

การประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในตามแนวคิด COSO

กรณีศึกษา: กองคลัง เทศบาลตำบลเมืองเก่า จังหวัดขอนแก่น

Evaluation of Internal Control Efficiency Based on COSO Framework:

A Case Study of Finance Division of Mueangkao Municipality,

Khon kaen Province

โชติอาภาณ์ พัฒนาวงษ์ชัยกุล^{1*} และ ชื่นจิตร อังวรารวงศ์²Chotiapha Pattanawongchaikul^{1*} and Chuenjit Aungvaravong²¹ หลักสูตรบัญชีมหาบัณฑิต คณะบริหารธุรกิจและการบัญชี มหาวิทยาลัยขอนแก่น² คณะบริหารธุรกิจ และการบัญชี มหาวิทยาลัยขอนแก่น¹ Master of Accounting Program, Faculty of Business Administration and Accountancy, Khon kaen University² Faculty of Business Administration and Accountancy, Khon kaen University

*Corresponding Author, E-mail: b.boss20@hotmail.com, 062-9153564

บทคัดย่อ

การศึกษาครั้งนี้ มีวัตถุประสงค์เพื่อประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในตามแนวคิด COSO ของกองคลัง เทศบาลตำบลเมืองเก่า อำเภอเมือง จังหวัดขอนแก่น กลุ่มตัวอย่างคือเจ้าหน้าที่ที่ปฏิบัติงานด้านการคลัง จำนวน 26 ราย จาก 5 ฝ่ายงาน ได้แก่ ฝ่ายบริหารงานคลัง ฝ่ายสถิติการคลัง ฝ่ายพัฒนารายได้และจัดเก็บรายได้ ฝ่ายแผนที่ภาษีและทะเบียนทรัพย์สิน และฝ่ายบริหารงานทั่วไปและพัสดุ เครื่องมือที่ใช้ในการศึกษาเป็นแบบสอบถาม แบ่งออกเป็น 3 ส่วน ได้แก่ ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม ความคิดเห็นเกี่ยวกับการควบคุมภายในของกองคลัง ตามแนวทาง COSO ทั้ง 5 องค์ประกอบ ได้แก่ สภาพแวดล้อมการควบคุม การประเมินความเสี่ยง กิจกรรมการควบคุม สารสนเทศและการสื่อสาร การติดตามและประเมินผล และแบบสอบถามเกี่ยวกับความคิดเห็นและข้อเสนอแนะของผู้ตอบแบบสอบถาม เก็บรวบรวมข้อมูลปฐมภูมิโดยใช้แบบสอบถาม และข้อมูลทุติยภูมิโดยการศึกษาแนวคิด ทฤษฎีที่เกี่ยวข้องต่างๆ วิเคราะห์ข้อมูลโดยใช้โปรแกรมสำเร็จรูป และนำเสนอโดยใช้ค่าความถี่ จำนวนร้อยละ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน

ผลการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในตามแนวคิด COSO ของกองคลัง พบว่า ในภาพรวมอยู่ในระดับปานกลาง เมื่อพิจารณาแต่ละองค์ประกอบพบว่า องค์ประกอบที่มีประสิทธิภาพอยู่ในระดับมาก คือ สารสนเทศและการสื่อสาร และกิจกรรมการควบคุม สำหรับองค์ประกอบด้านอื่นๆ พบว่าอยู่ในระดับปานกลาง เมื่อพิจารณาผลการประเมินประสิทธิภาพแยกตามฝ่ายงาน พบว่าฝ่ายที่มีประสิทธิภาพการควบคุมภายในอยู่ในระดับมาก คือ ฝ่ายพัฒนารายได้และจัดเก็บรายได้ ฝ่ายแผนที่ภาษีและทะเบียนทรัพย์สิน ส่วนฝ่ายอื่นๆพบว่ามีอยู่ในระดับปานกลาง

ข้อเสนอแนะจากการศึกษาครั้งนี้คือ ผู้บริหารควรมีการปรับปรุงส่งเสริมและพัฒนากิจกรรมด้านการควบคุมภายในของกองคลัง ในขั้นตอนต่างๆ ของการปฏิบัติงานในแต่ละฝ่ายอย่างเพียงพอและรัดกุม โดยเฉพาะอย่างยิ่ง ฝ่ายบริหารงานทั่วไปและพัสดุ ฝ่ายบริหารงานคลัง ฝ่ายสถิติการคลังและฝ่ายอื่นๆตามลำดับ ทั้งนี้เพื่อให้หน่วยงานมีประสิทธิภาพในการบริหารงานคลังที่ดีต่อไป

คำสำคัญ: การควบคุมภายในของโคโซ การประเมินประสิทธิภาพ กองคลัง

ABSTRACT

This study was aimed to the assessment of efficiency of Internal control based on COSO framework: A case study of finance division of Mueangkao Municipality, Khon kaen Province. The concept of COSO comprises of five elements; Control environmental, Risk assessment, Control activities, Information and communication and Monitoring. The samples used for this study consisted of twenty-six participants nominated from five Divisions within the organization; Finance management, Statistic finance, Development revenue and Revenue collection, Taxation mapping and property registration and General Administration and Procurement. The questionnaires used as an instrument for the data collection were separated into three parts as follows; 1. Personal information of the participants. 2. Participant's opinion about the internal control system of finance division of each divisions based on COSO framework as described above. 3. The additional suggestion or recommendation from the participants over this management system for further development.

The statistic used for data analysis was included Frequency, Percentage, Mean, Standard and Deviation. As the result of this study, it could be concluded into three points as follows; 1. In overall, based on COSO framework, the level of efficiency of the internal control system of finance division is average; the information and communication and control activities are in the highest level compared with the others. 2. Should considers on five divisions separately, it was found that the Development of revenue and revenue collection and Taxation mapping and property registration are the highest efficiency, meanwhile the rest is only in average level. 3. Based on this study, it is recommended that the Director or Manager of each division should have the proper policy or new standard to be used for managing and developing of their internal control system, especially the division of General of Administration and Procurement, Finance management and Statistic finance respectively. This is to improve the quality and efficiency of the public finance management system in the future.

