

ผลกระทบของกลยุทธ์การตรวจสอบภายในสมัยใหม่ที่มีต่อความสำเร็จของการตรวจสอบภายในขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในเขตภาคตะวันออกเฉียงเหนือ

The Impact of Modern Internal Audit Strategy and Internal Audit Success of Local Governments in the Northeast Thailand

ชนปกรณ หัตถศิลป์¹, กัญญาณัฐ รัตนประภาธรรม², จิราพรณ ช่อรักษ์³

Thanapakron Huttasil¹, Kanyanat Rattanaphaptham², Jirapun Chorruk Anne Jackson³

บทคัดย่อ

การวิจัยครั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อทดสอบผลกระทบของกลยุทธ์การตรวจสอบภายในสมัยใหม่ที่มีต่อความสำเร็จของการตรวจสอบภายในขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในเขตภาคตะวันออกเฉียงเหนือ กลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการวิจัย ได้แก่ ผู้บริหารหน่วยตรวจสอบภายในองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น จำนวน 400 คน ซึ่งได้มาจากการสุ่มแบบชั้นภูมิ โดยใช้แบบสอบถามเป็นเครื่องมือในการเก็บรวบรวมข้อมูลและมีผู้ตอบแบบสอบถาม จำนวน 145 ฉบับ คิดเป็น ร้อยละ 36.25 ของกลุ่มตัวอย่าง สถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูล ได้แก่ F-test การวิเคราะห์การถดถอยอย่างง่าย การวิเคราะห์สหสัมพันธ์แบบพหุคูณและการวิเคราะห์การถดถอยแบบพหุคูณ ผลการวิจัยพบว่า 1) กลยุทธ์การตรวจสอบภายในสมัยใหม่ ด้านการตรวจสอบแบบมีส่วนร่วมและการประเมินผลตนเองมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับความสำเร็จของการตรวจสอบภายในโดยรวม ด้านการบรรลุเป้าหมายความสำเร็จ ด้านการจัดหาและใช้ปัจจัยทรัพยากร ด้านกระบวนการปฏิบัติงาน และด้านความพึงพอใจทุกฝ่าย และ 2) กลยุทธ์การตรวจสอบภายในสมัยใหม่ ด้านการตรวจสอบในเชิงรุกแบบก้าวหน้าและสร้างสรรค์ มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับความสำเร็จของการตรวจสอบภายในโดยรวม ด้านการบรรลุเป้าหมายความสำเร็จ ด้านการจัดหาและใช้ปัจจัยทรัพยากร ด้านกระบวนการปฏิบัติงาน และด้านความพึงพอใจทุกฝ่าย ดังนั้น ผู้บริหารหน่วยตรวจสอบภายในองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นควรให้ความสำคัญกับการตรวจสอบแบบมีส่วนร่วม การประเมินผลตนเอง และการตรวจสอบในเชิงรุกแบบก้าวหน้าและสร้างสรรค์ เพราะเป็นกลยุทธ์สำคัญที่จะช่วยให้การตรวจสอบภายในเกิดความสำเร็จ ทั้งในเรื่องการบรรลุวัตถุประสงค์ การจัดสรรทรัพยากรที่มีอย่างจำกัดให้เกิดประโยชน์

¹ นิสิตระดับปริญญาโท หลักสูตรเศรษฐศาสตรมหาบัณฑิต คณะการบัญชีและการจัดการ มหาวิทยาลัยมหาสารคาม

^{2,3} อาจารย์ คณะการบัญชีและการจัดการ มหาวิทยาลัยมหาสารคาม

¹ Master's Student of Accounting Program, Mahasarakham Business School, Mahasarakham University

^{2,3} Lecturer, Mahasarakham Business School, Mahasarakham University

สูงสุด การพัฒนากระบวนการปฏิบัติงานให้มีความสอดคล้องกับพันธกิจ เป้าหมายของทั้งผู้บริหารและองค์กร ตลอดจนสามารถสร้างความพึงพอใจให้กับทุกฝ่ายทำให้เกิดความร่วมมือ ในการปฏิบัติงาน ส่งผลให้การดำเนินงานมีประสิทธิภาพและเกิดประสิทธิผลสูงสุด

คำสำคัญ: กลยุทธ์การตรวจสอบภายในสมัยใหม่, ความสำเร็จของการตรวจสอบภายใน, องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในเขตภาคตะวันออกเฉียงเหนือ

Abstract

The purpose of this research was to study the impact of modern internal audit strategy and internal audit success of local governments in the northeast provinces of thailand. The sample group for this research consisted of 400 administrators of internal audits of local governments by using random selection at the primary level. Questionnaires were used as a tool to collect data. There were 145 questionnaires which were answered completely at the rate of 36.25 percent of the sample group. Statistics employed for analyses of data included F-test, simple regression analysis, multiple correlation analysis, and multiple regression analysis. The findings revealed that (1) Modern internal audit strategy of participative audit and control self assessment positively affected and related to success of internal audit in general : namely, goal accomplishment, system resource, internal process and operation, participant satisfaction. (2) Modern internal audit strategy of proactive and constructive positively affected and related to success of internal audit in general : such as, goal accomplishment, system resource, internal process and operation, and participant satisfaction.

Therefore, administrators of internal audits of local governments in the northeast should focus on participative audit and control self assessment, and proactive and constructive. This is an important strategy to make an internal audit successful through both goal accomplishment and system resource. Operational process development has to relate to responsibility and objectives of both administrators and organizations. Furthermore, participant satisfaction leads work cooperation that increases job performance for maximum effectiveness.

Keywords: Modern Internal Audit Strategy, Success of Internal Audit, Local Governments in the Northeast

