

ปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อประสิทธิภาพของงานตรวจสอบภายใน: มุมมองของผู้ตรวจสอบภายใน

อรพรรณ แสงศิวะเวทย์*

บริษัท บุญรอดบริวเวอรี่ จำกัด

*Correspondence: oraphan.sangsivavait@gmail.com doi: 10.14456/jisb.2018.14

วันที่รับบทความ: 30 พ.ค. 2560

วันแก้ไขบทความ: 29 มิ.ย. 2560

วันที่รับบทความ: 12 ก.ค. 2560

บทคัดย่อ

งานวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อประสิทธิภาพของงานตรวจสอบภายใน ซึ่งเป็นงานวิจัยเชิงปริมาณ โดยทำการศึกษากลุ่มประชากรในกลุ่มผู้ประกอบการอาชีพผู้ตรวจสอบภายในที่มีประสบการณ์ตั้งแต่ 3 เดือนขึ้นไป จำนวน 200 กลุ่มตัวอย่าง ด้วยวิธีการแจกแบบสอบถามรูปแบบออนไลน์ ผลการวิจัยแสดงให้เห็นว่า การสนับสนุนจากผู้บริหารและการติดตามและประเมินผลนั้นส่งผลกระทบต่อประสิทธิภาพของงานตรวจสอบภายใน ซึ่งการสนับสนุนจากผู้บริหารขึ้นอยู่กับความรู้ถึงความสำคัญของหน่วยงานตรวจสอบภายในผ่านคุณภาพของงานตรวจสอบภายใน รวมทั้งพบว่าทักษะของผู้ตรวจสอบภายในจะส่งผลกระทบต่อประสิทธิภาพของงานตรวจสอบภายในและขึ้นอยู่กับลักษณะของงานตรวจสอบภายในที่แตกต่างกันไปในแต่ละองค์กร และความเป็นอิสระของผู้ตรวจสอบภายในยังขึ้นอยู่กับขนาดและรูปแบบการบริหารจัดการขององค์กร

คำสำคัญ: ประสิทธิภาพ งานตรวจสอบภายใน ผู้ตรวจสอบภายใน

Factors affecting the effectiveness of Internal Audit: View of Internal Auditor

Oraphan Sangsivavait*

Boonrawd Brewery Co., Ltd.

*Correspondence: oraphan.sangsivavait@gmail.com doi: 10.14456/jisb.2018.14

Received: 30 May 2017

Revised: 29 Jun 2017

Accepted: 12 Jul 2017

Abstract

The objective of this study is to examine the factors influencing the effectiveness of internal audit. This is quantitative research. The study was conducted on a sample of 200 sample groups with more than 3 months of experience by online questionnaire. The results show that management support and monitoring affect the effectiveness of internal auditing. Management support is based on the perception of the importance of internal auditing through the quality of internal auditing. In addition, the skills of internal auditors would affect the effectiveness of internal auditing, depending on the nature of the internal auditing process. The independence of internal auditors also depends on the size and style of the organization's management.

Keywords: Effectiveness, Internal audit, Internal auditor

1. บทนำ

1.1 ความสำคัญและที่มาของปัญหา

ปัจจุบันการดำเนินงานขององค์กรต้องพบกับการเปลี่ยนแปลงของปัจจัยในแต่ละด้านอย่างรวดเร็ว ทั้งจากสภาพแวดล้อมภายในและสภาพแวดล้อมภายนอก อาทิ สภาพแวดล้อมทางด้านเศรษฐกิจ การเมือง เทคโนโลยี สังคม และวัฒนธรรม ส่งผลให้องค์กรต้องเผชิญกับความเสี่ยงในการบริหารจัดการ การเตรียมพร้อมในการปรับตัวให้ทันต่อสภาพแวดล้อมภายนอกที่เปลี่ยนแปลงไปรวมถึงการพัฒนาศักยภาพขององค์กร

กรมบัญชีกลางได้กล่าวถึง การปรับตัวรับการเปลี่ยนแปลงในอนาคตของบริษัท การดำเนินการต่างๆ จะเปลี่ยนไปไม่ว่าจะเข้าลักษณะจำเป็นต้องมีการเปลี่ยนแปลงหรือต้องมีการปรับตัวของการดำเนินการของตลาดเงิน ตลาดทุน ธุรกิจบริการ ตลาดการค้า และตลาดแรงงาน ทั้งนี้ การเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นอาจมีผลกระทบต่องค์กรในด้านต่างๆ ซึ่งผู้ตรวจสอบภายในอาจต้องนำมาเป็นข้อมูลในการเตรียมความพร้อม ผลกระทบต่อหน่วยงานอาจทำให้วิธีการหรือขั้นตอนการดำเนินการมีการเปลี่ยนแปลงไปด้วย นอกจากนี้ ผู้ตรวจสอบภายในจะต้องรอบรู้ข่าวสารและทันโลก ทำความเข้าใจปัจจัยหรือสภาพแวดล้อมที่มีการเปลี่ยนแปลงอย่างต่อเนื่องและรวดเร็วทั้งจากภายในและภายนอก เพื่อสามารถตรวจสอบให้ตรงประเด็น สามารถเป็นหน่วยงานสนับสนุนที่มีประสิทธิภาพ ทำให้องค์กรดำเนินงานไปได้อย่างมีประสิทธิภาพและเพิ่มคุณค่า รวมทั้งสามารถให้ข้อเสนอแนะแก่ผู้บริหารในบทบาททำงานให้คำปรึกษา (Consultant) ได้อย่างมีประสิทธิภาพ

ดังนั้น ผู้ตรวจสอบภายในซึ่งทำหน้าที่เป็นเครื่องมือของฝ่ายบริหาร ไม่ว่าจะเป็นการให้ข้อมูลและการเสนอแนะมาตรการแก้ไขที่เป็นประโยชน์ให้กับองค์กร จำเป็นต้องอาศัยความรู้ความสามารถ ความเชี่ยวชาญในวิชาชีพ รวมทั้งการพัฒนาความรู้ในงานตรวจสอบ ความรอบรู้ในวิชาชีพความรู้อื่น ๆ ตลอดจนจัดเตรียมความพร้อมเพื่อรับมือกับการเปลี่ยนแปลงจากปัจจัยภายนอก ก็เป็นส่วนสำคัญที่จะช่วยให้การปฏิบัติงานตรวจสอบมีประสิทธิภาพเพิ่มมากขึ้นและเป็นที่น่าเชื่อถือให้กับผู้บริหารและหน่วยงานรับตรวจ

ผู้วิจัยในฐานะที่เป็นผู้ปฏิบัติงานด้านการตรวจสอบภายใน จึงต้องการศึกษาปัจจัยที่ส่งผลต่อประสิทธิภาพของงานตรวจสอบภายในตามมุมมองของผู้ตรวจสอบภายใน เพื่อใช้เป็นแนวทางในการแก้ไขและวางแผนเพื่อส่งเสริมรวมทั้งพัฒนาผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบในแต่ละด้านต่อไป