Keywords: Internal Control based on COSO Framework , Evaluation of Efficiency , finance division

บทนำ

ในสถานการณ์ปัจจุบัน การเปลี่ยนแปลงทางด้านเทคโนโลยี การสื่อสารและระบบสารสนเทศ มีความเจริญก้าวหน้าไปอย่างรวดเร็ว ส่งผลให้องค์กรทุกภาคส่วนต้องมีการ กำหนดกลยุทธ์ ปรับโครงสร้างในการบริหารจัดการองค์กรให้มีประสิทธิภาพและทันสมัยอยู่เสมอ ในส่วนของหน่วยงานภาครัฐได้กำหนดมาตรการเพื่อส่งเสริมและกำกับดูแลระบบการบริหารจัดการของหน่วยงาน เพื่อเอื้อประโยชน์ต่อการพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมในภาพรวมของประเทศ ทั้งปัจจุบันและอนาคต คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินจึงได้จัดทำระเบียบว่าด้วยการกำหนดมาตรฐานการควบคุมภายใน พ.ศ.2544 ขึ้น มีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 26 ตุลาคม 2544 เป็นต้นมา เพื่อกำหนดให้หน่วยงานของรัฐใช้เป็นแนวทางในการจัดวางระบบควบคุมภายในของหน่วยงาน เนื่องจาก เป็นเครื่องมือที่ช่วยป้องกันและรักษาทรัพย์สินของหน่วยงาน ช่วยให้การใช้ทรัพยากรของหน่วยงานเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและช่วยให้การปฏิบัติงานในขั้นตอนต่างๆ เป็นไปอย่างถูกต้อง เหมาะสม เพื่อให้การบริหารจัดการ

องค์กรเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล ส่งผลให้เกิดประโยชน์สูงสุดในการดำเนินงาน และแก่การใช้ จ่ายเงินและทรัพย์สินของประเทศชาติโดยรวม (แนวปฏิบัติระบบการควบคุมภายในภาคราชการ กรมบัญชีกลาง, 2552)

เทศบาลตำบลเมืองเก่า เป็นอีกหนึ่งหน่วยงานภาครัฐ สังกัดกรมส่งเสริมการปกครองท้องถิ่น กระทรวงมหาดไทย ที่ต้องจัดทำระบบการควบคุมภายในให้เป็นไปตามมาตรฐานการควบคุมภายในที่กำหนดขึ้น และกองคลัง เป็นอีกหนึ่งหน่วยงานย่อยของเทศบาลเมืองเก่าที่มีการบริหารงานที่สำคัญ โดยมีโครงสร้างของการดำเนินงานระหว่างกิจกรรมต่างๆประกอบด้วย 5 ฝ่าย งาน ได้แก่ งานบริหารงานคลัง งานสถิติการคลัง งานพัฒนารายได้และจัดเก็บรายได้ งานแผนที่ภาษีและทะเบียนทรัพย์สิน และงานบริหารงานทั่วไปและพัสดุ

จากรายงานผลการประเมินการควบคุมภายในส่วนงานย่อย กองคลัง ของเทศบาลตำบลเมืองเก่า อำเภอเมือง จังหวัดขอนแก่น ประจำปีงบประมาณ 2555 ถึง 2557 พบว่า มีการกำหนดกิจกรรมการควบคุมภายในเพียง 2

ฝ่ายงาน ได้แก่ ฝ่ายบริหารงานคลัง และฝ่ายพัฒนารายได้ และจัดเก็บรายได้ (รายงานการประเมินผลการควบคุมภายในของเทศบาลตำบลเมืองเก่า, 2555 2556 2557) ทั้งนี้กระบวนการดำเนินงานของกองคลัง ประกอบด้วย 5 ฝ่ายงาน ได้แก่ งานบริหารงานคลัง งานสถิติการคลัง งานพัฒนารายได้และจัดเก็บรายได้ งานแผนที่ภาษีและทะเบียนทรัพย์สิน และงานบริหารงานทั่วไปและพัสดุ (ประกาศเทศบาลตำบลเมืองเก่า เรื่อง การกำหนดโครงสร้างส่วนราชการ การแบ่งส่วนราชการ และอำนาจหน้าที่ความรับผิดชอบของส่วนราชการของเทศบาลตำบลเมืองเก่า, 2558) เนื่องจากระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน ว่าด้วยการกำหนดมาตรฐานการควบคุมภายใน พ.ศ. 2544 ได้กำหนดขึ้นโดยประยุกต์จากระบบการควบคุมภายในของ The Committee of Sponsoring Organization of the Tread way Commission : COSO (คำแนะนำ: การนำมาตราฐานการควบคุมภายในไปใช้ในเชิงปฏิบัติ สำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน, 2544) ดังนั้น ในฐานะที่ผู้ศึกษาเป็นเจ้าหน้าที่ที่ปฏิบัติงานด้านการคลังของเทศบาลตำบลเมืองเก่า จึงมีความสนใจที่จะศึกษาถึงประสิทธิภาพของการควบคุมภายใน ของกองคลัง เทศบาลตำบลเมืองเก่า ตามแนวคิด COSO ให้ครบถ้วนในกระบวนการดำเนินงานของกองคลังทั้ง 5 ฝ่ายงาน เพื่อให้ทราบถึงประสิทธิภาพของการควบคุมภายในของกองคลัง เทศบาลตำบลเมืองเก่า ทั้งนี้ ผลที่ได้จากการศึกษาจะช่วยให้ผู้บริหารของเทศบาลตำบลเมืองเก่า เจ้าหน้าที่ ที่ปฏิบัติงานด้านการคลังของเทศบาลตำบลเมืองเก่า และผู้ที่สนใจ สามารถใช้เป็นแนวทางในการพัฒนา ปรับปรุงระบบการควบคุมภายในให้เป็นไปตามมาตรฐานการควบคุมภายในที่กำหนด เพื่อให้เกิดประสิทธิภาพและประสิทธิผล ลดขั้นตอนการปฏิบัติงาน สนับสนุนส่งเสริมใช้ทรัพยากรอย่างประหยัดและคุ้มค่า ลดความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้นของการปฏิบัติงานด้านการคลัง เพื่อการบรรลุวัตถุประสงค์ที่สำคัญขององค์กร และนำไปสู่การพัฒนาประเทศให้มั่นคงในภาพรวมต่อไป

วัตถุประสงค์ของการศึกษา

เพื่อประเมินประสิทธิภาพของการควบคุมภายในตามแนวคิด COSO ของกองคลัง เทศบาลตำบลเมืองเก่า อำเภอเมือง จังหวัดขอนแก่น

