

การพัฒนาแบบการตรวจสอบภายในที่เกี่ยวข้องกับการจัดซื้อจัดจ้างและการบริหารพัสดุ ของหน่วยงานในสังกัดสำนักงานปลัดกระทรวงสาธารณสุข

Development of internal audit models related to procurement and material
management of agencies under the Office of the Permanent Secretary, Ministry of
Public Health.

(Received: December 10,2025 ; Revised: December 19,2025 ; Accepted: December 22,2025)

สมบุญ ลิ้งห์พรม¹

Somboon singprom¹

บทคัดย่อ

การวิจัยนี้เป็นการวิจัยเชิงสำรวจ มีวัตถุประสงค์เพื่อพัฒนารูปแบบการตรวจสอบภายในที่มีความเหมาะสมกับบริบทของหน่วยบริการในสังกัดสำนักงานปลัดกระทรวงสาธารณสุข กลุ่มตัวอย่าง ได้แก่ หน่วยของข้อมูลบางส่วนที่ผู้วิจัยได้เลือกมาเพื่อใช้เป็นตัวแทนของหน่วยข้อมูลทั้งหมดหรือประชากรในการวิจัยที่ต้องการศึกษา กำหนดขนาดกลุ่มตัวอย่างแบบการสุ่มตัวอย่างแบบเจาะจง (Purposive Sampling) โดยเน้นคัดเลือกผู้ที่มีความรู้และประสบการณ์โดยตรงในโครงการที่เกี่ยวข้องจากหน่วยงานที่อยู่ในแผนตรวจสอบภายใน จำนวน 10 แห่ง เก็บข้อมูลจากแบบสอบถาม วิเคราะห์ข้อมูลโดยใช้การวิเคราะห์เนื้อหา (Content Analysis) ความถี่ร้อยละ(Percentage) ค่าเฉลี่ย (Mean) ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน (Standard deviation) คะแนนสูงสุด(Maximum) คะแนนต่ำสุด (Minimum) สถิติ สัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ของเพียร์สัน (Pearson Product Moment Correlation Coefficient) และ Chi – Square test

ผลการศึกษา พบว่า การตรวจสอบภายใน ในครั้งนี้แสดงให้เห็นว่า ระบบบริหารพัสดุของหน่วยงานในส่วนกลางของสำนักงานปลัดกระทรวงสาธารณสุขยังอยู่ในระดับที่สามารถปฏิบัติตามระเบียบได้ แต่ยังไม่ถึงระดับบูรณาการ การใช้แนวทางตรวจสอบเชิงระบบ (System–Risk–Based) ทำให้สามารถมองเห็นจุดอ่อนเชิงโครงสร้างที่เป็นรากของปัญหา ไม่ใช่เพียงความผิดพลาดรายกรณี การประเมินคุณค่าที่ได้รับจากการตรวจสอบภายใน โดยภาพรวมกลุ่มตัวอย่างมีระดับความคิดเห็น เห็นด้วยในระดับสูง ($x = 4.40$, S.D. = 0.52) ความพึงพอใจต่อกระบวนการตรวจสอบ ผลการประเมินความพึงพอใจโดยรวมอยู่ในระดับ ดีมาก ($x = 4.52$, S.D. = 0.25) วิธีการตรวจสอบเหมาะสมกับบริบทของหน่วยงาน มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับตำแหน่งของผู้ตอบอย่างมีนัยสำคัญ ($r = 0.677$, $p = 0.032$) 2) โดยรวมแล้ว การตรวจสอบที่สร้างคุณค่าให้กับหน่วยงานมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับตำแหน่งของผู้ตอบอย่างมีนัยสำคัญ ($r = 0.704$, $p = 0.023$) 3) วิธีการตรวจสอบเหมาะสมกับบริบทของหน่วยงาน มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการมีส่วนร่วมเกี่ยวข้องกับการตรวจสอบอย่างมีนัยสำคัญ ($r = 0.659$ * $p = 0.038$) 4) ผลการตรวจสอบสามารถนำไปใช้ในการวางแผนพัฒนาระบบงานพัสดุได้ทั้งระบบงานรวมถึงการเชื่อมโยงกับงานอื่นที่เกี่ยวข้องด้วย มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการมีส่วนร่วมเกี่ยวข้องกับการตรวจสอบอย่างมีนัยสำคัญ ($r = 0.704$ * $p = 0.023$) 5) การสื่อสารก่อนและระหว่างการตรวจสอบที่ชัดเจน มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับ การมีส่วนร่วมในการตรวจสอบอย่างมีนัยสำคัญ ($r = 0.667$, $p = 0.035$) 6) วิธีการตรวจสอบที่เหมาะสมกับบริบทมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับความพึงพอใจ ต่อกระบวนการตรวจสอบอย่างมีนัยสำคัญ ($r = 0.067$, $p = 0.032$)

คำสำคัญ: การตรวจสอบภายใน การจัดซื้อจัดจ้าง การบริหารพัสดุ หน่วยงานในสังกัดสำนักงานปลัดกระทรวงสาธารณสุข

Abstract

This survey research aimed to develop an internal audit model appropriate for the context of service units under the Office of the Permanent Secretary, Ministry of Public Health. The sample consisted of selected data units that were representative of the entire data unit or the research population. Purposive sampling was used to select individuals with knowledge and direct experience in relevant projects from 10 units within the internal audit plan. Data were collected through questionnaires. Data were analyzed using

¹ กลุ่มตรวจสอบภายใน สำนักงานปลัดกระทรวงสาธารณสุข

content analysis, percentages, means, standard deviations, maximum and minimum scores, Pearson's Product Moment Correlation Coefficient, and Chi-Square tests.

The study results revealed that this internal audit demonstrated that the procurement management system of the central units of the Office of the Permanent Secretary, Ministry of Public Health, remained compliant but had not yet reached the integrated level. The use of a system-risk-based audit approach enabled the identification of structural weaknesses that were the root cause of the problem, not just individual errors. Overall, the sample group assessed the value gained from the internal audit with a high level of agreement ($x = 4.40$, $SD = 0.52$). Overall satisfaction with the audit process was rated as very good ($x = 4.52$, $SD = 0.25$). Audit methods appropriate to the organization's context were significantly positively correlated with the respondent's position ($r = 0.677$, $p = 0.032$). 2) Overall, audits that create value for the organization were significantly positively correlated with the respondent's position ($r = 0.704$, $p = 0.023$). 3) Audit methods appropriate to the organization's context were significantly positively correlated with audit participation ($r = 0.659^*$, $p = 0.038$). 4) Audit results can be used to plan the development of the entire procurement system, including linking with other related tasks, and were significantly positively correlated with audit participation ($r = 0.704^*$, $p = 0.023$). 5) Clear communication before and during the audit was significantly positively correlated with audit participation ($r = 0.667$, $p = 0.035$). 6) Audit methods appropriate to the context were significantly positively correlated with satisfaction with the audit process ($r = 0.067$, $p = 0.032$).

Keywords: Internal audit, procurement, material management, agencies under the Office of the Permanent Secretary, Ministry of Public Health

บทนำ

การตรวจสอบภายใน (Internal Audit) เป็นเครื่องมือสำคัญขององค์กรภาครัฐที่มุ่งประเมินและให้ความเชื่อมั่นอย่างเที่ยงธรรมและเป็นอิสระว่าการดำเนินงานของหน่วยงาน เป็นไปอย่างถูกต้องตามกฎหมาย ระเบียบ และนโยบายที่กำหนดไว้ รวมทั้งเป็นกระบวนการที่ช่วยเพิ่มคุณค่า (Value-added) และเสริมสร้างการปรับปรุงอย่างต่อเนื่องให้แก่องค์กร โดยเฉพาะในยุคที่ภาครัฐให้ความสำคัญกับหลักธรรมาภิบาล ความโปร่งใส และการบริหารจัดการเชิงประสิทธิภาพ การตรวจสอบภายในจึงมีบทบาททั้งในเชิงควบคุมและพัฒนา เพื่อให้เกิดการใช้ทรัพยากรของรัฐอย่างคุ้มค่า¹

ในบริบทของ สำนักงานปลัดกระทรวงสาธารณสุข (สป.สร.) ซึ่งมีการกิจกรรมครอบคลุมการบริหารจัดการหน่วยบริการสุขภาพทั่วประเทศ การดำเนินงานตรวจสอบภายในมีความสำคัญยิ่งเนื่องจากเกี่ยวข้องกับงบประมาณจำนวนมาก การจัดซื้อจัดจ้าง การบริหารพัสดุ และระบบบัญชี ซึ่ง