1.2 วัตถุประสงค์ของการวิจัย

งานวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาอิทธิพลของปัจจัยต่างๆ ประกอบด้วยคุณภาพของงานตรวจสอบภายใน การสนับสนุนจากผู้บริหาร การฝึกอบรมและพัฒนา ทักษะของผู้ตรวจสอบภายใน การติดตามและประเมินผล และความเป็นอิสระของผู้ตรวจสอบภายในที่ส่งผลต่อประสิทธิภาพของงานตรวจสอบภายในตามมุมมองของผู้ตรวจสอบภายใน

2. งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

จากการศึกษางานวิจัยในอดีตสามารถสรุปปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับการศึกษาได้ดังนี้

คุณภาพของงานตรวจสอบภายใน (Internal audit quality) หมายถึง ความเป็นไปได้ในการตรวจพบความผิดพลาด และค้นพบเพื่อควบคุมไม่ให้เกิดช่องโหว่ในการบริหารงาน (Heras et al., 2012) ซึ่งเป็นหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายในที่จะตรวจพบข้อมูลซึ่งขัดแย้งกับข้อเท็จจริงด้วยความสามารถทางเทคนิคและรายงานข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้นอย่างเป็นอิสระ (Chadegani, 2011)

การสนับสนุนจากผู้บริหาร (Management support) หมายถึง ปัจจัยสำคัญที่มีความจำเป็นอย่างมากในการช่วยส่งเสริมการพัฒนาองค์ความรู้ภายในองค์กร การจัดหาเงินทุนเพื่อโครงสร้างพื้นฐานด้านความรู้และการเพิ่มขีดความสามารถของพนักงานในการสร้างสรรค์ แบ่งปัน จัดเก็บ และเผยแพร่ความรู้ (Haque & Anwar, 2012) ซึ่งถือเป็นปัจจัยหนึ่งที่ส่งผลต่อคุณลักษณะของผู้ตรวจสอบภายใน หากผู้บริหารสามารถปฏิบัติตามผลการตรวจสอบและ

คำแนะนำที่ได้รับจากหน่วยงานตรวจสอบภายในจะทำให้สามารถระบุประสิทธิภาพของผลงานได้ (Mihret & Yismaw, 2007)

การฝึกอบรมและการพัฒนา (Training and development) หมายถึง กระบวนการเรียนรู้ที่เกี่ยวข้องกับการได้มาซึ่งความรู้ ทักษะ แนวคิด หลักเกณฑ์ หรือการเปลี่ยนทัศนคติและพฤติกรรม เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพการทำงานให้กับบุคลากร ซึ่งเป็นกระบวนการที่ต้องปฏิบัติอย่างต่อเนื่อง โดยบุคลากรจะได้รับความรู้อย่างแท้จริงและทราบถึงแนวทางในการปฏิบัติงานในองค์กรได้ดีขึ้น (Ameeq & Hanif, 2013)

ทักษะของผู้ตรวจสอบภายใน (Skills of internal audit) หมายถึง ความรู้และความสามารถในการตรวจสอบข้อมูลหลักฐานทางการบัญชีและข้อมูลอื่น ๆ ตามมาตรฐานที่ได้รับการยอมรับโดยทั่วไปในการปฏิบัติงานภาคสนาม และช่วยให้บรรลุกิจกรรมและหน้าที่ที่รับผิดชอบ (Usman, 2016)

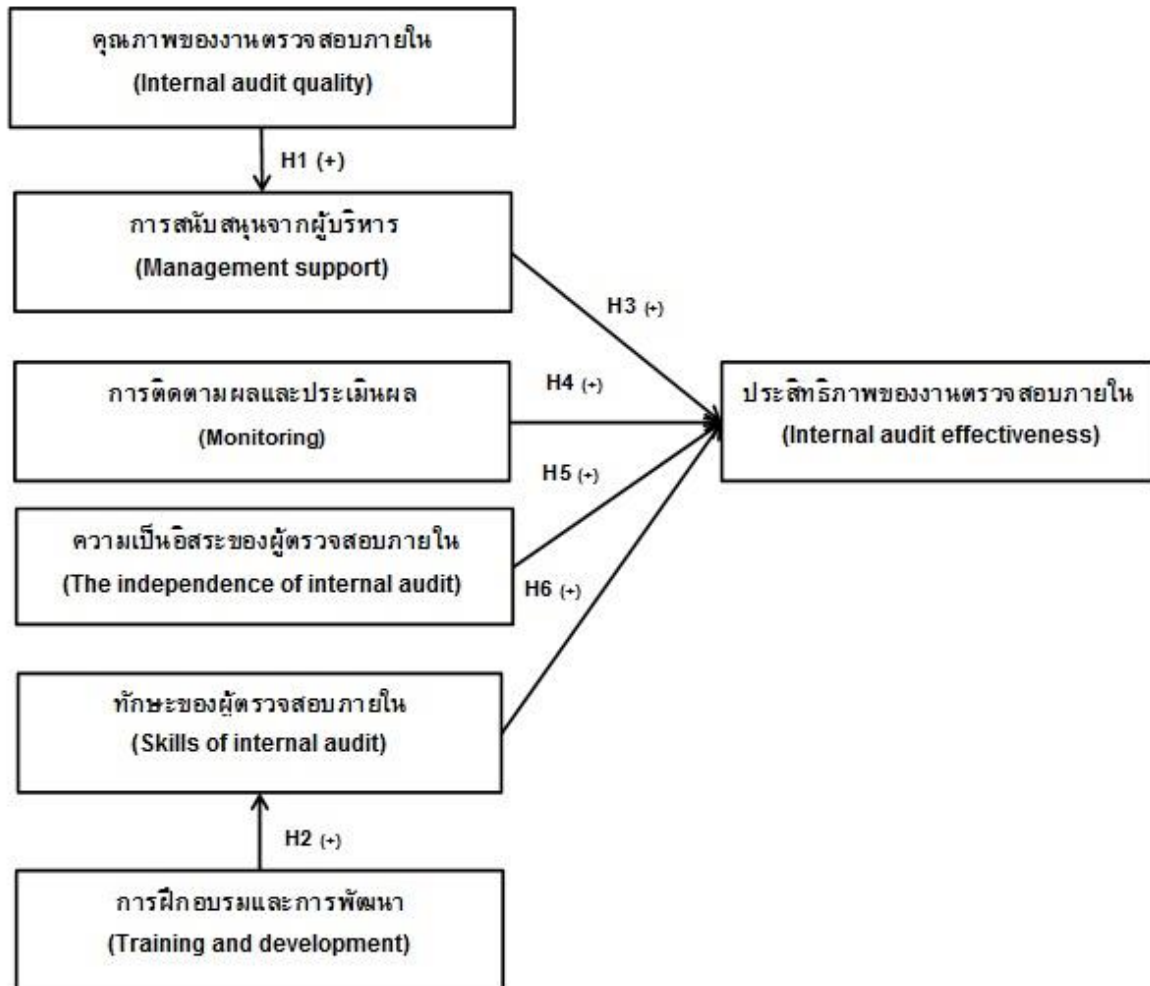
การติดตามผลและประเมินผล (Monitoring) หมายถึง กระบวนการตรวจสอบอย่างต่อเนื่องที่จะช่วยให้ฝ่ายบริหารสามารถทราบว่ากระบวนการทางธุรกิจได้มีการปฏิบัติตามกฎระเบียบและติดตามการเพิ่มขึ้นของระดับประสิทธิภาพและประสิทธิผลที่ตั้งใจไว้ (Deloitte Development LLC, 2010) วิธีนี้เป็นวิธีการที่ผู้ตรวจสอบภายในใช้ในการดำเนินกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับหลักการตรวจสอบอย่างต่อเนื่อง (Institute of internal auditors, 2013)