แนวคิด ทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง

กองคลัง เทศบาลตำบลเมืองเก่า

เทศบาลตำบลเมืองเก่า อำเภอเมือง จังหวัดขอนแก่น ตั้งอยู่เลขที่ 63 หมู่ที่ 8 ตำบลเมืองเก่า อำเภอเมือง จังหวัดขอนแก่น มีพื้นที่เขตความรับผิดชอบ จำนวน 17 หมู่บ้าน ตามประกาศคณะกรรมการพนักงานเทศบาลจังหวัดขอนแก่น (ก.ท.จ.ขอนแก่น) เรื่อง หลักเกณฑ์และเงื่อนไขเกี่ยวกับการบริหารงานบุคคลของเทศบาล ลงวันที่ 25 พฤศจิกายน 2545 และแก้ไขเพิ่มเติม โดยได้แบ่งส่วนราชการ และอำนาจหน้าที่ความรับผิดชอบของส่วนราชการออกเป็น 7 หน่วยงาน ประกอบด้วย สำนักปลัดเทศบาล กอง กองช่าง กองสาธารณสุขและสิ่งแวดล้อม กองส่งเสริมการเกษตร กองการศึกษา และหน่วยตรวจสอบภายใน

กองคลัง มีผู้อำนวยการกองคลัง เป็นผู้บังคับบัญชา มีหน้าที่ความรับผิดชอบเกี่ยวกับการจ่ายเงิน การรับเงิน การนำส่งเงิน การเก็บรักษาเงินและเอกสารทางการเงิน การตรวจสอบใบสำคัญ ฎีกา งานเกี่ยวกับเงินเดือน ค่าจ้าง ค่าตอบแทน เงินบำเหน็จบำนาญ เงินอื่น ๆ งานเกี่ยวกับการจัดทำงบประมาณฐานะทางการเงิน การจัดสรรเงินต่าง ๆ การจัดทำบัญชีทุกประเภท ทะเบียนคุมเงินรายได้และรายจ่ายต่างๆ การควบคุมการเบิกจ่าย งานทำงบทดลองประจำเดือน ประจำปี งานเกี่ยวกับการพัสดุเทศบาล และงานอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องและที่ได้รับมอบหมาย โดยมีพนักงานเทศบาล ลูกจ้างและพนักงานจ้างตามภารกิจ จำนวนทั้งสิ้น 26 คน ประกอบด้วยส่วนราชการภายใน ดังนี้

1. ฝ่ายบริหารงานคลัง
2. ฝ่ายสถิติการคลัง
3. ฝ่ายพัฒนารายได้และจัดเก็บรายได้
4. ฝ่ายแผนที่ภาษีและทะเบียนทรัพย์สิน
5. ฝ่ายบริหารงานทั่วไปและพัสดุ

ผู้ศึกษาจึงได้กำหนดให้ทั้ง 5 ฝ่ายงานของกองคลัง เทศบาลตำบลเมืองเก่า มาประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในตามแนวคิดของ COSO

เปลี่ยนแปลงไป โดยมีหลักพื้นฐานในการประเมินผลที่ผู้ตรวจสอบต้องทราบคือ 1.วัตถุประสงค์และเป้าหมายในการควบคุมภายใน 2. ระดับความมีประสิทธิภาพของการควบคุมภายในแต่ละหน่วยงานที่พิจารณาว่าดีมีความเพียงพอและเหมาะสม 3. กระบวนการของการประเมินผลระบบการควบคุมภายใน ควรมีการดำเนินงานอย่างเป็นระบบ 4. ผลการประเมินระบบการควบคุมภายใน

ดังนั้น ในการศึกษาครั้งนี้ ผู้ศึกษาจะทำการประเมินประสิทธิภาพของการควบคุมภายใน โดยพิจารณาถึงผลสัมฤทธิ์ของระบบการควบคุมภายในที่มีอยู่ในหน่วยงาน การเปรียบเทียบผลการปฏิบัติงานกับระบบการควบคุมภายในที่กำหนดไว้ว่ามีความสอดคล้องหรือไม่ เพียงใด และสอบทานระบบการควบคุมภายในของหน่วยงานว่ายังมีความเหมาะสมกับสภาพแวดล้อมในปัจจุบันหรือไม่ โดยพิจารณาจากองค์ประกอบการควบคุมภายในตามแนวคิดของ COSO ทั้ง 5 องค์ประกอบ ได้แก่ สภาพแวดล้อมการควบคุม การประเมินความเสี่ยง กิจกรรมการควบคุมสารสนเทศและการสื่อสาร การติดตามและประเมินผล

การควบคุมภายในตามแนวคิด COSO

ในปี 2535 (ค.ศ.1992) คณะกรรมการชุดหนึ่งที่เรียกว่า the committee of Sponsoring Organizations of the Tread way Commission :COSO ซึ่งเป็นคณะกรรมการร่วมของสถาบันวิชาชีพ 5 สถาบันในสหรัฐอเมริกา อันได้แก่

1. The American Accounting Association (AAA)
2. The American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)
3. Financial Executives International (FEI)
4. The Institute of Internal Auditors (IIA)
5. The Institute of Management Accountants (IMA)

ได้ร่วมกันศึกษาวิจัยและพัฒนาแนวคิดของการควบคุมภายในและได้ให้ความหมายของการควบคุมภายในว่า “การควบคุมภายใน คือ กระบวนการปฏิบัติงานที่ถูกกำหนดร่วมกันโดยคณะกรรมการ ผู้บริหาร ตลอดจนพนักงานขององค์กรทุกระดับชั้น เพื่อให้เกิดความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลว่า วิธีการหรือการปฏิบัติงานตามที่กำหนดไว้จะทำให้บรรลุวัตถุประสงค์ของการควบคุม”

เพื่อให้ความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลว่ากิจการจะบรรลุวัตถุประสงค์และเป้าหมายในเรื่อง ความมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลของการ ความเชื่อถือได้ของรายงานทางการเงิน และการปฏิบัติตามกฎ ระเบียบ และนโยบายที่ใช้บังคับองค์กร โดยมีองค์ประกอบการควบคุมภายในตามแนวคิด COSO 5 ส่วนที่มีความเกี่ยวเนื่องกัน ได้แก่