บทนำ

การปฏิรูประบบราชการไทยขนานใหญ่เกิดขึ้นเมื่อปี พ.ศ. 2545 โดยเริ่มต้นจากการปรับเปลี่ยนกระบวนการบริหารงานภาครัฐ และการปรับปรุงโครงสร้างส่วนราชการตามกฎหมายว่าด้วยระเบียบบริหารราชการแผ่นดินและกฎหมายว่าด้วยการปรับปรุงกระทรวง ทบวง กรม ซึ่งมีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 3 ตุลาคม พ.ศ. 2545 เป็นต้นมา โดยนำหลักการบริหารกิจการบ้านเมืองที่ดีหรือธรรมาภิบาล (Good Governance) และการบริหารงานภาครัฐแนวใหม่ (New Public Management) เข้ามาประยุกต์ใช้ (สำนักงานคณะกรรมการพัฒนาระบบราชการ, 2551: เว็บไซต์) ซึ่งหลักการดังกล่าวมุ่งเน้นที่ผลสัมฤทธิ์ของงาน ความมีประสิทธิภาพ ประสิทธิภาพ และความประหยัดของการดำเนินงาน รวมถึงการให้ความสำคัญกับการตรวจสอบและการควบคุมภายใน เพื่อลดการทุจริตคอร์รัปชันได้ส่งผลให้การตรวจสอบภายในต้องปรับตัวเองเพื่อให้สามารถรองรับต่อการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวในฐานะที่เป็นเครื่องมือหรือผู้ช่วยของผู้บริหารในการติดตาม และประเมินการปฏิบัติงานของส่วนงานต่าง ๆ ในหน่วยงาน รวมถึงเสนอแนะแนวทางหรือมาตรการที่จะทำให้ผลการดำเนินงานของแต่ละหน่วยงานสามารถบรรลุผลตามวัตถุประสงค์ขององค์กรได้อย่างมีประสิทธิภาพ และเป็นไปตามเป้าหมายที่องค์กรกำหนด (สำนักบัญชีและตรวจสอบภายใน กลุ่มพัฒนาระบบตรวจสอบภายในกระทรวงการคลัง, 2545: เว็บไซต์)

กลยุทธ์การตรวจสอบภายในสมัยใหม่ (Modern Internal Audit Strategy) เป็นปัจจัยหนึ่งที่จะช่วยให้งานตรวจสอบภายในมีประสิทธิภาพ ประสิทธิภาพ และบรรลุตามวัตถุประสงค์ขององค์กร เพราะการตรวจสอบภายในสมัยใหม่เป็นงานบริหารที่ให้หลักประกันที่มีความเที่ยงธรรม และคำปรึกษาที่มากด้วยคุณค่าแก่ส่วนราชการ ด้วยการประเมินและปรับปรุงประสิทธิภาพกระบวนการ

บริหารความเสี่ยง การควบคุมและการกำกับดูแลภายในส่วนราชการอย่างเป็นระบบสามารถสื่อให้เห็นความชัดเจนของการปฏิบัติงานด้านการตรวจสอบภายใน (สถาบันเพื่อการบริหารและพัฒนา, 2553: 55) ผู้ตรวจสอบภายในในปัจจุบันจึงไม่ได้เป็นเพียงผู้ตรวจสอบและรายงานอีกต่อไป หากแต่ได้รับการยอมรับเสมือนหุ้นส่วนของผู้บริหาร คลังข้อมูล ที่ปรึกษา นักวิเคราะห์และผู้ประเมิน ความเสี่ยงเพื่อสร้างมูลค่าเพิ่มให้กับองค์กร (ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยและสมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทย, 2548: 5) กลยุทธ์การตรวจสอบภายในสมัยใหม่ ประกอบด้วย 1) การพัฒนางานให้ทันสมัยและตรงกับวัตถุประสงค์ขององค์กร (The Development to Date and Meet the Objectives of the Organization) 2) การตรวจสอบตามผลการประเมินความเสี่ยง (Risk-Based Audit Approach) 3) การตรวจสอบแบบมีส่วนร่วมและการประเมินผลตนเอง (Participative Audit and Control Self Assessment) และ 4) การตรวจสอบในเชิงรุกแบบก้าวหน้าและสร้างสรรค์ (Proactive and Constructive) (อุษณา ภัทรมนตรี, 2550: 1 - 17-18)

ความสำเร็จของการตรวจสอบภายใน (Internal Audit Success) เกิดจากการพัฒนาประสิทธิภาพในการทำงานขององค์กรโดยอาศัยการปรับเปลี่ยนและส่งเสริมการพัฒนาจากความรู้ ความคิด หลักการ และแนวปฏิบัติ เป็นปัจจัยส่งเสริมการพัฒนาประสิทธิภาพของบุคคลในการทำงาน เมื่อนำส่วนประกอบต่าง ๆ มาสรุปเป็นภาพรวมจะช่วยเพิ่มความรู้ความสามารถในการวางแผนดำเนินการ ทั้งระดับองค์กร และระดับบุคคลให้นำไปสู่การปฏิบัติชัดเจนยิ่งขึ้น ซึ่งองค์กรจะมีประสิทธิภาพมากขึ้นเพียงใด ขึ้นอยู่กับประสิทธิภาพของทรัพยากรคนและองค์กรที่จะต้องดำเนินควบคู่ไปพร้อมกัน (สมใจ ลักษณะ, 2546: 221) ซึ่งการวัดผลการปฏิบัติงานของ

องค์กรจะมีส่วนช่วยในการควบคุมการทำงานของพนักงานได้เป็นอย่างดี โดยไม่จำเป็นที่จะต้องมีการควบคุมทางกายภาพที่เข้มงวดรัดกุมและสิ้นเปลืองทรัพยากร ทำให้พนักงานทุกคน ทราบและเข้าใจในเรื่องกลยุทธ์ขององค์กร เนื่องจากสิ่งที่จะถูกวัดเป็นสิ่งที่จะต้องให้ความสำคัญ ซึ่งจะช่วยให้การปฏิบัติงานขององค์กรมุ่งไปในทิศทางเดียวกันกับกลยุทธ์ขององค์กร (นภดล ร่มโพธิ์. 2554: 5) ซึ่งความสำเร็จของการตรวจสอบภายในประกอบด้วย 1) การบรรลุเป้าหมายความสำเร็จ (Goal Accomplishment) 2) การจัดหาและใช้ปัจจัยทรัพยากร (System Resource) 3) กระบวนการปฏิบัติงาน (Internal Process and Operation) และ 4) ความพึงพอใจในทุกฝ่าย (Participant Satisfaction) (สมใจ ลักษณะ. 2546: 237)

องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น (Local Government) ตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2540 ได้ให้ความสำคัญกับการกระจายอำนาจการปกครองไปสู่ท้องถิ่น โดยได้กำหนดไว้ในหมวด 5 แนวนโยบายพื้นฐานแห่งรัฐ มาตรา 78 กำหนดให้รัฐต้องกระจายอำนาจให้ท้องถิ่นของตนเอง และตัดสินใจในกิจการของท้องถิ่นได้เอง พัฒนาเศรษฐกิจท้องถิ่นและระบบสาธารณูปโภคและสาธารณูปการ ตลอดจนโครงสร้างพื้นฐานสารสนเทศในท้องถิ่นให้ทั่วถึงและเท่าเทียมกันทั่วประเทศ รวมทั้งพัฒนาจังหวัดที่มีความพร้อมให้เป็นองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นขนาดใหญ่ โดยคำนึงถึงเจตนาธรรมของประชาชนในจังหวัดนั้น (นันทวัฒน์ บรมนันท์. 2549: 302) โดยมีลักษณะที่สำคัญคือมีการจัดตั้งองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเป็นนิติบุคคลแยกอิสระออกจากการบริหารราชการส่วนกลางทำให้มีสิทธิและอำนาจในการทำนิติกรรมและสัญญาต่าง ๆ ตลอดจน เป็นเจ้าของหรือถือครองกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินต่าง ๆ เพื่อประโยชน์ต่อการดำเนินงานขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นและประชาชนในท้องถิ่น โดยมีเจ้าหน้าที่ ทรัพย์สินงบประมาณและรายได้เป็นของท้องถิ่นเอง มีการ

