



**ความสัมพันธ์ระหว่างมาตรฐานตรวจสอบภายในและความรู้และความสามารถในการตรวจสอบภายในต่อประสิทธิภาพการตรวจสอบภายในของกองบัญชาการกองทัพไทย**  
**The relationship between internal audit standards and knowledge and competence in internal auditing on the internal audit effectiveness of the Royal Thai Army Headquarters**

เปี่ยมสกุล วีระเดชชูชีพ<sup>1\*</sup>, กัลยาภรณ์ ปานมะเร็ง<sup>2</sup>  
Piamsakul Veeradachchucheep<sup>1\*</sup>, Kalyaporn Panmareng<sup>2</sup>

<sup>1,2</sup>หลักสูตรบัญชีมหาบัณฑิต คณะบัญชี มหาวิทยาลัยศรีปทุม

<sup>1,2</sup>Master of Accountancy, School of Accountancy, Sripatum University

\*Corresponding author's e-mail: [piamsakulsun@gmail.com](mailto:piamsakulsun@gmail.com)<sup>1\*</sup>, [kalyaporn.pa@spu.ac.th](mailto:kalyaporn.pa@spu.ac.th)<sup>2</sup>

Received: July 14, 2025

Revised: August 09, 2025

Accepted: August 29, 2025

**บทคัดย่อ**

การวิจัยครั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อ 1. ศึกษามาตรฐานตรวจสอบภายในและความรู้ความสามารถในการตรวจสอบภายในต่อประสิทธิภาพการตรวจสอบภายในของกองบัญชาการกองทัพไทย 2. วิเคราะห์มาตรฐานตรวจสอบภายในและความรู้ความสามารถในการตรวจสอบภายในต่อประสิทธิภาพการตรวจสอบภายในของกองบัญชาการกองทัพไทย โดยใช้ระเบียบวิธีวิจัยเชิงปริมาณ กลุ่มตัวอย่าง คือ นายทหารตรวจสอบภายในของกองบัญชาการกองทัพไทย จำนวน 149 นาย ซึ่งได้มาจากการสุ่มตัวอย่างแบบง่าย เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย คือ แบบสอบถามที่ผ่านการตรวจสอบความเที่ยงตรงเชิงเนื้อหา มีค่า IOC ของทั้งฉบับได้เท่ากับ 1.00 และมีค่าสัมประสิทธิ์แอลฟาของครอนบาคเท่ากับ 0.948 ผลการวิจัยพบว่า มาตรฐานการตรวจสอบภายใน และความรู้และความสามารถของผู้ตรวจสอบภายในมีผลเชิงบวกอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติต่อประสิทธิภาพการตรวจสอบภายในของกองบัญชาการกองทัพไทย โดยเฉพาะในมิติด้านความถูกต้องตามมาตรฐาน ความทันต่อเวลา และการปฏิบัติงานตามกฎหมายและระเบียบ ผลการวิจัยสามารถนำไปใช้เป็นแนวทางในการพัฒนาระบบการตรวจสอบภายใน การยกระดับความรู้ของบุคลากร และสามารถประยุกต์ใช้ในหน่วยงานภาครัฐอื่นๆ รวมถึงเป็นแหล่งอ้างอิงสำหรับการวิจัยในอนาคต

**คำสำคัญ:** มาตรฐานตรวจสอบภายใน, การตรวจสอบภายใน, ความรู้, ความสามารถ, ประสิทธิภาพการตรวจสอบภายใน

### Abstract

This research aims to: 1. study the impact of internal audit standards and internal audit competencies on the effectiveness of internal auditing in the Royal Thai Armed Forces Headquarters; and 2. Analyze the impact of internal audit standards and internal audit competencies on the effectiveness of internal auditing in the Royal Thai Armed Forces Headquarters. A quantitative research methodology was used. The sample consisted of 149 internal auditors from the Royal Thai Armed Forces Headquarters, selected using simple random sampling. The research instrument was a questionnaire that had undergone content validity testing, with an IOC value of 1.00 and a Cronbach's alpha coefficient of 0.948. The results showed that internal audit standards and the knowledge and competencies of internal auditors had a statistically significant positive impact on the effectiveness of internal auditing in the Royal Thai Armed Forces Headquarters, particularly in terms of compliance with standards, timeliness, and adherence to laws and regulations. The research findings can be used as a guideline for developing internal audit systems, enhancing personnel knowledge, and can be applied to other government agencies, as well as serving as a reference for future research.

**Keywords:** internal audit standards, internal audit, knowledge, ability, internal audit efficiency

### ที่มาและความสำคัญของปัญหา

ปัจจุบัน การบริหารงานของหน่วยงานภาครัฐโดยเฉพาะในภาคความมั่นคงอย่างกองบัญชาการกองทัพไทย ต้องเผชิญกับความท้าทายในการบริหารงบประมาณ ทรัพยากร และภารกิจด้านความมั่นคงที่มีความซับซ้อนและต้องตรวจสอบได้ เพื่อให้การดำเนินงานเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ โปร่งใส และเป็นไปตามหลักธรรมาภิบาล อย่างไรก็ตาม จากการศึกษาภายในองค์กร พบว่า การตรวจสอบภายในในหลายหน่วยงานยังประสบปัญหา เช่น ขาดความเป็นอิสระในการตรวจสอบ การวางแผนที่ไม่ครอบคลุม ความล่าช้าในการดำเนินการ และความไม่ชัดเจนในการรายงานผล ซึ่งปัญหาเหล่านี้ส่งผลกระทบต่อคุณภาพของการตรวจสอบภายในโดยตรง (อรพินท์ วงศ์ก่อ และคณะ, 2559)

การตรวจสอบภายในเป็นกลไกสำคัญในการสร้างความมั่นใจต่อระบบการควบคุมภายใน การบริหารความเสี่ยง และการกำกับดูแลองค์กรที่ดี โดย The Institute of Internal Auditors (2017) ให้คำนิยามว่าเป็นกิจกรรมให้ความเชื่อมั่นและให้คำปรึกษาอย่างเป็นอิสระและเป็นกลางเพื่อเพิ่มคุณค่าและปรับปรุงการดำเนินงาน กองบัญชาการกองทัพไทยในฐานะหน่วยงานระดับบัญชาการสูงสุดมีภารกิจที่ซับซ้อนและบริหารงบประมาณมูลค่าสูง ทำให้การตรวจสอบภายในมีบทบาทสำคัญในการสร้างความโปร่งใสและการใช้ทรัพยากรอย่างมีประสิทธิภาพตามหลักธรรมาภิบาล อย่างไรก็ตาม ประสิทธิภาพของการตรวจสอบภายในไม่ได้ขึ้นอยู่กับการมีหน่วยงานเพียงอย่างเดียว แต่ยังต้องพิจารณามาตรฐานการตรวจสอบภายในที่กำหนดคุณภาพของงานตรวจสอบ (สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน, 2560) และความรู้ความสามารถของผู้ตรวจสอบภายในซึ่ง Messier et al. (2005) พบว่ามีความสัมพันธ์เชิงบวกกับคุณภาพงานตรวจสอบ แม้ว่างานวิจัยก่อนหน้าเช่นของ Mihret & Yismaw (2007) และ Cohen & Sayag (2010) ได้ศึกษาปัจจัยที่ส่งผลต่อประสิทธิผลการตรวจสอบภายใน แต่ส่วนใหญ่ดำเนินการในบริบทภาคเอกชนหรือภาครัฐทั่วไป ยังมีช่องว่างทางวิชาการในการศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างมาตรฐาน

การตรวจสอบภายในและความรู้ความสามารถของผู้ตรวจสอบที่มีต่อประสิทธิภาพการตรวจสอบในบริบทของหน่วยงานทหารไทย

