือเทียบเท่ากรม จำนวน 210 คน ใช้วิธีการสุ่มตัวอย่างแบบง่าย เครื่องมือที่ใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูล คือ



แบบสอบถาม ชนิดมาตรวัดแบบ Likert's Scale ประเมินค่า 5 ระดับ ข้อมูลที่ได้จากการตอบแบบสอบถามนำมาวิเคราะห์ข้อมูลด้วย ค่าร้อยละ ค่าเฉลี่ยเลขคณิต ค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน ค่า t-test และค่า F-test พบว่า ปัจจัยด้านการนำนโยบายไปปฏิบัติของผู้ตรวจสอบภายในของส่วนราชการในภาพรวม พบว่า ปัจจัยที่มีความสำคัญต่อการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน คือ ปัจจัยส่วนบุคคล ซึ่งได้แก่ตัวแปร อายุ ระดับตำแหน่ง ประสบการณ์ ปัจจัยด้านการนำนโยบายไปปฏิบัติ ได้แก่ ตัวแปรความชัดเจนในวัตถุประสงค์ของนโยบาย การกำหนดภารกิจและมอบหมายงาน การควบคุมและประเมินผล ปัจจัยด้านแรงจูงใจ ได้แก่ตัวแปร โอกาสความก้าวหน้าในหน้าที่การงาน ผู้บังคับบัญชา การยอมรับนับถือ และพบว่า ปัจจัยที่ไม่ส่งผลการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน คือ ปัจจัยส่วนบุคคล ได้แก่ ตัวแปร เพศ สถานภาพ การศึกษา ปัจจัยด้านการนำนโยบายไปปฏิบัติ ได้แก่ตัวแปรการสนับสนุนทรัพยากร ปัจจัยด้านแรงจูงใจ ได้แก่ ตัวแปรค่าตอบแทน

**สมนา ประสงค์ ( 2551 )** ได้ศึกษาเรื่อง ความพึงพอใจของผู้รับการตรวจต่อการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในมหาวิทยาลัยรามคำแหง กลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการศึกษา คือ ข้าราชการ และเจ้าหน้าที่ ในคณะ สำนัก สถาบัน กอง และสาขาวิทยบริการเฉลิมพระเกียรติ มหาวิทยาลัยรามคำแหง ที่มีหน้าที่ความรับผิดชอบในการปฏิบัติงานด้านการเงิน การบัญชี การพัสดุ และการงบประมาณ จำนวน 310 คน เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย คือแบบสอบถาม ข้อมูลที่ได้จากการตอบแบบสอบถาม นำมาวิเคราะห์ข้อมูลโดยหา ค่าร้อยละ ค่าเฉลี่ยเลขคณิต ค่าส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน และทำการวิเคราะห์ความแปรปรวนด้วย ANOVA (Analysis of Variance) พบว่า ความพึงพอใจของผู้รับตรวจต่อการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในมหาวิทยาลัยรามคำแหงด้านการประสานงาน ด้านการปฏิบัติงาน ด้านการรายงานผล ด้านการติดตามผล และด้านการให้คำแนะนำและปรึกษา อยู่ในระดับมากที่สุดทั้ง 5 ด้าน ส่วนการเปรียบเทียบความพึงพอใจของผู้รับตรวจต่อการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน มหาวิทยาลัยรามคำแหง จำแนกตามอายุ จำแนกตามวุฒิ การศึกษาจำแนกตามตำแหน่ง จำแนกตามระดับ จำแนกตามประสบการณ์ทำงาน และจำแนกตามสถานภาพการรับราชการ พบว่ามีความคิดเห็นที่แตกต่างกัน จากการวิเคราะห์ความแปรปรวน พบว่ามีความแตกต่างกันอย่างไม่มีนัยสำคัญ ยกเว้น ด้านการตรวจสอบบัญชี และด้านสภาพแวดล้อมทั่วไปในการทำงาน มีความพึงพอใจอยู่ในระดับปานกลาง

### 2.2.2 สรุปผลการทบทวนวรรณกรรม

จากการทบทวนวรรณกรรมของ กาญจนา พูลทวี (2542) ธนิญญาพร จันทรินทร์ (2546) มณี หัสชู (2549) และสุมนา ประสงค์ศักดิ์ (2551) จึงสามารถสรุปแนวคิด วิธีการในการศึกษาวิจัยในอดีต ดังนี้