เลือกตั้งสภาท้องถิ่นและผู้บริหารท้องถิ่นทั้งหมดหรือบางส่วน เพื่อให้ประชาชนมีส่วนร่วมในการปกครองตนเอง จึงทำให้เป็นแนวทางที่ทำให้ประชาชนในท้องถิ่นได้คิดริเริ่มและหาวิธีการในการแก้ไขปัญหาและพัฒนาท้องถิ่นโดยประชาชนที่ดำเนินชีวิตอยู่ภายในท้องถิ่นเอง ดังนั้นจึงถือได้ว่าการปกครองท้องถิ่นมีส่วนอย่างสำคัญยิ่งต่อการศึกษา เรียนรู้ การเมืองการปกครองในระบบประชาธิปไตยและทำให้การเมืองการปกครองในระบบประชาธิปไตยมีความสัมพันธ์ อย่างใกล้ชิดกับวิถีชีวิตของประชาชนอย่างแท้จริง (บุญศรี ยี่หะมะ. 2551: 24) การบริหารราชการส่วนท้องถิ่นในภาคตะวันออกเฉียงเหนือมี 3 รูปแบบ (1) องค์การบริหารส่วนจังหวัด (2) เทศบาล (3) องค์การบริหารส่วนตำบล

จากเหตุผลที่กล่าวมาแล้วข้างต้น ผู้วิจัยจึงสนใจศึกษาวิจัยผลกระทบของกลยุทธ์การตรวจสอบภายในขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในเขตภาคตะวันออกเฉียงเหนือ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อทดสอบว่ากลยุทธ์การตรวจสอบภายในสมัยใหม่มีผลกระทบต่อความสำเร็จของการตรวจสอบภายในหรือไม่ อย่างไร ซึ่งทำการเก็บรวบรวมข้อมูลจากผู้บริหารหน่วยตรวจสอบภายในขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในเขตภาคตะวันออกเฉียงเหนือ ผลลัพธ์ที่ได้จากการวิจัยสามารถเสริมสร้างความเข้าใจของผู้บริหารและองค์กรให้ตระหนักถึงความสำคัญของการตรวจสอบภายในและการพัฒนางาน ตลอดจนการปรับปรุงกฎบัตร ระเบียบ คำสั่ง ข้อบังคับ ให้มีความทันสมัยและสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ขององค์กร รวมถึงการนำกลยุทธ์การตรวจสอบภายในสมัยใหม่เข้ามาใช้ร่วมกับการตรวจสอบภายใน เพื่อให้การตรวจสอบภายในมีประสิทธิภาพและเกิดประสิทธิผลมากยิ่งขึ้น และสามารถ นำข้อเสนอแนะไปประยุกต์ใช้กับหน่วยงานภาครัฐอื่น ๆ หรือภาคเอกชนที่มีความสนใจที่จะศึกษาและนำไปพัฒนาต่อไป

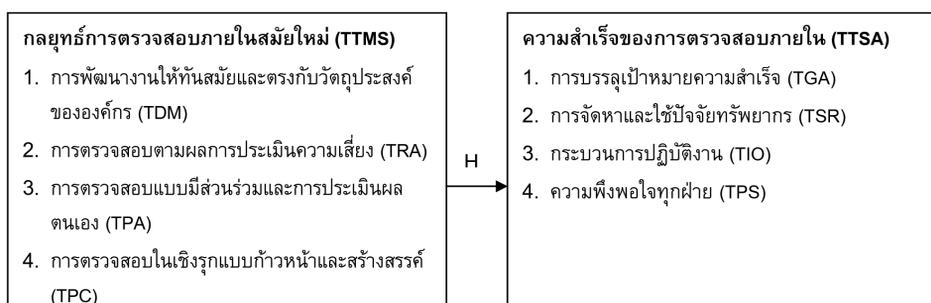
เอกสารงานวิจัยที่เกี่ยวข้องและ สมมุติฐานการวิจัย

ในการวิจัยครั้งนี้ กลยุทธ์การตรวจสอบภายในสมัยใหม่ได้ถูกกำหนดให้เป็นตัวแปรอิสระ

และมีความสัมพันธ์กับความสำเร็จของการตรวจสอบภายในขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในเขตภาคตะวันออกเฉียงเหนือ จากวัตถุประสงค์ข้างต้นสามารถสรุปกรอบแนวคิดในการวิจัย ได้ดังนี้

รูปภาพประกอบ 1

โมเดลของกลยุทธ์การตรวจสอบภายในสมัยใหม่และความสำเร็จของการตรวจสอบภายใน



กลยุทธ์การตรวจสอบภายในสมัยใหม่ (Modern Internal Audit Strategy)

กลยุทธ์การตรวจสอบภายในสมัยใหม่เป็นปัจจัยที่จะช่วยให้งานตรวจสอบภายในมีประสิทธิภาพ ประสิทธิภาพ และบรรลุตามวัตถุประสงค์ขององค์กร เพราะการตรวจสอบภายในสมัยใหม่นั้น เป็นงานบริหารที่ให้หลักประกันที่มีความเที่ยงธรรม และคำปรึกษาที่มากด้วยคุณค่าแก่ส่วนราชการ ด้วยการประเมินและปรับปรุงประสิทธิภาพของกระบวนการบริหาร ความเสี่ยง การควบคุมและการกำกับดูแลภายในส่วนราชการอย่างเป็นระบบ และเพื่อเป็นการสื่อให้เห็นถึงความชัดเจนของการปฏิบัติงาน ด้านการตรวจสอบภายใน (สถาบันเพื่อการบริหารและพัฒนา. 2553: 55) ซึ่งประกอบด้วย

1. การพัฒนางานให้ทันสมัยและตรงกับวัตถุประสงค์ขององค์กร (The Development to Date and Meet the Objectives of the Organization: (TDM)) หมายถึง การให้สารสนเทศ