ความเป็นอิสระของผู้ตรวจสอบภายใน (The independence of internal audit) หมายถึง การปฏิบัติงานโดยมีมุมมองหรือทัศนคติที่ไม่ลำเอียง มีอิสระทางความคิด ซึ่งจะช่วยให้ผู้ตรวจสอบสามารถปฏิบัติงานได้ด้วยความเที่ยงธรรม (Usman, 2016) ทำให้เจ้าหน้าที่สามารถตรวจสอบขั้นตอนการปฏิบัติงานต่าง ๆ ที่นอกเหนือจากข้อมูลที่ถูกบันทึกตามความเป็นจริง (Dahir, 2016)

ประสิทธิภาพของงานตรวจสอบภายใน (Internal audit effectiveness) หมายถึง ระดับของคุณภาพรวมถึงการปฏิบัติงานได้บรรลุตามวัตถุประสงค์ที่ได้กำหนดไว้ (Institute of internal audit, 2013) รวมถึงผลลัพธ์หรือผลงานของบุคลากรที่มีวัตถุประสงค์เพื่อให้บรรลุเป้าหมายที่กำหนด ในขณะที่ประสิทธิภาพอาจถูกใช้เพื่อกำหนดสิ่งที่องค์กรประสบความสำเร็จในส่วนที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการ ผลลัพธ์ ความเชื่อมโยงและความสำเร็จ (Nassazi, 2013)

3. กรอบแนวคิดการวิจัยและสมมติฐานการวิจัย

ในการศึกษาวิจัยที่ส่งผลกระทบต่อประสิทธิภาพของงานตรวจสอบภายใน: มุมมองของผู้ตรวจสอบภายใน ได้พัฒนากรอบแนวคิดมาจากงานวิจัยต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง โดยมีปัจจัยที่เกี่ยวข้องทั้งหมด 6 ปัจจัย คุณภาพของงานตรวจสอบภายใน การสนับสนุนจากผู้บริหาร การติดตามและประเมินผล ทักษะของผู้ตรวจสอบภายใน การฝึกอบรมและการพัฒนา และความเป็นอิสระของผู้ตรวจสอบภายใน ที่ส่งผลต่อประสิทธิภาพของงานตรวจสอบภายใน ดังภาพที่ 1



ภาพที่ 1 กรอบแนวคิดปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อประสิทธิภาพงานตรวจสอบภายใน: มุมมองของผู้ตรวจสอบภายใน

Hung and Hair (2013) กล่าวว่า คุณภาพหรือผลงานของผู้ตรวจสอบภายในนั้นส่งผลต่อการรับรู้และทัศนคติของผู้บริหาร หากผู้ตรวจสอบภายในไม่สามารถแสดงให้เห็นให้ผู้บริหารรับรู้และยอมรับในคุณภาพของงานตรวจสอบภายในอาจส่งผลต่อการได้รับการสนับสนุนจากผู้บริหาร ซึ่งสอดคล้องกับบทความของ Martin (2013) ที่ให้ความเห็นว่า คุณภาพของงานตรวจสอบภายในนั้นมาจากการวางแผน การดำเนินการตรวจสอบและการจัดทำระบบการควบคุมคุณภาพของบริษัท ซึ่งผู้บริหารระดับสูงอยู่ในฐานะที่จะต้องตรวจสอบและประเมินผลการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในด้านคุณภาพของการตรวจสอบ หากผู้ตรวจสอบภายในไม่สามารถปฏิบัติงานให้คุณภาพอยู่ในระดับที่ผู้บริหารพึงพอใจได้ก็จะส่งผลต่อการรับรู้และทัศนคติในการสนับสนุนจากผู้บริหารอีกด้วย

H1: คุณภาพของงานตรวจสอบภายในมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการสนับสนุนจากผู้บริหาร

Asfaw et al. (2015) กล่าวว่า กิจกรรมการฝึกอบรมและพัฒนาของบุคลากรมีส่วนในการที่จะนำเอาศักยภาพใหม่ๆ ของบุคลากรออกมาในการปฏิบัติงานและจะส่งผลในเชิงบวกต่อประสิทธิผลของบุคลากร ซึ่งสอดคล้องกับการศึกษาของ Falola et al. (2014) ที่แสดงให้เห็นว่า การฝึกอบรมและพัฒนาถือว่าเป็นปัจจัยสำคัญเพื่อความอยู่รอดขององค์กร นอกจากนี้ยังมีความจำเป็นต่อประสิทธิภาพของบุคลากร การเพิ่มขีดความสามารถของบุคลากรในการปรับตัวให้เข้ากับสภาพแวดล้อมและเทคโนโลยีทางธุรกิจที่เปลี่ยนแปลงไป รวมทั้งยังเป็นการทำห้ยเพื่อเพิ่มพูนความรู้ความเข้าใจและประสิทธิภาพของบุคลากรในการพัฒนาทักษะ ความคิดสร้างสรรค์และการแก้ปัญหา

H2: การฝึกอบรมและพัฒนาความสัมพันธ์เชิงบวกกับทักษะของผู้ตรวจสอบภายใน

Hailemariam (2014) ได้กล่าวว่า ผู้ตรวจสอบภายในควรมีความสัมพันธ์ที่ใกล้ชิดกับผู้บริหารขององค์กร เพราะความต้องการการสนับสนุนที่ดีและรับรู้ถึงความสำคัญจากผู้บริหารจะทำให้เกิดประสิทธิภาพมากขึ้นและบรรลุวัตถุประสงค์ของงานตรวจสอบ การสนับสนุนจากผู้บริหารอยู่ในรูปแบบของการสนับสนุนกระบวนการตรวจสอบไม่ว่าจะเป็นด้านทรัพยากร การเงิน การเดินทาง การฝึกอบรมด้านการตรวจสอบด้วยเทคโนโลยีสารสนเทศและขั้นตอนการปฏิบัติงานแบบใหม่ งบประมาณด้านการลงทุน การให้คำปรึกษาหรือรวมทั้งสิ่งอำนวยความสะดวกต่าง ๆ ในงานตรวจสอบภายใน และการสนับสนุนในรูปแบบของจัดหาทรัพยากร จะกระตุ้นให้เกิดกระบวนการตรวจสอบภายในที่มีภาวะผูกพันที่จะส่งเสริมและสื่อสารมูลค่าเพิ่มของงานตรวจสอบภายในให้เกิดประสิทธิภาพในการทำงานตรวจสอบ ซึ่งสอดคล้องกับการศึกษาของ Alzeban and Gwilliam (2014) ที่ได้ชี้ให้เห็นว่าการสนับสนุนจากผู้บริหารมีผลเชิงบวกและมีความหมายที่เกี่ยวข้องกับประสิทธิภาพของการตรวจสอบภายใน