แม้ว่ากองบัญชาการกองทัพไทยจะมีการกำหนดมาตรฐานการตรวจสอบภายในตามแนวทางสากลเพื่อใช้เป็นกรอบในการปฏิบัติงาน เช่น ด้านความเป็นอิสระ การปฏิบัติงานตรวจสอบ การวางแผนการตรวจสอบ และคุณสมบัติของผู้ตรวจสอบ แต่ยังไม่มีความชัดเจนที่ชัดเจนว่า การปฏิบัติตามมาตรฐานเหล่านี้ส่งผลต่อประสิทธิภาพของการตรวจสอบภายในในระดับใด และในทางปฏิบัติอาจมีข้อจำกัดในการนำมาใช้จริง เช่น ความเข้าใจหรือการตีความที่ไม่เป็นไปในทิศทางเดียวกัน นอกจากนี้ ปัจจัยด้านบุคลากรก็เป็นอีกประเด็นสำคัญ โดยเฉพาะ “ความรู้และความสามารถของผู้ตรวจสอบภายใน” ถือเป็นทรัพยากรมนุษย์หลักในการขับเคลื่อนระบบตรวจสอบภายใน ความรู้ความเข้าใจในบทบาทของการตรวจสอบ ทักษะการสอบบัญชี และการวิเคราะห์ความเสี่ยงล้วนมีผลต่อคุณภาพของงานตรวจสอบภายใน (เอกพล ก้อนคำ และคณะ, 2565) หากบุคลากรขาดทักษะหรือความรู้ที่จำเป็น ย่อมส่งผลให้ข้อเสนอแนะที่ได้ไม่สามารถนำไปใช้ประโยชน์ได้จริง

กองบัญชาการกองทัพไทยในฐานะหน่วยงานระดับบัญชาการสูงสุดของกองทัพไทยมีภารกิจที่หลากหลายและซับซ้อน ตั้งแต่การป้องกันประเทศ การรักษาความมั่นคงภายใน ไปจนถึงการบริหารจัดการทรัพยากรและงบประมาณที่มีมูลค่าสูง การตรวจสอบภายในจึงมีบทบาทสำคัญในการสร้างความมั่นใจว่าการใช้ทรัพยากรเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ โปร่งใส และตรวจสอบได้ตามหลักธรรมาภิบาล อย่างไรก็ตาม ความมีประสิทธิภาพของการตรวจสอบภายในไม่ได้ขึ้นอยู่กับว่ามีหน่วยงานตรวจสอบภายในเพียงอย่างเดียว แต่ต้องพิจารณาถึงปัจจัยสำคัญหลายประการที่ส่งผลต่อคุณภาพของงานตรวจสอบ มาตรฐานการตรวจสอบภายในถือเป็นแนวทางและหลักเกณฑ์ที่กำหนดคุณภาพและลักษณะของงานตรวจสอบที่พึงประสงค์ โดยในระดับสากล The Institute of Internal Auditors (2017) ได้พัฒนามาตรฐานสากลสำหรับการปฏิบัติวิชาชีพการตรวจสอบภายใน (International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing) ซึ่งครอบคลุมมาตรฐานด้านคุณลักษณะและมาตรฐานด้านการปฏิบัติงาน ในขณะที่ประเทศไทยได้มีการพัฒนามาตรฐานการตรวจสอบภายในสำหรับหน่วยงานภาครัฐโดยสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน (2560) ซึ่งกำหนดกรอบการปฏิบัติงานตรวจสอบให้สอดคล้องกับบริบทของภาครัฐไทย การปฏิบัติตามมาตรฐานเหล่านี้อย่างเคร่งครัดจะช่วยสร้างความน่าเชื่อถือและความเป็นมืออาชีพของงานตรวจสอบภายใน

ดังนั้น งานวิจัยนี้จึงมุ่งศึกษาความสัมพันธ์ระหว่าง “มาตรฐานการตรวจสอบภายใน” และ “ความรู้และความสามารถของผู้ตรวจสอบภายใน” ที่อาจมีอิทธิพลต่อ “ประสิทธิภาพของการตรวจสอบภายใน” ในกองบัญชาการกองทัพไทย เพื่อให้เกิดข้อค้นพบที่สามารถนำไปใช้ในการพัฒนาระบบตรวจสอบภายในให้มีความเข้มแข็งและตอบสนองต่อภารกิจขององค์กรได้อย่างมีประสิทธิภาพ

### วัตถุประสงค์

1. เพื่อศึกษามาตรฐานตรวจสอบภายในและความรู้ความสามารถในการตรวจสอบภายในต่อประสิทธิภาพการตรวจสอบภายในของกองบัญชาการกองทัพไทย
2. เพื่อวิเคราะห์มาตรฐานตรวจสอบภายในและความรู้ความสามารถในการตรวจสอบภายในต่อประสิทธิภาพการตรวจสอบภายในของกองบัญชาการกองทัพไทย

### การทบทวนวรรณกรรม

จากการทบทวนเอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง พบว่า “มาตรฐานการตรวจสอบภายใน” และ “ความรู้และความสามารถการตรวจสอบภายใน” เป็นปัจจัยสำคัญที่ส่งผลเชิงบวกต่อประสิทธิภาพการตรวจสอบภายในขององค์กร โดยเฉพาะในบริบท

ของหน่วยงานภาครัฐและองค์กรด้านความมั่นคงอย่างกองบัญชาการกองทัพไทย

### มาตรฐานการตรวจสอบภายใน

มาตรฐานการตรวจสอบภายในเป็นกรอบแนวทางที่กำหนดหลักการและข้อกำหนดสำหรับการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในอย่างมีประสิทธิภาพและเป็นมืออาชีพ โดยสถาบันผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทย (2560) ได้นำมาตรฐานสากลสำหรับการปฏิบัติงานวิชาชีพการตรวจสอบภายใน (International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing: ISPPA) ของ Institute of Internal Auditors (IIA) มาประยุกต์ใช้ ซึ่งประกอบด้วยมาตรฐานด้านคุณลักษณะ (Attribute Standards) ที่เน้นลักษณะขององค์กรและบุคคลที่ปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน และมาตรฐานด้านการปฏิบัติงาน (Performance Standards) ที่อธิบายลักษณะของงานตรวจสอบภายในและเกณฑ์การวัดผลการปฏิบัติงาน (Reding et al., 2013) มาตรฐานเหล่านี้มีวัตถุประสงค์เพื่อเพิ่มคุณค่าและปรับปรุงการดำเนินงานขององค์กรผ่านการประเมินและปรับปรุงประสิทธิผลของกระบวนการบริหารความเสี่ยง การควบคุม และการกำกับดูแลกิจการ (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, 2013) ทั้งนี้ การปฏิบัติตามมาตรฐานจะช่วยให้ผู้ตรวจสอบภายในสามารถสร้างความเชื่อมั่นต่อผู้มีส่วนได้ส่วนเสียและรักษามาตรฐานจริยธรรมในวิชาชีพได้อย่างเหมาะสม (Pickett, 2011)

### ความรู้และความสามารถในการตรวจสอบภายใน

ความรู้และความสามารถในการตรวจสอบภายในเป็นคุณสมบัติสำคัญที่ผู้ตรวจสอบภายในต้องมีเพื่อปฏิบัติงานได้อย่างมีประสิทธิภาพและสร้างคุณค่าเพิ่มให้แก่องค์กร โดย Institute of Internal Auditors (2017) กำหนดให้ผู้ตรวจสอบภายในต้องมีความรู้ ทักษะ และสมรรถนะที่จำเป็นในการปฏิบัติหน้าที่ความรับผิดชอบอย่างเหมาะสม ซึ่งครอบคลุมทั้งความรู้ด้านเทคนิคการตรวจสอบ การวิเคราะห์ความเสี่ยง การควบคุมภายใน ระบบสารสนเทศ และกฎหมายระเบียบที่เกี่ยวข้อง รวมถึงความเข้าใจในกระบวนการธุรกิจและการดำเนินงานขององค์กร (Sawyer et al., 2012) นอกจากนี้ ผู้ตรวจสอบภายในยังต้องมีทักษะด้านการสื่อสาร การคิดวิเคราะห์เชิงวิพากษ์ และความสามารถในการแก้ไขปัญหาเพื่อให้สามารถนำเสนอข้อค้นพบและข้อเสนอแนะได้อย่างมีประสิทธิภาพ (Messier, 2019) ทั้งนี้ สถาบันผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทย (2560) เน้นย้ำว่าผู้ตรวจสอบภายในต้องพัฒนาความรู้และทักษะอย่างต่อเนื่องผ่านการฝึกอบรมและการศึกษาหาความรู้เพิ่มเติม เพื่อให้ทันต่อการเปลี่ยนแปลงของสภาพแวดล้อมทางธุรกิจและเทคโนโลยีที่เกิดขึ้นอย่างรวดเร็ว โดยเฉพาะความรู้ด้านเทคโนโลยีดิจิทัล การวิเคราะห์ข้อมูลขนาดใหญ่ และการบริหารความเสี่ยงองค์กร (Arena & Azzone, 2009) ซึ่งจะช่วยเสริมสร้างศักยภาพในการให้คำปรึกษาและสนับสนุนการตัดสินใจของผู้บริหารได้อย่างมีคุณค่า