ต่อคณะกรรมการองค์กร คณะกรรมการตรวจสอบฝ่ายบริหารและผู้บริหาร การตรวจสอบแบบนี้กล่าวกันว่าผู้ตรวจสอบต้องคิดเยี่ยงผู้บริหาร และควรเสนอรายงานในเรื่องที่เป็นสาระสำคัญในการบริหารปรับปรุงงาน ไม่ใช่รายงานการผิดระเบียบในเรื่องเล็ก ๆ น้อย ๆ หรือรายงานความผิดพลาดด้านการเงินการบัญชี

2. การตรวจสอบตามผลการประเมินความเสี่ยง (Risk-Based Audit Approach: (TRA)) หมายถึง ผู้ตรวจสอบภายในต้องเข้าใจกระบวนการบริหารความเสี่ยงอย่างเพียงพอ เพื่อเลือกกิจกรรมการตรวจสอบที่มีระดับความเสี่ยงสูงการวางแผนและกำหนดเทคนิคการตรวจสอบที่จะลดความเสี่ยงในด้านกรตรวจสอบให้น้อยที่สุด รวมทั้งการสนับสนุนส่งเสริมกระบวนการบริหารความเสี่ยงขององค์กรให้มีประสิทธิภาพ

3. การตรวจสอบแบบมีส่วนร่วมและการประเมินผลตนเอง (Participative Audit and Control Self Assessment: (TPA)) หมายถึง การตรวจสอบโดยมีการประชุมประสานงานร่วมกัน

ระหว่างผู้บริหารผู้ปฏิบัติงาน และผู้ตรวจสอบทั้งในการวางแผนการแก้ไขปัญหาขององค์กรร่วมกัน และเป็นการตรวจสอบเพื่อให้เกิดความเข้าใจและยอมรับผลการตรวจสอบ ซึ่งเป็นประโยชน์ในการแก้ไขและบริหารงานรวมทั้งใช้แนววิธีการปฏิบัติที่ดีที่สุด เพื่อเสนอแนะกิจกรรมที่เพิ่มคุณค่าให้กับองค์กร

4. การตรวจสอบในเชิงรุกแบบก้าวหน้าและสร้างสรรค์ (Proactive and Constructive: (TPC)) หมายถึง การทำหน้าที่ในการส่งเสริมหรือกระตุ้นให้เกิดสิ่งที่ดี รวมทั้งการป้องกันไม่ให้เกิดปัญหาไม่ใช้การแก้ไขปัญหาในภายหลัง

ความสำเร็จของการตรวจสอบภายใน (Internal Audit Success)

ความสำเร็จของการตรวจสอบภายในเกิดจาก การพัฒนาประสิทธิภาพในการทำงานขององค์กร โดยอาศัยการปรับเปลี่ยนและส่งเสริมการพัฒนาจากความรู้ ความคิด หลักการ และแนวปฏิบัติตั้งแต่ต้น แสดงให้เห็นภาพส่วนประกอบต่าง ๆ ของปัจจัยที่ส่งเสริมการพัฒนาประสิทธิภาพของบุคคลในการทำงาน เมื่อนำส่วนประกอบต่าง ๆ มาสร้างภาพรวมเป็นการสรุปจะช่วยเพิ่มความรู้อุณหภูมิในการวางแผนดำเนินการทั้งระดับองค์กร และระดับบุคคลให้นำไปสู่การปฏิบัติชัดเจนยิ่งขึ้น ซึ่งองค์กรจะมีประสิทธิภาพมากขึ้นเพียงใดจะขึ้นอยู่กับประสิทธิภาพของคนและองค์กร นั่นคือในองค์กรนั้นจะต้องพัฒนาประสิทธิภาพในการทำงานของคนและองค์กรจะต้องดำเนินไปพร้อมกัน (สมใจ ลักษณะ. 2546: 221) โดยใช้การวัดและประเมินผลความสำเร็จ ดังนี้

1. บรรลุเป้าหมายความสำเร็จ (Goal Accomplishment: (TGA)) หมายถึง การปฏิบัติงานได้ตามวัตถุประสงค์ เป้าหมาย ขององค์กรได้อย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล การประเมินผลการปฏิบัติงานเปรียบเทียบกับเป้าหมายที่องค์กร

ได้กำหนดหรือนโยบายที่ผู้บริหารองค์กรคาดหวังไว้ โดยการเปรียบเทียบที่เกิดขึ้นนั้นการปฏิบัติงานต้องมีผลการปฏิบัติงานที่ดีกว่าเป้าหมายที่องค์กรได้คาดหวังไว้

2. การสรรหาและใช้ปัจจัยทรัพยากร (System Resource: (TSR)) หมายถึง การบริหารจัดการการวิเคราะห์และคัดเลือกทรัพยากรภายในองค์กรที่มีอย่างจำกัด เพื่อนำทรัพยากรไปใช้กับกิจกรรมการตรวจสอบภายในซึ่งจะต้องสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ขององค์กรได้อย่างเหมาะสม ซึ่งจะทำให้กระบวนการปฏิบัติงานเกิดประสิทธิภาพและเกิดประโยชน์สูงสุด

3. กระบวนการปฏิบัติงาน (Internal Process and Operation: (TIO)) หมายถึง การให้ความสำคัญกับกระบวนการปฏิบัติงานภายในองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ซึ่งจะไปตามบทบาทของหน่วยตรวจสอบภายในว่ามีประสิทธิภาพของการปฏิบัติงานได้ตามมาตรฐานโดยใช้เวลาน้อย ต้นทุนน้อย มีการใช้นวัตกรรมและเทคโนโลยีช่วยปฏิบัติงาน

4. ความพึงพอใจทุกฝ่าย (Participant Satisfaction: (TPS)) หมายถึง การได้รับการยอมรับจากผู้บริหาร ผู้ปฏิบัติงานตลอดจนมีกระบวนการปฏิบัติงานที่ทำให้เกิดความสัมพันธ์ ความเข้าใจที่ระหว่างทีม หรือกลุ่มการทำงาน และมีความเข้าใจบทบาทหน้าที่ของแต่ละกลุ่มงานที่เกี่ยวข้องรวมถึงการมีทัศนคติที่ดีของแต่ละฝ่าย

สมมุติฐานการวิจัย: กลยุทธ์การตรวจสอบภายในสมัยใหม่มีผลกระทบเชิงบวกต่อความสำเร็จของการตรวจสอบภายใน

วิธีดำเนินงานวิจัย

1. กระบวนการและวิธีการเลือกกลุ่มตัวอย่าง

กระบวนการเลือกกลุ่มตัวอย่างสำหรับการวิจัยนี้ประชากร (Population) ที่ใช้ในการวิจัย