H3: การสนับสนุนของผู้บริหารมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับประสิทธิภาพของงานตรวจสอบภายใน

Onatuyeh and Aniefor (2013) กล่าวว่า การทดสอบและประเมินผลความน่าเชื่อถือจากผลการตรวจสอบครั้งก่อนที่หน่วยงานตรวจสอบภายในเคยรายงานไป จะช่วยส่งเสริมด้านความรับผิดชอบและประสิทธิภาพของงานตรวจสอบเพิ่มขึ้น ซึ่งสอดคล้องกับ Deloitte Development LLC (2010) ที่กล่าวว่า การติดตามและประเมินผลจะช่วยให้ฝ่ายบริหารสามารถตรวจสอบกระบวนการทางธุรกิจขององค์กรได้อย่างต่อเนื่อง เพื่อให้มีการปฏิบัติตามกฎระเบียบและเพิ่มระดับประสิทธิภาพและประสิทธิผลให้ดียิ่งขึ้น

H4: การติดตามและประเมินผลมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับประสิทธิภาพของงานตรวจสอบภายใน

Dellai and Omri (2016) กล่าวว่า ปัจจัยด้านความเป็นอิสระของผู้ตรวจสอบภายในมีผลกระทบต่อประสิทธิภาพของหน่วยงานตรวจสอบภายใน ซึ่งสอดคล้องกับผลการศึกษาของ Shamsuddin and Bharathii (2014) ที่พบว่า ความเป็นอิสระของผู้ตรวจสอบภายในนั้นส่งผลกระทบท่อประสิทธิภาพของงานตรวจสอบภายใน เนื่องจากเมื่อผู้ตรวจสอบภายในต้องปฏิบัติงานอย่างไม่เป็นอิสระจะต้องเผชิญหน้ากับสภาวะที่ยากลำบาก และจะส่งผลให้วัตถุประสงค์ของการปฏิบัติหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายในจะต้องประสบปัญหา

H5: ความเป็นอิสระของผู้ตรวจสอบภายในมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับประสิทธิภาพของงานตรวจสอบภายใน

Badara and Saidin (2014) พบว่า ประสบการณ์ของผู้ตรวจสอบภายในส่งผลต่อประสิทธิภาพของงานตรวจสอบภายในอย่างเป็นทางการและมีความสัมพันธ์เชื่อมโยงต่อคณะกรรมการตรวจสอบ กล่าวคือ การที่องค์กรจะบรรลุประสิทธิผลด้านงานตรวจสอบภายในควรมีบุคลากรที่มีประสบการณ์ด้านการตรวจสอบ ซึ่งสอดคล้องกับ การศึกษาของ Mahzan and Hassan (2015) ที่กล่าวว่า ทักษะของผู้ตรวจสอบภายในส่งผลต่อการเพิ่มประสิทธิภาพของหน่วยงานตรวจสอบด้วยการปรับปรุงการรับรู้ถึงบทบาทภายในองค์กร ดังนั้น จึงไม่ต้องสงสัยว่าทักษะของผู้ตรวจสอบภายในนั้นมีความสำคัญและสามารถนำไปสู่การสร้างประสิทธิภาพของงานตรวจสอบภายในได้

H6: ทักษะของผู้ตรวจสอบภายในมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับประสิทธิภาพของงานตรวจสอบภายใน

4. วิธีการวิจัย

งานวิจัยนี้จัดเก็บข้อมูลจากกลุ่มตัวอย่างที่เป็นผู้ตรวจสอบภายในที่มีประสบการณ์มากกว่า 3 เดือนขึ้นไปผ่านสื่อสังคมออนไลน์ จำนวน 200 กลุ่มตัวอย่าง โดยใช้แบบสอบถามเป็นเครื่องมือ ซึ่งก่อนจัดเก็บข้อมูลจากกลุ่มตัวอย่าง งานวิจัยนี้ได้ นำแบบสอบถามที่พัฒนามาจากวิจัยในอดีต (ประกอบด้วย Heres et al., 2012; Chadegani, 2011; Haque & Anwar, 2012; Ameer & Hanif, 2013; Usman, 2016; Deloitte Development LLC, 2010; Institute of Internal Auditors, 2013; Dahir, 2016; Nassazi, 2013) ไปทดสอบกับกลุ่มตัวอย่าง เพื่อวิเคราะห์แบบสอบถามเบื้องต้นและปรับปรุงข้อคำถามให้มีความเหมาะสม เมื่อแบบสอบถามมีความเหมาะสมแล้วจึงทำการเก็บข้อมูลจริง โดยแจกแบบสอบถามออนไลน์ไปบนสื่อสังคมออนไลน์

5. ผลการวิจัย

5.1 การทดสอบข้อตกลงเบื้องต้นทางสถิติ

ข้อมูลที่จัดเก็บจากกลุ่มตัวอย่างถูกนำไปทดสอบข้อมูลขาดหาย (Missing data) และข้อมูลสุดโต่ง (Outliers) การกระจายแบบปกติ (Normal) ความสัมพันธ์เชิงเส้นตรง (Linearity) และภาวะร่วมเส้นตรงพหุ (Multicollinearity) ซึ่งผลการทดสอบพบว่าผ่านเกณฑ์ตามที่กำหนด

5.2 การประเมินความเที่ยงและความตรงของแบบสอบถาม

งานวิจัยนี้ได้ตรวจสอบความเที่ยงของเครื่องมือ โดยใช้ค่าประสิทธิ์แอลฟาของครอนบาช (Cronbach's alpha) โดยใช้เกณฑ์มากกว่า 0.50 ซึ่งถือว่าเป็นเกณฑ์ที่เหมาะสมสำหรับงานวิจัยแบบการวิจัยพื้นฐาน (Basic research) (สุพิชญา อาชวจิตตา, 2557) ตารางที่ 1 แสดงค่าสถิติแต่ละข้อคำถามที่ผ่านเกณฑ์

ตารางที่ 1 ค่าเฉลี่ย ค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน น้ำหนักองค์ประกอบและค่าประสิทธิ์แอลฟาของครอนบาชของตัวแปรทั้งหมด

ปัจจัย	ค่าเฉลี่ย	ค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน	น้ำหนักองค์ประกอบ
ปัจจัยที่ 1: คุณภาพของงานตรวจสอบภายใน (% of variance = 62.594, Cronbach's alpha = 0.785)			
ท่านสามารถปฏิบัติงานเป็นไปตามมาตรฐานสากลสำหรับวิชาชีพด้านการตรวจสอบภายใน	3.800	0.501	0.738
หน่วยงานตรวจสอบภายในของท่านมีกระบวนการที่สามารถให้ความเชื่อมั่นต่อความน่าเชื่อถือในความสมบูรณ์ของงบการเงิน	3.715	0.660	0.802
หน่วยงานตรวจสอบภายในของท่านมีกระบวนการที่ช่วยในการตรวจพบความผิดพลาดและข้อมูลที่ขัดแย้งกับข้อเท็จจริง	3.820	0.556	0.842
หน่วยงานตรวจสอบภายในของท่านมีกระบวนการที่ช่วยในการควบคุมไม่ให้เกิดช่องโหว่ในการบริหารงาน	3.730	0.813	0.778