ต้องอาศัยกระบวนการควบคุมภายในที่รัดกุมและมีประสิทธิภาพ เพื่อให้มั่นใจได้ว่าการดำเนินงานของหน่วยบริการเป็นไปตามกรอบกฎหมาย เช่น พระราชบัญญัติการจัดซื้อจัดจ้างและการบริหารพัสดุภาครัฐ พ.ศ. 2560 และระเบียบกระทรวงการคลังที่เกี่ยวข้อง อย่างไรก็ตาม รายงานของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน (สตง.) ในช่วงปีงบประมาณ 2563–2566 ระบุว่า สตง.ไม่สามารถแสดงความเห็นต่องบการเงินของสำนักงานปลัดกระทรวงสาธารณสุขได้ เนื่องจากไม่สามารถหาหลักฐานการสอบบัญชีที่เพียงพอและเหมาะสม เพื่อเป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นต่องบการเงินได้ รายการที่มีนัยสำคัญและมีผลกระทบต่อความถูกต้องของงบการเงิน ได้แก่ รายการเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด ลูกหนี้การค้า สินค้าคงเหลือ วัสดุคงเหลือ ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ และเจ้าหนี้การค้า² สถานการณ์ดังกล่าวชี้ให้เห็นถึงปัญหาเชิงระบบที่เกิดขึ้นอย่างต่อเนื่องในหน่วยงานสังกัด สป.สร. ปัญหาเหล่านี้มีรากเหง้ามาจากหลายปัจจัย เช่น ระบบควบคุมภายในที่ยัง

ขาดการบูรณาการระหว่างระบบงานการเงิน บัญชี และพัสดุ, การจัดเก็บข้อมูล ที่ไม่เป็นระบบเดียวกัน (Fragmented data), การปฏิบัติงานตามระเบียบ ที่มุ่งเน้นความถูกต้อง เชิงเอกสารมากกว่าการ วิเคราะห์เชิงระบบ, การขาดการติดตามประเมินผล หลังการตรวจสอบอย่างจริงจังและข้อจำกัดด้าน บุคลากรผู้ตรวจสอบที่ต้องรับผิดชอบหน่วยงาน จำนวนมากในเวลาอันจำกัด

จากประสบการณ์การปฏิบัติงานของผู้วิจัย ในฐานะผู้ตรวจสอบภายใน ซึ่งเคยดำเนินการ ตรวจสอบคุณภาพบัญชีในหน่วยบริการ เขต สุขภาพที่ 3 พบว่า ปัญหาที่เกิดขึ้นในหน่วยบริการ ส่วนใหญ่มีลักษณะสอดคล้องกับผลการตรวจสอบ ของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน กล่าวคือ ปัญหาที่เกิดในระบบพัสดุมักมีความเชื่อมโยงกับ ระบบบัญชีและการเงิน เช่น การบันทึกบัญชีไม่ สอดคล้องกับข้อมูลพัสดุ การจัดซื้อที่ไม่สอดคล้อง กับงบประมาณ หรือการขาด การติดตามวัสดุ คงเหลืออย่างมีระบบ ซึ่งสะท้อนให้เห็นถึง การขาด มุมมองเชิงระบบ (Systemic View) ในการ ตรวจสอบและบริหารจัดการ ด้วยเหตุนี้ ผู้วิจัยจึง เห็นความจำเป็นในการ พัฒนารูปแบบ การ ตรวจสอบภายในเชิงระบบ (System-based Internal Audit Model) ด้านการจัดซื้อจัดจ้าง และบริหารพัสดุ เพื่อให้การตรวจสอบมิได้เป็น เพียงการตรวจสอบการปฏิบัติตามระเบียบ แต่เป็น การวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างองค์ประกอบ ต่าง ๆ ของระบบงานอย่างเป็นองค์รวม โดยใช้ แนวคิด System Thinking ของ Senge³ ซึ่งมุ่งเน้น การมองภาพรวม (Holistic View) และการ วิเคราะห์ ความเชื่อมโยงระหว่างส่วนย่อยของ ระบบเพื่อให้เห็นรากเหง้าของปัญหา (Root Cause Analysis) อันจะนำไปสู่การแก้ไขอย่างยั่งยืน

นอกจากนี้ การออกแบบรูปแบบการ ตรวจสอบภายในเชิงระบบดังกล่าวจะอิงกับกรอบ มาตรฐาน COSO Internal Control-Integrated Framework⁴ ซึ่งเป็นกรอบการประเมินระบบการ ควบคุมภายในที่ได้รับการยอมรับในระดับสากล

โดยประกอบด้วย 5 องค์ประกอบหลัก ได้แก่ (1) สภาพแวดล้อมการควบคุม (Control Environment) (2) การประเมินความเสี่ยง (Risk Assessment) (3) กิจกรรม การควบคุม (Control Activities) (4) สารสนเทศและการสื่อสาร (Information and Communication) (5) การ ติดตาม ประเมินผล (Monitoring Activities) เพื่อให้รูปแบบการตรวจสอบภายในที่พัฒนาขึ้น สามารถประเมินความเชื่อมโยงของระบบงาน ทั้งหมดได้อย่างครอบคลุม ผู้วิจัยยังประยุกต์ใช้ แนวคิด SWOT Analysis เพื่อวิเคราะห์จุดแข็ง จุดอ่อน โอกาส และอุปสรรคของระบบงานจัดซื้อ จัดจ้าง และบริหารพัสดุในภาพรวมของกลุ่ม ตัวอย่าง เพื่อนำมาใช้ในการกำหนดกลยุทธ์เชิง นโยบายและวางแผนพัฒนาได้อย่างมีทิศทาง ร่วมกับแนวคิดห่วงโซ่คุณค่า แนวคิดต้นน้ำ กลาง น้ำ และปลายน้ำ เพื่อให้ผลลัพธ์ในการตรวจสอบ ได้ภาพที่ชัดเจนขึ้น

ดังนั้น การวิจัยครั้งนี้จึงมีความจำเป็น เพื่อ พัฒนารูปแบบการตรวจสอบภายในเชิงระบบ ที่ เหมาะสมกับบริบทของหน่วยงานในสังกัด สำนักงานปลัดกระทรวงสาธารณสุข โดยมุ่งให้การ ตรวจสอบภายในเป็นเครื่องมือที่ช่วยให้หน่วยรับ ตรวจสอบสามารถปรับปรุงระบบการจัดซื้อจัดจ้างและ บริหารพัสดุ ได้อย่างมีประสิทธิภาพ ลด ข้อผิดพลาดและความเสี่ยงต่อการทุจริต ตลอดจน สร้างคุณค่าเชิงบวกให้กับบุคลากรในระบบงาน พักตร์ให้มีความเข้าใจในงาน รู้สึกภาคภูมิใจ และมีความสุขในการทำงาน อันจะนำไปสู่การยกระดับ ธรรมาภิบาลและคุณภาพการบริหารจัดการของ กระทรวงสาธารณสุขโดยรวม

วัตถุประสงค์ของงานวิจัย

1. เพื่อศึกษาข้อมูลผลการตรวจสอบในในอดีต รูปแบบและวิธีการตรวจสอบที่ผ่านมาเพื่อ ประเมินและวิเคราะห์สภาพปัญหาจากการ ตรวจสอบภายในรูปแบบเดิม

2. เพื่อพัฒนารูปแบบการตรวจสอบภายในด้านพัสดุเชิงระบบ ที่บูรณาการแนวคิดเชิงระบบมาตรฐานการตรวจสอบภายในสากล และแนวทางการตรวจสอบภายในด้านการจัดซื้อจัดจ้างและการบริหารพัสดุขององค์การตรวจเงินแผ่นดินระหว่างประเทศ

วิธีการวิจัย

การวิจัยเรื่อง “การพัฒนารูปแบบการตรวจสอบภายในที่เกี่ยวกับการจัดซื้อจัดจ้างและการบริหารพัสดุ ของหน่วยงานในสังกัดสำนักงานปลัดกระทรวงสาธารณสุข” เป็นการวิจัยแบบผสมผสาน(Mixed Methods)

ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง

ประชากร (Population) คือ หน่วยงานในสังกัดสำนักงานปลัดกระทรวงสาธารณสุข **ไม่รวม** สำนักงานสาธารณสุขอำเภอและโรงพยาบาลส่งเสริมสุขภาพตำบล จำนวน 980 แห่ง ประกอบด้วย สำนักงานสาธารณสุขจังหวัดจำนวน 76 แห่ง โรงพยาบาลศูนย์จำนวน 36 แห่ง โรงพยาบาลทั่วไปจำนวน 98 แห่ง โรงพยาบาลชุมชนจำนวน 770 แห่ง ไม่รวมสำนักงานสาธารณสุขอำเภอและโรงพยาบาลส่งเสริมสุขภาพตำบลเป็นหน่วยงานที่ระดับจังหวัดเป็นผู้ดูแลการตรวจสอบภายใน