ได้แก่ ผู้บริหารหน่วยตรวจสอบภายในองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น จำนวน 3,032 คน (ข้อมูล ณ วันที่ 3 ธันวาคม 2554 กรมส่งเสริม การปกครอง ส่วนท้องถิ่น: เว็บไซต์) กลุ่มตัวอย่าง (Sample) ที่ใช้ในการวิจัย ได้แก่ ผู้บริหารหน่วยตรวจสอบภายในองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในเขตภาคตะวันออกเฉียงเหนือ จำนวน 400 คน โดยเปิดตาราง Krejcie และ Morgan (บุญชม ศรีสะอาด. 2545: 42-43) และใช้วิธีการสุ่มตัวอย่างแบบชั้นภูมิ (Stratified Random Sampling) 1) จำแนกผู้บริหารหน่วยตรวจสอบภายในขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในเขตภาคตะวันออกเฉียงเหนือตามประเภทขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น 2) กำหนดกลุ่มตัวอย่างผู้บริหารหน่วยตรวจสอบภายในขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในเขตภาคตะวันออกเฉียงเหนือตามสัดส่วน 3) ทำการสุ่มตัวอย่างตามข้อ 2) โดยใช้คอมพิวเตอร์ ผู้วิจัยส่งแบบสอบถามจำนวน 400 ชุด ปรากฏว่ามีแบบสอบถามที่มีความสมบูรณ์ทั้งสิ้น 145 ชุด มีอัตราตอบกลับร้อยละ 36.25 ซึ่งสอดคล้องกับ Aaker, Kumar และ Day (2001) ได้นำเสนอว่าการส่งแบบสอบถามอย่างน้อยอัตราร้อยละ 20 จึงเป็นที่ยอมรับได้

2. การวัดคุณลักษณะของตัวแปร

กลยุทธ์การตรวจสอบภายในสมัยใหม่เป็น ตัวแปรอิสระ ซึ่งสามารถจำแนกออกได้ 4 ด้าน ดังนี้ 1) ด้านการพัฒนางานให้ทันสมัยและตรงกับวัตถุประสงค์ขององค์กร ประกอบด้วย 5 คำถาม โดยครอบคลุมเกี่ยวกับการให้สารสนเทศต่อคณะกรรมการองค์กร คณะกรรมการตรวจสอบฝ่ายบริหารและผู้บริหาร การเสนอรายงานการตรวจสอบภายใน 2) ด้านการตรวจสอบตามผลการประเมินความเสี่ยง ประกอบด้วย 4 คำถาม โดยครอบคลุมเกี่ยวกับการบริหารความเสี่ยง การสนับสนุนและส่งเสริมกระบวนการบริหารความเสี่ยงขององค์กร 3) ด้านการตรวจสอบแบบมีส่วนร่วมและการประเมินผลตนเอง ประกอบด้วย 5 คำถาม โดยครอบคลุมเกี่ยวกับการมีส่วนร่วมของ

ผู้ปฏิบัติ ผู้บริหารและผู้ตรวจสอบภายในในการปฏิบัติงาน 4) ด้านการตรวจสอบในเชิงรุกแบบก้าวหน้าและสร้างสรรค์ ประกอบด้วย 7 คำถาม โดยครอบคลุมเกี่ยวกับการกระตุ้นให้เกิดสิ่งที่ดี รวมถึงการป้องกันปัญหาที่อาจเกิดขึ้น

ความสำเร็จของการตรวจสอบภายในเป็นตัวแปรตาม ประกอบด้วย 4 ด้าน ดังนี้ 1) ด้านบรรลุเป้าหมายความสำเร็จ ประกอบด้วย 5 คำถาม โดยครอบคลุมเกี่ยวกับการปฏิบัติงานได้ตามวัตถุประสงค์ได้อย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล 2) ด้านการสรรหาและใช้ปัจจัยทรัพยากร ประกอบด้วย 4 คำถาม โดยครอบคลุมเกี่ยวกับการจัดสรรทรัพยากรขององค์กรที่มีอย่างจำกัด เพื่อนำไปใช้ให้เกิดประโยชน์สูงสุด 3) ด้านกระบวนการปฏิบัติงานประกอบด้วย 5 คำถาม โดยครอบคลุมเกี่ยวกับประสิทธิภาพของกระบวนการปฏิบัติงานการใช้นวัตกรรมและเทคโนโลยี 4) ด้านความพึงพอใจทุกฝ่าย ประกอบด้วย 4 คำถาม โดยครอบคลุมเกี่ยวกับการได้รับการยอมรับจากผู้ปฏิบัติและผู้บริหาร

3. ความเชื่อมั่นและความเที่ยงตรงของเครื่องมือ

ผู้วิจัยได้ทดสอบความเชื่อมั่น (Reliability) และความเที่ยงตรง (Validity) โดยการหาค่าอำนาจจำแนกเป็นรายข้อ (Discriminant Power) โดยใช้เทคนิค Item-total Correlation ซึ่งกลยุทธ์การตรวจสอบภายในสมัยใหม่มีค่าอำนาจจำแนก (r) อยู่ระหว่าง 0.786 – 0.893 ความสำเร็จของการตรวจสอบภายใน มีค่าอำนาจจำแนก (r) อยู่ระหว่าง 0.823 – 0.886 ซึ่งสอดคล้องกับ Nunnally (1978) ได้เสนอว่าค่าความเชื่อมั่นของเครื่องมือ เกินกว่า 0.40 เป็นค่าที่ยอมรับได้และค่าความเชื่อมั่นของเครื่องมือ (Reliability) โดยใช้ค่าสัมประสิทธิ์แอลฟา (Alpha Coefficient) ตามวิธีของครอนบาค (Cronbach) ซึ่งกลยุทธ์การตรวจสอบภายในสมัยใหม่ มีค่าสัมประสิทธิ์แอลฟาอยู่ระหว่าง 0.837 – 0.904 ส่วนความสำเร็จของการตรวจสอบภายใน มีค่า

สัมประสิทธิ์แอลฟา อยู่ระหว่าง 0.865 – 0.903 ซึ่งสอดคล้องกับ Lovett (2002) ได้เสนอว่า ค่าความเชื่อมั่นของเครื่องมือเกินกว่า 0.50 เป็นค่าที่ยอมรับได้

4. สถิติที่ใช้ในการวิจัย

ในการวิจัยครั้งนี้ ผู้วิจัยได้ใช้การวิเคราะห์สหสัมพันธ์แบบพหุคูณ และการวิเคราะห์ความถดถอยแบบพหุคูณทดสอบผลกระทบของกลยุทธ์การตรวจสอบภายในสมัยใหม่ที่มีต่อความสำเร็จของการตรวจสอบภายในขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในเขตภาคตะวันออกเฉียงเหนือ ซึ่งเขียนเป็นสมการ ดังนี้

$$\text{internal audit success} = \beta_0 + \beta_1 \text{TDM} + \beta_2 \text{TRA} + \beta_3 \text{TPA} + \beta_4 \text{TPC} + \varepsilon$$