ตารางที่ 1 ค่าเฉลี่ย ค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน น้ำหนักองค์ประกอบและค่าประสิทธิ์แอลฟา
ของครอนบาชของตัวแปรทั้งหมด (ต่อ)

ปัจจัย	ค่าเฉลี่ย	ค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน	น้ำหนักองค์ประกอบ
ปัจจัยที่ 2: การสนับสนุนของผู้บริหาร (% of variance = 68.765, Cronbach's alpha = 0.847)			
ผู้บริหารระดับสูงให้ความสนใจในประเด็นสำคัญที่หน่วยงานตรวจสอบภายในตรวจพบ	3.335	0.636	0.830
ผู้บริหารระดับสูงให้ความสำคัญในการนำผลที่ได้รับจากการตรวจสอบและคำแนะนำไปปฏิบัติตาม	3.310	0.596	0.817
ผู้บริหารระดับสูงให้ความสำคัญต่อการพัฒนาขีดความสามารถและความรู้ของพนักงานในหน่วยงานตรวจสอบภายใน	3.350	0.591	0.817
ผู้บริหารระดับสูงให้ความสำคัญในการสนับสนุนด้านงบประมาณกับหน่วยงานตรวจสอบภายใน	3.225	0.726	0.852
ปัจจัยที่ 3: การฝึกอบรมและการพัฒนา (% of variance = 62.800, Cronbach's alpha = 0.701)			
ท่านมีการพัฒนาตนเองในเรื่องงานให้เชี่ยวชาญและก้าวหน้าในงานมากขึ้นเรื่อยๆ	3.965	0.562	0.780
ท่านต้องมีการพัฒนาตนเองและเรียนรู้เรื่องใหม่ๆ เช่น เทคโนโลยีสารสนเทศ ปัจจัยด้านการเปลี่ยนแปลงของเศรษฐกิจและการเมือง เป็นต้น อย่างสม่ำเสมอ	4.045	0.711	0.843
หลักสูตรที่ท่านได้รับการฝึกอบรมที่ผ่านมาส่งผลให้มีการเพิ่มระดับทักษะความรู้และความสามารถในการปฏิบัติงาน	3.830	0.586	0.751
ปัจจัยที่ 4: ทักษะของผู้ตรวจสอบภายใน (% of variance = 60.659, Cronbach's alpha = 0.777)			
ท่านสามารถนำความรู้ที่ได้รับการศึกษามาประยุกต์ใช้ในการปฏิบัติงานได้	3.560	0.517	0.684
ผู้ตรวจสอบภายในควรมีความเข้าใจเกี่ยวกับหลักการบริหาร เพื่อใช้ในการประเมินกระบวนการปฏิบัติงานขององค์กร	4.165	0.468	0.828
ผู้ตรวจสอบภายในควรมีความรู้ด้านการบัญชี รวมถึงความเข้าใจในมาตรฐานอื่นๆ ที่เกี่ยวข้อง เพื่อให้บรรลุตามกิจกรรมและหน้าที่ที่รับผิดชอบ	4.055	0.569	0.738
ผู้ตรวจสอบภายในควรมีการศึกษาความรู้เพิ่มเติมอย่างสม่ำเสมอ	4.315	0.598	0.853
ปัจจัยที่ 5: การติดตามและประเมินผล (% of variance = 72.637, Cronbach's alpha = 0.810)			
หน่วยงานตรวจสอบภายในของท่านมีกระบวนการที่ใช้ในการติดตามความคืบหน้าของผลการตรวจสอบได้อย่างต่อเนื่อง	3.880	0.713	0.865
หน่วยงานตรวจสอบภายในของท่านมีกระบวนการติดต่อผู้รับตรวจเกี่ยวกับความคืบหน้าในการแก้ไขปรับปรุงตามรายงานผลการตรวจสอบ	3.900	0.673	0.852
กระบวนการตรวจสอบภายในของท่านสามารถช่วยให้ฝ่ายบริหารสามารถทราบถึงกระบวนการทางธุรกิจว่ามีการปฏิบัติเป็นไปตามกฎระเบียบ	3.830	0.619	0.840

ตารางที่ 1 ค่าเฉลี่ย ค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน น้ำหนักองค์ประกอบและค่าประสิทธิ์แอลฟา
ของครอนบาชของตัวแปรทั้งหมด (ต่อ)

ปัจจัย	ค่าเฉลี่ย	ค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน	น้ำหนักองค์ประกอบ
ปัจจัยที่ 6: ความเป็นอิสระของผู้ตรวจสอบภายใน (% of variance = 69.271, Cronbach's alpha = 0.850)			
ท่านสามารถปฏิบัติงานตรวจสอบได้โดยไม่มีข้อจำกัด	3.440	0.662	0.859
ท่านสามารถตรวจสอบและบันทึกข้อมูลตามความเป็นจริง	3.855	0.553	0.839
ท่านสามารถตรวจสอบขั้นตอนการปฏิบัติงานต่าง ๆ ที่นอกเหนือจากข้อมูลที่ถูกบันทึกได้ตามความเป็นจริง	3.900	0.530	0.804
ท่านสามารถรายงานผลการตรวจสอบต่อคณะกรรมการตรวจสอบและผู้บริหารระดับสูงได้โดยไม่มีข้อจำกัด	3.570	0.535	0.826
ปัจจัยที่ 7: ประสิทธิภาพของงานตรวจสอบภายใน (% of variance = 68.552, Cronbach's alpha = 0.846)			
หน่วยงานตรวจสอบภายในของท่านสามารถประเมินการตอบสนองความเสี่ยงได้อย่างเหมาะสม	3.700	0.680	0.859
หน่วยงานตรวจสอบภายในของท่านสามารถช่วยให้องค์กรบรรลุวัตถุประสงค์ตามที่ได้วางไว้	3.745	0.672	0.808
หน่วยงานตรวจสอบภายในของท่านสามารถช่วยให้องค์กรมีความสามารถในการป้องกันการสูญเสยรายได้	3.330	0.717	0.813
หน่วยงานตรวจสอบภายในของท่านสามารถแสดงให้เห็นถึงการควบคุมที่สำคัญได้ครอบคลุมทั่วทั้งองค์กร	3.720	0.666	0.830