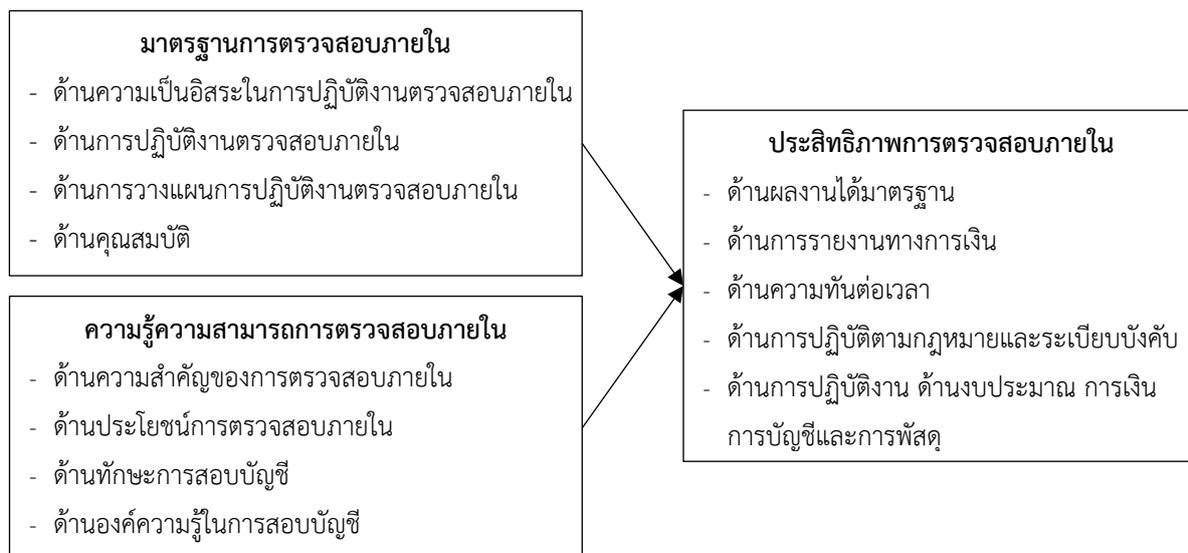
### ประสิทธิภาพการตรวจสอบภายใน

ประสิทธิภาพการตรวจสอบภายในหมายถึงความสามารถของหน่วยงานตรวจสอบภายในในการบรรลุเป้าหมายและสร้างคุณค่าเพิ่มให้แก่องค์กรผ่านการประเมินและปรับปรุงกระบวนการบริหารความเสี่ยง การควบคุมภายใน และการกำกับดูแลกิจการอย่างเป็นระบบ (Cohen & Sayag, 2010) โดย Arena & Azzone (2009) อธิบายว่าประสิทธิภาพการตรวจสอบภายในขึ้นอยู่กับปัจจัยหลายประการ ได้แก่ ความเป็นอิสระและความเที่ยงธรรมของผู้ตรวจสอบภายใน ความรู้ความสามารถของบุคลากร การสนับสนุนจากผู้บริหารระดับสูง คุณภาพของการสื่อสารกับคณะกรรมการตรวจสอบ และการประยุกต์ใช้เทคโนโลยีสารสนเทศในกระบวนการตรวจสอบ ทั้งนี้ Mihret & Yismaw (2007) ได้พัฒนาแบบจำลองการวัดประสิทธิภาพการตรวจสอบภายในที่ครอบคลุมทั้งด้านคุณภาพของกระบวนการตรวจสอบ คุณภาพของรายงานการตรวจสอบ และผลกระทบของข้อเสนอแนะที่มีต่อการปรับปรุงการดำเนินงานขององค์กร ในขณะที่สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน (2564) เน้นว่าการตรวจสอบภายในที่มีประสิทธิภาพต้องสามารถระบุความเสี่ยงที่สำคัญ ให้คำแนะนำที่สร้างสรรค์ และติดตามผลการปฏิบัติตามข้อเสนอแนะอย่างต่อเนื่อง นอกจากนี้ Dittenhofer (2001) ชี้ให้เห็นว่าประสิทธิภาพการตรวจสอบภายในไม่เพียงวัดจากการปฏิบัติตามมาตรฐานเท่านั้น แต่ยังรวมถึงการสร้างความพึงพอใจให้กับผู้มีส่วนได้ส่วนเสีย การป้องกันการทุจริต

และการส่งเสริมวัฒนธรรมการควบคุมที่ดีภายในองค์กรอีกด้วย (Gramling et al., 2004)

### กรอบแนวคิดการวิจัย

การวิจัยครั้งนี้ผู้วิจัยใช้กรอบแนวคิดที่พิจารณา 2 ปัจจัยหลักที่เป็นตัวแปรต้นที่อาจส่งผลกระทบต่อประสิทธิภาพการตรวจสอบภายในของกองบัญชาการกองทัพไทย คือ มาตรฐานการตรวจสอบภายใน และความรู้ความสามารถในการตรวจสอบภายใน โดยศึกษางานวิจัยที่เกี่ยวข้อง เพื่อคัดเลือกตัวแปรต่าง ๆ เพื่อนำมากำหนดเป็นกรอบแนวคิดการวิจัย ดังภาพที่ 1



ภาพที่ 1 กรอบแนวคิดการวิจัย

### วิธีดำเนินการวิจัย

การวิจัยนี้ เป็นการวิจัยเชิงปริมาณ (quantitative research) กำหนดวิธีดำเนินการวิจัยไว้ ดังต่อไปนี้

#### 1. ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง

ประชากรในการวิจัยครั้งนี้ ได้แก่ นายทหารตรวจสอบภายในของกองบัญชาการกองทัพไทย จำนวนทั้งสิ้น 237 นาย ขนาดของกลุ่มตัวอย่างถูกกำหนดโดยใช้ สูตรของ Yamane (1973) และคัดเลือกกลุ่มตัวอย่างใช้วิธีการสุ่มตัวอย่างแบบง่าย (simple random sampling) จำนวน 149 นาย

#### 2. เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย

การวิจัยในครั้งนี้ใช้แบบสอบถาม (questionnaire) เป็นเครื่องมือสำหรับการเก็บรวบรวมข้อมูล เพื่อการวิเคราะห์ผลของมาตรฐานตรวจสอบภายในและความรู้และความสามารถในการตรวจสอบภายในที่ส่งผลต่อประสิทธิภาพตรวจสอบภายในของกองบัญชาการกองทัพไทยและมีขั้นตอนในการออกแบบเครื่องมือในการวิจัย ได้ออกแบบขึ้นจากการทบทวนวรรณกรรมและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง โดยแบบสอบถาม มี 5 ตอน ดังนี้

ตอนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถามที่เป็นกลุ่มตัวอย่าง โดยเป็นคำถามแบบให้เลือกตอบเพียงคำตอบเดียว จำนวน 4 ข้อ ได้แก่ เพศ อายุ ระดับการศึกษา และประสบการณ์ในการทำงาน

ตอนที่ 2 ความคิดเห็นเกี่ยวกับมาตรฐานตรวจสอบภายใน จำนวน 16 ข้อ ลักษณะแบบสอบถามเป็นแบบมาตราส่วนประมาณค่า (rating scale) 5 ระดับ โดยครอบคลุมเนื้อหา ด้านความเป็นอิสระในการตรวจสอบภายใน ด้านการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน ด้านการวางแผนการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน ด้านคุณสมบัติ

ตอนที่ 3 ความคิดเห็นเกี่ยวกับความรู้และความสามารถการตรวจสอบภายใน จำนวน 13 ข้อ ลักษณะแบบสอบถามเป็นแบบมาตราส่วนประมาณค่า (rating scale) 5 ระดับ โดยครอบคลุมเนื้อหา ด้านความสำคัญของการตรวจสอบภายใน ด้านประโยชน์การตรวจสอบภายใน ด้านทักษะการสอบบัญชี ด้านองค์ความรู้ในการสอบบัญชี