TDM แทน กลยุทธ์การตรวจสอบภายในสมัยใหม่ ด้านการพัฒนางานให้ทันสมัยและตรงกับวัตถุประสงค์ขององค์กร

TRA แทน กลยุทธ์การตรวจสอบภายในสมัยใหม่ ด้านการตรวจสอบตามผลการประเมินความเสี่ยง

TPA แทน กลยุทธ์การตรวจสอบภายในสมัยใหม่ ด้านการตรวจสอบแบบมีส่วนร่วมและการประเมินผลตนเอง

TPC แทน กลยุทธ์การตรวจสอบภายในสมัยใหม่ ด้านการตรวจสอบในเชิงรุกแบบก้าวหน้าและสร้างสรรค์

ผลลัพธ์การวิจัยและการอภิปรายผล

ตาราง 1 การวิเคราะห์สหสัมพันธ์ของกลยุทธ์การตรวจสอบภายในสมัยใหม่กับความสำเร็จของการตรวจสอบภายในโดยรวมของผู้บริหารหน่วยตรวจสอบภายในขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น

ตัวแปร	TTSA	TDM	TRA	TPA	TPC	VIF
\bar{X}	3.71	3.87	3.77	3.70	3.78	
S.D.	0.55	0.63	0.65	0.73	0.65	
TTSA	-	0.606*	0.631*	0.652*	0.712*	
TDM		-	0.689*	0.638*	0.680*	2.249
TRA			-	0.630*	0.751*	2.653
TPA				-	0.781*	2.711
TPC					-	3.679

* มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตาราง 1 พบว่า ตัวแปรอิสระแต่ละด้านมีความสัมพันธ์กันซึ่งอาจเกิดเป็นปัญหา Multicollinearity ดังนั้น ผู้วิจัยจึงทำการทดสอบ Multicollinearity โดยใช้ค่า VIF ปรากฏว่าค่า VIF ของตัวแปรอิสระกลยุทธ์การตรวจสอบภายในสมัย

ใหม่ มีค่าตั้งแต่ 2.249 – 3.6796 ซึ่งมีค่าน้อยกว่า 10 แสดงว่าตัวแปรอิสระมีความสัมพันธ์กันในระดับที่ไม่ก่อให้เกิดปัญหา Multicollinearity (Black, 2006: 585)

ตาราง 2 การทดสอบความสัมพันธ์ของสัมประสิทธิ์การถดถอยกับความสำเร็จของการตรวจสอบภายใน โดยรวมของผู้บริหารหน่วยตรวจสอบภายในขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น

กลยุทธ์การตรวจสอบภายในสมัยใหม่	ความสำเร็จของการตรวจสอบภายในโดยรวม		t	p-value
	สัมประสิทธิ์ถดถอย	ความคลาดเคลื่อนมาตรฐาน		
ค่าคงที่ (a)	1.123	0.206	5.460	0.000*
ด้านการพัฒนางานให้ทันสมัยและตรงกับวัตถุประสงค์ขององค์กร (TDM)	0.123	0.073	1.693	0.093
ด้านการตรวจสอบตามผลการประเมินความเสี่ยง (TRA)	0.120	0.077	1.560	0.121
ด้านการตรวจสอบแบบมีส่วนร่วมและการประเมินตนเอง (TPA)	0.142	0.069	2.062	0.041*
ด้านการตรวจสอบในเชิงรุกแบบก้าวหน้าและสร้างสรรค์ (TPC)	0.301	0.091	3.311	0.001*

F = 43.838 P = 0.000 Adj R² = 0.543

* มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตาราง 2 พบว่า กลยุทธ์การตรวจสอบภายในสมัยใหม่ ด้านการตรวจสอบแบบมีส่วนร่วมและการประเมินผลตนเอง และด้านการตรวจสอบในเชิงรุกแบบก้าวหน้าและสร้างสรรค์ มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกต่อความสำเร็จของการตรวจสอบภายในโดยรวม เนื่องจากการมุ่งเน้นที่จะพัฒนาวิธีการตรวจสอบภายใน โดยการปรับเปลี่ยนบทบาทจากผู้ตรวจสอบภายในเดิมที่เป็นเพียงผู้ตรวจสอบความถูกต้องของตัวเลข การปฏิบัติงานพนักงานแล้วเสนอรายงานต่อผู้บริหาร ปัจจุบันได้เปลี่ยนเป็นผู้ให้คำปรึกษา คำแนะนำ อย่างเที่ยงธรรมด้วยธรรมาภิบาลที่ดี และสามารถแก้ไขปัญหาเฉพาะหน้าให้กับผู้ปฏิบัติได้อย่างรวดเร็ว ถูกต้อง ตลอดจนเป็นผู้ที่มีส่วนในการสร้างบรรยากาศในการทำงานที่ดี ซึ่งก่อให้เกิดความร่วมมือในการแก้ไข ปรับปรุง

กระบวนการในการปฏิบัติงาน ตลอดจนให้ความสำคัญกับการมีส่วนร่วม โดยจัดให้มีการประชุมประสานงานระหว่าง ผู้บริหาร ผู้ปฏิบัติ และผู้ตรวจสอบภายในทั้งก่อนและหลังการตรวจสอบ เพื่อแลกเปลี่ยนความคิดเห็น เสนอแนะแนวทางในการป้องกัน การแก้ไขปัญหา รวมถึงการประเมินการทำงานของผู้ปฏิบัติและเป็นการทำความเข้าใจต่อผลการประเมินและผลการตรวจสอบภายในของผู้บริหาร ผู้ปฏิบัติ เพื่อให้เกิดความเข้าใจอันดี และยอมรับในผลการตรวจสอบด้วยความเข้าใจทำให้องค์กรมีผลการดำเนินงานที่เป็นไปตามวัตถุประสงค์ มีประสิทธิภาพและประสิทธิผล ซึ่งสอดคล้องกับแนวคิดของ วิเชียร วิทย์อุดม (2554: 4-6) กล่าวไว้ว่า บริษัทที่มีพนักงานที่มีความหลากหลายก็จะเป็นการเพิ่มจำนวนของแนวความคิดของผู้คนที่มีภูมิหลังที่แตกต่างกันและสามารถที่จะนำเอา