5.3 ลักษณะทางประชากรศาสตร์ของกลุ่มตัวอย่าง

กลุ่มตัวอย่างส่วนใหญ่เป็นเพศหญิง (ร้อยละ 61.50) อายุระหว่าง 25-30 ปี (ร้อยละ 73.00) ระดับการศึกษาปริญญาตรี (ร้อยละ 83.50) ปัจจุบันยังปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน (ร้อยละ 99.50) ประสบการณ์ด้านงานตรวจสอบภายในตั้งแต่ 2 ปีขึ้นไป (ร้อยละ 45.00) ตำแหน่งงานในปัจจุบันเป็นเจ้าหน้าที่ตรวจสอบ (ร้อยละ 75.00) ไม่มีวุฒิทางวิชาชีพ (ร้อยละ 96.50) มีจำนวนบุคลากรในองค์กร มากกว่า 200 คน (ร้อยละ 63.50) และไม่มีการตรวจสอบบริษัทในเครือ (ร้อยละ 76.50)

5.4 การทดสอบสมมติฐานทางสถิติ

ในการทดสอบสมมติฐานการวิจัย ผู้วิจัยใช้วิธีการวิเคราะห์การถดถอยเชิงเส้นเดียว (Simple linear regression) และการถดถอยพหุคูณ (Multiple regression) โดยใช้ค่า p-value ที่น้อยกว่าหรือเท่ากับ 0.05 เป็นตัวกำหนดนัยสำคัญทางสถิติ โดยแบ่งการวิเคราะห์ออกเป็น 3 ส่วน ตามกรอบแนวคิดการวิจัยดังนี้

ส่วนที่ 1 ผลการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระ คุณภาพของงานตรวจสอบภายในกับตัวแปรตาม การสนับสนุนจากผู้บริหาร พบว่า มีความสัมพันธ์โดยตรงกับตัวแปรตาม โดยผลการวิเคราะห์ความถดถอยได้แสดงให้เห็นว่าตัวแปรอิสระ กำหนดตัวแปรตามที่ระดับนัยสำคัญ $p = 0.000$ ($F_{1,198} = 86.306$) เมื่อวิเคราะห์ในรายละเอียดของตัวแปรอิสระ จะพบว่าคุณภาพของงานตรวจสอบภายในเป็นตัวกำหนดการสนับสนุนจากผู้บริหาร ที่ระดับนัยสำคัญ $p = 0.000$ โดยความผันแปรของตัวแปรตามเท่ากับร้อยละ 30.4 ($R^2 = 0.304$) และมีค่าสัมประสิทธิ์การถดถอยของตัวแปรอิสระ (B) เท่ากับ 0.581 ดังตารางที่ 2 และ 3 ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ Hung and Hair (2013) และ Martin

(2013) ที่กล่าวว่า คุณภาพหรือผลงานของผู้ตรวจสอบภายในนั้นส่งผลต่อการรับรู้และทัศนคติของผู้บริหารที่มีต่อหน่วยงานตรวจสอบภายใน หากผู้ตรวจสอบภายในสามารถปฏิบัติงานได้คุณภาพอยู่ในระดับที่ผู้บริหารพึงพอใจได้ก็จะส่งผลต่อระดับการให้การสนับสนุนจากผู้บริหารที่เพิ่มขึ้นอีกด้วย

ตารางที่ 2 ผลการวิเคราะห์การถดถอยของคุณภาพงานตรวจสอบภายในกับการสนับสนุนจากผู้บริหาร

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig
Regression	16.930	1	16.930	86.306	0.000
Residual	38.840	198	0.196		
Total	55.770	199			

* $p < 0.05$

ตารางที่ 3 ผลการวิเคราะห์ค่าสัมประสิทธิ์การถดถอยของคุณภาพงานตรวจสอบภายในกับการสนับสนุนจากผู้บริหาร

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig
	B	Std Error	Beta		
(Constant)	1.116	0.238		4.697	0.000
คุณภาพของงานตรวจสอบภายใน	0.581	0.063	0.551	9.290	0.000

* $p < 0.05$, $R = 0.551$, $R^2 = 0.304$, $SE = 0.443$

ส่วนที่ 2 ผลการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระ การฝึกอบรมและการพัฒนา กับตัวแปรตามทักษะของผู้ตรวจสอบภายใน พบว่า มีความสัมพันธ์โดยตรงกับตัวแปรตาม โดยผลการวิเคราะห์ความถดถอยได้แสดงให้เห็นว่าตัวแปรอิสระ กำหนดตัวแปรตามที่ระดับนัยสำคัญ $p = 0.000$ ($F_{1,198} = 15.101$) เมื่อวิเคราะห์ในรายละเอียดของตัวแปรอิสระ จะพบว่าการฝึกอบรมและพัฒนาเป็นตัวกำหนดทักษะของผู้ตรวจสอบภายใน ที่ระดับนัยสำคัญ $p = 0.000$ โดยความผันแปรของตัวแปรตามเท่ากับร้อยละ 7.10 ($R^2 = 0.071$) และมีค่าสัมประสิทธิ์การถดถอยของตัวแปรอิสระ (B) เท่ากับ 0.226 ดังตารางที่ 4 และ 5 ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ Falola et al. (2014) ที่กล่าวว่า การฝึกอบรมและพัฒนาเป็นปัจจัยสำคัญที่จะเพิ่มขีดความสามารถให้กับบุคลากรในการปรับตัวให้เข้ากับสภาพแวดล้อมและเทคโนโลยีทางธุรกิจที่มีการเปลี่ยนแปลงไป เพื่อความอยู่รอดขององค์กร เมื่อผู้ตรวจสอบภายในได้รับการฝึกอบรมและพัฒนาอย่างเหมาะสมจะช่วยเพิ่มความสามารถในการปฏิบัติงานมากยิ่งขึ้น

ตารางที่ 4 ผลการวิเคราะห์การถดถอยของการฝึกอบรมและพัฒนาทักษะของผู้ตรวจสอบภายใน

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig
Regression	2.468	1	2.468	15.101	0.000
Residual	32.357	98	0.163		
Total	34.825	99			

* $p < 0.05$

ตารางที่ 5 ผลการวิเคราะห์ค่าสัมประสิทธิ์การถดถอยของการฝึกอบรมและพัฒนา กับทักษะของผู้ตรวจสอบภายใน

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig
	B	Std Error	Beta		
(Constant)	3.132	0.231		13.541	0.000
การฝึกอบรมและการพัฒนา	0.226	0.058	0.266	3.886	0.000