1. สภาพแวดล้อมของการควบคุม เป็นแกน

หลักขององค์ประกอบอื่น เน้นที่จิตสำนึกและคุณภาพของคน ซึ่งเป็นหัวใจของแต่ละกิจกรรม ถ้าองค์กรมีบุคลากรที่ดีย่อมเป็นพื้นฐานและกำลังผลักดันให้เกิดสิ่งดีๆ ในองค์กรได้ ปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับสภาพแวดล้อมของการควบคุม คือ ความซื่อสัตย์และจริยธรรม ความรู้ ทักษะ และความสามารถ การมีส่วนร่วมของ คณะกรรมการบริหาร และคณะกรรมการตรวจสอบ ปรึกษา และรูปแบบการทำงานของผู้บริหาร โครงสร้าง การจัดองค์กร การมอบอำนาจและความรับผิดชอบ นโยบายและวิธีบริหารงานด้านทรัพยากรมนุษย์

2. การประเมินความเสี่ยง เป็นการประเมิน

เพื่อให้ทราบว่า องค์กรมีความเสี่ยงอย่างไรและความเสี่ยงนั้น อยู่ในกิจกรรมหรือขั้นตอนใดของงาน มีผลกระทบต่อการบรรลุวัตถุประสงค์ขององค์กรมากน้อยเพียงใด เพื่อนำมาพิจารณากำหนดแนวทางที่จำเป็นต้องใช้ เพื่อให้เกิดความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลว่าความผิดพลาดหรือความเสียหายจะไม่เกิดขึ้น หรือหากเกิดขึ้นก็จะอยู่ในระดับที่ไม่เป็นอันตราย หรือไม่เป็นอุปสรรคต่อความสำเร็จตามวัตถุประสงค์ขององค์กร โดยมีขั้นตอนคือ

1. การระบุปัจจัยความเสี่ยง คือ การเข้าใจว่าองค์กรมีความเสี่ยงหรือไม่ จะไม่มีประโยชน์เพียงพอ ถ้าไม่สามารถระบุได้ว่าความเสี่ยงนั้นๆ มีสาเหตุจากปัจจัยอะไร เนื่องจากปัจจัยความเสี่ยงแต่ละชนิด มีผลกระทบไม่เท่าเทียมกันปัจจัยความเสี่ยงบางชนิดมีผลกระทบต่อวัตถุประสงค์ในระดับองค์กรโดยรวม ในขณะที่บางชนิดมีผลกระทบในระดับกิจกรรมเท่านั้น และมีผลกระทบเพียงในระยะสั้น หรือในระยะยาว และปัจจัยบางชนิดมีผลกระทบทั้งในระยะสั้นแล้วต่อเนื่องไปจนถึงระยะยาว
2. การวิเคราะห์ความเสี่ยง เมื่อสามารถระบุปัจจัยความเสี่ยงได้แล้ว ขั้นตอนต่อไปคือการนำปัจจัยความเสี่ยงนั้นมาวิเคราะห์ว่ามีผลกระทบต่อองค์กรแค่ไหน เพียงใด เพื่อนำมาพิจารณาหาวิธีที่จะรับมือหรือจัดการกับความเสี่ยงที่มี

สาระสำคัญมีโอกาที่จะเกิดสูง 3. การบริหารความเสี่ยง คือ การกำหนดแนวทางที่จะรับมือหรือจัดการกับความเสี่ยงที่มีสาระสำคัญ มีโอกาที่จะเกิดสูงอย่าง

3. กิจกรรมการควบคุม หมายถึง นโยบาย

มาตรการและวิธีการดำเนินงานต่างๆ ที่ฝ่ายบริหารนำมาใช้เพื่อให้เกิดความมั่นใจว่ามาตรการต่างๆ ที่กำหนดขึ้นสามารถลด หรือควบคุมความเสี่ยงและได้รับการตอบสนองและปฏิบัติตาม ประกอบด้วย การกำหนดนโยบายและแผนงาน การสอบทานโดยผู้บริหาร การประมวลผลข้อมูล การควบคุมทางกายภาพ การแบ่งแยกหน้าที่ ดัชนีวัดผลการดำเนินงาน การจัดทำเอกสารหลักฐาน การตรวจสอบการปฏิบัติงานอย่างเป็นอิสระ

4. สารสนเทศและการสื่อสาร หมายถึง ข้อมูล

ข่าวสารที่ใช้ในการบริหาร ซึ่งเป็นข้อมูลเกี่ยวกับการเงินและไม่ใช้การเงิน รวมทั้งข้อมูลข่าวสารอื่นๆ ทั้งจากแหล่งภายในและภายนอก การสื่อสาร หมายถึง การรับและส่งข่าวสารระหว่างกัน เพื่อให้เกิดความเข้าใจอันดี ระหว่างบุคคลที่มีหน้าที่ความรับผิดชอบในงานที่สัมพันธ์กัน ฝ่ายบริหารควรจัดให้มีระบบสารสนเทศที่สามารถสนองความต้องการของผู้ใช้ข้อมูลอย่างเพียงพอ และเหมาะสม ทันต่อการปฏิบัติงาน

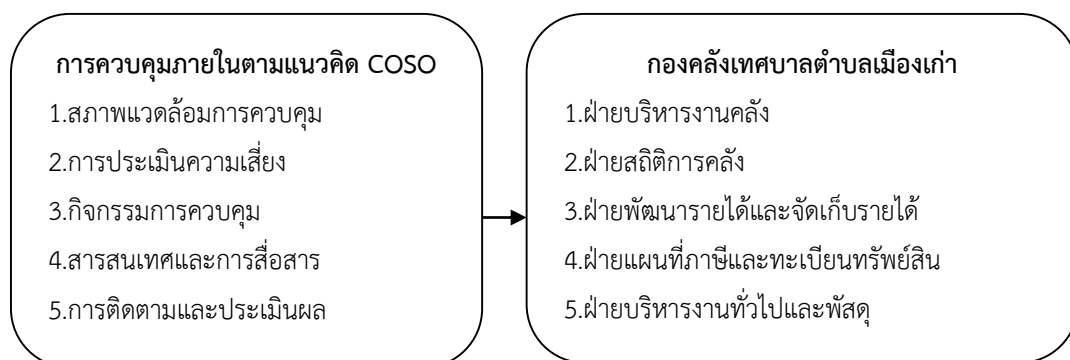
5. การติดตามและประเมินผล หมายถึง

กระบวนการสอบทานและพิจารณาการดำเนินงานตามระบบควบคุมภายในที่กำหนดขึ้นของหน่วยงานว่าอยู่ในระดับที่เหมาะสมเป็นไปตามวัตถุประสงค์การควบคุมภายในอย่างมีประสิทธิภาพ ประสิทธิภาพ คุ่มค่าและมีการ