ความหลากหลายของประสบการณ์ ทักษะ ความสามารถและข้อมูลที่มีอยู่เพื่อมารับมือกับชิ้นงานที่กำลังกระทำอยู่และยังมีงานวิจัยเกี่ยวกับความหลากหลายซึ่งได้สรุปไว้ว่า กลุ่มที่มีสมาชิกจากภูมิหลังที่มีความหลากหลายมีแนวโน้มที่จะมีความคิดและการแก้ไขปัญหาได้มากกว่ากลุ่มที่มีสมาชิกเหมือน ๆ กัน ความหลากหลายคือแหล่งสำคัญของนวัตกรรมที่ช่วยจุดพลังของความคิดสร้างสรรค์และสามารถที่จะพัฒนาตำแหน่งการแข่งขันของบริษัทในทางการตลาดได้ และการจัดการที่มีประสิทธิภาพในความหลากหลายนั้นยังช่วยเหลือบริษัทให้กลายเป็นบริษัทที่ประสบความสำเร็จอย่างมากในความพยายามทางด้านนวัตกรรมสอดคล้องกับงานวิจัยของชนะทัฬ อินทามระ (2552-2553: บทคัดย่อ) พบว่า ผู้รับตรวจมีความคิดเห็นเกี่ยวกับการเพิ่มประสิทธิภาพการตรวจสอบภายใน เพื่อการบริหารมุ่งเน้นผลสัมฤทธิ์ของกองทัพไทยภาพรวมอยู่ในระดับ พอใจทั้ง 3 ด้าน ประกอบด้วยด้านการให้ความรู้ ให้คำแนะนำ คำปรึกษา ด้านความพึงพอใจและเชื่อมั่นในผลการตรวจสอบภายในที่ได้รับและด้านการประสานงานกับหน่วยรับตรวจ ดังนั้นการพิจารณาปรับปรุงพัฒนางานตรวจสอบภายในให้สามารถตอบสนองต่อความต้องการของผู้รับตรวจ ให้มีความพึงพอใจและเป็นที่ยอมรับ โดยมีข้อเสนอแนะให้ปฏิบัติตามกระบวนการประกันคุณภาพหน่วยงานตรวจสอบภายใน เช่น จัดชุดเคลื่อนที่เพื่อเป็นการให้ความรู้ให้แนะนำ คำปรึกษา หน่วยรับตรวจเกี่ยวกับปัญหาข้อขัดข้องและระเบียบของทางราชการที่สำคัญ ๆ เพื่อการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในเป็นที่ยอมรับและเชื่อถือจากผู้รับตรวจ โดยผู้บริหารและเจ้าหน้าที่ปฏิบัติงานสามารถนำความรู้ คำแนะนำ คำปรึกษาไปใช้ประโยชน์เพื่อการปรับปรุงพัฒนาหน่วยงานให้สอดคล้องกับนโยบายและเป้าหมายของกองทัพไทยและเกี่ยวกับการเพิ่มประสิทธิภาพประสิทธิผลในการบริหารงาน และสอดคล้องกับแนวคิดของอุษณา ภัทรมนตรี (2550: 5 - 31-32)

กล่าวว่า การประเมินตนเองประกอบด้วยความง่ายและความซับซ้อนในเวลาเดียวกัน เป็นความง่ายเพราะประกอบด้วยกลุ่มบุคคลที่มีวัตถุประสงค์ร่วมกัน มาร่วมกันแลกเปลี่ยนประสบการณ์ในการปรับปรุงสิ่งต่าง ๆ แต่ในขณะเดียวกันก็ต้องระวังเกี่ยวกับข้อจำกัดของแต่ละรูปแบบ โดยเฉพาะคนซึ่งเป็นหัวใจของความสำเร็จ ความสำคัญจึงอยู่ที่การจัดบรรยากาศที่ทำให้ทุกคนสามารถแสดงความคิดเห็นอย่างเสรี และมั่นใจว่าได้ครอบคลุมเรื่องสำคัญที่ผู้เกี่ยวข้อง ผู้จัดการประชุมต้องเข้าใจจิตวิทยาของผู้เข้าร่วมประชุม เช่น บางคนอาจชอบในการแสดงความคิดเห็น บางคนอาจอายในการแสดงความคิดเห็นแต่ชอบการเรียนรู้จากการประชุม ดังนั้นการจัดการประชุมปฏิบัติการที่มีประสิทธิผลต้องการความชำนาญและการเตรียมการอย่างสูงและควรระวังเกี่ยวกับ 1. ความไม่พร้อมในการเตรียมการประชุม 2. การไม่มีเวลาในการระดมสมองอย่างเพียงพอ 3. จำนวนคนเข้าประชุมมากเกินไป หรือไม่มีภูมิหลังที่เพียงพอ 4. วัฒนธรรมองค์กรในการเปิดเผยและการยอมรับความคิดเห็นของกลุ่ม โดยเฉพาะประเด็นความอ่อนไหวในเรื่องใกล้กับความต้องการ ความขัดแย้งของผลประโยชน์ระหว่างกลุ่ม ความเชื่อสัจย์ 5. การดำเนินการและการแก้ไขจากสามัญสำนึกและดุลยพินิจมากเกินไป 6. การไม่รักษาข้อตกลงหรือมติจากการประชุม และ 7. การขาดการสนับสนุนจากฝ่ายบริหาร

ข้อเสนอแนะสำหรับการวิจัยในอนาคตและประโยชน์ของการวิจัย

1. ข้อเสนอแนะสำหรับการวิจัยในอนาคต

ควรศึกษากลยุทธ์การตรวจสอบภายในสมัยใหม่และความสำเร็จของการตรวจสอบภายในขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่มีได้อยู่ในเขตภาคตะวันออกเฉียงเหนือ หน่วยงานราชการหรือภาคเอกชน ตลอดจนจนตัวแปรแทรกอื่นที่ส่งผล

กระทบต่อกลยุทธ์การตรวจสอบภายในสมัยใหม่ และความสำเร็จของการตรวจสอบภายใน เช่น อายุ เพศ ระดับการศึกษา การสนับสนุนของ คณะกรรมการและฝ่ายบริหารระดับสูง วัฒนธรรม องค์กรและความเข้าใจองค์กร ความพร้อมของ ระบบสารสนเทศ ความสามารถของผู้ตรวจสอบ เป็นต้น รวมถึงการเปลี่ยนวิธีการเก็บข้อมูลจาก แบบสอบถามเป็นการสอบถามเชิงลึกและในรูปแบบอื่น ๆ เพื่อให้ทราบถึงความคิดเห็นของผู้บริหารหน่วยตรวจสอบภายในที่มีความถูกต้อง ชัดเจน สามารถนำมาเปรียบเทียบและประยุกต์ ใช้ตามความเหมาะสม ตลอดจนเป็นแนวทางในการพัฒนากลยุทธ์และการตรวจสอบภายในให้มี ประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น

