

แนวทางการประยุกต์ระบบการควบคุมภายในให้มีประสิทธิภาพตามมาตรฐานสากล  
กรณีศึกษา โรงเรียนประถมศึกษาในจังหวัดเชียงใหม่

An Implementation of An Internal Control System to be Efficient in Accordance with  
An International Standards : A Case Study of a Primary Public Schools  
In Chiang Mai Province

ชนินาถ บุรณา<sup>1</sup> กัญฐณา ดิษฐ์แก้ว<sup>2</sup> และ วรวิทย์ เลหาทะเมทธิ<sup>3</sup>

<sup>1</sup>นักศึกษาระดับปริญญาโท สาขาวิชาการจัดการการตรวจสอบภายใน คณะบริหารธุรกิจและศิลปศาสตร์  
มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลล้านนา จ.เชียงใหม่

<sup>2</sup>ผู้ช่วยศาสตราจารย์อาจารย์ประจำสาขาวิชาการบัญชี คณะบริหารธุรกิจและศิลปศาสตร์  
มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลล้านนา จ.ตาก

<sup>3</sup>อาจารย์ประจำสาขาวิชาการบัญชี คณะบริหารธุรกิจและศิลปศาสตร์  
มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลล้านนา จ.เชียงใหม่

Received: August 15, 2019

Revised: August 27, 2019

Accepted: August 27, 2019

**บทคัดย่อ**

บทความวิจัยนี้ศึกษาเรื่องแนวทางการประยุกต์ระบบการควบคุมภายในให้มีประสิทธิภาพตามมาตรฐานสากล มีวัตถุประสงค์เพื่อประเมินผลการควบคุมภายในตามแนวทางของโคโซ และเพื่อทราบแนวทางในการประยุกต์ระบบการควบคุมภายในตามแนวทางของโคโซให้มีประสิทธิภาพตามมาตรฐานสากล วิเคราะห์ปัญหาที่เกิดขึ้น และเสนอแนะแนวทางการควบคุมภายใน ศึกษาจากกลุ่มตัวอย่างนักบัญชีการเงินที่ปฏิบัติงานในโรงเรียนประถมศึกษาในจังหวัดเชียงใหม่ เครื่องมือที่ใช้ในวิจัย คือ แบบสอบถาม ผลการศึกษา พบว่า มีระบบการควบคุมภายในที่ดี และมีประสิทธิภาพในการควบคุมภายในที่ดีมาก โดยความมีประสิทธิภาพของการดำเนินงานมีความสัมพันธ์กับด้านสภาพแวดล้อมของการควบคุม และด้านการติดตามและประเมินผล ความเชื่อถือได้ของข้อมูลและรายงานทางการเงินมีความสัมพันธ์กับด้านสภาพแวดล้อมของการควบคุม และด้านสารสนเทศและการสื่อสาร การปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับมีความสัมพันธ์กับด้านสภาพแวดล้อมของการควบคุม ด้านสารสนเทศและการสื่อสาร และด้านการติดตามและประเมินผล การศึกษาครั้งนี้แสดงให้เห็นว่า ควรมีการส่งเสริมสนับสนุนให้ผู้ปฏิบัติงานเห็นถึงความสำคัญของการควบคุมภายใน ควรมีการจัดการอบรมให้ความรู้แก่ผู้บริหารพร้อมกับครูที่ปฏิบัติงาน และควรมีผู้ปฏิบัติงานเฉพาะด้านในงานการเงิน พัสดุ บัญชี เพื่อให้เกิดการปฏิบัติงานที่มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น

**คำสำคัญ:** การควบคุมภายใน, ประสิทธิภาพ, โคโซ, มาตรฐานสากล, โรงเรียนประถมศึกษาในจังหวัดเชียงใหม่

**Abstract**

This research studied the process of implementing an internal control system to be efficient in accordance with international standards. The goals of the research were to evaluate the results of an internal control system based on COSO guidelines; to know the process for implementing an internal control system according to COSO guidelines so as to be efficient in accordance with international standards; to analyze the problems that arise in the operation; and to give recommendations concerning internal control. The research participants were financial accountants working in elementary schools in Chiang Mai Province. The research instrument was a questionnaire. The results indicated there was a good internal control system and very effective internal control. The efficiency of the operation was related to the control environment, monitoring, and evaluation. The reliability of financial reports and information was related to the control environment and information and communication. Compliance with laws and regulations was related to the control environment, information and communication, monitoring, and evaluation. The research shows that employees should be encouraged to recognize the importance of internal control. Managers and



teachers should be provided training, and there should be workers specialized in finance, packaging, and accounting to increase the efficiency of performance.

**Keyword:** internal control, efficiency, COSO, international standards, primary public schools in Chiang Mai province

## บทนำ

ปัญหาเรื่องการทุจริตในหน่วยงานภาครัฐเป็นเรื่องที่ควรตระหนักเป็นอย่างยิ่ง โดยรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2540 บัญญัติให้การตรวจเงินแผ่นดินให้กระทำโดยคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน และผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินที่เป็นอิสระและเป็นกลางตามมาตรา 312 (รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย, 2540) เพื่อเสริมสร้างให้ภาครัฐสามารถบริหารจัดการบ้านเมืองที่ดี ควบคุมการใช้จ่ายเงินของรัฐให้เกิดประโยชน์สูงสุด คุ่มค่าเป็นไปตามกฎหมาย ระเบียบข้อบังคับ และมติคณะรัฐมนตรี และในการนี้คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินได้ประกาศใช้ระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินว่าด้วยการกำหนดมาตรฐานการควบคุมภายใน พ.ศ. 2544 ให้ตระหนักถึงความสำคัญของการควบคุมภายในที่ดีจะช่วยให้การดำเนินงานขององค์กรมีประสิทธิภาพ เกิดความเชื่อถือได้ของรายงานทางการเงิน เกิดการปฏิบัติตามกฎหมายและระเบียบข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง เพื่อป้องกันการทุจริต การรั่วไหลที่อาจเกิดขึ้นในทุกกระบวนการและทุกขั้นตอนของการปฏิบัติงาน การบรรลุวัตถุประสงค์ทางการบริหาร เน้นการใช้ประโยชน์สูงสุดจากทรัพยากร การรายงานถูกต้อง ซึ่งเป็นเรื่องของนโยบาย ทิศนคติ ลักษณะหน่วยงาน หรือทุกเรื่องผสมผสานกัน การควบคุมภายในจึงมีความสำคัญที่จะทำให้องค์กรเกิดความมีประสิทธิภาพ (สำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน, 2544)

ระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินว่าด้วยการกำหนดมาตรฐานการควบคุมภายใน พ.ศ. 2544 ว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดินใช้เป็นแนวทางในการจัดระบบการควบคุมภายในให้เป็นอย่างดีมีประสิทธิภาพ และช่วยป้องกันหรือลดความเสี่ยงจากการผิดพลาด ความเสียหาย ไม่ว่าจะเป็นการสิ้นเปลือง ความสูญเปล่า ของการใช้ทรัพย์สิน ป้องกันการทุจริตประทุพติมิชอบในรายงาน และทำให้การรายงานผลเป็นไปอย่างถูกต้อง โดยยึดแนวทางปฏิบัติและแนวทางการประเมินตามแนวคิดของCOSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) เพื่อสร้างความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลว่าองค์กรจะบรรลุวัตถุประสงค์ของการควบคุมภายในทั้ง 3 ด้าน คือด้านประสิทธิภาพของการดำเนินงาน ด้านความเชื่อถือได้ของรายงานทางการเงิน และด้านการปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ และมติคณะรัฐมนตรี (สำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน, 2544)

ปัจจุบันการเปลี่ยนแปลงทางด้านเทคโนโลยีเกิดขึ้นอย่างรวดเร็ว ตลอดจนระบบราชการในปัจจุบัน ทำให้ทุกหน่วยงานต้องมีการปรับตัวในการทำงาน และจัดหาเครื่องมือเข้ามาช่วยในการบริหารงานมากขึ้น ระบบควบคุมภายในเป็นเครื่องมือหนึ่งที่ถูกนำมาใช้ในการบริหาร การกำกับดูแลการดำเนินกิจกรรมต่างๆในหน่วยงาน เพื่อส่งเสริมให้การดำเนินงานเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและบรรลุวัตถุประสงค์ การควบคุมภายในช่วยในการป้องกัน และรักษาทรัพย์สินของหน่วยงาน ช่วยในการใช้ทรัพยากรให้มีประสิทธิภาพ การปฏิบัติงานในขั้นตอนต่าง ๆ เป็นไปอย่างถูกต้อง เหมาะสม ซึ่งถ้าหน่วยงานไม่มีระบบการควบคุมภายในที่ดีอาจทำให้เกิดการบริหารงานที่ผิดพลาด ดังนั้น จึงควรมีระบบการควบคุมภายในที่เหมาะสมตามระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินว่าด้วยการกำหนดมาตรฐานการควบคุมภายใน พ.ศ. 2544 เพื่อที่จะได้พัฒนาระบบการควบคุมภายในให้ทันสมัยอยู่เสมอ (สำนักบัญชีและตรวจสอบภายในกรมบัญชีกลาง, 2544)

กระทรวงการคลังได้กำหนดแนวปฏิบัติเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายในสำหรับภาคราชการ โดยใช้ระบบการควบคุมภายในตามแนวคิดของ COSO เพื่อใช้ในการบริหารงาน เป็นผลให้การใช้ทรัพยากรของรัฐเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ นำองค์กรไปสู่การกำกับดูแลที่ดี (Good Governance) ซึ่งมีองค์ประกอบในการควบคุมภายใน 5 องค์ประกอบ ดังนี้ (สำนักบัญชีและตรวจสอบภายในกรมบัญชีกลาง, 2544)

1. สภาพแวดล้อมของการควบคุม (Control Environment)
2. การประเมินความเสี่ยง (Risk Assessment)

3. กิจกรรมการควบคุม (Control Activities)
4. สารสนเทศและการสื่อสาร (Information and Communication)
5. การติดตามและประเมินผล (Monitoring and Evaluation)

หากในแต่ละองค์ประกอบทำหน้าที่ได้ตามที่กำหนดในภาพรวมจะถือว่าหน่วยงานมีระบบการควบคุมที่มีประสิทธิภาพ อยู่ในระดับที่สมเหตุสมผลเพื่อให้เกิดความเชื่อมั่นในการบรรลุวัตถุประสงค์ดังต่อไปนี้ (สำนักบัญชีและตรวจสอบภายในกรมบัญชีกลาง, 2544)

1. ความมีประสิทธิภาพของการดำเนินงาน (Operation Objectives)
2. ความเชื่อถือได้ของข้อมูลและรายงานทางการเงิน (Financial Objectives)
3. การปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ (Compliance Objectives)

จากที่กล่าวมาโรงเรียนประถมศึกษาควรมีระบบการควบคุมภายในที่ดีตามระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน ว่าด้วยการกำหนดมาตรฐานการควบคุมภายใน พ.ศ. 2544 ทำให้หน่วยงานของภาครัฐให้ความสำคัญกับการจัดให้มีระบบการควบคุมภายในตามแนวทางของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน แม้หน่วยงานของภาครัฐจะได้จัดระบบควบคุมภายในไว้ดีแล้ว แต่ความมีประสิทธิภาพของมาตรการควบคุมต่างๆ ที่กำหนดไว้อาจแปรเปลี่ยนได้ตลอดเวลา อันเนื่องมาจากปัจจัยแวดล้อมทั้งภายในและภายนอกองค์กรที่เปลี่ยนแปลงไป เช่น มีการเปลี่ยนแปลงคณะผู้บริหารระดับสูง มีการเปลี่ยนนโยบายบริหาร วัตถุประสงค์ เป้าหมาย และกระบวนการปฏิบัติงาน มีการโยกย้ายหรือเปลี่ยนบุคลากรในระดับสำคัญ หรือเปลี่ยนเจ้าหน้าที่ปฏิบัติงานเป็นจำนวนมาก หรือมีการเปลี่ยนแปลงสำคัญด้านเศรษฐกิจ สังคม การเมือง ระเบียบ กฎหมาย ข้อบังคับ ภาวะการแข่งขัน และพัฒนาการด้านเทคโนโลยีที่มีผลกระทบต่อการทำงาน และระบบการควบคุมภายในขององค์กร กิจกรรมควบคุมที่เคยได้รับการปฏิบัติตามอย่างเคร่งครัด อาจถูกละเลยหรือฝ่าฝืนไม่ปฏิบัติตามเมื่อเวลาผ่านไป ซึ่งโรงเรียนประถมศึกษาในจังหวัดเชียงใหม่มีจำนวนมากและได้รับงบประมาณจากรัฐมาบริหารเป็นจำนวนมาก อีกทั้งโรงเรียนประถมศึกษาในจังหวัดเชียงใหม่ก็มีทั้งในเขตอำเภอเมืองและรอบนอก ซึ่งการที่มีระบบการควบคุมภายในที่ดีเป็นสิ่งสำคัญในการบริหารโรงเรียนเพื่อศึกษาปัญหาและอุปสรรคของระบบการควบคุมภายในของแต่ละโรงเรียนและได้ทราบว่าแต่ละโรงเรียนนั้นมีปัญหาและอุปสรรคในการควบคุมภายในตาม COSO อย่างไรบ้างเพราะในแต่ละที่ก็มีปัญหาที่แตกต่างกัน เพื่อให้เห็นถึงความสำคัญของการควบคุมภายในทั้งในเขตอำเภอเมืองและรอบนอก เพราะไม่ว่าจะเป็นที่ไหนระบบการควบคุมภายในก็สำคัญ เป็นเครื่องมือที่ช่วยในการบริหารให้เกิดการใช้ทรัพยากรของรัฐให้เกิดประโยชน์สูงสุดเพื่อให้การดำเนินงานของโรงเรียนเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ

ดังนั้นผู้ศึกษาจึงมีความสนใจที่จะศึกษาเรื่อง แนวทางการประยุกต์ระบบการควบคุมภายในให้มีประสิทธิภาพตามมาตรฐานสากล กรณีศึกษา โรงเรียนประถมศึกษาในจังหวัดเชียงใหม่ เพื่อให้ทราบถึงผลการประเมินผลระบบการควบคุมภายในของโรงเรียนประถมศึกษาในจังหวัดเชียงใหม่ ตลอดจนเพื่อศึกษาปัญหาและอุปสรรคของระบบการควบคุมภายในที่อาจเกิดขึ้น เพื่อที่จะได้ทำการปรับเปลี่ยนแก้ไขให้มีความเหมาะสมสอดคล้องกับสถานการณ์ปัจจุบันและส่งผลให้มีการดำเนินงานที่มีประสิทธิภาพสูงสุดต่อไป

### วัตถุประสงค์

1. เพื่อประเมินผลการควบคุมภายในตามแนวทางของ COSO ของโรงเรียนประถมศึกษาในจังหวัดเชียงใหม่
2. เพื่อทราบแนวทางในการประยุกต์ระบบการควบคุมภายในตามแนวทางของ COSO ให้มีประสิทธิภาพตามมาตรฐานสากลของโรงเรียนประถมศึกษาในจังหวัดเชียงใหม่

### ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1. ทราบถึงผลการประเมินระบบการควบคุมภายในตามแนวคิดของ COSO ของโรงเรียนประถมศึกษาในจังหวัดเชียงใหม่
2. ทำให้ทราบถึงปัญหาและอุปสรรคของระบบการควบคุมภายในที่มีอยู่ของโรงเรียนประถมศึกษาในจังหวัดเชียงใหม่

### การทบทวนวรรณกรรมและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง



## แนวคิดและทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง

### ระบบการควบคุมภายใน

การควบคุมภายในตามแนวคิดของ COSO คือ กระบวนการปฏิบัติงานที่คณะกรรมการองค์การ ฝ่ายบริหาร และพนักงานในองค์การสร้างขึ้น เพื่อให้ความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลเกี่ยวกับการบรรลุวัตถุประสงค์ 3 ด้าน ต่อไปนี้ (อุษณา ภัทรมนตรี, 2558)

1. ด้านประสิทธิภาพประสิทธิผลของการปฏิบัติงาน (Operation Objective: O) รวมทั้งเป้าหมายของการปฏิบัติงาน การเงิน และการดูแลรักษาทรัพย์สินให้เกิดประสิทธิภาพ ประสิทธิผลไม่ให้เกิดปัญหา เช่น วัตถุประสงค์ในการเพิ่มประสิทธิผล การเพิ่มประสิทธิภาพ การลดต้นทุน การลดความเสี่ยง เป็นต้น

2. ด้านความเชื่อถือได้ของรายงานทางการเงินการบัญชี (Financial Objective: F) เช่น ความเชื่อถือได้ ความทันกาล ความโปร่งใส หรือสิ่งที่ผู้บริหารรับรองตามมาตรฐานสอบบัญชี (Financial Assertions) เช่น การเกิดขึ้นจริง การมีกรรมสิทธิ์หรือภาระผูกพันจริง ความถูกต้องครบถ้วน เป็นต้น

3. ด้านการปฏิบัติตามกฎหมายและกฎระเบียบที่เกี่ยวข้อง (Compliance Objective: C) วัตถุประสงค์ด้านนี้ COSO จะจำกัดเฉพาะการปฏิบัติตามกฎหมายและกฎระเบียบเท่านั้น (Compliance) ถ้าเป็นการปฏิบัติตามเงื่อนไขของการ กำกับดูแลอื่น ๆ จะใช้คำว่า Conformance ไม่ใช่ Compliance

คณะกรรมการตรวจสอบบัญชีของสมาคมนักบัญชีแห่งสหรัฐอเมริกา (AICPA) ให้ความหมายว่า การควบคุมภายใน หมายถึง แผนการจัดการโครงสร้างองค์กร วิธีการประสานงานและการประเมินผลภายในกิจการ เพื่อป้องกันสินทรัพย์ เพื่อตรวจสอบความถูกต้องและความน่าเชื่อถือของข้อมูลทางการ บัญชี เพื่อส่งเสริมให้การปฏิบัติงานเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพยิ่งขึ้นและเพื่อสนับสนุนให้การทำงานเป็นไปตามนโยบายของฝ่ายบริหาร

สำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน (2544) ให้ความหมายว่า การควบคุมภายใน หมายถึง กระบวนการที่ผู้กำกับดูแลฝ่ายบริหาร และบุคลากรของหน่วยรับตรวจ กำหนดให้มีขึ้นเพื่อให้ความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลว่าการดำเนินงานจะบรรลุวัตถุประสงค์ของการควบคุมภายใน

สำนักบัญชีและตรวจสอบภายในกรมบัญชีกลาง กระทรวงการคลัง (2544) ให้ความหมายว่า การควบคุมภายใน หมายถึง กระบวนการหรือขั้นตอนการทำงานที่เป็นผลมาจากการออกแบบโดยคณะกรรมการ ผู้บริหาร หรือ บุคลากรอื่น ๆ ขององค์การ เพื่อก่อให้เกิดความมั่นใจได้อย่างสมเหตุสมผลว่าองค์กรจะสามารถบรรลุวัตถุประสงค์การควบคุมภายในของ COSO

1. เป็นกระบวนการเพื่อความสำเร็จต่อวัตถุประสงค์ 3 ด้านหรือด้านใดด้านหนึ่งใน 3 ด้านที่เกี่ยวข้องกัน

2. การควบคุมภายในเป็น “กระบวนการ (Process)” ประกอบด้วยงานและกิจกรรมที่ต้องทำตลอดเวลาแบบต่อเนื่องเพื่อให้ได้ผลลัพธ์ การควบคุมภายในไม่ใช่ผลลัพธ์สุดท้าย ผลลัพธ์ที่ต้องการจากการควบคุมภายในคือ ความสำเร็จตามวัตถุประสงค์และการจัดการความเสี่ยงให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ (It is a means to an end, not an end in its self)

3. การควบคุมภายใน เป็นกระบวนการที่ทุกคนในองค์การต้องร่วมมือกันกระทำตามรวมทั้งต้องมีการปรับปรุงให้ทันสมัยอย่างต่อเนื่อง ไม่ใช่เพียงแต่การกำหนดนโยบายหรือวิธีการปฏิบัติงานโดยไม่ได้นำไปใช้จริง

4. การควบคุมให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผล (Reasonable Assurance) ต่อคณะกรรมการและฝ่ายบริหาร แต่ไม่สามารถให้ความเชื่อมั่นอย่างสมบูรณ์ (Absolute Assurance) เพราะมีข้อจำกัดของการควบคุมที่แฝงอยู่ เช่น การกำหนดวัตถุประสงค์ที่เหมาะสมซึ่งเป็นเงื่อนไขเบื้องต้นของการควบคุม, ความจริงที่ว่า การใช้ดุลยพินิจในการตัดสินใจที่อาจผิดพลาดหรือเกิดอคติ, เป็นเหตุการณ์ที่นอกเหนือการควบคุมขององค์การ, การละเลยไม่ปฏิบัติตามของพนักงาน, การสมรู้ร่วมคิดหรือการตั้งใจร่วมกันกระทำผิดของผู้รับผิดชอบและบุคคลภายนอก, และการก้าวก่ายแทรกแซงของผู้บริหาร เป็นต้น (อุษณา ภัทรมนตรี, 2558)

แนวปฏิบัติเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายในสำหรับหน่วยงานภาครัฐการได้ประยุกต์ตามแนวคิดการควบคุมภายในของCOSO ซึ่งประกอบด้วยองค์ประกอบของ COSO ทั้ง 5 องค์ประกอบ มีดังนี้ (สำนักบัญชีและตรวจสอบภายใน กรมบัญชีกลางกระทรวงการคลัง, 2545)

1. สภาพแวดล้อมการควบคุม (Control Environment) เป็นองค์ประกอบแรกที่สุดที่มีความสำคัญมากที่สุด เป็นเสมือนรากฐานให้องค์ประกอบอื่นเกิดขึ้นหรือดำรงอยู่ได้อย่างมั่นคงและมีประสิทธิผล เช่น ความซื่อสัตย์

และจริยธรรม ความรู้ ทักษะและความสามารถของบุคลากร ปรัชญาและรูปแบบการทำงานของผู้บริหาร โครงสร้าง การจัดการ การมอบหมายอำนาจหน้าที่และความรับผิดชอบ นโยบายวิธีบริหารด้านบุคลากร

2. การประเมินความเสี่ยง (Risk Assessment) ขั้นตอนในการประเมินความเสี่ยง ประกอบด้วย การระบุ ปัจจัยเสี่ยง การวิเคราะห์ความเสี่ยง การบริหารความเสี่ยง

3. กิจกรรมการควบคุม (Control Activities) สนับสนุนมาตรการที่จะป้องกันความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้น

4. สารสนเทศและการสื่อสาร (Information and Communication) ทุกคนในองค์กรจะต้องได้รับการชี้แจงจากผู้บริหารสูงสุดว่าบุคลากรทุกคนมีความสำคัญต่อองค์กรและมาตรการการควบคุมต่าง ๆ ที่ออกมาบังคับใช้ ทุกคนในองค์กรต้องรับทราบถึงความสำคัญที่ต้องปฏิบัติตาม

5. การติดตามและประเมินผล (Monitoring and Evaluation) การเปรียบเทียบผลการปฏิบัติงาน กับระบบการควบคุมภายในที่กำหนดไว้ว่ามีความสอดคล้องหรือไม่เพียงใด และประเมินระบบการควบคุมภายในที่มีอยู่ ว่ายังมีความเหมาะสมกับสภาพแวดล้อมในปัจจุบันหรือไม่ รวมทั้งการวิเคราะห์ การหาสาเหตุของความแตกต่าง ระหว่างแผนงานกับผลการดำเนินงาน สรุปผลและเสนอข้อแนะนำ เพื่อให้การดำเนินงานมีประสิทธิภาพ และประสิทธิผล

สำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน (2544, หน้า1) ได้กำหนดการบรรลุวัตถุประสงค์ของการควบคุมภายในดังต่อไปนี้

1. ประสิทธิภาพและประสิทธิภาพของการดำเนินงาน ได้แก่ การดำเนินงานและการใช้ทรัพยากรของหน่วยงาน รับผิดชอบให้เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลซึ่งรวมถึง การดูแลทรัพย์สิน การป้องกันหรือลดความผิดพลาด ความเสียหาย การรั่วไหลการสิ้นเปลืองหรือการทำทุจริตในหน่วยรับตรวจ

2. ความเชื่อถือได้ของการรายงานทางการเงิน ได้แก่ การจัดทำรายงานทางการเงินที่ใช้ภายในและภายนอก หน่วยรับตรวจให้เป็นไปอย่างถูกต้องเชื่อถือได้และทันเวลา

3. การปฏิบัติตามกฎหมายและระเบียบข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง ได้แก่ การปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบข้อบังคับ หรือมติคณะรัฐมนตรี ที่เกี่ยวข้องกับหน่วยรับตรวจ รวมทั้งการปฏิบัติตามนโยบายและวิธีการปฏิบัติงาน ที่หน่วยรับตรวจได้กำหนดขึ้น

### งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

ด้านสภาพแวดล้อมของการควบคุม ซึ่งเป็นองค์ประกอบแรกๆที่ถือว่ามีความสำคัญมากที่สุด เป็นเสมือน รากฐานให้องค์ประกอบอื่นเกิดขึ้นหรือดำรงอยู่ได้อย่างมั่นคงและมีประสิทธิผล ปัจจัยที่สำคัญยิ่งคือคนภายในองค์กร ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ บุชบา ครอบครอง (2556) พบว่า การควบคุมภายในด้านสภาพแวดล้อมการควบคุม มีระดับการควบคุมภายในมากที่สุดเพราะถือว่ามีความสำคัญมากที่สุด และงานวิจัยของ กิตติพงษ์ โภชนะสมบัติ (2557) พบว่า ด้านสภาพแวดล้อมของการควบคุม บุคลากรบางส่วนยังไม่ตระหนักถึงความสำคัญของการควบคุม ภายในเท่าที่ควร ทำให้กิจกรรมควบคุมที่มีอยู่ลดประสิทธิภาพประสิทธิผลลง

ด้านการประเมินความเสี่ยง องค์กรมีความจำเป็นต้องประเมินความเสี่ยงเพื่อจะได้ทราบว่ามีความเสี่ยง อยู่ในระดับไหน เรื่องอะไร และตรงจุดไหนบ้าง เพื่อให้เกิดความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลว่ามีความเสียหาย หรือความผิดพลาดจะไม่เกิดขึ้นอีก และนำไปสู่กระบวนการแก้ไขปรับปรุงกำหนดมาตรการควบคุมที่เหมาะสม ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ สุลีกาญจน์ ไชยเมืองดี (2548) พบว่า ด้านการประเมินความเสี่ยง มหาวิทยาลัย ได้ดำเนินการประเมินความเสี่ยง ระบุปัจจัยเสี่ยง การวิเคราะห์ความเสี่ยง และกำหนดวิธีการควบคุมเพื่อป้องกัน ความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้นในระดับองค์กรและระดับกิจกรรม ยกเว้นการมีส่วนร่วมในการระบุปัจจัยเสี่ยงของบุคลากร ทั้งที่อาจเกิดขึ้นจากปัจจัยภายในและภายนอก และงานวิจัยของ กิตติพงษ์ โภชนะสมบัติ (2557) พบว่า การประเมิน ความเสี่ยงในบางหน่วยงานยังไม่ครอบคลุมทุกกิจกรรมที่มีอยู่

ด้านกิจกรรมการควบคุม เป็นนโยบายและวิธีการต่างๆ ที่จะสนับสนุนมาตรการที่จะป้องกันความเสี่ยง ที่อาจเกิดขึ้น ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ Schneider and Becker (2011) พบว่า การใช้รูปแบบการควบคุมภายใน ของ COSO เป็นกรอบในการปฏิบัติงานของบุคลากรกิจกรรมการควบคุมส่งผลให้องค์กรมีประสิทธิภาพ ในการปฏิบัติงาน และงานวิจัยของ Adewale (2014) พบว่า การควบคุมภายในที่ดีสามารถช่วยให้การทุจริต ทางการเงินของเจ้าหน้าที่ลดลง

ด้านสารสนเทศและการสื่อสาร เป็นการรับและส่งข่าวสารระหว่างกัน เพื่อให้เกิดความเข้าใจอันดีระหว่างบุคคลที่มีหน้าที่ความรับผิดชอบในงานที่สัมพันธ์กัน ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ โสวรรณิ แผลงหล้า (2553) พบว่า สภาพการปฏิบัติงานการควบคุมภายในโรงเรียนสารสนเทศและการสื่อสารมีการจัดทำและรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับการดำเนินงาน การเงิน และการปฏิบัติตามกฎ ระเบียบ ข้อบังคับ ไว้อย่างถูกต้อง ครบถ้วน และเป็นปัจจุบัน ปัญหาการปฏิบัติงานการควบคุมภายในโรงเรียนด้านสารสนเทศและการสื่อสาร ระบบการติดต่อสื่อสารทั้งภายในและภายนอกยังไม่ดีพอ และงานวิจัยของ กิตติพงษ์ โภชนะสมบัติ (2557) พบว่า บางหน่วยงานยังมีการปฏิบัติงาน ด้านการเงินการบัญชีไม่ถูกต้อง เนื่องจากผู้ปฏิบัติงานยังขาดความรู้ความเข้าใจในการปฏิบัติงานอยู่

ด้านการติดตามและประเมินผล เป็นการสอดส่องดูแลกิจกรรมที่อยู่ระหว่างการดำเนินงาน เพื่อให้เกิดความมั่นใจว่าการดำเนินงานเป็นไปตามระบบการควบคุมภายในที่กำหนดการประเมินผล ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ บุชบา ครอบครอง (2556) พบว่า การติดตามและการประเมินผลของวิทยาลัยมีการควบคุมที่น้อยในการติดตามและประเมินผลเกี่ยวกับเงินสดและเงินฝากธนาคาร รายงานการเงิน ทรัพย์สิน และการจัดซื้อจัดหาและจ่ายเงิน ค่าซื้อพัสดุ และงานวิจัยของ กิตติพงษ์ โภชนะสมบัติ (2557) พบว่า ด้านการติดตามและประเมินผลยังไม่มีมาตรการที่เข้มงวด ชัดเจน ในการติดตามการปรับปรุงแก้ไขทำให้บางหน่วยงานไม่ตระหนักถึงความสำคัญ ทำให้ดำเนินการปรับปรุงแก้ไขล่าช้า ซึ่งอาจส่งผลกระทบต่อการทำงาน และส่งผลเสียต่อองค์กรได้

### **ประสิทธิภาพในการควบคุมภายใน**

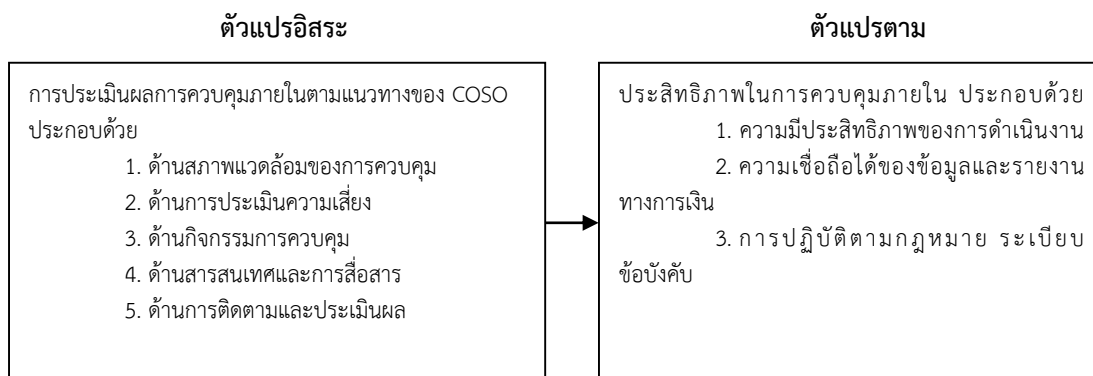
ความมีประสิทธิภาพของการดำเนินงาน เป็นการดำเนินงานและการใช้ทรัพยากรให้เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ รวมถึงการดูแลทรัพย์สิน การป้องกันหรือลดความผิดพลาด ความเสียหาย การรั่วไหลการสิ้นเปลือง ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ Adewale (2014) พบว่า การใช้ประโยชน์จากเทคโนโลยีสารสนเทศมีบทบาทสำคัญทำให้การควบคุมภายในมีประสิทธิภาพ และงานวิจัยของ Mohamed และ Dashti (2014) พบว่า การควบคุมภายในทำให้การปฏิบัติงานมีประสิทธิภาพ

ความเชื่อถือได้ของข้อมูลและรายงานทางการเงิน การจัดทำรายงานทางการเงินที่ใช้ภายในและภายนอกหน่วยรับตรวจให้เป็นไปอย่างถูกต้อง เชื่อถือได้และทันเวลา ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ Ahadiat (2013) พบว่า การควบคุมภายในที่สำคัญจำเป็นต้องมีการทำงานมากขึ้นเพื่อเสริมสร้างระบบการควบคุมในรัฐบาลและพัฒนาระบบการจัดการทางการเงินที่มีความสามารถในการจัดทำงบการเงินที่เชื่อถือได้และออกแบบมาเพื่อสร้างงบการเงินที่สามารถเปรียบเทียบได้ในทุกหน่วยงานและสอดคล้องกันทุกปี และงานวิจัยของ Adewale (2014) พบว่า การควบคุมภายในที่ดีสามารถช่วยให้การทุจริตทางการเงินของเจ้าหน้าที่ลดลง ทำให้เกิดความเชื่อถือได้ของรายงานทางการเงิน

การปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ เพื่อให้บุคลากรมีการปฏิบัติตามนโยบาย กฎหมาย เงื่อนไข สัญญา ข้อตกลง ระเบียบข้อบังคับต่างๆของหน่วยงานอย่างถูกต้องและครบถ้วน ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ บุชบา ครอบครอง (2556) พบว่า การปฏิบัติงานการเงิน การบัญชีและพัสดุปฏิบัติตามระเบียบกระทรวงการคลัง และงานวิจัยของ Mohamed และ Dashti (2014) พบว่า การควบคุมภายในที่ดีส่งผลให้เกิดการปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ การปฏิบัติตามกฎหมาย

## กรอบแนวคิดในการวิจัย

ในการวิจัยเรื่อง แนวทางการประยุกต์ระบบการควบคุมภายในให้มีประสิทธิภาพตามมาตรฐานสากล กรณีศึกษา โรงเรียนประถมศึกษาในจังหวัดเชียงใหม่ ได้มีการกำหนดตัวแปรอิสระและตัวแปรตาม ดังต่อไปนี้



ภาพที่ 1 กรอบแนวคิดในการวิจัย

## วิธีการวิจัย

การวิจัยเรื่อง แนวทางการประยุกต์ระบบการควบคุมภายในให้มีประสิทธิภาพตามมาตรฐานสากล กรณีศึกษา โรงเรียนประถมศึกษาในจังหวัดเชียงใหม่ เป็นการวิจัยเชิงปริมาณ (Quantitative Research) โดยการสำรวจ (Survey Research) เพื่อศึกษาปัญหาและจุดอ่อนของระบบการควบคุมภายในที่อาจเกิดขึ้น เพื่อจะได้ทำการปรับเปลี่ยนแก้ไขให้มีความเหมาะสมสอดคล้องกับสถานการณ์ปัจจุบันและส่งผลให้การดำเนินงานต่าง ๆ มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น ดำเนินการวิจัยระหว่างเดือน พฤษภาคม 2560 – มีนาคม 2562 พื้นที่วิจัยโรงเรียนประถมศึกษาในจังหวัดเชียงใหม่มีทั้งหมด 6 เขตพื้นที่การศึกษา

## ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง

นักบัญชีการเงินที่ปฏิบัติงานในโรงเรียนประถมศึกษาในจังหวัดเชียงใหม่ซึ่งมีจำนวน 677 คน (สำนักงานเขตพื้นที่การศึกษาประถมศึกษาเชียงใหม่เขต 1 - 6, 2560) กลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการศึกษาวิจัยใช้เกณฑ์ร้อยละของจำนวนประชากรในการพิจารณา คือ ขนาดประชากรหลักร้อยละ 15 - 30 (บุญชม ศรีสะอาด, 2554) ในการสุ่มตัวอย่างครั้งนี้ผู้วิจัยได้ใช้กลุ่มตัวอย่างร้อยละ 25 โดยกลุ่มประชากรที่จะศึกษามีขนาดกลุ่มตัวอย่าง ดังนี้

$$\text{ขนาดของกลุ่มตัวอย่าง} = \text{ร้อยละ} 25 \times \text{ประชากรทั้งหมด} = 0.25 \times 677 = 169.25$$

ดังนั้นจำนวนประชากรในนี้มีทั้งหมด 677 คน เมื่อคำนวณตามสูตรแล้วได้ขนาดของกลุ่มตัวอย่างจำนวน 169.25 คน เพื่อป้องกันความผิดพลาดและง่ายต่อการเก็บข้อมูลจากผู้ตอบแบบสอบถาม ผู้วิจัยจึงขอกำหนดขนาดของกลุ่มตัวอย่างเป็นจำนวน 170 คน โดยการสุ่มตัวอย่างแบบชั้นภูมิ (Stratified Sampling) ซึ่งแบ่งตามสัดส่วนได้ดังนี้