ผลการศึกษาของ	ขอบเขตการศึกษา			
	กลุ่มตัวอย่าง	เครื่องมือที่ใช้	การวิเคราะห์	แนวคิด ทฤษฎี
กลุ่มธุรกิจผู้ค้าน้ำมัน กาญจนา พูลทวี (2543)	กลุ่มธุรกิจผู้ค้าน้ำมัน 13 บริษัท	แบบสอบถาม แบบปลายเปิด Rating Scale	หาอัตราส่วนร้อยละ ค่าเฉลี่ย และ วัตการ กระจายข้อมูลด้วยส่วน เบี่ยงเบนมาตรฐาน	- กระบวนการ ตรวจสอบภายใน - วัตถุประสงค์การ ควบคุมภายใน
มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ ธนิญญาพร จันทรินทร์ (2547)	ผู้ตรวจสอบภายใน มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ จำนวน 13 คนและผู้ ตรวจสอบสำนักงานการ ตรวจแผ่นดิน 255 คน	แบบสอบถาม ชนิดมาตรวัดแบบ Likert's Scale	หาค่าร้อยละ ค่าเฉลี่ยเลขคณิต ค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน และค่า t-test	- ระเบียบ กระทรวงการคลัง ว่าด้วยการ ตรวจสอบภายใน พ.ศ. 2542 - ระเบียบ คณะกรรมการ ตรวจเงินแผ่นดินว่า ด้วยการกำหนด มาตรฐานควบคุม ภายใน พ.ศ. 2544
ส่วนราชการ มณี หัสชู (2549)	ผู้ตรวจสอบภายในส่วน ราชการที่เป็นข้าราชการ ฝ่ายพลเรือนในส่วนกลาง เฉพาะสังกัดหน่วยงาน กรมหรือเทียบเท่ากรม จำนวน 210 คน	แบบสอบถาม ชนิดมาตรวัดแบบ Likert's Scale	หาค่าร้อยละ ค่าเฉลี่ยเลขคณิต ค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน และค่า t-test และ ค่า F-test	- กระบวนการนำ นโยบายไปปฏิบัติ - แนวคิดการบริหาร ที่เกี่ยวข้องกับการ ตรวจสอบภายใน - ปัจจัยความสำเร็จ ของการตรวจสอบ ภายใน
มหาวิทยาลัยรามคำแหง สุมนา ประสงค์ศักดิ์ (2549)	ข้าราชการ และเจ้าหน้าที่ ของมหาวิทยาลัย รามคำแหง	แบบสอบถาม ชนิดมาตรวัดแบบ Likert's Scale	หาค่าร้อยละ ค่าเฉลี่ย เลขคณิต ค่าส่วน เบี่ยงเบนมาตรฐาน และทำการวิเคราะห์ ความแปรปรวนด้วย ANOVA	- ระเบียบ กระทรวงการคลัง ว่าด้วยการ ตรวจสอบภายใน พ.ศ. 2542

จากการสรุปผลการทบทวนวรรณกรรมข้างต้น ทุกงานวิจัยใช้เครื่องมือในการศึกษาค้นคว้าโดยใช้แบบสอบถาม มีทั้งแบบปลายปิดและปลายเปิด โดยใช้แนวคิดและทฤษฎีเกี่ยวกับกระบวนการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในและระเบียบกระทรวงการคลังว่าด้วยการตรวจสอบภายในมาใช้ในการศึกษา เนื่องจากผู้ศึกษาต้องการศึกษาปัญหาการตรวจสอบภายในขององค์การมหาชนของรัฐ ซึ่งองค์การมหาชนยังไม่ได้มีการจัดทำระเบียบและมาตรฐานการตรวจสอบภายในขององค์การมหาชนเป็นการเฉพาะ ดังนั้นแนวคิดและทฤษฎีที่จะนำมาใช้ในการศึกษาค้นคว้าอิสระนี้ จึงได้นำระเบียบของกระทรวงการคลังที่ออกโดยกรมบัญชีกลางในส่วนที่เกี่ยวกับกระบวนการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในมาประกอบการศึกษา เพราะกรมบัญชีกลางเป็นหน่วยงานกลางที่ทำหน้าที่กำกับดูแลงานตรวจสอบภายในของส่วนราชการในการกำหนดมาตรฐานการตรวจสอบภายในและจริยธรรมของผู้ตรวจสอบภายในของส่วนราชการ เพื่อให้ผู้ตรวจสอบภายในมีการปฏิบัติงานที่เหมาะสมและมีความเป็นสากล ในอันที่จะช่วยให้งานตรวจสอบภายในสามารถสร้างมูลค่าเพิ่มให้กับองค์กร เป็นการผลักดันและส่งเสริมให้ผู้ตรวจสอบภายในมีวิธีการและกระบวนการปฏิบัติงานที่เหมาะสมเป็นไปตามกรอบมาตรฐานฯ อีกทั้งองค์การมหาชนเป็นหน่วยงานที่อยู่ภายใต้กำกับของรัฐ และได้รับงบประมาณเงินอุดหนุนจากรัฐในการบริหารงาน ดังนั้นจึงได้นำมาตรฐานการตรวจสอบภายในภายใต้กรมบัญชีกลางมาใช้ในการศึกษาค้นคว้าอิสระนี้