กลุ่มตัวอย่าง ได้แก่ หน่วยของข้อมูลบางส่วนที่ผู้วิจัยได้เลือกมาเพื่อใช้เป็นตัวแทนของหน่วยข้อมูลทั้งหมดหรือประชากรในการวิจัยที่ต้องการศึกษา กำหนดขนาดกลุ่มตัวอย่างแบบการสุ่มตัวอย่างแบบเจาะจง (Purposive Sampling) โดยเน้นคัดเลือกผู้ที่มีความรู้และประสบการณ์โดยตรงในโครงการที่เกี่ยวข้อง จากหน่วยงานที่อยู่ในแผนตรวจสอบภายใน จำนวน 10 แห่ง และเลือกบุคลากรหลักที่รับผิดชอบงานด้านการจัดซื้อจัดจ้างและบริหารพัสดุ แห่งละ 1 คน รวมเป็นกลุ่มตัวอย่างบุคลากรทั้งหมด 10 คน

เกณฑ์การคัดเลือก (Inclusion Criteria)

1. หน่วยงานส่วนกลางที่อยู่ภายในสังกัดสำนักงานปลัดกระทรวงสาธารณสุข

2. หน่วยงานส่วนกลางที่อยู่ในแผนการตรวจสอบภายในปีงบประมาณ พ.ศ. 2568

3. มีบุคลากรที่รับผิดชอบงานด้านการจัดซื้อจัดจ้างและการบริหารพัสดุหรือผู้ที่เกี่ยวข้องกับงานด้านการจัดซื้อจัดจ้างและการบริหารพัสดุ

เกณฑ์การคัดออกกลุ่มตัวอย่าง (Exclusion criteria)

1. หน่วยงานส่วนกลางที่ไม่ได้อยู่ในแผนการตรวจสอบภายในประจำปีงบประมาณ พ.ศ. 2568 กลุ่มตรวจสอบภายใน สำนักงานปลัดกระทรวงสาธารณสุข

2. หน่วยงานส่วนกลางที่ไม่สามารถเข้าร่วมโครงการวิจัยได้

เครื่องมือที่ใช้ในงานวิจัย

1. เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย

1.1 แนวการตรวจสอบด้านการจัดซื้อจัดจ้างและการบริหารพัสดุ เป็นการศึกษากระบวนการพัสดุทั้งระบบโดยใช้แนวคิดต้นน้ำ กลางน้ำ และปลายน้ำ เพื่อนำมาออกแบบแนวการตรวจสอบ (Audit Program) ผลลัพธ์ แนวการสอบบัญชีด้านพัสดุ การตรวจสอบคุณภาพของเครื่องมือ ได้นำแนวการตรวจสอบ (Audit Program) ให้ผู้ทรงคุณวุฒิจำนวน 4 ท่าน ได้ตรวจสอบและพิจารณาให้เป็นไปตามมาตรฐานที่เกี่ยวข้องรวมถึงกฎหมาย

1.2 การวิเคราะห์สภาพแวดล้อมภายในและภายนอก (SWOT Analysis) ผลการตรวจสอบที่ใช้ในการวิเคราะห์ SWOT ได้มาจากการดำเนินการตรวจสอบภายใต้โมเดลใหม่ที่พัฒนาขึ้น System-Risk-based Internal Audit Model การวิเคราะห์จะเป็นการวิเคราะห์ผลในภาพรวมของทุกหน่วยรับตรวจ แล้วนำผลการวิเคราะห์ SWOT มาจัดออกแบบกลยุทธ์หรือแนวทางในการปรับปรุงระบบร่วมกับแนวคิดห่วงโซ่คุณค่าเพื่อให้ได้มาซึ่งกลยุทธ์ที่มีความเหมาะสมในการนำไปใช้จริง

2. เครื่องมือที่ใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูล ได้แก่ แบบสอบถาม ที่เป็นแบบปลายปิดและปลายเปิด โดยแบ่งออกเป็น 4 ส่วน ดังนี้

ส่วนที่ 1 ข้อมูลทั่วไป (ระบุเฉพาะตำแหน่ง และการมีส่วนเกี่ยวข้องกับการตรวจสอบ)

ส่วนที่ 2 การประเมินคุณค่าที่ได้รับจากการตรวจสอบ มี 5 ระดับความเห็นและมี 5 คำถาม

กำหนดเกณฑ์การให้ความหมายค่าเฉลี่ย ดังนี้

ค่าเฉลี่ย 4.50 – 5.00 หมายความว่า อยู่ในระดับเห็นด้วยอย่างยิ่ง

ค่าเฉลี่ย 3.50 – 4.49 หมายความว่า อยู่ในระดับเห็นด้วย

ค่าเฉลี่ย 2.50 – 3.49 หมายความว่า อยู่ในระดับพอเห็นด้วย

ค่าเฉลี่ย 1.50 – 2.49 หมายความว่า อยู่ในระดับไม่เห็นด้วย

ค่าเฉลี่ย 1.00 – 1.49 หมายความว่า อยู่ในระดับไม่เห็นด้วยอย่างยิ่ง

ส่วนที่ 3 ความพึงพอใจต่อกระบวนการตรวจสอบ มี 5 ระดับความเห็นและมี 5 คำถาม

กำหนดเกณฑ์การให้ความหมายค่าเฉลี่ย ดังนี้⁵

ค่าเฉลี่ย 4.50 – 5.00 หมายความว่า อยู่ในระดับดีมาก

ค่าเฉลี่ย 3.50 – 4.49 หมายความว่า อยู่ในระดับดี

ค่าเฉลี่ย 2.50 – 3.49 หมายความว่า อยู่ในระดับปานกลาง

ค่าเฉลี่ย 1.50 – 2.49 หมายความว่า อยู่ในระดับพอใช้

ค่าเฉลี่ย 1.00 – 1.49 หมายความว่า อยู่ในระดับแย่มาก

ส่วนที่ 4 ข้อเสนอแนะและข้อคิดเห็น (ปลายเปิด) ประกอบด้วย 3 ประเด็น ให้ผู้ตอบ แสดงความคิดเห็นจากมุมมองหรือประสบการณ์ของตนเอง

การตรวจสอบเครื่องมือ นำแบบสอบถามที่มีการปรับปรุงแก้ไขแล้วให้ผู้เชี่ยวชาญ จำนวน 4 ท่าน เพื่อพิจารณาตรวจสอบความเที่ยงตรงตามเนื้อหา (Content Validity) ผลการวิเคราะห์หาความเที่ยงตรงตามเนื้อหาปรากฏว่าข้อคำถามทุกข้อผ่านเกณฑ์มีค่าดัชนี (IOC) สอดคล้องระหว่าง 0.60 – 1.00 ซึ่งมีค่ามากกว่า 0.50 จึงไม่ต้องทำการตัดข้อคำถามในแบบสอบถามออก นำแบบสอบถามไปทดลองใช้ (Try out) กับผู้บริหาร หัวหน้าฝ่าย/กลุ่มงาน เจ้าหน้าที่พัสดุเจ้าหน้าที่การเงิน เจ้าหน้าที่บัญชี ที่ไม่ใช่กลุ่มเป้าหมายในการวิจัยครั้งนี้ จำนวน 30 คน แล้วนำมาหาค่าความเชื่อมั่น (Reliability) ของเครื่องมือ โดยใช้สูตรสัมประสิทธิ์แอลฟา (coefficient- Alpha) ของ Cronbach ซึ่งได้ค่าความเชื่อมั่นทั้งฉบับเท่ากับ 0.94

ขั้นตอนการดำเนิน

1. ผู้วิจัยดำเนินการศึกษาข้อมูลในอดีต ด้วยการศึกษารายงานการตรวจสอบภายในที่เกี่ยวกับการจัดซื้อจัดจ้างและการบริหารพัสดุตั้งแต่ปีงบประมาณ พ.ศ. 2565-2567 ศึกษาข้อมูลรูปแบบและวิธีการตรวจสอบในอดีตรวมถึงข้อจำกัดและทรัพยากรที่มีในขณะนั้น เพื่อนำมาวิเคราะห์สภาพปัญหา การตรวจสอบแบบเดิม รวมถึงวิเคราะห์ข้อจำกัดหรือจุดอ่อนที่มีในอดีต และนำมาวางแผนหาโอกาส ในการพัฒนา