ตอนที่ 4 ความคิดเห็นเกี่ยวกับประสิทธิภาพตรวจสอบภายใน จำนวน 12 ข้อลักษณะแบบสอบถามเป็นแบบมาตราส่วนประมาณค่า (rating scale) 5 ระดับ โดยครอบคลุมเนื้อหา ด้านผลงานได้มาตรฐาน ด้านการรายงานทางการเงิน ด้านความทันต่อเวลา ด้านการปฏิบัติตามกฎหมายและระเบียบบังคับ ด้านการปฏิบัติงานด้านงบประมาณ การเงิน การบัญชีและ การพัสดุ

ตอนที่ 5 ข้อเสนอแนะ เป็นคำถามปลายเปิดเป็นส่วนที่ให้ผู้ตอบแบบสอบถามแสดงความคิดเห็นเพิ่มเติม

วิธีการสร้างและหาค่าคุณภาพเครื่องมือการวิจัย มีดังต่อไปนี้

1) ผู้วิจัยได้นำแบบสอบถามที่จัดทำขึ้นจากการทบทวนวรรณกรรมและผ่านความเห็นชอบจากอาจารย์ที่ปรึกษาแล้ว นำเสนอต่อผู้ทรงคุณวุฒิ เพื่อตรวจสอบความถูกต้องทั้งการใช้ภาษาและให้มีความสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ของงานวิจัย เพื่อให้แบบทดสอบมีประสิทธิภาพในการเก็บข้อมูลโดยการใช้สูตรดัชนีความสอดคล้อง (Index of Item-objective Congruence: IOC) ซึ่งมีเกณฑ์ในการพิจารณาค่า IOC คือ ข้อคำถามที่มีค่า IOC ตั้งแต่ 0.5 – 1.0 ถือว่าเหมาะสม สามารถนำไปใช้ได้ แต่สำหรับข้อคำถามที่มีค่า IOC ต่ำกว่า 0.5 ควรพิจารณาปรับปรุงหรือตัดออก (Rovinelli & Hambleton, 1977) และขอคำแนะนำจากอาจารย์ที่ปรึกษาในการแก้ไขปรับปรุงเพื่อให้อ่านแล้วมีความเข้าใจง่ายและชัดเจนตรงตามความมุ่งหมายของการวิจัย ซึ่งผลการตรวจสอบคุณภาพแบบสอบถาม พบว่า มีค่าดัชนีความสอดคล้องระหว่างข้อคำถามกับวัตถุประสงค์การวิจัย (IOC) ทุกข้อมีค่าความสอดคล้องเท่ากับ 1.00 จากนั้นจึงปรับปรุงแก้ไขตามข้อเสนอแนะ

2) ผู้วิจัยนำแบบสอบถามที่ปรับปรุงแก้ไขเครื่องมือให้สมบูรณ์แล้วนำไปเก็บข้อมูล จำนวน 30 ชุด จากกลุ่มตัวอย่างที่ไม่ใช่กลุ่มจริงแล้วนำข้อมูลที่ได้นั้นมาวิเคราะห์เพื่อหาค่าความเชื่อมั่นของแบบสอบถามก่อนนำไปใช้เก็บข้อมูลจริง โดยใช้วิธีการวัดความสอดคล้องภายใน (internal consistency method) ซึ่งพิจารณาจากค่าสัมประสิทธิ์แอลฟา (alpha coefficient) ของครอนบาค (Cronbach) (สมบัติ ท้ายเรือคำ, 2551) สำหรับการวัดค่าความเชื่อมั่นของข้อมูลที่อยู่ในรูปมาตราส่วนประมาณค่า (Rating Scales) และการพิจารณาค่าสัมประสิทธิ์แอลฟา ควรมีค่ามากกว่า 0.70 ซึ่งผลการหาค่าสัมประสิทธิ์ความเชื่อมั่นทั้งฉบับมีค่าเท่ากับ 0.948 ซึ่งผ่านเกณฑ์ 0.70 จึงสามารถนำไปใช้จริงได้

### 3. การเก็บรวบรวมข้อมูล

การวิจัยครั้งนี้ ผู้วิจัยดำเนินการรวบรวมข้อมูลจากแบบสอบถามผ่านวิธีการทางออนไลน์ มีการดำเนินการ ดังนี้

3.1 ผู้วิจัยสร้างแบบสอบถามฉบับสมบูรณ์ด้วยแพลตฟอร์มออนไลน์ Google form

3.2 ผู้วิจัยแจกแบบสอบถามด้วยตนเอง ให้กับนายทหารตรวจสอบภายในของกองบัญชาการกองทัพไทย ซึ่งการแจกแบบสอบถามด้วยตนเองหรือตัวแทนผู้วิจัยเป็นการสอบถามความสะดวกและความเต็มใจของผู้ตอบแบบสอบถาม พร้อมชี้แจงวัตถุประสงค์ในการวิจัยและหลักเกณฑ์ในการตอบแบบสอบถามเพื่อให้ได้รับความร่วมมือและได้ข้อมูลที่มีความถูกต้องในการตอบแบบสอบถามและในกรณีที่ผู้ตอบแบบสอบถามต้องการให้ความร่วมมือแต่ไม่สะดวกในเรื่องอุปกรณ์ที่ใช้ทำแบบสอบถามทางผู้วิจัยหรือตัวแทนผู้วิจัยจะเป็นคนกรอกแบบสอบถามให้ผู้ตอบแบบสอบถามด้วยอุปกรณ์ของผู้วิจัยหรือตัวแทนผู้วิจัยเองเพื่อเป็นการอำนวยความสะดวกให้แก่ผู้ตอบแบบสอบถาม

3.3 ผู้วิจัยแจกแบบสอบถามเป็นระยะเวลา 224 วัน ในช่วงระยะเวลาวันที่ 30 สิงหาคม 2567 ถึง 10 เมษายน 2568 โดยเก็บข้อมูลจากนายทหารตรวจสอบภายในของกองบัญชาการกองทัพไทยโดยวิธีการกระจายแบบสอบถามในแต่ละแห่ง

3.4 ผู้วิจัยตรวจสอบความถูกต้องครบถ้วนของแบบสอบถามที่ได้รับกลับมา พร้อมสรุปผล เพื่อนำไปประมวลผลและวิเคราะห์ด้วยโปรแกรมสำเร็จรูปทางสถิติ

#### 4. การวิเคราะห์ข้อมูล

การวิเคราะห์ข้อมูลโดยใช้โปรแกรมสำเร็จรูปทางสถิติ ซึ่งการวิเคราะห์ข้อมูลเป็นดังนี้

4.1 การวิเคราะห์โดยใช้สถิติเชิงพรรณนา (descriptive analysis) ได้แก่ การหาค่าความถี่ ร้อยละ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน

4.2 การวิเคราะห์ค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ (correlation coefficient analysis) เป็นวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรต้นและตัวแปรตาม

4.3 การวิเคราะห์โดยใช้สถิติเชิงอนุมาน ได้แก่ การวิเคราะห์การถดถอยเชิงพหุคูณ (multiple regression analysis) เพื่อทดสอบสมมติฐานการวิจัยของ การวิเคราะห์ผลของมาตรฐานตรวจสอบภายในและความรู้และความสามารถในการตรวจสอบภายในต่อประสิทธิภาพการตรวจสอบภายในของกองบัญชาการกองทัพไทย

#### ผลการวิจัย

##### 1. การวิเคราะห์ค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ (Pearson's correlation coefficient)

1.1 ผู้วิจัยได้ทำการวิเคราะห์ค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ระหว่างมาตรฐานการตรวจสอบภายใน และประสิทธิภาพการตรวจสอบภายใน โดยมีตัวแปรทั้งสิ้น 9 ตัวแปร ดังตารางที่ 1 ซึ่งกำหนดตัวแปรต้นและตัวแปรตาม ดังนี้

ตารางที่ 1 ผลการวิเคราะห์ค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ระหว่างมาตรฐานการตรวจสอบภายใน และประสิทธิภาพการตรวจสอบภายใน

	X1.1	X1.2	X1.3	X1.4	Y1	Y2	Y3	Y4	Y5
X1.1	1	0.709**	0.746**	0.632**	0.463**	0.453**	0.507**	0.311**	0.506**
X1.2		1	0.513**	0.668**	0.187*	0.253**	0.286**	0.169*	0.322**
X1.3			1	0.549**	0.435**	0.262**	0.443**	0.254**	0.416**
X1.4				1	0.266**	0.292**	0.216**	0.184*	0.386**
Y1					1	0.651**	0.812**	0.672**	0.661**
Y2						1	0.667**	0.723**	0.650**
Y3							1	0.670**	0.751**
Y4								1	0.570**
Y5									1