ปรับปรุงให้สอดคล้องกับสถานการณ์ ปัจจัยซึ่งรวมถึงการปฏิบัติงานตามกฎหมาย ระเบียบ หรือข้อบังคับ และการปฏิบัติงานตามภาระหน้าที่ความรับผิดชอบของเจ้าหน้าที่ฝ่ายต่างๆ ในหน่วยงาน

กรอบแนวคิดในการศึกษา

ผู้ศึกษาได้สรุปรวบรวมประเด็นการศึกษาที่เกี่ยวข้องกับการศึกษา ระบบการควบคุมภายในตามแนวคิด COSO รวมถึงปัญหา อุปสรรคที่ได้จากผลการวิจัยที่เกี่ยวข้องต่างๆ ได้แก่ ปิยพร บรรดาศักดิ์ (2555) ศึกษาเรื่อง ระบบการควบคุมภายในตามแนว COSO ด้านรายรับ-รายจ่าย กรณีศึกษากองทุนสุขภาพ พบว่า ด้านที่ควรปรับปรุงคือ ด้านการประเมินความเสี่ยง ปาริชาติ อุ่นเรือน (2551) ศึกษาเรื่อง การประเมินผลการปฏิบัติงานตามมาตรฐานระบบการควบคุมภายในด้านการเงิน การบัญชีและการพัสดุของโรงเรียนในสังกัดสำนักงานเขตพื้นที่การศึกษา เชียงราย เขต 4 พบว่า การปฏิบัติงานตามระบบการควบคุมภายในด้านการเงิน การบัญชีและการพัสดุ อยู่ในระดับมากทั้งหมด กิตติพงศ์ โภชนะสมบัติ (2557) ศึกษาถึงการประเมินผลระบบควบคุมภายในตามแนวคิด COSO กรณีศึกษา หน่วยงานในสังกัดสำนักงานปลัดกระทรวงศึกษาธิการ พบว่า การควบคุมภายในทั้ง 5 องค์ประกอบ มีผลการประเมินอยู่ในระดับดี แต่ยังพบปัญหาและอุปสรรคที่ควรแก้ไขปรับปรุงให้การควบคุมภายในมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น ดังนั้น จึงสรุปกรอบแนวคิดในการศึกษาตามภาพที่ 1 ได้ดังนี้



ภาพที่ 1 กรอบแนวคิดในการศึกษา

วิธีการวิจัย

ประชากรที่ใช้ในการศึกษา ผู้ศึกษาใช้วิธีเลือกกลุ่มตัวอย่างแบบเฉพาะเจาะจง คือ เจ้าหน้าที่ทั้งหมด ที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงานด้านการคลังของเทศบาลตำบลเมืองเก่า อำเภอเมือง จังหวัดขอนแก่น มีจำนวนทั้งสิ้น 26 คน

เครื่องมือที่ใช้ในการศึกษา ผู้ศึกษาใช้แบบสอบถามเป็นเครื่องมือในการเก็บรวบรวมข้อมูล แบ่งออกเป็น 3 ส่วน ได้แก่

ส่วนที่ 1 เป็นข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม เป็นคำถามแบบเลือกตอบ

ส่วนที่ 2 เป็นแบบสอบถามความคิดเห็นเกี่ยวกับการควบคุมภายในองค์กร ตามแนวคิด COSO ทั้ง 5 องค์ประกอบ โดยคำถามเป็นแบบให้เลือกตอบหรือแบบมาตราส่วนประมาณค่า (Rating Scale) มี 5 ระดับ คือ

- ระดับที่ 1 หมายถึง มีประสิทธิภาพน้อยที่สุด
- ระดับที่ 2 หมายถึง มีประสิทธิภาพน้อย
- ระดับที่ 3 หมายถึง มีประสิทธิภาพปานกลาง
- ระดับที่ 4 หมายถึง มีประสิทธิภาพมาก
- ระดับที่ 5 หมายถึง มีประสิทธิภาพมากที่สุด

ส่วนที่ 3 เป็นแบบสอบถามเกี่ยวกับความคิดเห็นและข้อเสนอแนะของผู้ตอบแบบสอบถาม โดยเป็นคำถามแบบปลายเปิด โดยมีวิธีการตรวจสอบคุณภาพของเครื่องมือที่ใช้ คือ 1. นำแบบสอบถามที่สร้างขึ้นไปเสนอผู้เชี่ยวชาญ จำนวน 3 ท่าน เพื่อทำการตรวจสอบความถูกต้องเชิงเนื้อหาของคำถามในแต่ละข้อว่าตรงตามวัตถุประสงค์ของการศึกษาหรือไม่ และเพื่อขอคำแนะนำในการปรับปรุงแก้ไขเพื่อให้ได้แบบสอบถามที่มีความเที่ยงตรง (Validity) มากยิ่งขึ้น โดยได้ค่าเฉลี่ย ≥ 0.50 2. นำแบบสอบถามไปทดลองใช้ (Try-out) กับกลุ่มตัวอย่างที่มีลักษณะใกล้เคียงกับกลุ่มที่จะศึกษา จำนวน 5 ชุด 3. นำแบบสอบถามที่ได้กลับมาทดสอบหาค่าความเชื่อมั่น (Reliability) โดยใช้โปรแกรมสำเร็จรูป SPSS of Windows และทำการทดสอบค่าสัมประสิทธิ์ความเชื่อมั่นตามแนวคิดของ ครอนบาค (Cronbach,s Reliability

Coefficient Alpha) (อ้างถึงใน สมหมาย คลังพหล,2553, หน้า 33) พบว่ามีค่าสัมประสิทธิ์ความเชื่อมั่นตามแนวคิดของ ครอนบาค โดยรวมเท่ากับ 0.75 4. นำแบบสอบถามฉบับสมบูรณ์ไปใช้เก็บข้อมูลจริง

วิธีการเก็บรวบรวมข้อมูล ข้อมูลปฐมภูมิ ได้จากการเก็บรวบรวมข้อมูลโดยใช้แบบสอบถาม จากกลุ่มตัวอย่าง คือ เจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงานด้านการคลัง ของเทศบาลตำบลเมืองเก่า อำเภอเมือง จังหวัดขอนแก่น จำนวน 26 คน เพื่อนำมาวิเคราะห์ข้อมูล โดยมีขั้นตอนการดำเนินการดังนี้ 1.ผู้ศึกษาส่งแบบสอบถามไปยังกลุ่มตัวอย่างด้วยตนเอง 2. ผู้ศึกษารับแบบสอบถามคืน พร้อมทั้งตรวจสอบความถูกต้องและความสมบูรณ์ของการตอบแบบสอบถาม 3. รวบรวมข้อมูลมาวิเคราะห์หาค่าทางสถิติ และสรุปผลการศึกษา