2. ผู้วิจัยศึกษาแนวคิดและหลักการเกี่ยวกับการตรวจสอบภายในทั้งตามมาตรฐานสากล (IIA) และมาตรฐานการตรวจสอบภายในภาครัฐ แนวคิดเกี่ยวกับการควบคุมภายในของ COSO⁶ แนวคิดเกี่ยวกับการบริหารความเสี่ยงของ COSO 2017⁷ แนวคิดการบริหารความเสี่ยงด้านการทุจริตของ COSO-FRM 2023⁸ แนวคิดและหลักการของการจัดซื้อจัดจ้างและการบริหารพัสดุตามที่กฎหมายกำหนดและ ที่กรมบัญชีกลางออกระเบียบมาเพิ่มเติม แนวคิดการตรวจสอบภายในด้วย Risk-Based Audit ที่จำเป็นในการจัดลำดับของสิ่งที่ต้องตรวจสอบ ได้นำแนวคิดการจัดการห่วงโซ่

คุณค่า (Value chain management) และการวิเคราะห์ธารธารคุณค่า (Value stream analysis) การพิจารณาระบบ ด้วยแนวคิดต้นน้ำ กลางน้ำ และปลายน้ำ รวมถึงทฤษฎีระบบ เพื่อใช้ในการวิเคราะห์และออกแบบรูปแบบที่ต้องการพัฒนาในการตรวจสอบโดยใช้แนวทางการตรวจสอบด้านการจัดซื้อจัดจ้างภาครัฐขององค์การตรวจเงินแผ่นดินระหว่างประเทศ (The International Organization of Supreme Audit Institutions: INTOSAI) มาเป็นมาตรฐานหลักในการพัฒนาในครั้งนี้

3. นำแนวการตรวจสอบที่พัฒนาขึ้น พร้อมวิธีการตรวจสอบที่พัฒนาขึ้นใหม่ใช้ในการตรวจสอบภายในด้านการจัดซื้อจัดจ้างและการบริหารพัสดุ กับหน่วยงานในส่วนกลางของสำนักงานปลัดกระทรวงสาธารณสุขตามแผนการตรวจสอบภายในของกลุ่มตรวจสอบภายในสำนักงานปลัดกระทรวงสาธารณสุขประจำปีงบประมาณ พ.ศ. 2568 ทั้งหมด 10 หน่วย

4. นำผลที่ได้จากการตรวจสอบภายในด้านการจัดซื้อจัดจ้างและการบริหารพัสดุมาวิเคราะห์สภาพแวดล้อมภายนอกและภายในด้วยทฤษฎี SWOT แนวคิดห่วงโซ่คุณค่า (Value chain) ร่วมกับการใช้มุมมองของหลักต้นน้ำ กลางน้ำและปลายน้ำ เพื่อเป็นข้อมูลนำมาใช้ในการให้ข้อเสนอแนะเชิงระบบที่ครอบคลุมทุกมิติที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบและสามารถนำไปใช้เป็นแนวทางในการวางแผนปรับปรุง พัฒนางานในเชิงระบบได้อย่างชัดเจน

5. เพื่อให้เกิดคุณค่า (Value) ของการตรวจสอบภายใน ซึ่งคุณค่าดังกล่าววัดจากหน่วยรับตรวจ ด้วยการสอบถามผู้บริหารหรือผู้ที่เกี่ยวข้องของหน่วยรับตรวจถึงผลลัพธ์ (Outcome) ที่ได้จากข้อเสนอแนะว่าสามารถให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์แก่หน่วยรับตรวจในการนำไปใช้ในการปรับปรุงระบบงานพัสดุของหน่วยงานให้มีการควบคุมที่เพียงพอ เหมาะสมได้หรือไม่เพียงใด พร้อมกับการเปิดรับฟังข้อคิดเห็นจากผู้บริหารหรือผู้ที่เกี่ยวข้องของหน่วยรับตรวจ

เพื่อการพัฒนาการตรวจสอบภายในด้าน การจัดซื้อจัดจ้างและการบริหารพัสดุต่อไปด้วยแบบสอบถาม

การวิเคราะห์ข้อมูล

ข้อมูลเชิงคุณภาพ โดยใช้การวิเคราะห์เนื้อหา (Content Analysis)

ข้อมูลเชิงปริมาณ โดยใช้ สถิติเชิงพรรณนา (Descriptive Research) ได้แก่ ความถี่ร้อยละ (Percentage) ค่าเฉลี่ย (Mean) ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน (Standard deviation) คะแนนสูงสุด (Maximum) คะแนนต่ำสุด (Minimum) สถิติสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ของเพียร์สัน (Pearson Product Moment Correlation Coefficient) และ Chi – Square test

ผลการวิจัย

1. ผลการศึกษาระบบการตรวจสอบภายในในอดีต การตรวจสอบภายในรูปแบบเดิมของหน่วยงานโดยเฉพาะด้านการจัดซื้อจัดจ้าง และการบริหารพัสดุ มีลักษณะเป็นการใช้รายการตรวจสอบ (Checklist-based Auditing) ที่เน้นการตรวจเอกสารและการปฏิบัติตามระเบียบมากกว่าการวิเคราะห์เชิงระบบ ทำให้ขาดมิติการมองเชื่อมโยงของระบบงาน (Systemic Perspective) และไม่สามารถระบุสาเหตุเชิงโครงสร้างของปัญหาได้อย่างแท้จริง ข้อจำกัดที่สำคัญคือ 1) การขาดการวิเคราะห์เชิงบริบทและระบบควบคุมที่บูรณาการ 2) การเน้นปริมาณมากกว่าคุณภาพของงานตรวจสอบ 3) การขาดการประเมินความเสี่ยงที่แท้จริงและการจัดลำดับความสำคัญของแผนตรวจสอบ 4) ระบบสารสนเทศที่ไม่เชื่อมโยงข้อมูลเชิงระบบ 5) การพบข้อผิดพลาดซ้ำเดิมโดยไม่มีการเรียนรู้ขององค์กร สภาพปัญหาดังกล่าวสอดคล้องกับรายงานของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน⁹ ที่ชี้ให้เห็นว่าหน่วยงานในสังกัดกระทรวงสาธารณสุขยังมีจุดอ่อนเชิงระบบด้านข้อมูล การบูรณาการ และการควบคุมภายใน

2. การพัฒนารูปแบบใหม่ ได้พัฒนารูปแบบ System-Risk-based Internal Audit Model (SRIA Model) ที่ผสานแนวคิด System Thinking + Risk -based Approach + COSO + INTOSAT โดยมองกระบวนการ ใน 3 ระยะได้แก่

ต้นน้ำ (Planning): วิเคราะห์บริบท ความต้องการจริงของการจัดซื้อจัดจ้าง

กลางน้ำ (Operation): ควบคุมกระบวนการจัดซื้อและบริหารพัสดุให้สอดคล้องกับกฎหมาย และหลักธรรมาภิบาล

ปลายน้ำ (Monitoring): การติดตามตรวจสอบ และใช้ข้อมูลป้อนกลับพัฒนาในรอบถัดไป

3. ผลการนำพัฒนารูปแบบการตรวจสอบภายในด้านพัสดุเชิงระบบ ที่บูรณาการแนวคิดเชิงระบบมาตรฐานการตรวจสอบภายในสากล และแนวทางการตรวจสอบภายในด้านการจัดซื้อจัดจ้าง และการบริหารพัสดุขององค์การตรวจเงินแผ่นดินระหว่างประเทศ

3.1 ไปใช้ในหน่วยงาน

1. ภาพรวมผลการตรวจสอบในระดับระบบ จากการตรวจสอบภายในหน่วยงานส่วนกลาง ที่เป็นกลุ่มตัวอย่างจำนวน 10 หน่วยงาน ในสำนักงานปลัดกระทรวงสาธารณสุขพบว่า ทุกหน่วยมีการดำเนินงานด้านพัสดุตามที่ระเบียบกำหนดได้ในระดับหนึ่ง แต่ยังมีความแตกต่างด้านความเข้มแข็งของระบบควบคุมภายใน โดยเฉพาะในส่วนของการบูรณาการข้อมูลระหว่างหน่วยงานย่อย และ กลไกการติดตามผลหลังการดำเนินงาน ซึ่งสะท้อนถึงการมีระบบควบคุมภายในที่ยังไม่เชื่อมโยงในเชิงโครงสร้าง และหน่วยงานส่วนใหญ่มีการจัดทำคำสั่งต่าง ๆ และแผนจัดซื้อจัดจ้างครบถ้วน แต่ที่มาของแผนจัดซื้อจัดจ้างยังขาดการ