## ตารางที่ 1 จำนวนกลุ่มตัวอย่างนักบัญชีการเงินที่ปฏิบัติงานในโรงเรียนประถมศึกษาในจังหวัดเชียงใหม่

เขต	ประชากร (คน) (นักบัญชีการเงิน)	สัดส่วน กลุ่มตัวอย่าง
เขต 1 อำเภอเมืองเชียงใหม่ อำเภอสันกำแพง อำเภอแม่อน และอำเภอดอยสะเก็ด	88	22
เขต 2 อำเภอสันทราย อำเภอพร้าว อำเภอสะเมิง อำเภอแม่แตง และอำเภอแม่ริม	138	35
เขต 3 อำเภอเวียงแหง อำเภอฝาง อำเภอแม่อาย อำเภอเชียงดาว และอำเภอไชยปราการ	155	39
เขต 4 อำเภอดอยหล่อ อำเภอแม่वाद อำเภอหางดง อำเภอสารภี และอำเภอสันป่าตอง	97	24
เขต 5 อำเภอฮอด อำเภอดอยเต่า และ อำเภออมก๋อย	99	25
เขต 6 อำเภอจอมทอง อำเภอแม่แจ่ม และอำเภอภักดีพัฒนา	100	25
<b>รวม</b>	<b>677</b>	<b>170</b>

## เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย

เครื่องมือที่ใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูลสำหรับการวิจัยในครั้งนี้ คือ แบบสอบถามที่ผู้วิจัยสร้างขึ้น เพื่อประเมินระบบควบคุมภายในโรงเรียนประถมศึกษาในจังหวัดเชียงใหม่ ตลอดจนเพื่อศึกษาปัญหาและจุดอ่อนของระบบการควบคุมภายในที่อาจเกิดขึ้น เพื่อจะได้ทำการปรับเปลี่ยนแก้ไขให้มีความเหมาะสมสอดคล้องกับสถานการณ์ปัจจุบันและส่งผลการดำเนินงานต่างๆมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น โดยกำหนดโครงสร้างเนื้อหาของแบบสอบถามตามกรอบแนวคิดและวัตถุประสงค์ของการวิจัย โดยแบบสอบถามแบ่งออกเป็น 3 ส่วน คือ

ส่วนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับผู้ตอบแบบสอบถาม โดยมีลักษณะแบบตรวจสอบรายการ (Check List) เป็นข้อมูลส่วนบุคคล ได้แก่ เพศ อายุ ระดับการศึกษา ประสบการณ์ในการทำงาน สถานภาพ รายได้เฉลี่ยต่อเดือน

ส่วนที่ 2 เป็นแบบสอบถามแบบปลายปิด โดยมีลักษณะแบบตรวจสอบรายการ (Check List) ลงในช่องที่ตรงกับความเป็นจริงหรือความคิดเห็นของตน เป็นข้อมูลเกี่ยวกับการประเมินผลระบบการควบคุมภายในของโรงเรียนประถมศึกษาในจังหวัดเชียงใหม่ ตามแนวทางของ COSO ทั้ง 5 องค์ประกอบ และประสิทธิภาพในการควบคุมภายในทั้ง 3 ด้าน

ส่วนที่ 3 ความคิดเห็นและข้อเสนอแนะอื่นๆ เป็นลักษณะคำถามปลายเปิด ให้ผู้ตอบแสดงความคิดเห็นเพิ่มเติมเกี่ยวกับปัญหาอุปสรรคในการควบคุมภายในตามแนวทางของ COSO

## การเก็บรวบรวมข้อมูล

เก็บรวบรวมข้อมูลโดยใช้แบบสอบถามกับกลุ่มตัวอย่างที่เป็นนักบัญชีการเงินที่ปฏิบัติงานในโรงเรียนประถมศึกษาในจังหวัดเชียงใหม่จำนวน 170 คน

แบบสอบถามผ่านการตรวจสอบคุณภาพเครื่องมือจากผู้ทรงคุณวุฒิตามหลักวิชาการและมีการหาคุณภาพเครื่องมือโดยการหาค่าอำนาจจำแนกรายข้อ (Discriminant Power) โดยใช้เทคนิค Item-total Correlation และการหาค่าความเชื่อมั่นของแบบสอบถาม (Reliability) โดยใช้ค่าสัมประสิทธิ์แอลฟา (Alpha Coefficient) เป็นรายด้าน ตามวิธีของครอนบาค (Cronbach) ทั้งนี้ได้มีการนำแบบสอบถามไปทดสอบใช้ (Try-out) กับกลุ่มตัวอย่างที่มีคุณสมบัติใกล้เคียงกับประชากรที่ต้องการศึกษา จำนวน 30 ราย

## การวิเคราะห์ข้อมูล

แบบสอบถามส่วนที่ 1 วิเคราะห์ข้อมูลโดยใช้สถิติเชิงพรรณนา (Descriptive Statistics) ประกอบด้วย ค่าความถี่ (Frequency) ค่าร้อยละ (Percentage)

แบบสอบถามส่วนที่ 2 วิเคราะห์ข้อมูลโดยใช้สถิติเชิงพรรณนา (Descriptive Statistics) ประกอบด้วย ค่าความถี่ (Frequency) ค่าร้อยละ (Percentage) ค่าเฉลี่ย (Mean) ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน (Standard Deviation) การวิเคราะห์สหสัมพันธ์อย่างง่าย (Simple Correlation Analysis) และการวิเคราะห์ถดถอยพหุคูณ (Multiple Regression Analysis) โดยใช้เทคนิคของลิเคิร์ต (Likert's Scale) โดยกำหนดระดับความเห็นเป็น 5 ระดับ (Rating Scale) (กิตติพงษ์ โภชนะสมบัติ, 2557) ดังนี้

ระดับ	ความหมาย
5	มีระดับการควบคุมภายในที่ดีมาก
4	มีระดับการควบคุมภายในที่ดี
3	มีระดับการควบคุมภายในพอใช้
2	มีระดับการควบคุมภายในที่ต้องปรับปรุง
1	ไม่มีระดับการควบคุมภายใน

ค่าเฉลี่ยที่ได้นำมาจัดทำเป็นเกณฑ์วัดแบ่งระดับตามช่วงความสำคัญ 5 ช่วง เป็นการวัดแบบมาตราส่วนประมาณค่า (Rating Scale) ของลิเคิร์ต (Likert's Scale) ซึ่งผลจากการคำนวณช่วงค่าเฉลี่ยโดยแบ่งเป็น 5 ช่วงเท่าๆกัน (กิตติพงษ์ โภชนะสมบัติ, 2557) เพื่อวิเคราะห์แปลผลได้ดังนี้



$$\text{สูตรความกว้างของอันตรภาคชั้น} = \frac{\text{ข้อมูลที่มีค่าสูงสุด} - \text{ข้อมูลที่มีค่าต่ำสุด}}{\text{จำนวนชั้น}} = \frac{5 - 1}{5} = 0.8$$

โดยมีเกณฑ์สำหรับการแปลความหมายค่าเฉลี่ย ดังนี้

ค่าเฉลี่ย	แปลผล
4.21 – 5.00	โรงเรียนประถมศึกษาในจังหวัดเชียงใหม่มีระดับการควบคุมภายในที่ดีมาก
3.41 – 4.20	โรงเรียนประถมศึกษาในจังหวัดเชียงใหม่มีระดับการควบคุมภายในที่ดี
2.61 – 3.40	โรงเรียนประถมศึกษาในจังหวัดเชียงใหม่มีระดับการควบคุมภายในพอใช้
1.81 – 2.60	โรงเรียนประถมศึกษาในจังหวัดเชียงใหม่มีระดับการควบคุมภายในที่ต้องปรับปรุง
1.00 – 1.80	โรงเรียนประถมศึกษาในจังหวัดเชียงใหม่ไม่มีระดับการควบคุมภายใน

แบบสอบถามส่วนที่ 3 ความคิดเห็นและข้อเสนอแนะอื่นๆ ซึ่งเป็นลักษณะคำถามปลายเปิดให้ผู้ตอบแสดงความคิดเห็นเพิ่มเติม จะใช้การวิเคราะห์ข้อมูลเชิงเนื้อหา

## ผลการศึกษา

### ส่วนที่ 1 ผลการวิเคราะห์ ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม

จำแนกตามเพศ พบว่า ส่วนใหญ่เป็นเพศหญิง จำนวน 117 คน คิดเป็นร้อยละ 68.82 และเป็นเพศชาย จำนวน 53 คน คิดเป็นร้อยละ 31.18

จำแนกตามอายุ พบว่า ส่วนใหญ่มีอายุสูงกว่า 46 ปี คิดเป็นร้อยละ 47.65 และน้อยที่สุดอายุต่ำกว่า 25 ปี คิดเป็นร้อยละ 4.71

จำแนกตามระดับการศึกษา พบว่า ส่วนใหญ่มีระดับการศึกษาปริญญาตรี คิดเป็นร้อยละ 58.24 และที่น้อยที่สุดสูงกว่าปริญญาโท คิดเป็นร้อยละ 0.59

จำแนกตามระยะเวลาที่ปฏิบัติงาน พบว่า ส่วนใหญ่มีระยะเวลาที่ปฏิบัติงานสูงกว่า 26 ปี คิดเป็นร้อยละ 28.82 และน้อยที่สุดระยะเวลา 11-15 ปี คิดเป็นร้อยละ 7.06

จำแนกตามสถานภาพ พบว่า ส่วนใหญ่มีสถานภาพสมรส คิดเป็นร้อยละ 61.76 และน้อยที่สุดอื่น ๆ (หย่า, หม้าย, แยกกันอยู่) คิดเป็นร้อยละ 8.24

จำแนกตามรายได้เฉลี่ยต่อเดือน พบว่า ส่วนใหญ่มีรายได้เฉลี่ยต่อเดือนมากกว่า 50,000 บาท คิดเป็นร้อยละ 31.18 และน้อยที่สุดต่ำกว่า 10,000 บาท คิดเป็นร้อยละ 1.76

### ส่วนที่ 2 ผลการวิเคราะห์ การประเมินผลระบบการควบคุมภายในตามแนวทางของ COSO และประสิทธิภาพในการควบคุมภายใน

#### ตารางที่ 2 ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานของผลการประเมินผลระบบการควบคุมภายในตามแนวทางของ COSO ของโรงเรียนประถมศึกษาในจังหวัดเชียงใหม่เขต 1-6 ทั้ง 5 ด้าน

ระบบควบคุมภายในของโรงเรียนประถมศึกษา ในจังหวัดเชียงใหม่ตามแนวทางของ COSO	ระดับผลการประเมิน			
	$\bar{X}$	SD	แปลผล	อันดับ
1. สภาพแวดล้อมของการควบคุม	4.20	.464	ดี	2
2. การประเมินความเสี่ยง	4.09	.488	ดี	5
3. กิจกรรมการควบคุม	4.13	.481	ดี	3
4. สารสนเทศและการสื่อสาร	4.26	.533	ดีมาก	1
5. การติดตามและประเมินผล	4.10	.488	ดี	4
<b>ภาพรวม</b>	<b>4.16</b>	<b>.434</b>	<b>ดี</b>	

จากตารางที่ 2 พบว่า ภาพรวมของระบบการควบคุมภายในอยู่ในระดับดี ( $\bar{X} = 4.16$ ,  $SD = .434$ ) และเมื่อพิจารณาเป็นรายข้อ พบว่า ระบบการควบคุมภายในด้านสารสนเทศและการสื่อสาร มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ ( $\bar{X} = 4.26$ ,  $SD = .533$ ) อยู่ในระดับที่มากกว่าหัวข้ออื่น รองลงมา คือ สภาพแวดล้อมของการควบคุม มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ ( $\bar{X} = 4.20$ ,  $SD = .464$ ) ส่วนหัวข้อที่มีค่าเฉลี่ยน้อยที่สุด คือ การประเมินความเสี่ยง มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ ( $\bar{X} = 4.09$ ,  $SD = .488$ )

สำหรับการตอบวัตถุประสงค์ข้อที่ 2 จากผลการประเมินผลระบบการควบคุมภายในตามแนวทางของ COSO ของโรงเรียนประถมศึกษาในจังหวัดเชียงใหม่เขต 1-6 ทั้ง 5 ด้าน แสดงว่า ระบบการควบคุมภายในอยู่ในระดับดี



โดยด้านสารสนเทศและการสื่อสารอยู่ในระดับที่ดีมาก ซึ่งทำให้เห็นว่าแนวทางการประยุกต์ระบบการควบคุมภายในให้มีประสิทธิภาพตามมาตรฐานสากล กรณีศึกษา โรงเรียนประถมศึกษาในจังหวัดเชียงใหม่ ชี้ให้เห็นว่าเรื่องของการสื่อสารระหว่างผู้บริหารกับบุคลากรในองค์กรเป็นสิ่งที่สำคัญ เพื่อให้เกิดความเข้าใจระหว่างบุคคล ที่มีหน้าที่รับผิดชอบในงานที่สัมพันธ์กันให้เห็นได้อย่างชัดเจน