หมายเหตุ: ตัวแปรต้น ได้แก่ X1.1 คือ ความเป็นอิสระในการตรวจสอบภายใน X1.2 คือ การปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน X1.3 คือ การวางแผนการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน และ X1.4 คือ คุณสมบัตินิติผู้ปฏิบัติงาน

ตัวแปรตาม ได้แก่ Y1 คือ ผลงานได้มาตรฐาน Y2 คือ การรายงานทางการเงิน Y3 คือ ความทันต่อเวลา Y4 คือ การปฏิบัติตามกฎหมายและระเบียบบังคับ และ Y5 คือ การปฏิบัติงานด้านงบประมาณ การเงิน การบัญชี และการพัสดุ

จากตารางที่ 1 ผลการวิเคราะห์ค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ (correlation coefficient analysis) ระหว่างมาตรฐานการตรวจสอบภายใน และประสิทธิภาพการตรวจสอบภายใน ประกอบด้วย ความเป็นอิสระในการตรวจสอบภายใน การปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน การวางแผนการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน คุณสมบัตินิติผู้ปฏิบัติงาน ผลงานได้มาตรฐาน การรายงานทางการเงิน ความทันต่อเวลา การปฏิบัติตามกฎหมายและระเบียบบังคับ และการปฏิบัติงานด้านงบประมาณ การเงิน การบัญชี และการพัสดุ พบว่า ค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ระหว่างมาตรฐานการตรวจสอบภายใน และประสิทธิภาพการตรวจสอบภายใน มีความสัมพันธ์ของตัวแปรมีอยู่ระหว่าง 0.169 ถึง 0.812 พบว่า ค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์มีค่าตั้งแต่ -1 ถึง 1 แสดงให้เห็น

ค่าความสัมพันธ์ที่ค่อนข้างสูงในขณะเดียวกัน ค่าดังกล่าวมีค่าเข้าใกล้ 1 แสดงให้เห็นค่าความสัมพันธ์ในระดับสูง

1.2 ผู้วิจัยได้ทำการวิเคราะห์ค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ระหว่างความรู้และความสามารถในการตรวจสอบภายใน และประสิทธิภาพการตรวจสอบภายใน โดยมีตัวแปรทั้งสิ้น 9 ตัวแปร ดังตารางที่ 2

ตารางที่ 2 ผลการวิเคราะห์ค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ระหว่างความรู้และความสามารถในการตรวจสอบภายใน และประสิทธิภาพการตรวจสอบภายใน

	X2.1	X2.2	X2.3	X2.4	Y1	Y2	Y3	Y4	Y5
X2.1	1	0.380**	0.340**	0.245**	0.284**	0.277**	0.353**	0.254**	0.169*
X2.2		1	0.283**	0.205*	0.327**	0.392**	0.353**	0.282**	0.278**
X2.3			1	0.685**	0.672**	0.710**	0.607**	0.603**	0.645**
X2.4				1	0.763**	0.606**	0.694**	0.618**	0.645**
Y1					1	0.651**	0.812**	0.672**	0.661**
Y2						1	0.667**	0.723**	0.650**
Y3							1	0.670**	0.751**
Y4								1	0.570**
Y5									1

หมายเหตุ: ตัวแปรต้น X2.1 คือ ความสำคัญของการตรวจสอบภายใน X2.2 คือ ประโยชน์การตรวจสอบภายใน X2.3 คือ ทักษะการสอบบัญชี และ X2.4 คือ องค์กรความรู้ในการสอบบัญชี

ตัวแปรตาม Y1 คือ ผลงานได้มาตรฐาน Y2 คือ การรายงานทางการเงิน Y3 คือ ความทันต่อเวลา Y4 คือ การปฏิบัติตามกฎหมายและระเบียบบังคับ และ Y5 = การปฏิบัติงานด้านงบประมาณ การเงิน การบัญชีและ การพัสดุ

จากตารางที่ 2 ผลการวิเคราะห์ค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ (correlation coefficient analysis) ระหว่างความรู้และความสามารถในการตรวจสอบภายใน และประสิทธิภาพการตรวจสอบภายใน ประกอบด้วย ความสำคัญของการตรวจสอบภายใน ประโยชน์การตรวจสอบภายใน ทักษะการสอบบัญชี องค์กรความรู้ในการสอบบัญชี ผลงานได้มาตรฐาน การรายงานทางการเงิน ความทันต่อเวลา การปฏิบัติตามกฎหมายและระเบียบบังคับ และ การปฏิบัติงานด้านงบประมาณ การเงิน การบัญชีและ การพัสดุ พบว่า ค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ระหว่างความรู้และความสามารถในการตรวจสอบภายใน และประสิทธิภาพการตรวจสอบภายใน มีความสัมพันธ์ของตัวแปรมีอยู่ระหว่าง 0.169 ถึง 0.812 พบว่า ค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์มีค่าตั้งแต่ -1 ถึง 1 แสดงให้เห็นค่าความสัมพันธ์ที่ค่อนข้างสูงในขณะเดียวกัน ค่าดังกล่าวมีค่าเข้าใกล้ 1 แสดงให้เห็นค่าความสัมพันธ์ในระดับสูง

ผลการวิเคราะห์สมการถดถอยเชิงพหุคูณ (multiple regression analysis) เพื่อทดสอบสมมุติฐานโดยผลการวิเคราะห์มีรายละเอียดตามตารางที่ 3 และตารางที่ 4

ตารางที่ 3 การทดสอบสมมติฐานที่ 1 มาตรฐานการตรวจสอบภายในส่งผลเชิงบวกต่อประสิทธิภาพการตรวจสอบภายใน

Model	Standardized Coefficients			Collinearity Statistics	
	Beta	t	Sig.	Tolerance	VIF
(Constant)		7.910	0.000		
มาตรฐานการตรวจสอบภายใน	0.455	6.203	0.000	1.000	1.000
$R^2 = 0.207$ , Adjust $R^2 = 0.202$ , Durbin-Watson = 1.299, F = 38.477					

\* ระดับนัยสำคัญทางสถิติ 0.05

จากตารางที่ 3 พบว่า ค่า Tolerance เท่ากับ 1.000 ซึ่งน้อยกว่า 1 แสดงให้เห็นว่า ตัวแปรอิสระไม่มีปัญหาความสัมพันธ์ซ้อนทับกับตัวแปรอิสระอื่น ๆ ส่วนการวิเคราะห์ค่า Variance Inflation Factor (VIF) มีค่าเท่ากับ 1.000 ซึ่งมีค่าน้อยกว่า 10 แสดงว่า ไม่มีปัญหาเรื่องความสัมพันธ์เชิงเส้นกันอย่างสูงระหว่างตัวแปรอิสระ ผู้วิจัยจึงนำตัวแปรอิสระ ได้แก่ มาตรฐานการตรวจสอบภายใน เข้าสู่สมการถดถอยตามสมมติฐานที่ 1 คือ มาตรฐานการตรวจสอบภายในส่งผลเชิงบวกต่อประสิทธิภาพการตรวจสอบภายใน พบว่า ค่าสัมประสิทธิ์การตัดสินใจ  $R^2$  เท่ากับ 0.202 หมายความว่า มาตรฐานการตรวจสอบภายในสามารถอธิบายการผันแปรของตัวแปรตามได้ร้อยละ 20.70

ผลจากการทดสอบสมมติฐานสรุปได้ว่า มาตรฐานการตรวจสอบภายใน มีค่า P-value = 0.000 ซึ่งน้อยกว่า 0.05 จึงส่งผลเชิงบวกต่อประสิทธิภาพการตรวจสอบภายใน อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 ทั้งนี้ ค่า Durbin-Watson ต่ำกว่า 1.5 บ่งชี้ถึงปัญหา autocorrelation ซึ่งอาจเป็นข้อจำกัดของโมเดลและผลการวิเคราะห์ในงานนี้ ผู้วิจัยแนะนำให้ปรับตัวแปรนี้สำหรับการศึกษานาคตเพื่อความสมบูรณ์ของผลลัพธ์

ตารางที่ 4 การทดสอบสมมติฐานที่ 2 ความรู้และความสามารถการตรวจสอบภายในส่งผลต่อประสิทธิภาพการตรวจสอบภายใน

Model	Standardized Coefficients			Collinearity Statistics	
	Beta	t	Sig.	Tolerance	VIF
(Constant)		2.041	0.043		
ความรู้และความสามารถการตรวจสอบภายใน	0.785	15.361	0.000	1.000	1.000
$R^2 = 0.616$ , Adjust $R^2 = 0.614$ , Durbin-Watson = 1.747, F = 235.955					