สำรวจความต้องการใช้จาก ผู้ใช้จริงหรือการใช้ข้อมูลการปฏิบัติงานเพื่อสนับสนุนการวางแผน ซึ่งส่งผลให้ระบบต้นน้ำยังเป็นการเน้น เชิงงบประมาณมากกว่าเชิงยุทธศาสตร์

2. การวิเคราะห์ภาพรวมตามวงจรระบบ (ต้นน้ำ - กลางน้ำ - ปลายน้ำ)

ต้นน้ำ (Planning) ลักษณะการดำเนินงานที่ตรวจพบ ส่วนใหญ่จัดทำแผนจัดซื้อจัดจ้างโดยใช้ข้อมูลปีก่อน ไม่มีการสำรวจความต้องการใช้จากผู้ใช้งานจริงและไม่ได้เชื่อมโยงกับแผนยุทธศาสตร์หรือแผนปฏิบัติราชการ การวิเคราะห์เชิงระบบพบว่า ขาดข้อมูลจริง (Real Demand Data) และกลไกการมีส่วนร่วมทำให้แผนไม่สะท้อนความต้องการที่แท้จริงขององค์กร

กลางน้ำ (Operation) ลักษณะการดำเนินงานที่ตรวจพบการจัดซื้อจัดจ้างส่วนใหญ่ดำเนินการครบตามเอกสาร แต่ยังพบปัญหา TOR ไม่ครบและไม่ชัดเจน การกำหนดราคากลางไม่ชัดเจน และมีการใช้วิธีเฉพาะเจาะจงในโครงการที่ควรใช้ e-bidding การวิเคราะห์เชิงระบบพบว่า ระบบควบคุมเชิงป้องกัน (Preventive Control) ยังไม่เข้มแข็ง การทวนสอบเอกสารและการอนุมัติขาดความเป็นระบบ

ปลายน้ำ (Monitoring) ลักษณะการดำเนินงานที่ตรวจพบมีการตรวจสอบพัสดุประจำปี และการจำหน่ายพัสดุตามระเบียบ แต่ไม่ครบถ้วน 100% และขาดระบบรายงานยอดคงเหลือวัสดุรายเดือน การวิเคราะห์เชิงระบบพบว่า ระบบติดตามผลและ Feedback Loop ยังไม่ทำงานเต็มรูปแบบ ไม่สามารถนำผลการตรวจสอบกลับมาพัฒนากระบวนการในรอบถัดไปได้

3. ประเด็นสำคัญที่ตรวจพบร่วมกันในทุกหน่วย

ตารางที่ 1 ประเด็นสำคัญที่ตรวจพบร่วมกันในทุกหน่วย

ประเด็นหลัก	สภาพที่พบโดยทั่วไป	ผลกระทบต่อระบบควบคุมภายใน
(1) การวางแผนจัดซื้อจัดจ้าง	ไม่มีการสำรวจความต้องการวัสดุจากหน่วยงานย่อย ใช้ข้อมูลปีที่ผ่านมา	แผนไม่สอดคล้องกับภารกิจจริง เสี่ยงต่อการเบิกจ่ายงบประมาณ ผิดประเภท
(2) การกำหนด TOR และราคากลาง	TOR ไม่ละเอียด ไม่ระบุขอบเขตงานหรือปริมาณงานที่ชัดเจน	เสี่ยงต่อการเลือกผู้รับจ้าง ไม่เหมาะสมและขาดความคุ้มค่า
(3) ระบบควบคุมเอกสาร	เอกสารขอซื้อ-ขอจ้างและใบสั่งซื้อ-สั่งจ้างไม่สอดคล้องกันบางรายการ	ขาดความต่อเนื่องของข้อมูลและตรวจสอบย้อนกลับได้ยาก
(4) การบริหารวัสดุและครุภัณฑ์	ทะเบียนวัสดุไม่ครบถ้วน ไม่ตัดจ่ายหลังเบิกครุภัณฑ์ไม่คำนวณ ค่าเสื่อมราคา	ข้อมูลคลังวัสดุไม่ถูกต้อง เสี่ยงต่อการสูญหาย
(5) การตรวจสอบพัสดุประจำปี	มีคำสั่งแต่งตั้งครบถ้วน แต่การตรวจสอบไม่ครอบคลุมทุกรายการ	ระบบควบคุมปลายน้ำไม่สามารถยืนยันความถูกต้องของทรัพย์สินทั้งหมดได้
(6) ระบบ Feedback และการติดตามผล	ไม่มีการสรุปผลการตรวจสอบไปใช้ปรับปรุงแผนหรือกระบวนการในปีถัดไป	ขาดกลไกการเรียนรู้ของระบบ ไม่เกิดการพัฒนาเชิงต่อเนื่อง (Continuous Improvement)

4. การเชื่อมโยงกับมาตรฐานการตรวจสอบภายในภาครัฐและแนวทางที่พัฒนา ผลการตรวจสอบในภาพรวมยืนยันว่า การประยุกต์ใช้แนวทางการตรวจสอบภายใน แบบ System-Risk-Based Internal Audit Model สามารถระบุจุดอ่อนเชิงระบบ (Systemic Weaknesses) ได้อย่างชัดเจน โดยเฉพาะการขาดการเชื่อมโยงของข้อมูลระหว่างกระบวนการย่อย ในระบบพัสดุ ตั้งแต่การวางแผนจนถึงการตรวจสอบปลายทาง

5. ข้อค้นพบเชิงระบบที่สำคัญ 1) ระบบต้นน้ำยังไม่เชื่อมโยงข้อมูลจริงกับการวางแผนเชิงกลยุทธ์ 2) ระบบกลางน้ำมีการปฏิบัติตามระเบียบแต่ยังไม่ครบวงจรด้านเอกสารและการควบคุมคุณภาพ 3) ระบบปลายน้ำยังไม่มีการใช้ผลการตรวจสอบย้อนกลับเพื่อปรับปรุงระบบ ในรอบถัดไป 4) กลไก Feedback Loop ระหว่างกระบวนการยังไม่สมบูรณ์ ส่งผลให้การพัฒนาเป็นเพียงเชิงปฏิบัติ ไม่เกิดการเรียนรู้ของระบบ (Organizational Learning)

6. บทสรุปภาพรวม การตรวจสอบภายในในครั้งนี้แสดงให้เห็นว่า ระบบบริหารพัสดุของหน่วยงานในส่วนกลางของสำนักงานปลัดกระทรวงสาธารณสุขยังอยู่ในระดับที่สามารถปฏิบัติตามระเบียบได้ แต่ยังไม่ถึงระดับบูรณาการ การใช้แนวทางตรวจสอบเชิงระบบ (System-Risk-

Based) ทำให้สามารถมองเห็นจุดอ่อนเชิงโครงสร้างที่เป็นรากของปัญหา ไม่ใช่เพียงความผิดพลาดรายกรณี

7. สรุปผลภาพรวมของการวิเคราะห์ SWOT จากผลการตรวจสอบทั้ง 10 หน่วยงานแสดงให้เห็นว่า ระบบการจัดซื้อจัดจ้างและ การบริหารพัสดุของส่วนกลางมีฐานระเบียบที่มั่นคงและบุคลากรมีศักยภาพ แต่ยังต้องพัฒนาในมิติ ของข้อมูล ระบบดิจิทัล และกลไกการเชื่อมโยงระหว่างกระบวนการ เพื่อให้เกิดความคล่องตัว โปร่งใส และยั่งยืน ดังนั้น การปรับปรุงเชิงนโยบายควรมุ่งไปที่ 3 ประเด็นคือ 1) พัฒนาโครงสร้างข้อมูลกลางของกระทรวง (Centralized Procurement Data Platform) ที่เชื่อมโยงทั้งการเงิน บัญชีและพัสดุ 2) เสริมสร้างศักยภาพบุคลากรด้านเทคโนโลยีและการวิเคราะห์ข้อมูล 3) และจัดตั้งกลไกติดตามผลระดับกระทรวง เพื่อให้ระบบพัสดุสามารถเรียนรู้และพัฒนาได้อย่างต่อเนื่อง

3.2 ผลจากแบบสอบถามและความคิดเห็นของผู้บริหาร/ผู้ที่เกี่ยวข้อง

1. ข้อมูลทั่วไปของกลุ่มตัวอย่าง กลุ่มตัวอย่างทั้งหมด 10 คน ประกอบด้วยเจ้าหน้าที่พัสดุ 9 คน คิดเป็นร้อยละ 90 และหัวหน้าฝ่าย/กลุ่มงาน 1 คน คิดเป็นร้อยละ 10 ไม่มีผู้บริหารหรือเจ้าหน้าที่การเงินและบัญชี ซึ่งทุกคน มีส่วน

เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบภายในที่เกี่ยวกับการจัดซื้อจัดจ้างและการบริหารพัสดุโดยตรง แสดงว่าข้อมูลที่ได้มามีความตรงกับวัตถุประสงค์ของการศึกษาและสะท้อนมุมมองของผู้ปฏิบัติงานจริง

2. การประเมินคุณค่าที่ได้รับจากการตรวจสอบภายใน โดยภาพรวมกลุ่มตัวอย่างมีระดับความคิดเห็น เห็นด้วย ในระดับสูง ($\bar{x} = 4.40$, S.D. = 0.52) รายการที่ได้คะแนนเฉลี่ยสูงสุด ได้แก่ 1) การตรวจสอบมีความชัดเจนและเป็นระบบ ($\bar{x} = 4.50$) 2) โดยรวมแล้วการตรวจสอบครั้งนี้ สร้างคุณค่าให้กับหน่วยงานของเรา ($\bar{x} = 4.50$) ผลดังกล่าวสะท้อนว่า การตรวจสอบภายในเชิงระบบช่วยให้หน่วยงานเกิดความเข้าใจ ในโครงสร้างการจัดซื้อจัดจ้างและการบริหารพัสดุอย่างเป็นองค์รวม สามารถนำผลการตรวจสอบ ไปใช้พัฒนาระบบงานได้จริงและสร้างคุณค่าให้กับองค์กรได้

3. ความพึงพอใจต่อกระบวนการตรวจสอบ ผลการประเมินความพึงพอใจโดยรวมอยู่ในระดับดีมาก ($\bar{x} = 4.52$, S.D. = 0.25) รายการ ที่ได้คะแนนเฉลี่ยสูงสุด ได้แก่ 1) การประชุมปิดตรวจมีการแลกเปลี่ยนอย่างเปิดเผยและสร้างสรรค์ ($\bar{x} = 4.80$) 2) ผู้ตรวจสอบให้ข้อเสนอแนะที่เป็นมิตรและเน้นการพัฒนา ไม่ใช้การตำหนิ ($\bar{x} = 4.80$) 3) การสื่อสารก่อนและระหว่างการตรวจสอบมีความชัดเจน ($\bar{x} = 4.40$) 4) การเก็บข้อมูลและการสัมภาษณ์ดำเนินการอย่างไม่รบกวนงานประจำ ($\bar{x} = 4.40$) ผลดังกล่าวชี้ว่ากระบวนการตรวจสอบภายในมีลักษณะ ตรวจสอบแบบให้คำปรึกษา (Consulting Audit) มากกว่าการจับผิด สร้างบรรยากาศที่ดีและส่งเสริมให้หน่วยงานเกิดการเรียนรู้ร่วมกัน

4. ความสัมพันธ์เชิงสถิติที่สำคัญ จากการทดสอบสมมติฐานทางสถิติ (Pearson Correlation) พบความสัมพันธ์ดังนี้ 1) วิธีการตรวจสอบเหมาะสมกับบริบทของหน่วยงาน มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับตำแหน่งของผู้ตอบอย่างมีนัยสำคัญ ($r = 0.677$, $p = 0.032$) 2) โดยรวมแล้วการตรวจสอบที่สร้างคุณค่าให้กับหน่วยงานมี

ความสัมพันธ์เชิงบวกกับตำแหน่งของผู้ตอบอย่างมีนัยสำคัญ ($r = 0.704$, $p = 0.023$) 3) วิธีการตรวจสอบเหมาะสมกับบริบทของหน่วยงาน มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการมีส่วนร่วมเกี่ยวข้องกับการตรวจสอบอย่างมีนัยสำคัญ ($r = 0.659$, $p = 0.038$) 4) ผลการตรวจสอบสามารถนำไปใช้ในการวางแผนพัฒนาระบบงานพัสดุได้ทั้งระบบงาน รวมถึงการเชื่อมโยงกับงานอื่นที่เกี่ยวข้องด้วย มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการมีส่วนร่วมเกี่ยวข้องกับการตรวจสอบอย่างมีนัยสำคัญ ($r = 0.704$, $p = 0.023$) 5) การสื่อสารก่อนและระหว่างการตรวจสอบที่ชัดเจน มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการมีส่วนร่วมในการตรวจสอบอย่างมีนัยสำคัญ ($r = 0.667$, $p = 0.035$) 6) วิธีการตรวจสอบที่เหมาะสมกับบริบทมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับความพึงพอใจต่อกระบวนการตรวจสอบอย่างมีนัยสำคัญ ($r = 0.667$, $p = 0.032$)

สรุปและอภิปรายผล

งานวิจัยนี้มุ่งเชื่อมโยงผลที่ได้จากการนำ “รูปแบบการตรวจสอบภายใน เชิงระบบบนฐานความเสี่ยง” (System-Risk-based Internal Audit Model: SRIA Model) ไปใช้กับแนวคิดและทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง อาทิ System Thinking ของ Senge³ กรอบการควบคุมภายในของ COSO^{6,7,8} แนวทางการตรวจสอบภาครัฐของ INTOSAI GUID 5280¹⁰ และ มาตรฐานการตรวจสอบภายในสากลของ The IIA¹ เพื่อแสดงให้เห็นว่ารูปแบบที่พัฒนาขึ้นมีความเหมาะสมต่อการประยุกต์ใช้ในบริบทของหน่วยงานในสังกัดสำนักงานปลัดกระทรวงสาธารณสุข

1. การอภิปรายผลเชิงระบบจากการตรวจสอบจริง

(1) การมองระบบทั้งวงจร (Systemic View) ผลการนำ SRIA Model ไปใช้ในการตรวจสอบจริงสะท้อนให้เห็นว่า การตรวจสอบที่มองระบบในสามระยะคือ ต้นน้ำ-กลางน้ำ-ปลายน้ำ สามารถเปิดเผยจุดอ่อนเชิงโครงสร้างได้ลึกกว่า

การตรวจสอบแบบเดิม เช่น การวางแผนที่ไม่เชื่อมโยงกับการปฏิบัติ การขาดระบบรายงานผลสะท้อนกลับ และความไม่ต่อเนื่องของข้อมูลระหว่างหน่วยงานย่อยในแต่ละกองของหน่วยรับตรวจ ผลดังกล่าวสอดคล้องกับแนวคิดของ Senge³ ที่เสนอว่าการพัฒนาระบบใด ๆ ต้องอาศัยการคิดเชิงระบบ เพื่อเข้าใจความสัมพันธ์ระหว่างองค์ประกอบต่าง ๆ มิใช่เพียงตรวจสอบแต่ละส่วนแยกกัน ในบริบทนี้ การตรวจสอบตามแนวทาง SRIA Model ช่วยให้ เห็น รากเหง้าของปัญหา (Root Cause) แทนที่จะเห็นเพียงอาการของปัญหา ซึ่งเป็นสิ่งที่งานตรวจสอบแบบเช็กलिस्टไม่สามารถทำได้ เช่น พบว่าการไม่มีการรายงานยอดคงเหลือประจำเดือน หรือการไม่คำนวณค่าเสื่อมราคาครุภัณฑ์ ไม่ได้เกิดจากความบกพร่องของเจ้าหน้าที่เพียงรายบุคคล แต่เป็นผลจากระบบติดตามผลที่ขาด Feedback Loop และการประสานงานระหว่างกลุ่มงาน/ฝ่ายที่เกี่ยวข้องกัน เช่น จัดซื้อ-พัสดุ-บัญชี

(2) การสร้างวงจรการเรียนรู้ (Learning Loop) ผลการตรวจสอบแสดงให้เห็นว่าการมีวงจรติดตามผล (Feedback และ Follow-up Audit) เป็นปัจจัยสำคัญในการทำให้การตรวจสอบกลายเป็น กระบวนการเรียนรู้ขององค์กร มากกว่าการประเมินเพียงครั้งเดียว แนวทางนี้สอดคล้องกับข้อเสนอของ INTOSAI GOV 9100 และ COSO 2013⁶ ที่เน้นให้ระบบการควบคุมภายในต้องมีการติดตามและปรับปรุงอย่างต่อเนื่อง เพื่อให้หน่วยงานพัฒนาอย่างยั่งยืน การสร้างวงจรดังกล่าวใน SRIA Model ช่วยให้ หน่วยรับตรวจเกิดการเรียนรู้ร่วม (Shared Learning) และสามารถเชื่อมโยงผลการตรวจสอบในปัจจุบันกับการวางแผนปีถัดไป นับเป็นการยกระดับบทบาทของผู้ตรวจสอบจากผู้ตรวจเอกสารมาเป็น ที่ปรึกษาเชิงกลยุทธ์ (Partner in Governance) ตามมาตรฐานของ The IIA (2024)