ข้อมูลทุติยภูมิ ได้จากการศึกษาแนวคิด ทฤษฎีงานวิจัยและจากการศึกษาค้นคว้าต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายใน โดยทำการศึกษาจากแหล่งข้อมูลต่างๆ ได้แก่ หนังสือบทความทางวิชาการ งานวิจัย สื่อสิ่งพิมพ์ วารสาร เว็บไซต์ และเอกสารอื่นๆที่เกี่ยวข้องกับเรื่องที่จะศึกษา

วิธีการวิเคราะห์ข้อมูล ใช้โปรแกรมสำเร็จรูป SPSS of Windows ได้แก่ ค่าสถิติ จำนวนร้อยละ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน เพื่ออธิบายลักษณะพื้นฐานทั่วไปของประชากรที่ทำการศึกษา และเพื่อประเมินค่าประสิทธิภาพการควบคุมภายในขององค์กร เทศบาลตำบลเมืองเก่า อำเภอเมือง จังหวัดขอนแก่น

การแปลผลข้อมูล จะใช้เกณฑ์การวัดแบบมาตราส่วนประมาณค่า (Rating scale) ของ Likert สำหรับคำถามส่วนที่ 2 โดยนำผลคะแนนที่ได้มาวิเคราะห์หาค่าเฉลี่ยเลขคณิต โดยมีหลักเกณฑ์ ดังนี้

$$\begin{aligned} \text{สูตรอันดับภาคขั้น} &= \frac{\text{คะแนนสูงสุด} - \text{คะแนนต่ำสุด}}{\text{จำนวนขั้น}} \\ &= \frac{5 - 1}{5} \\ &= 0.80 \end{aligned}$$

ผลที่ได้จากการแปลค่าตัวแปร จะนำมาคำนวณหา ค่าเฉลี่ยเพื่อนำไปเปรียบเทียบกับเกณฑ์การวัด ประสิทธิภาพ ดังนี้

ระดับคะแนน	การแปลความหมาย
ระดับ 1 ค่าเฉลี่ย 1.00 - 1.80	อยู่ในระดับน้อยที่สุด
ระดับ 2 ค่าเฉลี่ย 1.81 - 2.61	อยู่ในระดับน้อย
ระดับ 3 ค่าเฉลี่ย 2.62 - 3.41	อยู่ในระดับปานกลาง
ระดับ 4 ค่าเฉลี่ย 3.42 - 4.22	อยู่ในระดับมาก
ระดับ 5 ค่าเฉลี่ย 4.23 - 5.00	อยู่ในระดับมากที่สุด

ผลการวิจัย

ข้อมูลทั่วไปของประชากรที่ศึกษา พบว่าส่วนใหญ่ เป็นเพศหญิง ร้อยละ 88.5 อายุระหว่าง 31-40 ปี ร้อยละ 53.9 รองลงมาอายุ 41-50 ปี ร้อยละ 30.8 ตามลำดับ สถานภาพสมรส ร้อยละ 42.3 รองลงมาโสด ร้อยละ 38.5 ระดับการศึกษาปริญญาตรี ร้อยละ 46.2 ต่ำกว่าปริญญา ตรีและปริญญาโทเท่ากันคือร้อยละ 26.9 ส่วนใหญ่จบ การศึกษาหลักสูตรการบัญชี ร้อยละ 57.7 รองลงมาคือ หลักสูตร การเงิน การธนาคาร ร้อยละ 19.2 ระยะเวลา การปฏิบัติงานส่วนใหญ่ปฏิบัติงาน 6-10 ปี ร้อยละ 34.6 ทั้งนี้มีการปฏิบัติงานในฝ่ายพัฒนารายได้และจัดเก็บ รายได้ ร้อยละ 30.8 และฝ่ายบริหารงานทั่วไปและพัสดุ ร้อยละ 26.9 ตามลำดับ

ตารางที่ 1 สรุปผลการวิจัย

การควบคุมภายใน COSO	โดยรวม	สภาพแวดล้อม การควบคุม	การประเมิน ความเสี่ยง	กิจกรรม การควบคุม	สารสนเทศและการ สื่อสาร	การติดตาม และ ประเมินผล
กองคลัง	ปานกลาง	ปานกลาง	ปานกลาง	มาก	มาก	ปานกลาง
ฝ่ายบริหารงานคลัง	ปานกลาง	ปานกลาง	ปานกลาง	ปานกลาง	มาก	ปานกลาง
ฝ่ายสถิติการคลัง	ปานกลาง	ปานกลาง	ปานกลาง	มาก	มาก	มาก
ฝ่ายพัฒนารายได้ และจัดเก็บรายได้	มาก	มาก	มาก	มาก	มาก	มาก
ฝ่ายแผนที่ภาษีและ ทะเบียนทรัพย์สิน	มาก	มาก	มาก	มาก	มาก	มาก
ฝ่ายบริหารงาน ทั่วไปและพัสดุ	ปานกลาง	น้อย	น้อย	ปานกลาง	มาก	ปานกลาง

จากตารางที่ 1 สามารถสรุปผลการวิจัยได้ดังต่อไปนี้
ผลการประเมินประสิทธิภาพในภาพรวม
พบว่า ผลการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายใน ใน ภาพรวมอยู่ในระดับปานกลาง ($\bar{x} = 3.34, SD. = 0.64$) เมื่อพิจารณาเป็นรายองค์ประกอบ พบว่าด้านสารสนเทศ และการสื่อสารอยู่ในระดับมาก ($\bar{x} = 3.91, SD. = 0.52$) และด้านกิจกรรมการควบคุมอยู่ในระดับมาก

($\bar{x} = 3.45, SD. = 0.57$) เช่นเดียวกัน สำหรับ องค์ประกอบอื่นๆ พบว่าผลการประเมินประสิทธิภาพอยู่ใน ระดับปานกลาง ได้แก่ ด้านการติดตามและประเมินผล ($\bar{x} = 3.39, SD. = 0.68$) ด้านสภาพแวดล้อมการควบคุม ($\bar{x} = 3.28, SD. = 0.75$) และด้านการประเมินความเสี่ยง ($\bar{x} = 3.11, SD. = 0.88$) ตามลำดับ