\* ระดับนัยสำคัญทางสถิติ 0.05

จากตารางที่ 4 พบว่า ค่า Tolerance และ VIF ของตัวแปร ความรู้และความสามารถการตรวจสอบภายใน เท่ากับ 1.000 แสดงว่า ไม่มีปัญหาเรื่องความสัมพันธ์เชิงเส้นกันอย่างสูง เนื่องจากการวิเคราะห์ถดถอยเชิงพหุคูณที่มีตัวแปรอิสระเพียงตัวเดียว ผู้วิจัยจึงนำตัวแปร ความรู้และความสามารถการตรวจสอบภายใน เข้าสู่สมการถดถอยตาม สมมติฐานที่ 2 คือ ความรู้และความสามารถการตรวจสอบภายในส่งผลต่อประสิทธิภาพการตรวจสอบภายใน พบว่า  $R^2$  เท่ากับ 0.616 หมายความว่า ตัวแปรอิสระนี้สามารถอธิบายการเปลี่ยนแปลงของประสิทธิภาพการตรวจสอบภายในได้ ร้อยละ 61.60 ถือว่า อยู่ในระดับสูง โดยมีค่า Adjusted  $R^2$  เท่ากับ 0.614 และค่า Durbin-Watson เท่ากับ 1.747 ซึ่งอยู่ในเกณฑ์ที่ยอมรับได้ แสดงว่า ไม่มีปัญหา Autocorrelation และมีค่า F = 235.955 ซึ่งมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 ผลจากการทดสอบ

สมมติฐานสรุปได้ว่า ตัวแปร ความรู้และความสามารถการตรวจสอบภายใน มีค่า P-value = 0.000 ซึ่งน้อยกว่า 0.05 จึงส่งผลต่อประสิทธิภาพการตรวจสอบภายในอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

### การอภิปรายผล

การวิเคราะห์ผลของมาตรฐานการตรวจสอบภายในและความรู้ความสามารถของผู้ตรวจสอบภายในต่อประสิทธิภาพการตรวจสอบภายในของกองบัญชาการกองทัพไทย จากผลการศึกษาวิจัยในครั้งนี้ พบว่า มาตรฐานการตรวจสอบภายในและความรู้ความสามารถของผู้ตรวจสอบภายใน มีความสัมพันธ์เชิงบวกและส่งผลอย่างมีนัยสำคัญต่อประสิทธิภาพของการตรวจสอบภายในในทุกมิติ ทั้งในด้านผลงานได้มาตรฐาน การรายงานทางการเงิน ความทันต่อเวลา การปฏิบัติตามกฎหมายและระเบียบข้อบังคับ รวมถึงด้านการปฏิบัติงานเกี่ยวกับงบประมาณ การเงิน การบัญชี และพัสดุของกองบัญชาการกองทัพไทย

ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถามจากการวิเคราะห์ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม พบว่าผู้ตอบส่วนใหญ่เป็นเพศชาย (ร้อยละ 63.1) และมีช่วงอายุระหว่าง 30–39 ปี (ร้อยละ 45.6) ซึ่งอยู่ในวัยทำงานที่มีความสามารถในการเรียนรู้และปรับตัวต่อการเปลี่ยนแปลงด้านนโยบายและระบบงานได้ดี ด้านระดับการศึกษา พบว่าผู้ตอบส่วนใหญ่มีวุฒิการศึกษาระดับต่ำกว่าปริญญาตรี (ร้อยละ 60.4) รองลงมาคือระดับปริญญาโท (ร้อยละ 38.3) ซึ่งสะท้อนถึงความหลากหลายในระดับการศึกษาในหน่วยงานที่ศึกษา และในด้านประสบการณ์ทำงาน พบว่า ส่วนใหญ่อยู่ในช่วง 5–10 ปี (ร้อยละ 53.0) ซึ่งเป็นช่วงเวลาที่บุคลากรมีความเข้าใจและประสบการณ์ในการปฏิบัติงาน ข้อมูลพื้นฐานเหล่านี้ส่งผลให้ผลการศึกษามีความน่าเชื่อถือ เพราะกลุ่มตัวอย่างมีคุณสมบัติเหมาะสมในการประเมินมาตรฐานการตรวจสอบภายในและความรู้ความสามารถในการตรวจสอบภายใน

ความเป็นอิสระ การปฏิบัติงาน การวางแผน และคุณสมบัติผู้ตรวจสอบมีค่าสหสัมพันธ์ในระดับปานกลางถึงสูงกับประสิทธิภาพการตรวจสอบภายใน เนื่องจากตัวแปรเหล่านี้เป็นองค์ประกอบหลักของกระบวนการตรวจสอบที่มีคุณภาพตามมาตรฐานสากลของ Institute of Internal Auditors (2017) โดยเฉพาะการปฏิบัติงานตรวจสอบที่มีความสัมพันธ์สูงกับการรายงานทางการเงินและการปฏิบัติงานด้านงบประมาณ เนื่องจากกระบวนการตรวจสอบที่เป็นระบบและมีคุณภาพจะช่วยให้ผู้ตรวจสอบสามารถตรวจพบข้อผิดพลาด ประเมินความเสี่ยง และให้ข้อเสนอแนะที่เป็นประโยชน์ต่อการปรับปรุงการรายงานทางการเงินและการบริหารงบประมาณได้อย่างมีประสิทธิภาพ ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ Arena & Azzone (2009) ที่พบว่าความเป็นอิสระและคุณภาพของกระบวนการตรวจสอบเป็นปัจจัยสำคัญที่ส่งผลต่อประสิทธิภาพการตรวจสอบภายใน โดยเฉพาะในด้านการเงินและการดำเนินงาน นอกจากนี้ Cohen & Sayag (2010) ยังยืนยันว่าความเป็นอิสระของผู้ตรวจสอบภายในช่วยให้สามารถประเมินและรายงานข้อมูลทางการเงินได้อย่างเที่ยงธรรมและน่าเชื่อถือ ในขณะที่คุณสมบัติของผู้ตรวจสอบที่เหมาะสมช่วยเพิ่มความสามารถในการตรวจพบความผิดปกติและประเมินประสิทธิภาพของระบบควบคุมภายในทางการเงิน ทั้งนี้ Mihret & Yismaw (2007) อธิบายว่าการวางแผนการตรวจสอบที่ดีและการปฏิบัติงานที่เป็นระบบจะช่วยให้การตรวจสอบครอบคลุมประเด็นสำคัญทางการเงินและการบริหารงบประมาณอย่างทั่วถึง ซึ่งส่งผลโดยตรงต่อคุณภาพของการรายงานและการควบคุมทางการเงิน นอกจากนี้ Alzeban & Gwilliam (2014) ยังเสริมว่าความเป็นอิสระของผู้ตรวจสอบมีความสำคัญอย่างยิ่งต่อการตรวจสอบด้านการเงินและงบประมาณ เพราะช่วยให้ผู้ตรวจสอบสามารถตรวจสอบและรายงานปัญหาได้โดยไม่ถูกแทรกแซงจากฝ่ายบริหาร ส่งผลให้ข้อมูลทางการเงินและการบริหารงบประมาณมีความน่าเชื่อถือและโปร่งใส (Gramling et al., 2004; Sawyer et al., 2012)

ความสำคัญของการตรวจสอบ ประโยชน์ของการตรวจสอบ ทักษะสอบบัญชี และองค์ความรู้ด้านการสอบบัญชีมีค่าสหสัมพันธ์ในระดับปานกลางถึงสูงกับประสิทธิภาพการตรวจสอบภายใน เนื่องจากตัวแปรเหล่านี้เป็นปัจจัยพื้นฐานที่สำคัญในการสร้างคุณภาพงานตรวจสอบ โดยเฉพาะทักษะและองค์ความรู้ด้านการสอบบัญชีที่มีความสัมพันธ์สูงกับผลงานได้มาตรฐาน