2. การอภิปรายผลเชิงมาตรฐานและทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง

(1) ความสอดคล้องกับกรอบ COSO และหลักการควบคุมภายใน ผลการตรวจสอบพบว่า SRIA Model มีโครงสร้างที่ครอบคลุมองค์ประกอบหลักของกรอบ COSO Internal Control – Integrated Framework (2013) อย่างครบถ้วน ได้แก่

- *Control Environment*: การสร้างบรรยากาศของความโปร่งใส ความรับผิดชอบและธรรมาภิบาลในหน่วยงาน

- *Risk Assessment*: การระบุและประเมินความเสี่ยงในทุกช่วงของกระบวนการจัดซื้อ จัดจ้าง และบริหารพัสดุ โดยใช้ข้อมูลเชิงระบบและข้อมูลจากระบบดิจิทัลเป็นฐาน

- *Control Activities*: การออกแบบจุดควบคุมที่เหมาะสมในแต่ละขั้นตอนของกระบวนการ

- *Information and Communication*: การเชื่อมโยงและแลกเปลี่ยนข้อมูลระหว่างฝ่ายงานที่เกี่ยวข้อง เพื่อให้เกิดการควบคุมภายในที่มีประสิทธิภาพ

- *Monitoring Activities*: การติดตามและประเมินผลต่อเนื่องเพื่อให้ระบบการควบคุมภายในได้รับการปรับปรุงอย่างยั่งยืน

นอกจากนี้ยังสอดคล้องกับ COSO Enterprise Risk Management (2017) และแนวทาง การบริหารความเสี่ยงด้านการทุจริตของ COSO-FRM (2023) ซึ่งเน้นให้หน่วยงานของรัฐใช้ข้อมูลความเสี่ยง เป็นศูนย์กลางของการวางแผน และการตัดสินใจด้านการตรวจสอบ โดย SRIA Model ได้ถ่ายทอดหลักการนี้ผ่านกระบวนการวิเคราะห์ระบบเชิงองค์รวม (System Mapping) ที่เชื่อมโยงความเสี่ยง ในทุกระดับของกระบวนการ ตั้งแต่ต้นน้ำถึงปลายน้ำ

(2) ความสอดคล้องกับมาตรฐานการตรวจสอบภายในสากล¹¹

การพัฒนา SRIA Model ยังสอดคล้องกับมาตรฐานของ The Institute of Internal Auditors¹¹ ที่กำหนดบทบาทใหม่ของผู้ตรวจสอบ

ภายในให้เป็น *Partner in Governance* ซึ่งมุ่งเน้นการสร้างคุณค่า (Value Creation) การเสริมประสิทธิภาพของกระบวนการบริหารความเสี่ยง และการปรับปรุงการกำกับดูแลขององค์กรให้เกิดผลลัพธ์เชิงกลยุทธ์มากกว่าการตรวจสอบเพื่อหาความถูกต้องเพียงอย่างเดียว

SRIA Model จึงไม่เพียงมุ่งตรวจสอบเชิงเอกสารหรือการปฏิบัติตามระเบียบ (Compliance Audit) เท่านั้นแต่ยังพัฒนาไปสู่การตรวจสอบเชิงกลยุทธ์ (Strategic Audit) และการตรวจสอบเชิงระบบ (System-Based Audit) โดยใช้ผลการวิเคราะห์ความเสี่ยงและข้อมูลเชิงประจักษ์จากระบบสารสนเทศ (เช่น e-GP, GFMS, HOSxP) เพื่อระบุรากเหง้าของปัญหาและเสนอแนวทางปรับปรุงระบบงานอย่างเป็นองค์รวม

(3) ความสอดคล้องกับแนวทางของ INTOSAI ผลการวิจัย ยังสอดคล้องกับแนวทางของ INTOSAI GOV 9100 และ INTOSAI GUID 5280¹⁰ ซึ่งเน้นให้ระบบการควบคุมภายในของภาครัฐมีการติดตามและปรับปรุงอย่างต่อเนื่อง (Continuous Improvement) เพื่อให้หน่วยงานสามารถพัฒนาอย่างยั่งยืนและเรียนรู้จากผล การตรวจสอบในอดีต การสร้างวงจรป้อนกลับ (Feedback Loop) ภายใน SRIA Model เป็นการนำหลักการของ INTOSAI มาประยุกต์ใช้จริงโดยออกแบบให้ข้อมูลจากการตรวจสอบในปัจจุบันสามารถ ใช้วางแผนการตรวจสอบในถัดไป ซึ่งช่วยยกระดับบทบาทของผู้ตรวจสอบภายในจากผู้ตรวจเอกสาร มาเป็นที่ปรึกษาเชิงกลยุทธ์ ที่มีส่วนร่วมในการพัฒนาธรรมาภิบาลขององค์กร

(4) การเชื่อมโยงกับแนวคิดทางวิชาการและงานวิจัยสากล ในเชิงวิชาการ ผลการวิจัยนี้สอดคล้องกับข้อเสนอของ Knechel¹² ที่ระบุว่าทิศทางของงานวิจัยด้านการตรวจสอบภายในในศตวรรษที่ 21 ควรมุ่งเน้นไปที่การใช้ข้อมูลเชิงระบบ (Systemic Data) และหลักฐานเชิงประจักษ์ (Evidence-Based Audit) เพื่อเพิ่มคุณภาพ ความถูกต้อง และความเร็วของกระบวนการตรวจสอบ

ซึ่งเป็นแนวทางเดียวกับที่ SRIA Model ใช้การวิเคราะห์ข้อมูลจากระบบดิจิทัลและฐานข้อมูลกลางของหน่วยงานเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพของการประเมินความเสี่ยง

นอกจากนี้ แนวคิดของ Kokina และ Davenport¹³ ยังเสนอว่า การตรวจสอบภายในยุคดิจิทัลควรใช้เทคโนโลยีและปัญญาประดิษฐ์ (AI-enabled Auditing) เพื่อสนับสนุนการตัดสินใจเชิงคาดการณ์ (Predictive Analytics) และการวิเคราะห์ความเสี่ยงแบบเรียลไทม์ ซึ่ง SRIA Model มีโครงสร้างที่สามารถพัฒนาไปสู่แนวทางดังกล่าวได้ในอนาคต โดยเฉพาะในขั้นตอนของการติดตามและประเมินผล (Feedback Loop) ที่สามารถบูรณาการระบบข้อมูลเข้ากับการวิเคราะห์ความเสี่ยงอัตโนมัติผ่านการใช้เครื่องมือ AI ช่วย IA ได้

3. การอภิปรายผลเชิงคุณค่าและผลลัพธ์ต่อหน่วยรับตรวจ ผลจากการสอบถามหน่วยรับตรวจสอบสะท้อนให้เห็นคุณค่าใน 3 มิติสำคัญ ได้แก่

(1) มิติการรับรู้คุณค่า (Perceived Value) – ผู้บริหารและเจ้าหน้าที่เห็นว่าการตรวจสอบ ตาม SRIA Model ช่วยให้เข้าใจระบบพัสดุทั้งวงจร เห็นจุดเชื่อมโยงของข้อมูลและขั้นตอน ทำให้สามารถบริหารและควบคุมภายในได้ชัดเจนขึ้น

(2) มิติการนำไปใช้ประโยชน์ (Utilization) – หน่วยรับตรวจส่วนใหญ่ได้นำข้อเสนอแนะ ไปปรับปรุง เช่น จัดทำรายงานคงเหลือรายเดือน ปรับทะเบียนสินทรัพย์ และออกแบบระบบรายงานผลหลังตรวจสอบ

(3) มิติการพัฒนาเชิงธรรมาภิบาล (Governance Enhancement) – การตรวจสอบเชิงระบบทำให้เกิดการแลกเปลี่ยนเรียนรู้และความร่วมมือระหว่างฝ่าย ส่งผลให้เกิดวัฒนธรรมการทำงานที่โปร่งใสและรับผิดชอบร่วมกัน

4. การอภิปรายผลเชิงสังเคราะห์ จากการเปรียบเทียบผลที่ได้กับแนวคิดและกรอบมาตรฐานต่าง ๆ สามารถสรุปได้ว่า

(1) รูปแบบรูปแบบ SRIA Model มีความสอดคล้องกับหลักการของ Senge, COSO, INTOSAI และ IIA อย่างครบถ้วน