นอกจากนี้ด้านสภาพแวดล้อมของการควบคุมถือเป็นองค์ประกอบที่มีความสำคัญมาก ซึ่งการที่มีความซื่อสัตย์และจริยธรรม ความรู้ ทักษะและความสามารถของบุคลากร ปรัชญาและรูปแบบการทำงานของผู้บริหาร โครงสร้างการจ้ององค์กร การมอบหมายอำนาจหน้าที่และความรับผิดชอบ นโยบายวิธีบริหารด้านบุคลากร ส่งผลให้มีการควบคุมขึ้นในองค์กรและทำให้การควบคุมที่มีอยู่ได้ผลดีขึ้น

ด้านการประเมินความเสี่ยง เป็นการระบุปัจจัยเสี่ยงของหน่วยงาน วิเคราะห์ความเสี่ยงถึงผลกระทบของปัจจัยเสี่ยงที่มีต่อหน่วยงาน ซึ่งปัจจัยเสี่ยงแต่ละปัจจัยมีผลกระทบต่อหน่วยงานมากน้อยไม่เท่ากัน การวิเคราะห์ความเสี่ยงสามารถประเมินระดับความสำคัญของความเสี่ยงได้ทั้งในเชิงปริมาณและคุณภาพ รวมทั้งผลเสียหายที่อาจเกิดจากความเสี่ยงนั้น และบริหารความเสี่ยงโดยกำหนดแนวทางที่จะจัดการกับความเสี่ยง เพื่อให้เกิดการบรรลุมิติวัตถุประสงค์ของหน่วยงาน

ด้านกิจกรรมควบคุม ดำเนินงานเกี่ยวกับการอนุมัติ การแบ่งแยกหน้าที่ การควบคุมเอกสาร การสอบทาน การวิเคราะห์ การยืนยันยอด การตรวจนับ การรายงานข้อบกพร่อง การตรวจสอบ ซึ่งเป็นการกำหนดให้บุคลากรของหน่วยงานปฏิบัติเพื่อลดหรือควบคุมความเสี่ยง

ด้านการติดตามและประเมินผล เป็นการสอดส่องดูแลกิจกรรมที่อยู่ระหว่างการดำเนินงาน การประเมินผล การปรับปรุงแก้ไขตามข้อตรวจพบและข้อเสนอแนะจากการตรวจสอบ เพื่อให้เกิดความมั่นใจว่าการดำเนินงานเป็นไปตามระบบการควบคุมภายใน และประเมินประสิทธิภาพของการควบคุมภายใน

**ตารางที่ 3 สรุปค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานของผลการประเมินผลระบบการควบคุมภายในตามแนวทางของ COSO ของโรงเรียนประถมศึกษาในจังหวัดเชียงใหม่เขต 1-6 ด้านสภาพแวดล้อมของการควบคุม**

สภาพแวดล้อมของการควบคุม	ระดับผลการประเมิน			
	$\bar{X}$	SD	แปลผล	อันดับ
1. ความซื่อสัตย์และจริยธรรม	4.23	.569	ดีมาก	2
2. ความรู้ ทักษะและความสามารถของบุคลากร	4.11	.567	ดี	6
3. ปรัชญาและรูปแบบการทำงานของผู้บริหาร	4.35	.576	ดีมาก	1
4. โครงสร้างองค์กร	4.19	.586	ดี	5
5. การมอบอำนาจและหน้าที่ความรับผิดชอบ	4.22	.566	ดีมาก	3
6. นโยบายวิธีบริหารด้านบุคลากร	4.19	.568	ดี	4
7. กลไกการติดตามการตรวจสอบการปฏิบัติงาน	4.08	.585	ดี	7
<b>ภาพรวม</b>	<b>4.20</b>	<b>.464</b>	<b>ดี</b>	

จากตารางที่ 3 พบว่า ภาพรวมด้านสภาพแวดล้อมของการควบคุม อยู่ในระดับดี ( $\bar{X} = 4.20$ ,  $SD = .464$ ) และเมื่อพิจารณาเป็นรายข้อ พบว่า ปรัชญาและรูปแบบการทำงานของผู้บริหาร มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ ( $\bar{X} = 4.35$ ,  $SD = .576$ ) อยู่ในระดับที่มากกว่าหัวข้ออื่น รองลงมา คือ ความซื่อสัตย์และจริยธรรม มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ ( $\bar{X} = 4.23$ ,  $SD = .569$ ) ส่วนหัวข้อที่มีค่าเฉลี่ยน้อยที่สุด คือ กลไกการติดตามการตรวจสอบการปฏิบัติงาน มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ ( $\bar{X} = 4.08$ ,  $SD = .585$ )

**ตารางที่ 4 สรุปค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานของผลการประเมินผลระบบการควบคุมภายในตามแนวทางของ COSO ของโรงเรียนประถมศึกษาในจังหวัดเชียงใหม่เขต 1-6 ด้านการประเมินความเสี่ยง**

การประเมินความเสี่ยง	ระดับผลการประเมิน			
	$\bar{X}$	SD	แปลผล	อันดับ
1. มิติวัตถุประสงค์	4.18	.539	ดี	1
2. การระบุปัจจัยเสี่ยง	4.12	.577	ดี	2
3. การวิเคราะห์ความเสี่ยง	3.97	.586	ดี	4
4. การบริหารความเสี่ยง	4.11	.558	ดี	3
<b>ภาพรวม</b>	<b>4.09</b>	<b>.488</b>	<b>ดี</b>	

จากตารางที่ 4 พบว่า ภาพรวมด้านการประเมินความเสี่ยง อยู่ในระดับดี ( $\bar{X} = 4.09$ ,  $SD = .488$ ) และเมื่อพิจารณาเป็นรายข้อ พบว่า วัตถุประสงค์ มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ ( $\bar{X} = 4.18$ ,  $SD = .539$ ) อยู่ในระดับที่มากกว่าหัวข้ออื่น รองลงมา คือ การระบุปัจจัยเสี่ยง มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ ( $\bar{X} = 4.12$ ,  $SD = .577$ ) ส่วนหัวข้อที่มีค่าเฉลี่ยน้อยที่สุด คือ การวิเคราะห์ความเสี่ยง มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ ( $\bar{X} = 3.97$ ,  $SD = .586$ )

**ตารางที่ 5 สรุปค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานของผลการประเมินผลระบบการควบคุมภายในตามแนวทางของ COSO ของโรงเรียนประถมศึกษาในจังหวัดเชียงใหม่เขต 1-6 ด้านกิจกรรมการควบคุม**

กิจกรรมการควบคุม	ระดับผลการประเมิน			
	$\bar{X}$	SD	แปลผล	อันดับ
1. มีการกำหนดกิจกรรมการควบคุมขึ้นตามวัตถุประสงค์และผลการประเมินความเสี่ยง	4.05	.608	ดี	7
2. บุคลากรมีความเข้าใจเกี่ยวกับกิจกรรมการควบคุมเพื่อลดหรือควบคุมความเสี่ยง	4.06	.632	ดี	6
3. หน่วยงานมีมาตรการป้องกันและดูแลรักษาทรัพย์สินอย่างรัดกุมและเพียงพอ	4.19	.606	ดี	1
4. หน่วยงานมีการแบ่งแยกหน้าที่การปฏิบัติงานที่สำคัญหรืองานที่เสี่ยงต่อความเสียหายตั้งแต่ต้นจนจบ เช่น การอนุมัติ และการดูแลรักษาทรัพย์สิน	4.19	.653	ดี	2
5. องค์กรมีมาตรการติดตามและตรวจสอบให้การดำเนินงานของหน่วยงานเป็นไปตามกฎระเบียบ ข้อบังคับ และมติคณะรัฐมนตรี	4.18	.569	ดี	3
6. หน่วยงานมีการกำหนดลำดับขั้นตอนการทำงานเพื่อให้สอดคล้องกับกิจกรรมแต่ละกิจกรรม	4.15	.533	ดี	4
7. หน่วยงานมีมาตรการในการตรวจสอบและประเมินผลการปฏิบัติงานตามที่องค์กรกำหนด	4.08	.580	ดี	5
<b>ภาพรวม</b>	<b>4.13</b>	<b>.481</b>	<b>ดี</b>	

จากตารางที่ 5 พบว่า ภาพรวมด้านกิจกรรมการควบคุม อยู่ในระดับดี ( $\bar{X} = 4.13$ ,  $SD = .481$ ) และเมื่อพิจารณาเป็นรายข้อ พบว่า หน่วยงานมีมาตรการป้องกันและดูแลรักษาทรัพย์สินอย่างรัดกุมและเพียงพอ มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ ( $\bar{X} = 4.19$ ,  $SD = .606$ ) อยู่ในระดับที่มากกว่าหัวข้ออื่น รองลงมา คือ หน่วยงานมีการแบ่งแยกหน้าที่การปฏิบัติงานที่สำคัญหรืองานที่เสี่ยงต่อความเสียหายตั้งแต่ต้นจนจบ เช่น การอนุมัติ และการดูแลรักษาทรัพย์สิน มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ ( $\bar{X} = 4.19$ ,  $SD = .653$ ) ส่วนหัวข้อที่มีค่าเฉลี่ยน้อยที่สุด คือ มีการกำหนดกิจกรรมการควบคุมขึ้นตามวัตถุประสงค์และผลการประเมินความเสี่ยง มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ ( $\bar{X} = 4.05$ ,  $SD = .608$ )

**ตารางที่ 6 สรุปค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานของผลการประเมินผลระบบการควบคุมภายในตามแนวทางของ COSO ของโรงเรียนประถมศึกษาในจังหวัดเชียงใหม่เขต 1-6 ด้านสารสนเทศและการสื่อสาร**

สารสนเทศและการสื่อสาร	ระดับผลการประเมิน			
	$\bar{X}$	SD	แปลผล	อันดับ
1. องค์กรมีการจัดทำและรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับการดำเนินงาน การเงิน และการปฏิบัติตามกฎ ระเบียบข้อบังคับ และมติคณะรัฐมนตรีไว้อย่างถูกต้อง ครบถ้วน และเป็นปัจจุบัน	4.29	.612	ดีมาก	2
2. องค์กรมีการจัดเก็บข้อมูล/เอกสารประกอบการจ่ายเงินและการบันทึกบัญชีไว้ ครบถ้วน สมบูรณ์ และเป็นหมวดหมู่	4.32	.640	ดีมาก	1
3. มีการรายงานข้อมูลที่จำเป็นทั้งจากภายในและภายนอกให้ผู้บริหาร	4.27	.642	ดีมาก	3
4. องค์กรมีระบบการติดต่อสื่อสารทั้งภายในและภายนอกอย่างเพียงพอ เชื่อถือได้ และทันกาล	4.22	.657	ดีมาก	4
5. มีการสื่อสารอย่างชัดเจนให้บุคลากรทุกคนทราบและเข้าใจบทบาทหน้าที่ของตนเกี่ยวกับการควบคุมภายใน ปัญหาและจุดอ่อนของการควบคุมภายในที่เกิดขึ้นและแนวทางการแก้ไข	4.18	.628	ดี	5
<b>ภาพรวม</b>	<b>4.26</b>	<b>.533</b>	<b>ดีมาก</b>	

จากตารางที่ 6 พบว่า ภาพรวมด้านสารสนเทศและการสื่อสาร อยู่ในระดับดีมาก ( $\bar{X} = 4.26$ ,  $SD = .533$ ) และเมื่อพิจารณาเป็นรายข้อ พบว่า องค์กรมีการจัดเก็บข้อมูล/เอกสารประกอบการจ่ายเงินและการบันทึกบัญชีไว้ ครบถ้วน สมบูรณ์ และเป็นหมวดหมู่ มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ ( $\bar{X} = 4.32$ ,  $SD = .640$ ) อยู่ในระดับที่มากกว่าหัวข้ออื่น รองลงมา คือ องค์กรมีการจัดทำและรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับการดำเนินงาน การเงิน และการปฏิบัติตามกฎ ระเบียบข้อบังคับ และมติคณะรัฐมนตรีไว้อย่างถูกต้อง ครบถ้วน และเป็นปัจจุบัน มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ ( $\bar{X} = 4.29$ ,  $SD = .612$ )



ส่วนหัวข้อที่มีค่าเฉลี่ยน้อยที่สุด คือ มีการสื่อสารอย่างชัดเจนให้บุคลากรทุกคนทราบและเข้าใจบทบาทหน้าที่ของตน เกี่ยวกับการควบคุมภายใน ปัญหาและจุดอ่อนของการควบคุมภายในที่เกิดขึ้นและแนวทางการแก้ไข มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ ( $\bar{X} = 4.18, SD = .628$ )

**ตารางที่ 7 สรุปค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานของผลการประเมินผลระบบการควบคุมภายในตามแนวทางของ COSO ของโรงเรียนประถมศึกษาในจังหวัดเชียงใหม่เขต 1-6 ด้านการติดตามและประเมินผล**