* $p < 0.05$, $R = 0.266$, $R^2 = 0.071$, $SE = 0.404$

ส่วนที่ 3 ผลการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระ ทักษะของผู้ตรวจสอบภายใน การสนับสนุนจากผู้บริหาร การติดตามผลและประเมินผล ความเป็นอิสระของผู้ตรวจสอบภายใน กับตัวแปรตาม ประสิทธิภาพของงานตรวจสอบภายใน พบว่า มีความสัมพันธ์โดยตรงกับตัวแปรตาม โดยผลการวิเคราะห์ความถดถอยได้แสดงให้เห็นว่าตัวแปรอิสระ กำหนดตัวแปรตามที่ระดับนัยสำคัญ $p = 0.000$ ($F_{4,195} = 105.350$) เมื่อวิเคราะห์ในรายละเอียดของตัวแปรอิสระ จะพบว่าการสนับสนุนจากผู้บริหารกับการฝึกอบรมและพัฒนาเป็นตัวกำหนดประสิทธิภาพของงานตรวจสอบภายใน ที่ระดับนัยสำคัญ $p = 0.000$ และ $p = 0.000$ ตามลำดับ โดยความผันแปรของตัวแปรตามเท่ากับร้อยละ 68.40 ($R^2 = 0.684$) และมีค่าสัมประสิทธิ์การถดถอยของตัวแปรอิสระ (B) เท่ากับ 0.252 และ 0.539 ตามลำดับ ตามตารางที่ 6 และ 7 ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ Alzeban and Gwilliam (2014) ที่ได้ชี้ให้เห็นว่าการสนับสนุนจากผู้บริหารมีผลเชิงบวกและมีความหมายที่เกี่ยวข้องกับประสิทธิภาพของการตรวจสอบภายใน หากฝ่ายบริหารให้การสนับสนุนและให้ความสำคัญมากก็จะส่งผลให้ประสิทธิภาพของงานตรวจสอบภายในเพิ่มขึ้น และ Onatuyeh et al. (2013) และ Deloitte Development LLC (2010) ได้กล่าวว่า กิจกรรมการติดตามผลและการประเมินผลความน่าเชื่อถือจากผลการตรวจสอบครั้งก่อนที่หน่วยงานตรวจสอบภายในเคยรายงานให้ทางหน่วยรับตรวจ จะช่วยส่งเสริมด้านความรับผิดชอบและประสิทธิภาพของงานตรวจสอบเพิ่มขึ้น นอกจากนี้ยังช่วยให้ฝ่ายบริหารสามารถสอบทานกระบวนการทางธุรกิจขององค์กรได้อย่างต่อเนื่อง

ตารางที่ 6 ผลการวิเคราะห์การถดถอยของทักษะของผู้ตรวจสอบภายใน การสนับสนุนจากผู้บริหาร การติดตามผลและประเมินผล ความเป็นอิสระของผู้ตรวจสอบภายใน กับประสิทธิภาพของงานตรวจสอบภายใน

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig
Regression	43.582	4	10.896	105.350	0.000
Residual	20.167	195	0.103		
Total	63.750	199			

* $p < 0.05$

ตารางที่ 7 ผลการวิเคราะห์ค่าสัมประสิทธิ์การถดถอยของทักษะของผู้ตรวจสอบภายใน การสนับสนุนจากผู้บริหาร การติดตามผลและประเมินผล ความเป็นอิสระของผู้ตรวจสอบภายใน กับประสิทธิภาพของงานตรวจสอบภายใน

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig
	B	Std Error	Beta		
(Constant)	-0.138	0.276		-0.499	0.619
ทักษะของผู้ตรวจสอบภายใน	0.075	0.055	0.055	1.360	0.175
การสนับสนุนจากผู้บริหาร	0.252	0.066	0.236	3.843	0.000
ความเป็นอิสระของผู้ตรวจสอบภายใน	0.147	0.081	0.123	1.802	0.073
การติดตามและประเมินผล	0.539	0.062	0.543	8.742	0.000

* $p < 0.05$, $R = 0.827^a$, $R^2 = 0.684$, $SE = 0.322$

6. สรุปผลการวิจัย

6.1 อภิปรายผลการวิจัย

ผลการวิเคราะห์ข้อมูลพบว่า ปัจจัยที่ส่งผลต่อประสิทธิภาพของงานตรวจสอบภายในอย่างเป็นนัยสำคัญ ประกอบด้วย การสนับสนุนจากผู้บริหารและการติดตามและประเมินผล ดังนี้

(1) การที่จะทำให้ผู้บริหารระดับสูงให้ความสนใจในประเด็นสำคัญที่หน่วยงานตรวจสอบภายในตรวจพบ มีการนำผลที่ได้รับและคำแนะนำไปปฏิบัติตาม ให้ความสำคัญต่อการพัฒนาขีดความสามารถและความรู้ของพนักงานภายในหน่วยงานตรวจสอบภายใน รวมทั้งให้การสนับสนุนด้านงบประมาณแก่หน่วยงานได้นั้น ผู้ตรวจสอบภายในต้องสามารถส่งมอบคุณภาพของงานตรวจสอบภายในให้ผู้บริหารรับรู้ และเกิดความตระหนักต่อความสำคัญของหน่วยงานตรวจสอบภายในที่มีต่อองค์กร อันจะช่วยสนับสนุนให้หน่วยงานตรวจสอบภายในสามารถปฏิบัติงานได้อย่างมีประสิทธิภาพ

(2) การติดตามและประเมินผล เป็นกระบวนการตรวจสอบอย่างต่อเนื่องที่จะช่วยให้ฝ่ายบริหารสามารถทราบวาระกระบวนการปฏิบัติงานนั้นมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลเป็นไปตามที่ตั้งใจไว้ ซึ่งหน่วยงานตรวจสอบภายในจะต้องมีกระบวนการที่ใช้ในการติดตามความคืบหน้าของผลการตรวจสอบอย่างต่อเนื่อง มีการประสานงานกับ ผู้รับตรวจเกี่ยวกับความคืบหน้าในการแก้ไขปรับปรุงตามรายงานผลการตรวจสอบ รวมทั้งสามารถช่วยให้ฝ่ายบริหารทราบถึงกระบวนการทางธุรกิจว่ามีการปฏิบัติเป็นไปตามกฎระเบียบ เพื่อให้เชื่อมั่นกับผู้บริหารและคณะกรรมการตรวจสอบอย่างเพียงพอว่าการบริหารจัดการความเสี่ยงนั้นเป็นที่พอใจส่งผลต่อประสิทธิภาพของงานตรวจสอบภายใน

6.2 ข้อเสนอแนะเชิงปฏิบัติ

องค์กรที่ต้องการเพิ่มประสิทธิภาพให้กับหน่วยงานตรวจสอบภายในสามารถนำผลการวิจัยไปปฏิบัติใช้ได้ดังนี้

(1) ผู้ตรวจสอบภายในควรให้ความสำคัญกับการวางแผนการตรวจสอบภายในที่สามารถครอบคลุมกระบวนการทำงานอย่างต่อเนื่องในด้านการติดตามและประเมินผล เพื่อให้สามารถปฏิบัติงานได้บรรลุวัตถุประสงค์และเพิ่มประสิทธิภาพให้กับหน่วยงาน

(2) หน่วยงานตรวจสอบภายในต้องให้ความสำคัญต่อผู้ใช้ข้อมูลจากผลการตรวจสอบ โดยการนำเสนอคุณภาพของงานตรวจสอบภายในเพื่อให้ผู้บริหารเกิดความตระหนักและให้การสนับสนุนอีกด้วย และเพื่อเพิ่มคุณภาพของงานตรวจสอบภายในมากยิ่งขึ้น รวมทั้งส่งผลต่อการรับรู้ของผู้บริหารถึงผลงานและความสำคัญของหน่วยงานตรวจสอบภายใน