ผลการประเมินประสิทธิภาพของคูปอง

คูปองประกอบที่ 1 ด้านภาพแวดล้อมการควบคุม

พบว่า

1. ความซื่อสัตย์และจริยธรรม กลุ่มที่ศึกษาส่วนใหญ่มีความเห็นในระดับมาก ได้แก่ มีการจัดทำข้อกำหนดด้านจริยธรรมและข้อห้ามของการปฏิบัติงานในลักษณะที่มีผลประโยชน์ทับซ้อนขาดความเป็นอิสระในการปฏิบัติงานตามหน้าที่ไว้อย่างชัดเจน ร้อยละ 42.3 รองลงมา มีการส่งเสริมสนับสนุนให้ตระหนักถึงความสำคัญของการมีจริยธรรมและความซื่อสัตย์ เช่น จัดประชุมปรึกษาหารือเจ้าหน้าที่อยู่เป็นประจำ หรือการปฏิบัติตัวเป็นแบบอย่างของผู้บริหารและเจ้าหน้าที่ระดับหัวหน้าฝ่ายขึ้นไป ร้อยละ 38.5 และมีการแจ้งให้เจ้าหน้าที่ทราบอย่างสม่ำเสมอเกี่ยวกับข้อกำหนดด้านจริยธรรมและข้อห้ามของการปฏิบัติงานในลักษณะที่มีผลประโยชน์ทับซ้อน โดยการใช้เจ้าหน้าที่ลงชื่อรับทราบ ร้อยละ 34.6 กลุ่มที่ศึกษาส่วนใหญ่มีความเห็นในระดับปานกลาง ได้แก่ มีการส่งเสริมสนับสนุนเพิ่มพูนความรู้ให้แก่เจ้าหน้าที่ตามความเหมาะสมกับตำแหน่งหน้าที่ เช่น ส่งเสริมให้เข้ารับการฝึกอบรมตามหลักสูตรที่เกี่ยวข้องกับงานในแต่ละหน้าที่ เป็นต้น ร้อยละ 42.3 รองลงมา มีการประชาสัมพันธ์หรือแจ้งเวียนเป็นลายลักษณ์อักษรให้เจ้าหน้าที่ทุกคนทราบ เกี่ยวกับข้อระเบียบกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับความผิดทางวินัยและแจ้งทุกครั้งที่มีการแก้ไขเพิ่มเติมเปลี่ยนแปลงระเบียบดังกล่าว ร้อยละ 34.6 และเมื่อไม่มีการปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจริยธรรมและข้อห้ามของการปฏิบัติงาน ได้มีการดำเนินการตามสมควรแก่กรณี ร้อยละ 30.8 ตามลำดับ

2. ความรู้ ทักษะและความสามารถ กลุ่มที่ศึกษาส่วนใหญ่มีความเห็นในระดับมาก ได้แก่ มีการกำหนดระดับความรู้ ความสามารถและทักษะที่จำเป็นของงานแต่ละตำแหน่งงานคลังไว้อย่างชัดเจนและเหมาะสม ร้อยละ 50.0 รองลงมา มีการกำหนดแนวทางในการแก้ไขปัญหาในส่วนของการปฏิบัติงานที่ต้องมีการปรับปรุงและทำการติดตามผลเป็นระยะ ร้อยละ 42.3 ตามลำดับ กลุ่มที่ศึกษาส่วนใหญ่มีความเห็นในระดับปานกลาง ได้แก่ มีการส่งเสริมสนับสนุนเพิ่มพูนความรู้ให้แก่เจ้าหน้าที่ตามความเหมาะสมกับตำแหน่งหน้าที่ เช่น ส่งเสริมให้เข้ารับการ

ฝึกอบรมตามหลักสูตรที่เกี่ยวข้องกับงานในแต่ละหน้าที่ ร้อยละ 38.5

3. การมีส่วนร่วมของผู้บริหารและคณะกรรมการตรวจสอบ กลุ่มที่ศึกษาส่วนใหญ่มีความเห็นในระดับมาก ได้แก่ มีการกำกับดูแลการปฏิบัติงานที่ดีจากผู้บริหาร และมีการรายงานผลการตรวจสอบภายในต่อหัวหน้าส่วนราชการตามความเป็นจริงและเป็นไปตามระเบียบที่กำหนด เท่ากัน ร้อยละ 46.2 กลุ่มที่ศึกษาส่วนใหญ่มีความเห็นในระดับปานกลาง ได้แก่ มีเจ้าหน้าที่ตรวจสอบภายในที่มีความรู้ความสามารถและเป็นอิสระจากผู้บริหาร ร้อยละ 38.5

4. ปรัชญาและรูปแบบการทำงานของผู้บริหารกลุ่มที่ศึกษาส่วนใหญ่มีความเห็นในระดับมาก ได้แก่ มีการกำหนดนโยบาย เป้าหมายและการวางแผนการดำเนินงานเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ที่ได้กำหนดไว้ ร้อยละ 57.7 และผู้บริหารมีแนวคิดและทัศนคติที่ดีและสนับสนุนการปฏิบัติงาน ติดตามประเมินผลการตรวจสอบทั้งจากภายในและภายนอกหน่วยงาน ร้อยละ 42.3 ตามลำดับ กลุ่มที่ศึกษาส่วนใหญ่มีความเห็นในระดับปานกลาง ได้แก่ ผู้บริหารมีทัศนคติที่ดีต่อการควบคุมภายใน ส่งเสริมสนับสนุนให้เจ้าหน้าที่ทุกคนตระหนักถึงความจำเป็นและความสำคัญของการควบคุมภายใน ร้อยละ 34.6

5. โครงสร้างการจัดองค์กรกลุ่มที่ศึกษาส่วนใหญ่มีความเห็นในระดับมาก ได้แก่ มีการจัดโครงสร้างและสายการบังคับบัญชาที่ชัดเจนและเหมาะสมกับขนาดและลักษณะการดำเนินงาน ร้อยละ 46.2 และมีการประเมินผลโครงสร้างและปรับเปลี่ยนที่จำเป็นให้สอดคล้องกับสถานการณ์ที่มีการเปลี่ยนแปลงอยู่เสมอ ร้อยละ 42.3 ตามลำดับ