การติดตามและประเมินผล	ระดับผลการประเมิน			
	$\bar{X}$	SD	แปลผล	อันดับ
1. หน่วยงานมีการกำหนดให้มีการติดตามผลการปฏิบัติงานของบุคลากรอย่างต่อเนื่องและสม่ำเสมอ	4.13	.582	ดี	2
2. หน่วยงานมีการเปรียบเทียบแผนและผลการดำเนินงาน และรายงานให้ผู้กำกับดูแลทราบเป็นลายลักษณ์อักษรอย่างต่อเนื่องและสม่ำเสมอ	4.05	.574	ดี	6
3. หน่วยงานมีการประเมินผลความเพียงพอและประสิทธิผลของการควบคุมภายใน และประเมินการบรรลุวัตถุประสงค์ขององค์กรในลักษณะการประเมินการควบคุมด้วยตนเอง	4.07	.602	ดี	5
4. ผู้บริหารมีการติดตามและตรวจสอบการปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายในที่กำหนดไว้อย่างต่อเนื่องและสม่ำเสมอ	4.13	.571	ดี	1
5. กรณีผลการดำเนินงานไม่เป็นไปตามแผน ผู้บริหารมีการดำเนินการแก้ไขอย่างทันกาล	4.11	.610	ดี	4
6. ผู้บริหารมีการติดตามผลการแก้ไขข้อบกพร่องที่พบจากการประเมินผลและการตรวจสอบของผู้ตรวจสอบภายใน	4.11	.580	ดี	3
<b>ภาพรวม</b>	<b>4.10</b>	<b>.488</b>	<b>ดี</b>	

จากตารางที่ 7 พบว่า ภาพรวมด้านการติดตามและประเมินผล อยู่ในระดับดี ( $\bar{X} = 4.10, SD = .488$ ) และเมื่อพิจารณาเป็นรายข้อ พบว่า ผู้บริหารมีการติดตามและตรวจสอบการปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายในที่กำหนดไว้อย่างต่อเนื่องและสม่ำเสมอ มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ ( $\bar{X} = 4.13, SD = .571$ ) อยู่ในระดับที่มากกว่าหัวข้ออื่น รองลงมา คือ หน่วยงานมีการกำหนดให้มีการติดตามผลการปฏิบัติงานของบุคลากรอย่างต่อเนื่องและสม่ำเสมอ มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ ( $\bar{X} = 4.13, SD = .582$ ) ส่วนหัวข้อที่มีค่าเฉลี่ยน้อยที่สุด คือ หน่วยงานมีการเปรียบเทียบแผนและผลการดำเนินงาน และรายงานให้ผู้กำกับดูแลทราบเป็นลายลักษณ์อักษรอย่างต่อเนื่องและสม่ำเสมอ มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ ( $\bar{X} = 4.05, SD = .574$ )

**ตารางที่ 8 ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานของผลการประเมินผลประสิทธิภาพในการควบคุมภายในของโรงเรียนประถมศึกษาในจังหวัดเชียงใหม่เขต 1-6 ทั้ง 3 ด้าน**

ประสิทธิภาพในการควบคุมภายในของโรงเรียนประถมศึกษาในจังหวัดเชียงใหม่ตามแนวทางของ COSO	ระดับผลการประเมิน			
	$\bar{X}$	SD	แปลผล	อันดับ
1. ความมีประสิทธิภาพของการดำเนินงาน	4.12	.516	ดี	3
2. ความเชื่อถือได้ของข้อมูลและรายงานทางการเงิน	4.29	.624	ดีมาก	2
3. การปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ	4.38	.550	ดีมาก	1
<b>ภาพรวม</b>	<b>4.26</b>	<b>.490</b>	<b>ดีมาก</b>	

จากตารางที่ 8 พบว่า ภาพรวมของประสิทธิภาพในการควบคุมภายในอยู่ในระดับดีมาก ( $\bar{X} = 4.26, SD = .490$ ) และเมื่อพิจารณาเป็นรายข้อ พบว่า ประสิทธิภาพในการควบคุมภายในด้านการปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ ( $\bar{X} = 4.38, SD = .550$ ) อยู่ในระดับที่มากกว่าหัวข้ออื่น รองลงมา คือ ความเชื่อถือได้ของข้อมูลและรายงานทางการเงิน มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ ( $\bar{X} = 4.29, SD = .624$ ) ส่วนหัวข้อที่มีค่าเฉลี่ยน้อยที่สุด คือ ความมีประสิทธิภาพของการดำเนินงาน มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ ( $\bar{X} = 4.12, SD = .516$ )

**หมายเหตุ:** ด้านสภาพแวดล้อมของการควบคุม (CE), ด้านการประเมินความเสี่ยง (RA), ด้านกิจกรรมการควบคุม (CA), ด้านสารสนเทศและการสื่อสาร (IC), ด้านการติดตามและประเมินผล (ME), ความมีประสิทธิภาพของการดำเนินงาน (OO), ความเชื่อถือได้ของข้อมูลและรายงานทางการเงิน (FO), การปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ (CO)

การวิเคราะห์สหสัมพันธ์อย่างง่าย (Simple Correlation Analysis)

ตารางที่ 9 การวิเคราะห์สหสัมพันธ์ระบบการควบคุมภายในตามแนวทางของ COSO และประสิทธิภาพในการควบคุมภายในความมีประสิทธิภาพของการดำเนินงาน

รายการ	CE	RA	CA	IC	ME	OO	VIF
CE	1.000	.767**	.700**	.692**	.735**	.670**	2.955
RA		1.000	.806**	.681**	.778**	.636**	4.093
CA			1.000	.673**	.742**	.618**	3.281
IC				1.000	.729**	.600**	2.507
ME					1.000	.674**	3.408
OO						1.000	

\*\* มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01

จากตารางที่ 9 เมื่อพิจารณาค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระระบบการควบคุมภายในตามแนวทางของ COSO แต่ละด้าน พบว่า มีความสัมพันธ์กับตัวแปรตามความมีประสิทธิภาพของการดำเนินงานอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01 ทุกตัว โดยมีค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ระหว่าง 0.600 - 0.674 ผู้วิจัยจึงทำการทดสอบ Multicollinearity โดยใช้ค่า VIF ปรากฏว่าค่า VIF ของตัวแปรอิสระระบบการควบคุมภายในตามแนวทางของ COSO มีค่าตั้งแต่ 2.507 - 4.093 ซึ่งมีค่าไม่เกิน 10 แสดงว่า ตัวแปรอิสระระบบการควบคุมภายในตามแนวทางของ COSO ด้านต่างๆไม่มีความสัมพันธ์กันอย่างมีนัยสำคัญเกิดปัญหาละเมิดสมมติฐานของ Regression (Black, 2006)

ตารางที่ 10 การวิเคราะห์สหสัมพันธ์ระบบการควบคุมภายในตามแนวทางของ COSO และประสิทธิภาพในการควบคุมภายในความเชื่อถือได้ของข้อมูลและรายงานทางการเงิน

รายการ	CE	RA	CA	IC	ME	FO	VIF
CE	1.000	.767**	.700**	.692**	.735**	.678**	2.955
RA		1.000	.806**	.681**	.778**	.575**	4.093
CA			1.000	.673**	.742**	.530**	3.281
IC				1.000	.729**	.641**	2.507
ME					1.000	.604**	3.408
FO						1.000	

\*\* มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01

จากตารางที่ 10 เมื่อพิจารณาค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระระบบการควบคุมภายในตามแนวทางของ COSO แต่ละด้าน พบว่า มีความสัมพันธ์กับตัวแปรตามความเชื่อถือได้ของข้อมูลและรายงานทางการเงินอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01 ทุกตัว โดยมีค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ระหว่าง 0.530 - 0.678 ผู้วิจัยจึงทำการทดสอบ Multicollinearity โดยใช้ค่า VIF ปรากฏว่าค่า VIF ของตัวแปรอิสระระบบการควบคุมภายในตามแนวทางของ COSO มีค่าตั้งแต่ 2.507 - 4.093 ซึ่งมีค่าไม่เกิน 10 แสดงว่า ตัวแปรอิสระระบบการควบคุมภายในตามแนวทางของ COSO ด้านต่างๆไม่มีความสัมพันธ์กันอย่างมีนัยสำคัญเกิดปัญหาละเมิดสมมติฐานของ Regression (Black, 2006)

ตารางที่ 11 การวิเคราะห์สหสัมพันธ์ระบบการควบคุมภายในตามแนวทางของ COSO และประสิทธิภาพในการควบคุมภายในการปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ

รายการ	CE	RA	CA	IC	ME	CO	VIF
CE	1.000	.767**	.700**	.692**	.735**	.585**	2.955
RA		1.000	.806**	.681**	.778**	.515**	4.093
CA			1.000	.673**	.742**	.545**	3.281
IC				1.000	.729**	.580**	2.507
ME					1.000	.590**	3.408
CO						1.000	

\*\* มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01

จากตารางที่ 11 เมื่อพิจารณาค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระระบบการควบคุมภายในตามแนวทางของ COSO แต่ละด้าน พบว่า มีความสัมพันธ์กับตัวแปรตามการปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01 ทุกตัว โดยมีค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ระหว่าง 0.515 - 0.590 ผู้วิจัยจึงทำการทดสอบ Multicollinearity โดยใช้ค่า VIF ปรากฏว่าค่า VIF ของตัวแปรอิสระระบบการควบคุมภายในตามแนวทางของ COSO มีค่าตั้งแต่ 2.507 - 4.093 ซึ่งมีค่าไม่เกิน 10 แสดงว่า ตัวแปรอิสระระบบการควบคุมภายในตามแนวทางของ COSO ด้านต่างๆไม่มีความสัมพันธ์กันอย่างมีนัยสำคัญเกิดปัญหาละเมิดสมมติฐานของ Regression (Black, 2006)

การวิเคราะห์ถดถอยพหุคูณ (Multiple Regression Analysis)

ตารางที่ 12 ผลการวิเคราะห์ถดถอยพหุคูณระบบการควบคุมภายในตามแนวทางของ COSO ที่มีต่อประสิทธิภาพในการควบคุมภายในความมีประสิทธิภาพของการดำเนินงาน

ตัวแปร	B	SE	Beta	t	Sig.
CE	.325	.102	.292	3.185	.002*
RA	.049	.114	.047	.433	.666
CA	.118	.104	.110	1.135	.258
IC	.089	.082	.092	1.086	.279
ME	.291	.104	.275	2.797	.006*

R = .731, R<sup>2</sup> = .534, SE<sub>est</sub> = .358, F = 37.541

\* มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตารางที่ 12 พบว่า ระบบการควบคุมภายในตามแนวทางของ COSO ที่มีต่อประสิทธิภาพในการควบคุมภายในความมีประสิทธิภาพของการดำเนินงาน คิดเป็นร้อยละ 53.4 (R<sup>2</sup> = .534) อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 โดยระบบการควบคุมภายในตามแนวทางของ COSO ที่มีต่อประสิทธิภาพในการควบคุมภายในความมีประสิทธิภาพของการดำเนินงาน อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 ได้แก่ ระบบการควบคุมภายในตามแนวทางของ COSO ด้านสภาพแวดล้อมของการควบคุม ด้านการติดตามและประเมินผล สำหรับ ด้านการประเมินความเสี่ยง ด้านกิจกรรมการควบคุม และด้านสารสนเทศและการสื่อสาร ไม่มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

ตารางที่ 13 ผลการวิเคราะห์ถดถอยพหุคูณระบบการควบคุมภายในตามแนวทางของ COSO ที่มีต่อประสิทธิภาพในการควบคุมภายในความเชื่อถือได้ของข้อมูลและรายงานทางการเงิน

ตัวแปร	B	SE	Beta	t	Sig.
CE	.572	.125	.425	4.570	.000*
RA	-.002	.140	-.001	-.011	.991
CA	-.066	.127	-.051	-.520	.604
IC	.352	.100	.300	3.507	.001*
ME	.143	.128	.112	1.119	.265

R = .721, R<sup>2</sup> = .520, SE<sub>est</sub> = .439, F = 35.575

\* มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตารางที่ 13 พบว่า ระบบการควบคุมภายในตามแนวทางของ COSO ที่มีต่อประสิทธิภาพในการควบคุมภายในความเชื่อถือได้ของข้อมูลและรายงานทางการเงิน คิดเป็นร้อยละ 52.0 (R<sup>2</sup> = .520) อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 โดยระบบการควบคุมภายในตามแนวทางของ COSO ที่มีต่อประสิทธิภาพในการควบคุมภายในความเชื่อถือได้ของข้อมูลและรายงานทางการเงิน อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 ได้แก่ ระบบการควบคุมภายในตามแนวทางของ COSO ด้านสภาพแวดล้อมของการควบคุม ด้านสารสนเทศและการสื่อสาร สำหรับ ด้านการประเมินความเสี่ยง ด้านกิจกรรมการควบคุม และด้านการติดตามและประเมินผล ไม่มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