2. ประโยชน์ของการวิจัย

การวิจัยครั้งนี้ สามารถนำข้อเสนอแนะ ไปประยุกต์ใช้กับการตรวจสอบภายในทั้งในภาค รัฐและภาคเอกชน ที่มีความสนใจที่จะศึกษาและ พัฒนาระบบการตรวจสอบภายใน เพื่อให้การตรวจสอบภายในมีประสิทธิภาพและเกิดประสิทธิผล มากยิ่งขึ้น ตลอดจนสามารถสร้างมูลค่าเพิ่มให้กับ องค์กรได้อย่างสูงสุด และข้อเสนอแนะดังกล่าวยังสามารถนำไปพัฒนาต่อ เพื่อให้มีความเหมาะสม กับแต่ละองค์กรที่จะนำไปใช้ต่อไป

สรุปผลการวิจัย

กลยุทธ์การตรวจสอบภายในสมัยใหม่ ด้านการตรวจสอบแบบมีส่วนร่วมและการประเมิน ผลตนเอง และด้านการตรวจสอบในเชิงรุกแบบ ก้าวหน้าและสร้างสรรค์มีความสัมพันธ์และผลก ระทบเชิงบวกกับความสำเร็จของการตรวจสอบ ภายในโดยรวม ด้านการบรรลุเป้าหมายความสำเร็จ ด้านการจัดหาและใช้ปัจจัยทรัพยากร ด้านกระบวนการปฏิบัติงาน และด้านความพึงพอใจ ทุกฝ่าย

กิตติกรรมประกาศ

ผู้วิจัยขอขอบพระคุณ คณะการบัญชีและการจัดการ มหาวิทยาลัยมหาสารคาม ที่ได้ให้ทุน สนับสนุนในการวิจัย ในครั้งนี้ รวมทั้งผู้ที่มีส่วน เกี่ยวข้องที่ช่วยทำให้งานวิจัยสำเร็จลุล่วงด้วยดี

เอกสารอ้างอิง

- กรมส่งเสริมปกครองส่วนท้องถิ่น. (2554). *ข้อมูลองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น*. 30 ธันวาคม 2554. <<http://www.thailocaladmin.go.th/work/apt/apt.jsp>>
- ชนะทัฬห อันทามระ. (2552-2553). 10 ธันวาคม 2555. *การเพิ่มประสิทธิภาพการตรวจสอบภายในเพื่อการบริหารมุ่งเน้นผลสัมฤทธิ์ของกองทัพไทย*. สำนักงานตรวจสอบภายในทหารบก (2552-2553). <<http://oagen.rta.mi.th/files%20Download/%E0%B8%81%E0%B8%B2%E0%B8%A3%E0%B9%80%E0%B8%9E%E0%B8%B4%E0%B9%88%E0%B8%A1%E0%B8%9B%E0%B8%A3%E0%B8%B0%E0%B8%AA%E0%B8%B4%E0%B8%97%E0%B8%98%E0%B8%B4%E0%B8%A0%E0%B8%B2%E0%B8%9E%E0%B8%81%E0%B8%B2%E0%B8%A3%E0%B8%95%E0%B8%A3%E0%B8%A7%E0%B8%88%E0%B8%AA%E0%B8%AD%E0%B8%9A%E0%B8%A0%E0%B8%B2%E0%B8%A2%E0%B9%83%E0%B8%99%E0%B9%80%E0%B8%9E%E0%B8%B7%E0%B9%88%E0%B8%AD%E0%B8%81%E0%B8%B2%E0%B8%A3%E0%B8%9A%E0%B8%A3%E0%B8%B4%E0%B8%AB%E0%B8%B2%E0%B8%A3%E0%B8%A1%E0%B8%B8%E0%B9%88%E0%B8%87%E0%B9%80%E0%B8%99%E0%B9%89%E0%B8%99%E0%B8%9C%E0%B8%A5%E0%B8%AA%E0%B8%B1%E0%B8%A1%E0%B8%A4%E0%B8%97%E0%B8%98%E0%B8%B4%E0%B9%8C.pdf>>
- ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยและสมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทย. (2548). *แนวทางการตรวจสอบภายใน*. กรุงเทพฯ: คู่มือเบส.
- นภดล ร่มโพธิ์. (2554). *การวัดผลการปฏิบัติงานองค์กร*. กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- นันทวัฒน์ บรมนันท์. (2549). *การปกครองส่วนท้องถิ่น ตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย (พ.ศ. 2540)*. กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์วิญญูชน.
- บุญชม ศรีสะอาด. (2545). *การวิจัยเบื้องต้น*. พิมพ์ครั้งที่ 7. กรุงเทพฯ: สุวีริยาสาส์น.
- บุญอริ ยี่หะมะ. (2551). *การปกครองท้องถิ่นไทย*. กรุงเทพฯ: โรงพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- วิเชียร วิทย์อุดม. (2553). *การจัดการสมัยใหม่*. กรุงเทพฯ: ธนัช การพิมพ์.
- สถาบันเพื่อการบริหารและพัฒนา. (2553). *การตรวจสอบภายในภาครัฐ ระดับพื้นฐาน*. กรุงเทพฯ: จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- สมใจ ลักษณะ. (2546). *การพัฒนาประสิทธิภาพในการทำงาน*. พิมพ์ครั้งที่ 3. กรุงเทพฯ: คู่มือเบส.
- สำนักงานคณะกรรมการพัฒนาระบบราชการ. (2550). *แผนยุทธศาสตร์การพัฒนาระบบราชการไทย (พ.ศ. 2551 - พ.ศ. 2555)*, 3 เมษายน 2555. <http://www.opdc.go.th/uploads/files/strategies_new2.pdf>
- อุษณา ภัทรมนตรี. (2550). *การตรวจสอบภายในสมัยใหม่*. พิมพ์ครั้งที่ 2. กรุงเทพฯ: เท็กซ์ แอนด์ เจอร์นัล พับลิเคชั่น.
- Aader, D.A., V. Kumar and G.S. Day. (2001). *Marketing Research*. 3th ed. New York: John Wiley & Son.
- Black, K. (2006). *Business Statistics for Contemporary Decision Making*. 4th ed. USA: John Wiley & Son.
- Lovett, H. T. (2002). "The Effect of Violating the Assumption of Equal Item Means in Estimation the Livingstone Coefficient," *Education and Psychological Measurement*. 38 (1978): 239-251.
- Nunnally, J. C. (1978). *Psychometric Theory*. New York: McGraw – Hill.