6.3 ข้อเสนอแนะสำหรับงานวิจัยต่อเนื่อง

เพื่อให้เกิดประโยชน์ในด้านการสร้างองค์ความรู้ใหม่ ทางผู้วิจัยขอเสนอแนะการทำวิจัยครั้งต่อไป ดังนี้

(1) งานวิจัยนี้ศึกษามุมมองของผู้ตรวจสอบภายในในภาพรวม ไม่ได้แบ่งแยกตามประเภทของงานตรวจสอบภายในออกจากกันอย่างชัดเจน ดังนั้น งานวิจัยต่อเนื่องควรศึกษาในมุมมองของผู้ตรวจสอบภายในโดยแบ่งกลุ่มตัวอย่างของผู้ตรวจสอบภายในตามประเภทของงานตรวจสอบภายใน เช่น การตรวจสอบทางการเงิน (Financial auditing) การตรวจสอบการดำเนินงาน (Performance auditing) การตรวจสอบการปฏิบัติตามข้อกำหนด (Compliance auditing) การตรวจสอบระบบงานสารสนเทศ (Information system auditing) เป็นต้น เพื่อศึกษาปัจจัยเรื่องทักษะของผู้ตรวจสอบภายในที่ส่งผลต่อประสิทธิภาพของงานตรวจสอบภายในแต่ละประเภท

(2) งานวิจัยนี้ไม่ได้แบ่งกลุ่มตัวอย่างตามโครงสร้างการบริหารจัดการของกลุ่มงานตรวจสอบอย่างชัดเจน ดังนั้น งานวิจัยต่อเนื่องควรศึกษามุมมองของผู้ตรวจสอบภายในโดยแบ่งกลุ่มตัวอย่างของผู้ตรวจสอบภายในตามโครงสร้างการบริหารขององค์กร สำหรับกลุ่มที่มีคณะกรรมการตรวจสอบและไม่มีคณะกรรมการตรวจสอบเพื่อศึกษาปัจจัยด้านความเป็นอิสระของผู้ตรวจสอบภายใน

(3) อาจศึกษาปัจจัยในด้านอื่นๆ เช่น ความสามารถในหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายใน (Competence of internal audit) (Dellai & Omri, 2016) วัตถุประสงค์ของงานตรวจสอบภายใน (Objectivity of internal audit) (Dellai & Omri, 2016; Baharud-din et al., 2014) เพิ่มเติมหรืออาจศึกษาปัจจัยในลักษณะงานวิจัยเชิงคุณภาพต่อไป

บรรณานุกรม

- สุพิชญา อาชวจิตตา. (2557). *ปัจจัยที่ส่งผลต่อระดับการรักษาความมั่นคงปลอดภัยของระบบสารสนเทศในองค์กร*. (วิทยาสตรมหาบัณฑิต). คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี, มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- Alzeban, A., & Gwilliam, D. (2014). Factors affecting the internal audit effectiveness: A survey of the Saudi public sector, *Journal International Accounting Auditing Taxation*, 23(2), 74-86.
- Ameeq, A. U., & Hanif, F. (2013). Impact of Training on Employee's Development and Performance in Hotel Industry of Lahore Pakistan. *Journal of Business Studies Quarterly*, 4(4), 68-82.
- Asfaw, A. M., Argaw, M. D., & Bayissa, L. (2015). The Impact of Training and Development on Employee Performance and Effectiveness: Case Study of District Five Administration Office, Bole Sub-City, Addis Ababa, Ethiopia. *Journal of Human Resource and Sustainability Studies*, 3, 188-202.
- Badara, M. S., & Saidin, S. Z. (2014). Empirical Evidence of the Moderating Effect of Effective Audit Committee on Audit Experience in the Public Sector: Perception of Internal Auditors. *Mediterranean Journal of Social Sciences*, 5(10), 176-184.
- Baharud-din, Z., Shokiyah, A., & Ibrahim, M. S. (2014). Factors that Contribute to the Effectiveness of Internal Audit in Public Sector. *IPDER*, 70(24), 126-132.
- Chadegani, A. A. (2011). Review of studies on audit quality. *International Conference on Humanities, Society and Culture*, USA, 312-317.
- Dahir, A. A. (2016). Effects of Internal Audit Practice on organizational performance of remittance companies in Modadishu-Somalia. *Journal of Business Management*, 2(9), 12-33.
- Dellai, H., & Omri, M. A. B. (2016). Factors Affecting the Internal Audit Effectiveness in Tunisian Organizations. *Research Journal of Finance and Accounting*, 7(16), 208-221.
- Deloitte Development LLC. (2010). *Continuous monitoring and continuous auditing from idea to implementation*. USA: Deloitte Tohmatsu.

- Falola, H. O., Osibanjo, A O., & Ojo, S. I. (2014). Effectiveness of Training and Development on Employees' Performance and Organisation Competitiveness in the Nigerian Banking Industry. *Economic Sciences*, 7(56), 161-170.
- Haque, A. & Anwar, S. (2012). Linking Top Management Support and IT Infrastructure with Organizational Performance: Mediating Role of Knowledge Application. *Canadian Social Science*, 8(1), 121-129.
- Hailemariam, S. (2014). *Determinants of internal audit effectiveness in the public sector: Case study in selected Ethiopian Public Sector offices*. Unpublished master degree, Jimma University, Department of Accounting and Finance, Ethiopia.
- Heras, E., Canibano, L. & Moreira. (2012), The Impact of the Spanish Financial Act on audit quality. *Revista Espanola de Financiacion y Contabilidad*, October-December, 521-546.
- Hung, J. H., & Hair, H. L. (2013). An Empirical Study of Effectiveness of Internal Auditing for Listed Firms in Taiwan. *CiteSeer*, 1-21.
- Institute of Internal Auditors. (2013). *The three lines of defense in effective risk management and control*. USA: The institute of internal auditors.
- Mahzan, N., & Hassan, N. A. B. (2015). Internal Audit of Quality in 5s Environment: Perception on Critical Factors, Effectiveness and Impact on Organizational Performance. *International Journal Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*, 5(1), 92-102.
- Martin, R. D. (2013). Audit quality indicators: audit practice meets audit research. *Current Issues in Auditing*, 7(2), A17-A23.
- Mihret, D. G., & Yismaw, A. W. (2007). Internal audit effectiveness: an Ethiopian public sector case study. *Managerial Auditing Journal*, 22(5), 470-484.
- Nassazi, A. (2013). *Effects of Training on Employee Performance Evidence from Uganda*. Unpublished master degree, Vaasan Ammattikorkeakoulu, University of applied sciences, international business.
- Onatuyeh, E. A., & Aniefor, S. J. (2013). Impact of effective internal audit functions on public sector management and accountability in Edo State, Nigeria. *International Journal of Economic Development Research and Investment*, 4(3), 91-103.
- Shamsuddin, A., & Bharathii, D. (2014). Factors that determine the effectiveness of internal audit functions in the Malaysian Public Sectors. *International Journal of Business*, 5(1), 9-17.
- Usman. (2016). Effect of Independence and Competence The Quality Of Internal Audit: Proposing A Research Framework. *International Journal of Scientific & Technology Research*, 5(2), 221-226.