(2) การนำโมเดลไปใช้ในทางปฏิบัติทำให้เกิดผลลัพธ์เชิงระบบ ทั้งต่อผู้ตรวจสอบ (เพิ่มประสิทธิภาพและมุมมองเชิงระบบ) และต่อหน่วยรับตรวจ (เพิ่มความเข้าใจและความสามารถในการบริหารความเสี่ยง)

(3) การตรวจสอบภายในในอนาคตควรมุ่งพัฒนาเป็น “System-driven Audit” ที่อาศัยข้อมูลแบบเรียลไทม์ (Real-time Data) และวิเคราะห์เชิงปัญญาประดิษฐ์ เพื่อให้การตรวจสอบเป็นเครื่องมือสร้างคุณค่าอย่างแท้จริงในภาครัฐ ซึ่งสอดคล้องกับข้อเสนอแนะเพื่อการพัฒนาและปรับปรุงที่ผู้วิจัย ได้เสนอให้มีการนำ AI มาช่วย IA

ข้อเสนอแนะ

1. ระดับนโยบาย (กระทรวงสาธารณสุข/สำนักงานปลัดกระทรวงสาธารณสุข) ควรมีการกำหนดให้การตรวจสอบภายในเป็น นโยบายเดียวกันทั้งระบบ และเน้นคุณค่าตามมาตรฐานสากล (IIA 2024) และ INTOSAI ได้แก่ 1) ประกาศนโยบาย SRIA (System-Risk-based Internal Audit) เป็นมาตรฐานกลาง 2) ตั้งคณะกรรมการกำกับคุณภาพงานตรวจสอบระดับกระทรวง 3) ผลักดัน แนวทางบูรณาการข้อมูล บัญชี การเงินและพัสดุ เป็นนโยบาย

2. ระดับองค์กร (หน่วยงานส่วนกลาง/หน่วยบริหาร/หน่วยบริการ/สำนัก/กอง) หน่วยงานควรจัดระบบควบคุมให้ครบวงจรและเชื่อมโยงกัน โดยการแต่งตั้งผู้รับผิดชอบหลัก เช่น หัวหน้าเจ้าหน้าที่ /พัสดุ การเงิน บัญชี งานแผนงาน และตัวแทนของผู้ใช้พัสดุ อยู่ในโครงสร้างการทำงาน เพื่อทำหน้าที่ในการตรวจสอบช่องโหว่เชิงระบบ ขับเคลื่อนแผน ปรับปรุงและติดตาม และควรมีทีม Follow up & Learning เพื่อปิดช่องว่างหลังตรวจพบ ทำหน้าที่สื่อสารข้อเสนอแนะ และรวบรวมบทเรียนที่ได้นำไปสู่แผนพัฒนาในปีถัดไป

3. ระดับกระบวนการ (ต้นน้ำ-กลางน้ำ-ปลายน้ำ) ควรมีการ แก่จุดอ่อนที่พบซ้ำด้วยมาตรการควบคุมที่ชัดเจนและตรวจวัดได้ โดยการจัดทำแบบสำรวจความต้องการเป็นข้อบังคับก่อนการจัดทำแผนและต้องมีรายละเอียดที่ครบถ้วนในเนื้อหาสาระสำคัญ มีเกณฑ์การคัดเลือกผู้รับจ้าง พร้อมราคากลาง ที่เป็นมาตรฐานในกรณีที่ไม่มีมาตรฐานกลางให้ใช้พร้อมกำหนดแบบตรวจทานก่อนการอนุมัติ และวางระบบการควบคุมเอกสาร และการจัดเก็บอย่างเป็นระบบ สรุปรายงานการเคลื่อนไหวของรายการวัสดุ/ครุภัณฑ์ ทุกประเภท พร้อมสอบทานกระทบยอดกับบัญชี และการตรวจสอบพัสดุประจำปีต้องปฏิบัติตามที่ระเบียบกำหนดอย่างเคร่งครัดและประเมินประสิทธิภาพ ประสิทธิผลของทรัพย์สินที่มีการจัดซื้อเข้ามาว่าได้มีการนำไปใช้ตามวัตถุประสงค์ที่ขอหรือไม่อย่างไร สรุปรายงานเสนอหัวหน้าหน่วยงานทุกสิ้นปี

4. ระดับบุคลากรและสมรรถนะผู้ตรวจสอบภายใน ควรมีการยกระดับจากการตรวจสอบแบบ เช็กเอกสาร เป็น การคิดเชิงระบบ/ความเสี่ยง/ข้อมูล ตามมาตรฐานการตรวจสอบภายในสากล (IIA 2024) โดยบุคลากรต้อง ผ่านการฝึกอบรม หลักสูตรบังคับ อย่างน้อยปีละ 1 ครั้ง ในหัวข้อ System Thinking & Root Cause, Risk-based Planning & Controls (COSO), Data for Audit (Analytics เบื้องต้น) ทำ Job Aids & Templates ชุดเทมเพลต: แบบสำรวจต้นน้ำ, Pre-approval checklist กลางน้ำ, แบบ Follow-up ปลายน้ำ และมี Coaching แบบ On-the-Job เช่น จับคู่พี่เลี้ยง-น้องเลี้ยงในการกิจตรวจจริง 2 รอบ/ปี

5. ระดับข้อมูลและเทคโนโลยี ควรทำให้ข้อมูล เชื่อมโยงได้ เชื่อมโยงได้ ใช้งานได้ ตาม COSO: Information & Communication โดยการ ทำ Data Map ข้ามระบบ นำซอฟต์แวร์เข้ามาเชื่อมระบบการเงิน บัญชีและพัสดุ สร้างระบบ ERP เต็มรูปแบบ

6. การศึกษาวิจัยเพื่อการพัฒนาต่อยอด เชื่อมกับยุทธศาสตร์ควรศึกษาในหัวข้อดังนี้

- (1) AI/Data Analytics for Audit: สร้างโมเดลตรวจจับความเสี่ยงเชิงธุรกรรมระดับกระทรวง (เริ่มจาก Rule-based → Analytics)
- (2) Continuous Auditing: นำข้อมูลเรียลไทม์มาวิเคราะห์ความเสี่ยงรายเดือน/รายสัปดาห์
- (3) Cross-entity Learning: แลกเปลี่ยนเรียนรู้ระหว่างกันโดยนำมาตรการที่ได้ผลระหว่างเขต/หน่วยบริการ

และควรดำเนินการในระยะติดตามผล (Follow-up Phase) เพื่อศึกษาความต่อเนื่อง ของผลลัพธ์จากการใช้ SRIA Model และประเมินผลสัมฤทธิ์เชิงระบบ รวมถึงการศึกษาปัจจัยความสำเร็จของการนำรูปแบบไปใช้จริงในหน่วยงานระดับต่าง ๆ เพื่อยืนยันความยั่งยืนของรูปแบบในระยะยาวต่อไป

เอกสารอ้างอิง

1. Institute of Internal Auditors. (2024). The global internal audit standards. Lake Mary, FL: The Institute of Internal Auditors.
2. สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน. (2566). รายงานการตรวจสอบรายงานการเงินของกระทรวงสาธารณสุข ประจำปีงบประมาณ 2563–2566. กรุงเทพมหานคร: สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน.
3. Senge, P. M. (2006). The fifth discipline: The art and practice of the learning organization (Rev. ed.). Doubleday.
4. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). (2013). Internal control—Integrated framework. COSO.
5. Bloom, B. M. (1968). Learning for Mastery. Center for the Study of Evaluation of Instructional Programs, 1, 1-12.
6. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. (2013). Internal control—Integrated framework. Durham, NC: American Institute of Certified Public Accountants (AICPA).
7. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. (2017). Enterprise risk management—Integrating with strategy and performance. Durham, NC: AICPA.
8. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. (2023). Fraud risk management guide (FRM 2023). Durham, NC: AICPA.
9. สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน. (2566). มาตรฐานการตรวจสอบของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2566. กรุงเทพมหานคร: สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน.
10. INTOSAI (International Organization of Supreme Audit Institutions). (2022). INTOSAI GUID 5280: Guidance for audits of public procurement. Vienna, Austria: INTOSAI General Secretariat.
11. Institute of Internal Auditors. (2024). The global internal audit standards. Lake Mary, FL: The Institute of Internal Auditors.
12. Knechel, W. R. (2016). Audit research: Opportunities and strategies. Auditing: A Journal of Practice & Theory, 35(3), 1–24. <https://doi.org/10.2308/ajpt-51300>
13. Kokina, J., & Davenport, T. H. (2021). The emergence of artificial intelligence in auditing: How AI and data analytics are transforming the audit profession. Journal of Emerging Technologies in Accounting, 18(1), 43–61.