ตารางที่ 14 ผลการวิเคราะห์ถดถอยพหุคูณระบบการควบคุมภายในตามแนวทางของ COSO ที่มีต่อประสิทธิภาพในการควบคุมภายในการปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ

ตัวแปร	B	SE	Beta	t	Sig.
CE	.307	.120	.260	2.561	.011*
RA	-.159	.134	-.141	-1.181	.239
CA	.178	.122	.156	1.463	.146
IC	.232	.096	.225	2.408	.017*
ME	.258	.123	.229	2.102	.037*

R = .656, R<sup>2</sup> = .430, SE<sub>est</sub> = .421, F = 24.716

\* มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตารางที่ 14 พบว่า ระบบการควบคุมภายในตามแนวทางของ COSO ที่มีต่อประสิทธิภาพในการควบคุมภายในการปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ คิดเป็นร้อยละ 43.0 (R<sup>2</sup> = .430) อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 โดยระบบการควบคุมภายในตามแนวทางของ COSO ที่มีต่อประสิทธิภาพในการควบคุมภายในการปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 ได้แก่ ระบบการควบคุมภายในตามแนวทางของ COSO ด้านสภาพแวดล้อมของการควบคุม ด้านสารสนเทศและการสื่อสาร ด้านการติดตามและประเมินผล สำหรับ ด้านการประเมินความเสี่ยง และด้านกิจกรรมการควบคุม ไม่มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

นอกจากนี้การวิเคราะห์ถดถอยพหุคูณปัจจัยด้านสภาพแวดล้อมของการควบคุมมีผลต่อการดำเนินงานทุกด้าน ดังนั้นจะทำให้เห็นว่าเราสามารถนำแนวทางการควบคุมภายในของ COSO ทั้ง 5 ด้าน คือ ด้านสภาพแวดล้อมของการควบคุม ด้านการประเมินความเสี่ยง ด้านกิจกรรมการควบคุม ด้านสารสนเทศและการสื่อสาร และด้านการติดตามและประเมินผล มาใช้กับองค์กรในภาครัฐ โดยการประยุกต์ใช้ผลของการวิจัยของโรงเรียนประถมศึกษาในจังหวัดเชียงใหม่ให้เป็นไปตามกฎ ระเบียบ ข้อบังคับ

## การอภิปรายผล

ผลการประเมินระบบการควบคุมภายในตามแนวคิดของ COSO มีประเด็นสำคัญที่พบ ดังนี้

1. ด้านสภาพแวดล้อมของการควบคุม พบว่า อยู่ในระดับที่ดีและเมื่อพิจารณารายข้อแสดงให้เห็นว่าปรัชญาและรูปแบบการทำงานของผู้บริหาร ผู้บริหารมีความมุ่งมั่นที่จะบริหารงานให้บรรลุผลสำเร็จตามเป้าหมายที่กำหนดไว้
2. ด้านการประเมินความเสี่ยง พบว่า อยู่ในระดับที่ดีและเมื่อพิจารณารายข้อแสดงให้เห็นว่าวัตถุประสงค์ในการประเมินความเสี่ยง มีการกำหนดวัตถุประสงค์และเป้าหมายการดำเนินงานของหน่วยงานอย่างชัดเจนและวัดผลได้
3. ด้านกิจกรรมการควบคุม พบว่า อยู่ในระดับที่ดีและเมื่อพิจารณารายข้อแสดงให้เห็นว่ากิจกรรมการควบคุม ได้มีมาตรการป้องกันและดูแลรักษาทรัพย์สินของโรงเรียนประถมศึกษาอย่างรัดกุมและเพียงพอ
4. ด้านสารสนเทศและการสื่อสาร พบว่า อยู่ในระดับที่ดีมากและเมื่อพิจารณารายข้อแสดงให้เห็นว่าสารสนเทศและการสื่อสาร ได้มีการจัดเก็บข้อมูล/เอกสารประกอบการจ่ายเงินและการบันทึกบัญชีไว้ครบถ้วน สมบูรณ์ และเป็นหมวดหมู่
5. ด้านการติดตามและประเมินผล พบว่า อยู่ในระดับที่ดีและเมื่อพิจารณารายข้อแสดงให้เห็นว่า การติดตามและประเมินผล มีการกำหนดให้มีการติดตามผลการปฏิบัติงานของบุคลากรอย่างต่อเนื่องและสม่ำเสมอ เพื่อให้ทราบถึงประสิทธิภาพของการดำเนินงาน รวมถึงปัญหาและอุปสรรค พร้อมรายงานเพื่อให้ผู้บริหารรับทราบ เพื่อให้สามารถใช้เป็นข้อมูลในการตัดสินใจและปรับปรุงแก้ไขได้อย่างเหมาะสมและทันต่อสถานการณ์ปัจจุบัน

ผลการศึกษาสอดคล้องกับผลการศึกษาของ กิตติพงษ์ โภชนะสมบัติ (2557) พบว่า หน่วยงานในสำนักงานปลัดกระทรวงศึกษาธิการมีระบบควบคุมภายในที่ดี โดยภาพรวมในแต่ละด้านอยู่ในระดับดี แต่ก็ยังพบปัญหา คือ บุคลากรบางส่วนยังไม่ตระหนักถึงการควบคุมภายในเท่าที่ควรทำให้กิจกรรมควบคุมที่มีอยู่ลดประสิทธิภาพ ประสิทธิภาพลดลง การประเมินความเสี่ยงในบางหน่วยงานยังไม่ครอบคลุมทุกกิจกรรมที่มีอยู่ สภาพแวดล้อมหรือปัจจัยต่างๆที่เปลี่ยนแปลงไปอาจส่งผลกระทบต่อความเพียงพอ เหมาะสมของกิจกรรมที่มีอยู่ บางหน่วยงานยังมีการปฏิบัติงานด้านการเงินและบัญชีไม่ถูกต้องเนื่องจากผู้ปฏิบัติงานขาดความรู้ความเข้าใจในการปฏิบัติงาน ไม่มีมาตรการที่เข้มงวดชัดเจนในการติดตามการปรับปรุงแก้ไข ทำให้ไม่ตระหนักถึงความสำคัญ ดำเนินการปรับปรุงแก้ไขล่าช้า ซึ่งยังสอดคล้องกับ ระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินว่าด้วยการกำหนดมาตรฐานการควบคุมภายใน พ.ศ. 2544 ให้ความหมายว่า การควบคุมภายใน หมายถึง กระบวนการที่ผู้กำกับดูแล ฝ่ายบริหาร และบุคลากรของหน่วยรับตรวจ กำหนดให้มีขึ้นเพื่อให้ความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลว่าการดำเนินงานจะบรรลุวัตถุประสงค์ของการควบคุมภายใน

ผลการทดสอบ Regression พบว่า ปัจจัยที่มีผลต่อการดำเนินงานทุกด้าน คือ ด้านสภาพแวดล้อมของการควบคุม บ่งบอกถึงทัศนคติของบุคลากรที่มีต่อการควบคุมภายในที่มีอยู่ ซึ่งพบว่า มักจะมีในเรื่องของนโยบายเร่งด่วนเข้ามาแทรก ทำให้เวลาและการทำงานคลาดเคลื่อน มีผลกระทบต่อการทำงานให้เป็นไปตามแผน ผู้บริหารไม่มีการดำเนินการเมื่อไม่มีการปฏิบัติตามนโยบาย วิธีปฏิบัติหรือระเบียบปฏิบัติ ผู้บริหารมีจิตใจไม่เข้มแข็งเด็ดขาดพอที่จะเตือนครุที่ประพฤติผิด ปล่อยละเลยปัญหา ผู้บริหารต้องมีการกำหนดมาตรการให้ชัดเจน ฝึกอบรมเน้นด้านการกระจายอำนาจให้ชัดเจน ผู้บริหารขาดความรู้สำหรับการปฏิบัติงาน ซึ่งสิ่งที่กล่าวมาข้างต้นนี้จะทำให้ส่งผลต่อประสิทธิภาพในการควบคุมภายใน

ส่วนปัจจัยที่ไม่ส่งผลต่อการดำเนินงาน คือ ด้านการประเมินความเสี่ยง ด้านกิจกรรมการควบคุม ด้านสารสนเทศและการสื่อสาร และด้านการติดตามและประเมินผล

ด้านการประเมินความเสี่ยง พบว่า ผู้บริหารไม่มีการเผยแพร่และชี้แจงเรื่องการควบคุมภายในให้ทราบ และไม่ให้บุคลากรมีส่วนร่วมในการประเมินความเสี่ยง ผู้บริหารควรชี้แจงการควบคุมภายในให้บุคลากรทราบ และให้บุคลากรมีส่วนร่วมในการประเมินความเสี่ยง เพราะบุคลากรที่ปฏิบัติงานในหน่วยงาน อาจทราบถึงปัจจัยเสี่ยงที่จะเกิดขึ้นกับหน่วยงานได้ และจะได้ช่วยกันป้องกันความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้นได้ทันกาลและสามารถแก้ไขปรับปรุงมาตรการควบคุมให้เหมาะสม เพื่อไม่ให้ส่งผลกระทบต่อการบรรลุวัตถุประสงค์ของหน่วยงาน

ด้านกิจกรรมการควบคุม พบว่า ไม่มีการตรวจสอบการดำเนินงานของหน่วยงานให้เป็นไปตามกฎระเบียบข้อบังคับ บุคลากรและเจ้าหน้าที่ควบคุมภายในของต้นสังกัดที่เข้าประเมินและตรวจสอบการควบคุมภายในของสถานศึกษายังมีบุคลิกภาพที่ไม่เป็นกัลยาณมิตรเท่าที่ควรต่อผู้ปฏิบัติงานในสถานศึกษา เพราะการควบคุมภายในเป็นงานเฉพาะที่เป็นเจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบจะต้องมีองค์ความรู้ทั้งด้านระเบียบ กฎหมายที่ชัดเจน แต่ในสถานศึกษา



มีความจำเป็นต้องใช้ข้าราชการครูซึ่งมีหน้าที่ปฏิบัติการสอนเป็นหลัก ต้องมาทำหน้าที่ควบคุมภายในด้วย อีกทั้งบุคลากรมีจำนวนไม่เพียงพอในการปฏิบัติงาน เนื่องจากงานที่ทำปกติมีค่อนข้างมากทำให้เพิ่มภาระในการทำงาน ผู้บริหารไม่เข้าใจระบบการจัดซื้อจัดจ้างเท่าที่ควร ดังนั้นหน่วยงานต้นสังกัดและผู้มีหน้าที่ในการตรวจสอบและตรวจเยี่ยมการดำเนินงานของสถานศึกษาในด้านนี้จะต้องปรับทัศนคติและมุมมองในการให้ความช่วยเหลือ แนะนำแก่สถานศึกษาในข้อระเบียบ กฎหมาย และวิธีดำเนินการที่ถูกต้อง และมีบุคลิกภาพท่าทาง คำพูดที่เป็นกัลยาณมิตรต่อผู้บริหารโรงเรียนและผู้ทำหน้าที่ควบคุมภายในสถานศึกษา เพราะอาจมีผลกระทบต่อประสิทธิภาพของกิจกรรมการควบคุมที่มีอยู่ได้

ด้านสารสนเทศและการสื่อสาร พบว่า ขาดการสื่อสารที่ชัดเจนเกี่ยวกับการควบคุมภายในให้บุคลากรทราบ อาจส่งผลกระทบต่อการแก้ไขปัญหาที่อาจเกิดขึ้นไม่ทันกาล ควรมีการสื่อสารที่ชัดเจนและให้ทราบไปในทิศทางเดียวกัน

ด้านการติดตามและประเมินผล พบว่า ไม่มีมาตรการในการติดตามการดำเนินงานจากหน่วยงานต้นสังกัดที่เข้มงวดและต่อเนื่องหน่วยงานควรมีการนิเทศติดตามเป็นระบบไตรมาสจะทำให้ผู้ปฏิบัติงานลดความเสี่ยงและมีกำลังใจในการทำงาน ไม่มีการติดตามผลการปฏิบัติงานของบุคลากรอย่างต่อเนื่องและสม่ำเสมอ เมื่อมีการรายงานปัญหาการดำเนินงานในแต่ละด้านแล้ว ยังไม่ได้รับการแก้ไขปัญหาให้ทันที่ ทำให้เกิดปัญหาเดิมๆสะสมมากขึ้น และเป็นปัญหาเรื้อรังขององค์กร ผู้บริหารทำงานตามอำเภอใจ สร้างความชอบธรรมให้ตนเอง คือ มีการทำโครงการปลอมเพื่อเบิกเงิน แม้แต่การตั้งบริษัทปลอมเพื่อใช้สำหรับการตั้งเบิกเงินผ่านชื่อโรงเรียน เป็นการบ่อนทำลายการพัฒนาทางการศึกษา ทำให้ผู้ปฏิบัติงานไม่เห็นความสำคัญของการติดตามเท่าที่ควรและควรมีการแก้ไขอย่างตรงประเด็น