และความทันต่อเวลา เนื่องจากผู้ตรวจสอบที่มีทักษะและความรู้ที่เพียงพอจะสามารถวางแผนงาน ดำเนินการตรวจสอบ และจัดทำรายงานได้อย่างมีประสิทธิภาพโดยไม่สิ้นเปลืองเวลาในการแก้ไขข้อผิดพลาดหรือทำงานซ้ำ ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ Cohen & Sayag (2010) ที่พบว่าความสามารถทางวิชาชีพของผู้ตรวจสอบภายในมีอิทธิพลโดยตรงต่อคุณภาพและประสิทธิภาพการตรวจสอบในองค์กร นอกจากนี้ Alzeban & Gwilliam (2014) ยังยืนยันว่าทักษะและความรู้ทางเทคนิคของผู้ตรวจสอบเป็นปัจจัยสำคัญที่ส่งผลต่อความสามารถในการตรวจพบจุดอ่อนของระบบควบคุมภายในและการทำงานให้แล้วเสร็จตามกำหนดเวลา ทั้งนี้ Mihret & Yismaw (2007) อธิบายว่าผู้ตรวจสอบที่มีความรู้ความเชี่ยวชาญจะใช้เวลาในการปฏิบัติงานน้อยลงแต่ได้ผลลัพธ์ที่มีคุณภาพสูงขึ้น เพราะสามารถระบุประเด็นสำคัญและใช้วิธีการตรวจสอบที่เหมาะสมได้อย่างรวดเร็ว ในขณะที่ Arena & Azzone (2009) ชี้ให้เห็นว่าความตระหนักในความสำคัญและประโยชน์ของการตรวจสอบภายในช่วยสร้างแรงจูงใจและความมุ่งมั่นในการปฏิบัติงานให้บรรลุเป้าหมาย ส่งผลต่อการทำงานได้มาตรฐานและทันเวลา นอกจากนี้ Badara & Saidin (2013) เสริมว่าองค์ความรู้และทักษะเฉพาะทางช่วยลดความผิดพลาดในการตรวจสอบและเพิ่มความแม่นยำของรายงาน ซึ่งเป็นองค์ประกอบสำคัญของมาตรฐานการทำงาน (Gramling et al., 2004) ดังนั้น การพัฒนาทักษะและองค์ความรู้อย่างต่อเนื่องจึงเป็นกลยุทธ์สำคัญในการยกระดับประสิทธิภาพการตรวจสอบภายในทั้งในมิติของคุณภาพและความทันเวลา (Institute of Internal Auditors, 2017)

การทดสอบสมมติฐานที่ 1 มาตรฐานการตรวจสอบภายในมีอิทธิพลเชิงบวกต่อประสิทธิภาพการตรวจสอบภายในอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ เนื่องจากมาตรฐานเป็นกรอบการทำงานที่ชัดเจนและเป็นระบบซึ่งช่วยยกระดับคุณภาพการปฏิบัติงานและสร้างความน่าเชื่อถือให้กับวิชาชีพการตรวจสอบภายใน ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ Cohen & Sayag (2010) ที่พบว่าการปฏิบัติตามมาตรฐานวิชาชีพเป็นปัจจัยสำคัญที่ส่งผลต่อประสิทธิภาพการตรวจสอบภายในในองค์กรของอิสราเอล โดยมาตรฐานช่วยให้ผู้ตรวจสอบภายในมีแนวทางในการวางแผนงาน การปฏิบัติงาน และการรายงานผลอย่างเป็นระบบและสม่ำเสมอ (Mihret & Yismaw, 2007) นอกจากนี้ Arena & Azzone (2009) ยังชี้ให้เห็นว่าการยึดมั่นในมาตรฐานสากลของ Institute of Internal Auditors (IIA) ช่วยเสริมสร้างความเป็นมืออาชีพและความเป็นอิสระของผู้ตรวจสอบภายใน ซึ่งเป็นองค์ประกอบสำคัญของประสิทธิภาพการตรวจสอบ ทั้งนี้ Alzeban & Gwilliam (2014) ได้ยืนยันว่ามาตรฐานการตรวจสอบภายในมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับประสิทธิภาพการตรวจสอบภายในอย่างมีนัยสำคัญ เพราะช่วยลดความคลาดเคลื่อนในการปฏิบัติงาน เพิ่มความสามารถในการระบุและประเมินความเสี่ยง และทำให้การนำเสนอข้อเสนอนะมีคุณภาพและเป็นที่ยอมรับของผู้บริหาร ในขณะที่ Badara & Saidin (2013) อธิบายเพิ่มเติมว่ามาตรฐานการตรวจสอบภายในช่วยสร้างความเชื่อมั่นให้กับผู้มีส่วนได้ส่วนเสียและเสริมสร้างบทบาทของการตรวจสอบภายในในการกำกับดูแลกิจการที่ดี ส่งผลให้องค์กรได้รับประโยชน์สูงสุดจากการดำเนินงานตรวจสอบภายใน (Gramling et al., 2004)

การทดสอบสมมติฐานที่ 2 ความรู้และความสามารถการตรวจสอบภายในส่งผลต่อประสิทธิภาพการตรวจสอบภายใน เนื่องจากผู้ตรวจสอบภายในที่มีความรู้ความสามารถที่เพียงพอจะสามารถระบุความเสี่ยงที่สำคัญ วิเคราะห์ปัญหาอย่างลึกซึ้ง และเสนอแนะแนวทางแก้ไขที่เหมาะสมและสามารถนำไปปฏิบัติได้จริง ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ Alzeban & Gwilliam (2014) ที่พบว่าความสามารถของผู้ตรวจสอบภายในมีความสัมพันธ์เชิงบวกอย่างมีนัยสำคัญต่อประสิทธิภาพการตรวจสอบภายในในภาครัฐของซาอุดีอาระเบีย โดยความรู้ความสามารถที่หลากหลายทั้งด้านเทคนิคการตรวจสอบ การวิเคราะห์ทางการเงิน ระบบสารสนเทศ และความเข้าใจในธุรกิจขององค์กร ช่วยให้ผู้ตรวจสอบสามารถปฏิบัติงานได้อย่างครอบคลุมและมีคุณภาพ (Arena & Azzone, 2009) นอกจากนี้ Mihret & Yismaw (2007) ยังชี้ให้เห็นว่าความรู้ความสามารถของผู้ตรวจสอบภายในเป็นปัจจัยสำคัญที่สุดในการสร้างประสิทธิภาพการตรวจสอบ เพราะทำให้สามารถใช้วิจารณญาณทางวิชาชีพในการประเมินหลักฐานและข้อมูลได้อย่างเหมาะสม ทั้งนี้ Cohen & Sayag (2010) อธิบายว่าความรู้ความชำนาญของผู้ตรวจสอบส่งผลโดยตรงต่อคุณภาพของรายงานการตรวจสอบและความน่าเชื่อถือของข้อเสนอแนะ ซึ่งเป็นตัวชี้วัดสำคัญของประสิทธิภาพ

การตรวจสอบภายใน ในขณะที่ Badara & Saidin (2013) เสริมว่าประสพการณ์และความเชี่ยวชาญของผู้ตรวจสอบภายในช่วยเพิ่มความสามารถในการตรวจพบความผิดพลาดและจุดอ่อนของระบบควบคุมภายใน รวมถึงการสื่อสารกับฝ่ายบริหารอย่างมีประสิทธิภาพ (Gramling et al., 2004) ดังนั้น การพัฒนาความรู้และความสามารถของผู้ตรวจสอบภายในอย่างต่อเนื่องจึงเป็นกลยุทธ์สำคัญในการยกระดับประสิทธิภาพการตรวจสอบภายในขององค์กร (Institute of Internal Auditors, 2017)

จากผลการศึกษาโดยรวม ผู้วิจัยจึงสรุปได้ว่า “มาตรฐานวิชาชีพที่เข้มแข็ง” ร่วมกับ “บุคลากรที่มีความรู้และทักษะเฉพาะทาง” มีความจำเป็นอย่างยิ่งต่อการยกระดับประสิทธิภาพของการตรวจสอบภายใน โดยเฉพาะในบริบทของหน่วยงานภาครัฐขนาดใหญ่ที่มีภารกิจซับซ้อน เช่น กองบัญชาการกองทัพไทย ทั้งนี้ ความเป็นอิสระในการตรวจสอบภายในถือเป็นปัจจัยสำคัญที่ปรากฏอย่างต่อเนื่องในทุกมิติ ซึ่งสอดคล้องกับหลักการของ IIA ที่ระบุว่าความเป็นอิสระและความเที่ยงธรรมเป็นแกนหลักในการสร้างคุณภาพงานตรวจสอบ

### องค์ความรู้ใหม่

องค์ความรู้ใหม่ในการศึกษาวิจัยในครั้งนี้สามารถได้ความรู้ใหม่ในส่วนต่าง ๆ คือ ในเชิงทฤษฎี สามารถยืนยันความสำคัญของความเป็นอิสระและความรู้ในการตรวจสอบได้ ในส่วนของด้านเชิงประจักษ์ สามารถเสนอหลักฐานเชิงสถิติเกี่ยวกับตัวแปรที่มีผลต่อประสิทธิภาพ และเชิงนโยบาย สามารถชี้แนะแนวทางพัฒนาองค์กรและบุคลากรในหน่วยงานด้านความมั่นคง

### ข้อเสนอแนะ

#### 1. ข้อเสนอแนะในการนำผลการวิจัยไปใช้

หน่วยงานตรวจสอบภายในของกองบัญชาการกองทัพไทย ควรนำผลการวิจัยไปประยุกต์ใช้เป็นแนวทางในการยกระดับมาตรฐานการตรวจสอบภายใน ทั้งในด้านโครงสร้าง กระบวนการ และคุณสมบัติของผู้ปฏิบัติงาน เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการดำเนินงานให้สอดคล้องกับแนวทางมาตรฐานวิชาชีพ

#### 2. ข้อเสนอแนะในการวิจัยครั้งต่อไป

2.1 การวิจัยนี้มุ่งเน้นไปที่บริบทของทหารตรวจสอบภายในของกองบัญชาการกองทัพไทย ซึ่งเป็นกลุ่มตัวอย่างระดับหน่วยงาน คือ สำนักงานตรวจสอบภายใน ดังนั้นการวิจัยครั้งต่อไปจึงควรเน้นไปที่บริบทของเหล่าทัพอื่น เพื่อนำมาศึกษาอิทธิพลต่างๆ ที่อาจส่งผลกระทบต่อประสิทธิภาพการตรวจสอบภายใน

2.2 การวิจัยนี้มุ่งเน้นไปที่ประชากรกองบัญชาการกองทัพไทยเป็นหลัก การวิจัยครั้งต่อไปควรเน้นศึกษาอิทธิพลต่าง ๆ ที่ส่งผลกระทบต่อประสิทธิภาพการตรวจสอบภายใน

2.3 การวิจัยนี้ใช้ตัวแปรอิสระ 13 ตัว ตัวแปรส่งผ่าน 8 ตัว และตัวแปรตาม 5 ตัว การวิจัยครั้งต่อไปอาจเพิ่มตัวแปรใหม่ที่เกี่ยวข้องกับประสิทธิภาพการตรวจสอบภายใน

2.4 การวิจัยครั้งต่อไปอาจใช้วิธีวิจัยเชิงคุณภาพ เพื่อให้ได้ข้อมูลตรงและรายละเอียดเพิ่มเติม

2.5 จากสมมติฐานที่ 1 พบค่า Durbin-Watson ต่ำกว่า 1.5 บ่งชี้ถึงปัญหา autocorrelation ซึ่งอาจเป็นข้อจำกัดของโมเดลและผลการวิเคราะห์ในงานนี้ ผู้วิจัยแนะนำให้ปรับเปลี่ยนตัวแปรสังเกตได้ของมาตรฐานการตรวจสอบภายใน หรือตัวแปรสังเกตได้ของประสิทธิภาพการตรวจสอบภายในสำหรับการศึกษาในอนาคตเพื่อความสมบูรณ์ของผลลัพธ์

## เอกสารอ้างอิง

- สถาบันผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทย. (2560). *มาตรฐานสากลสำหรับการปฏิบัติงานวิชาชีพการตรวจสอบภายใน* (แปลจาก International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing). สถาบันผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทย.
- สมบัติ ท้ายเรือคำ. (2551). *ระเบียบวิธีวิจัยสำหรับมนุษยศาสตร์และสังคมศาสตร์*. ประสานการพิมพ์.
- สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน. (2560). *มาตรฐานการตรวจสอบภายในสำหรับหน่วยงานภาครัฐ*. สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน.
- สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน. (2564). *คู่มือการตรวจสอบภายในสำหรับหน่วยงานภาครัฐ*. สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน.
- สำนักงานคณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการทุจริตแห่งชาติ. (2562). *แผนแม่บทภายใต้ยุทธศาสตร์ชาติ ประเด็นการต่อต้านการทุจริตและประพฤติมิชอบ (พ.ศ. 2561-2580)*. สำนักงานคณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการทุจริตแห่งชาติ.
- อรพินท์ วงศ์ก่อ, จิตาภรณ์ สินจรูญศักดิ์, อมรา ทิรศรีวัฒน์ และภาสวรรณ สุนทรักษ์. (2559). ผลกระทบของมาตรฐานการตรวจสอบภายในที่มีต่อคุณภาพการตรวจสอบภายใน ของผู้ตรวจสอบภายในของสถาบันอุดมศึกษาของรัฐ. *วารสารบัญชีปริทัศน์ มหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงราย*, 1(1), 40-56.  
[https://so2.tci-thaijo.org/index.php/JAR\\_CRRU/article/view/244191](https://so2.tci-thaijo.org/index.php/JAR_CRRU/article/view/244191).
- เอกพล ก้อนคำ, ปานฉัตร อาการักษ์ และจิรภา คัคคีทิตตมาลัย. (2565). ผลกระทบของมาตรฐานการตรวจสอบภายในต่อประสิทธิภาพการตรวจสอบภายใน ขององค์กรบริหารส่วนจังหวัดในประเทศไทย. *วารสารวิจัยวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยราชภัฏสุรินทร์*, 6(1), 138-153. <https://so02.tci-thaijo.org/index.php/jmsr/article/view/251649>
- Alzeban, A., & Gwilliam, D. (2014). Factors affecting the internal audit effectiveness: A survey of the Saudi public sector. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 23(2), 74-86.
- Arena, M., & Azzone, G. (2009). Identifying organizational drivers of internal audit effectiveness. *International Journal of Auditing*, 13(1), 43-60.
- Badara, M. A. S., & Saidin, S. Z. (2013). The relationship between audit experience and internal audit effectiveness in the public sector organizations. *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*, 3(3), 329-339.
- Cohen, A., & Sayag, G. (2010). The effectiveness of internal auditing: An empirical examination of its determinants in Israeli organisations. *Australian Accounting Review*, 20(3), 296-307.
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. (2013). *Internal control – Integrated framework*. COSO. <https://www.coso.gov/wp-content/uploads/2021/12/COSO-2013.pdf>.
- Dittenhofer, M. (2001). Internal auditing effectiveness: An expansion of present methods. *Managerial Auditing Journal*, 16(8), 443-450.
- Gramling, A. A., Maletta, M. J., Schneider, A., & Church, B. K. (2004). The role of the internal audit function in corporate governance: A synthesis of the extant internal auditing literature and directions for future research. *Journal of Accounting Literature*, 23, 194-244.

- Messier, W. F. (2019). *Auditing & assurance services: A systematic approach* (11th ed.). McGraw-Hill Education.
- Messier, W. F., Martinov-Bennie, N., & Eilifsen, A. (2005). A review and integration of empirical research on materiality: Two decades later. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 24(2), 153-187.
- Mihret, D. G., & Yismaw, A. W. (2007). Internal audit effectiveness: An Ethiopian public sector case study. *Managerial Auditing Journal*, 22(5), 470-484.
- Pickett, K. H. S. (2011). *The internal auditing handbook* (3rd ed). Wiley.
- Reding, K. F., Sobel, P. J., Anderson, U. L., Head, M. J., Ramamoorti, S., Salamasick, M., & Riddle, C. (2013). *Internal auditing: Assurance & advisory services* (3rd ed.). The Institute of Internal Auditors Research Foundation.
- Rovinelli, R. J., & Hambleton, R. K. (1977). On the use of content specialists in the assessment of criterion-referenced test item validity. *Tijdschrift voor Onderwijs Research*, 2, 49-60.
- Sawyer, L. B., Dittenhofer, M. A., & Scheiner, J. H. (2012). *Sawyer's internal auditing: The practice of modern internal auditing* (6th ed). The Institute of Internal Auditors.
- The Institute of Internal Auditors. (2017). *International standards for the professional practice of internal auditing*. The Institute of Internal Auditors.  
<https://www.theiia.org/globalassets/site/standards/mandatory-guidance/ippf/2017/ippf-standards-2017-english.pdf>.
- Yamane, T. (1973). *Statistics: An introductory analysis*. (3rd ed). Harper & Row.