### ข้อเสนอแนะ

จากการศึกษาทำให้ได้ข้อเสนอแนะในการนำมาพิจารณาแก้ไขปรับเปลี่ยนการควบคุมภายในของโรงเรียนประถมศึกษาในจังหวัดเชียงใหม่ ดังนี้

#### 1. ข้อเสนอแนะเชิงบริหาร

ด้านสภาพแวดล้อมของการควบคุม ควรมีการส่งเสริมสนับสนุนให้ผู้ปฏิบัติงานเห็นถึงความสำคัญของการควบคุมภายใน ผู้บริหารควรเปิดโอกาสให้บุคลากรที่เกี่ยวข้องมีส่วนร่วมในกิจกรรมต่าง ๆ ผู้บริหารควรมีการกำหนดมาตรการให้ชัดเจน ละเอียดเมื่อมีผู้ที่ประพฤติผิด

ด้านการประเมินความเสี่ยง ผู้บริหารควรมีการเผยแพร่และชี้แจงเรื่องการควบคุมภายในให้บุคลากรทราบ และให้บุคลากรทุกคนมีส่วนร่วมในการปฏิบัติงานเพื่อให้เข้าใจถึงการประเมินความเสี่ยง

ด้านกิจกรรมการควบคุม ควรมีการทบทวนกิจกรรมการควบคุมให้ครอบคลุมทุกขั้นตอนในการปฏิบัติงาน เพื่อให้ทราบว่าการดำเนินงานที่มีอยู่นั้นเหมาะสม เพียงพอในการลดหรือป้องกันความเสี่ยงกับสภาพแวดล้อมในการปฏิบัติงานหรือไม่

ด้านสารสนเทศและการสื่อสาร ควรมีการสื่อสารที่ชัดเจนให้บุคลากรทราบในแต่ละเรื่อง อาจทำโดยมีการประชุมเพื่อชี้แจงในแต่ละเรื่องที่ได้รับรู้มาให้บุคลากรที่ปฏิบัติงานทราบ

ด้านการติดตามและประเมินผล ควรมีการกำหนดมาตรการในการติดตามการดำเนินงานโดยจัดประชุมหน่วยงานที่เกี่ยวข้องเพื่อหาแนวทางร่วมกัน เพื่อให้หน่วยงานและบุคลากรเห็นถึงความสำคัญของระบบควบคุมภายใน และเป็นตัวกระตุ้นให้เกิดการดำเนินการปรับปรุงแก้ไขแล้วเสร็จอย่างทันกาล

#### 2. ข้อเสนอแนะเชิงวิชาการ

ควรมีการจัดการอบรมให้ความรู้แก่ผู้บริหารพร้อมกับครูที่ปฏิบัติงาน โดยเชิญหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง เช่น เจ้าหน้าที่จากสำนักงานเขตพื้นที่การศึกษาประถมศึกษาที่โรงเรียนสังกัดมาอบรมอธิบาย เพื่อให้ผู้บริหารตระหนักถึงการปฏิบัติงานและรับผิดชอบหน้าที่ โดยที่ไม่ต้องให้ครูรับผิดชอบเป็นผู้รับผิดชอบฝ่ายเดียว

#### 3. ข้อเสนอแนะเชิงวิชาชีพ

งานเฉพาะด้าน เช่น งานการเงิน พัสดุ บัญชี ถ้าจะให้บุคลากรที่เป็นครูทำหน้าที่นี้จะต้องให้มีชั่วโมงสอนน้อยลง เพื่อให้มีเวลาในการทำงานการเงิน พัสดุ บัญชี และให้ความรู้กับครูให้เกิดความเข้าใจมากขึ้น หรือควรรับผู้ที่เรียนจบทางด้านนี้โดยตรงมาปฏิบัติงานในโรงเรียนประถมศึกษาในจังหวัดเชียงใหม่

ควรสร้างความรู้ความเข้าใจมีการให้ความรู้แก่ผู้บริหารให้ทราบถึงการปฏิบัติงานระบบต่าง ๆ ในโรงเรียน

#### 4. แนวทางในการประยุกต์ระบบควบคุมภายในตามแนวทางของCOSO

การสื่อสารเพื่อให้ได้รับข้อมูลและสื่อสารข้อมูลที่มีอยู่นั้นให้ทั่วทั้งองค์กร เป็นกระบวนการที่ต้องเกิดขึ้นอย่างต่อเนื่องและทำซ้ำจนเป็นกิจวัตร เพื่อให้ผู้บริหารสามารถนำข้อมูลที่ได้รับทั้งจากภายในภายนอกไปใช้ประกอบการบริหารความเสี่ยงของโรงเรียน นอกจากนี้โรงเรียนควรต้องมีการใช้ประโยชน์จากระบบสารสนเทศในการเก็บรวบรวมข้อมูล วิเคราะห์ สังเคราะห์ และจัดการข้อมูลและสารสนเทศที่มีอยู่ โดยทำได้ดังนี้

##### - นำข้อมูลและระบบเทคโนโลยีสารสนเทศมาสนับสนุนการบริหารความเสี่ยง

โรงเรียนควรใช้ประโยชน์จากระบบเทคโนโลยีสารสนเทศที่มีอยู่ มีการนำข้อมูลมาวิเคราะห์เพื่อหาข้อผิดพลาด รวมถึงมีการเก็บรวบรวมสารสนเทศสำคัญที่เกี่ยวข้อง เช่น การเปลี่ยนแปลงผู้บริหาร การเปลี่ยนแปลงนโยบายบริหาร วัตถุประสงค์ เป้าหมาย กระบวนการปฏิบัติงาน มีการโยกย้ายหรือเปลี่ยนบุคลากรในระดับสำคัญ มีการเปลี่ยนแปลงสำคัญด้านเศรษฐกิจ สังคม การเมือง ระเบียบ กฎหมาย ข้อบังคับ ภาวะการแข่งขัน หรืออัตรา การเจริญเติบโต เช่น จำนวนเด็กที่เข้ามาศึกษาในแต่ละปีว่ามีจำนวนเพิ่มขึ้นหรือลดลง

##### - พัฒนาช่องทางการสื่อสารข้อมูลที่เกี่ยวข้อง

โรงเรียนควรมีการใช้ช่องทางการสื่อสารรูปแบบต่างๆ เพื่อสนับสนุนการดำเนินการบริหารความเสี่ยงในโรงเรียน และสื่อสารข้อมูลที่สำคัญไปยังผู้เกี่ยวข้อง เช่น ระดับความเสี่ยงที่ยอมรับได้ขององค์กร กลยุทธ์และเป้าหมายของโรงเรียน ความสำคัญของการบริหารความเสี่ยงในงานต่างๆ และพฤติกรรมที่พึงประสงค์ของบุคลากรในโรงเรียน

##### - รายงานผลเกี่ยวกับความเสี่ยง วัฒนธรรมองค์กร และผลการดำเนินงานไปยังผู้บริหารและบุคลากรในโรงเรียน

โรงเรียนควรต้องมีการรายงานผลเกี่ยวกับการบริหารความเสี่ยง การพัฒนาองค์กรให้บุคลากรมีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับความเสี่ยงในงานของตนและนำการบริหารความเสี่ยงไปใช้เป็นเครื่องมือในการทำงาน รวมถึงมีการสื่อสารผลการดำเนินงานและผลการบริหารความเสี่ยงไปยังบุคลากรในโรงเรียนรวมถึงองค์กรภายในที่เกี่ยวข้อง

จะเห็นได้ว่า COSO เน้นถึงการนำการบริหารความเสี่ยงมาเป็นเครื่องมือในการสนับสนุนการดำเนินงานขององค์กรเพื่อให้บรรลุพันธกิจ วิสัยทัศน์ กลยุทธ์ เป้าหมายขององค์กร และผลการดำเนินงานที่ได้กำหนดไว้ ถึงแม้การบริหารความเสี่ยงจะไม่สามารถป้องกันเหตุอันไม่คาดคิดซึ่งอาจจะเกิดขึ้นได้ทั้งหมดก็ตาม แต่การนำ COSO มาปรับใช้กับองค์กรนั้นเป็นเครื่องมือสำคัญที่ช่วยให้องค์กรมีความพร้อมในการรับมือกับเหตุการณ์ต่าง ๆ และช่วยให้องค์กรสามารถบริหารจัดการกับความเสี่ยงที่มีในปัจจุบันและที่จะเกิดขึ้นในอนาคตได้อย่างมีประสิทธิภาพ

#### ข้อเสนอแนะสำหรับการศึกษาค้างต่อไป

1. ควรทำการศึกษาย่อยขอบเขตการทำวิจัยไปยังจังหวัดอื่นๆ เพื่อทราบปัญหาและอุปสรรคในการควบคุมภายในในจังหวัดอื่นๆ เพื่อเป็นแนวทางในการควบคุมภายในของโรงเรียนประถมศึกษา และพัฒนาให้เกิดประสิทธิภาพในการควบคุมภายใน

2. นำผลการศึกษาของจังหวัดอื่นๆมาเปรียบเทียบความเหมือน หรือความแตกต่างของระดับการควบคุมภายใน อาจทำให้ทราบถึงข้อบกพร่องและจุดอ่อนของระบบการควบคุมภายใน เพื่อจะได้แก้ไขอย่างทันกาล เหมาะสม และสอดคล้องกับสถานการณ์ปัจจุบัน เพื่อให้การควบคุมภายในเกิดประสิทธิภาพสูงสุด

## เอกสารอ้างอิง

- กรมบัญชีกลาง. (2545). *กรมบัญชีกลาง กระทรวงการคลังมาตรฐานการตรวจสอบภายในและจริยธรรมของผู้ตรวจสอบภายในส่วนราชการ*.
- กิตติพงษ์ โภชนะสมบัติ. (2557). *การประเมินผลระบบควบคุมภายในตามแนวคิด COSO กรณีศึกษาหน่วยงานในสังกัดสำนักงานปลัดกระทรวงศึกษาธิการ*. (วิทยานิพนธ์รัฐประศาสนศาสตรมหาบัณฑิต, บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยบูรพา).
- ชูลีกาญจน์ ไชยเมื่องดี. (2548). *การศึกษาระบบการควบคุมภายในด้านการเงินและบัญชีของมหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงใหม่*. (การค้นคว้าแบบอิสระ บัณฑิตวิทยาลัย บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยเชียงใหม่).
- บุษบา ครอบครอง. (2556). *การพัฒนากระบวนการควบคุมภายในด้านการเงินการบัญชีและพัสดุของวิทยาลัยอาชีวศึกษาลำปาง*. (การค้นคว้าแบบอิสระ บัณฑิตวิทยาลัย บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยเชียงใหม่).
- รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย. (2540). *การตรวจเงินแผ่นดิน*. หมวด11. มาตรา312.
- โสวรรณีย์ แหล่งหล้า. (2553). *การพัฒนากระบวนการควบคุมภายในโรงเรียนสังกัดสำนักงานเขตพื้นที่การศึกษาอุบลราชธานีเขต3*. (วิทยานิพนธ์ปริญญาการศึกษามหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยมหาสารคาม).
- สำนักงานเขตพื้นที่การศึกษาประถมศึกษาเชียงใหม่เขต6. (2560). *รายชื่อโรงเรียน*. สืบค้นวันที่ 3 พฤษภาคม 2560, จาก <http://www.chiangmaiaarea6.go.th/index2.php>.
- สำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน. (2544). *ระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินว่าด้วยการกำหนดมาตรฐานการควบคุมภายในพ.ศ.2544*. กรุงเทพฯ: สำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน.
- สำนักบัญชีและตรวจสอบภายในกรมบัญชีกลางกระทรวงการคลัง. (2544). *แนวปฏิบัติระบบการควบคุมภายในภาคราชการ*.
- อุษณา ภัทรมนตรี. (2558). *การตรวจสอบภายในสมัยใหม่*. กรุงเทพฯ: โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- Ahadiat, Nas. (2013). A Study of Quality of Internal Control in the US Federal Financial Management Systems. *The Journal of Law & Financial Management*. 12(2).
- Mohamed, H.S. and M.H. Dashti. (2014). Study of internal Control of Local Government. *International Journal of Management*. 5(4) : 106-109.
- Odunayo Henry Adewale. (2014). *Internal Control System : A managerial Tool for Proper Accountability, a Case Study of Nigeria Customs Service*. *European Scientific Journal*. 10(13): 252-267.
- Schneide, Kent N. and Lana L. Becker. (2011). Using the COSO Model of Internal Control as a Framework for Ethics Initiatives in Business School. *Journal of Academic and Business Ethics*.