6. การมอบอำนาจและความรับผิดชอบ กลุ่มที่ศึกษาส่วนใหญ่มีความเห็นในระดับมาก ได้แก่ มีการมอบหมายหน้าที่ความรับผิดชอบให้กับเจ้าหน้าที่ที่เหมาะสมในแต่ละตำแหน่งงาน และมีการจัดวางระบบการควบคุมและระบบการรายงานตามหน้าที่ความรับผิดชอบ เพื่อป้องกันไม่ให้เกิดความซ้ำซ้อนหรือละเว้นการปฏิบัติงานหรือทำให้งานหยุดชะงักเมื่อมีการโยกย้ายสับเปลี่ยนผู้ปฏิบัติงาน เท่ากับร้อยละ 53.8 ตามลำดับ กลุ่มที่ศึกษาส่วนใหญ่มีความเห็นในระดับปานกลาง ได้แก่ มีการจัดทำเอกสารคำบรรยายลักษณะงานของเจ้าหน้าที่

ทุกระดับและจัดทำเอกสารคู่มือสำหรับงานที่มีความซับซ้อน ร้อยละ 34.6

7. นโยบายและวิธีบริหารงานบุคคลกลุ่มที่ศึกษาส่วนใหญ่มีความเห็นในระดับมาก ได้แก่ มีการจัดฝึกอบรม จัดประชุม ปรึกษาหารือเกี่ยวกับปัญหาและการปฏิบัติงานของแต่ละฝ่ายอย่างสม่ำเสมอและต่อเนื่อง ร้อยละ 46.2 และ มีการกำหนดนโยบายและวิธีปฏิบัติที่ชัดเจนในการคัดเลือก โอนย้าย การเลื่อนขั้น เลื่อนตำแหน่ง การประเมินผลการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่โดยไม่ขัดต่อระเบียบกฎหมายที่เกี่ยวข้องและเน้นความซื่อสัตย์และความมีจริยธรรม ร้อยละ 42.3 ตามลำดับกลุ่มที่ศึกษาส่วนใหญ่มีความเห็นในระดับปานกลาง ได้แก่ มีการจัดประชุมชี้แจง และแจ้งให้ทราบ ในกรณีที่มีเจ้าหน้าที่บรรจุใหม่หรือเจ้าหน้าที่โอนย้ายเกี่ยวกับนโยบายและวิธีปฏิบัติด้านการบริหารงานบุคคล ร้อยละ 42.3

องค์ประกอบที่ 2 ด้านการประเมินความเสี่ยง
พบว่า

1. การระบุปัจจัยเสี่ยง กลุ่มที่ศึกษาส่วนใหญ่มีความเห็นในระดับมาก ได้แก่ มีการประเมินประเภทของสินทรัพย์ที่จำเป็นต้องได้รับการดูแลและป้องกันรักษา ร้อยละ 42.3 กลุ่มที่ศึกษาส่วนใหญ่มีความเห็นในระดับปานกลาง ได้แก่ มีการระบุความเสี่ยงและประเมินความเสี่ยงที่อาจจะเกิดจากปัจจัยภายในและปัจจัยภายนอกที่มีผลกระทบต่อผลการปฏิบัติงาน ร้อยละ 34.6

2. การวิเคราะห์ความเสี่ยง กลุ่มที่ศึกษาส่วนใหญ่มีความเห็นในระดับมาก ได้แก่ มีการประเมินระดับความเสี่ยงและวิเคราะห์ผลกระทบของความเสี่ยงและความถี่ที่จะเกิดหรือโอกาสที่จะเกิดความเสี่ยง ร้อยละ 34.6 กลุ่มที่ศึกษาส่วนใหญ่มีความเห็นในระดับปานกลาง ได้แก่ มีการประเมินระดับความเสี่ยงและวิเคราะห์ผลกระทบของความเสี่ยงและความถี่ที่จะเกิดหรือโอกาสที่จะเกิดความเสี่ยง ร้อยละ 38.5

3. การบริหารความเสี่ยง กลุ่มที่ศึกษาส่วนใหญ่มีความเห็นในระดับมาก ได้แก่ มีการติดตามผลการปฏิบัติตามวิธีการควบคุมที่กำหนด เพื่อป้องกันหรือลดความเสี่ยง ร้อยละ 38.5 กลุ่มที่ศึกษาส่วนใหญ่มีความเห็นในระดับปานกลาง ได้แก่ มีการแจ้งให้เจ้าหน้าที่ทุกคนทราบเกี่ยวกับวิธีการควบคุมเพื่อป้องกันหรือลดความเสี่ยง ร้อยละ 46.2 รองลงมา มีการกำหนดวิธีการควบคุมเพื่อ

ป้องกันหรือลดความเสี่ยง และมีการติดตามผลการปฏิบัติตามวิธีการควบคุมที่กำหนด เพื่อป้องกันหรือลดความเสี่ยง เท่ากัน ร้อยละ 38.5 ตามลำดับ

องค์ประกอบที่ 3 ด้านกิจกรรมการควบคุม พบว่า กลุ่มที่ศึกษาส่วนใหญ่มีความเห็นในระดับมาก ได้แก่ มีการใช้เทคโนโลยีที่เหมาะสม ถูกต้อง และทันเวลาในการประมวลผลข้อมูลเพื่อใช้ในการตัดสินใจของผู้บริหาร ร้อยละ 61.5 รองลงมา มีการแบ่งแยกหน้าที่การปฏิบัติงานที่สำคัญหรืองานที่มีความเสี่ยงต่อความเสียหาย เช่น การบันทึกบัญชี การอนุมัติรายการ การดูแลรักษาทรัพย์สิน ร้อยละ 50.0 และมีการสอบถามรายงานและข้อมูลผลการปฏิบัติงานจากผู้บริหารอย่างต่อเนื่องและสม่ำเสมอ ร้อยละ 46.2 ตามลำดับ กลุ่มที่ศึกษาส่วนใหญ่มีความเห็นในระดับ ปานกลาง ได้แก่ มีมาตรการติดตามและตรวจสอบการดำเนินงานให้เป็นไปตามกฎ ระเบียบ ข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง ร้อยละ 65.4 รองลงมา มีการจัดทำคู่มือการปฏิบัติงาน ผังทางเดินระบบงานที่มีความสำคัญต่อการดำเนินงาน ร้อยละ 50.0 ตามลำดับ

องค์ประกอบที่ 4 ด้านสารสนเทศและการสื่อสาร พบว่า กลุ่มที่ศึกษาส่วนใหญ่มีความเห็นในระดับมาก ได้แก่ มีการรายงานข้อมูลที่ได้ผ่านการประมวลผลและถูกจัดให้อยู่ในรูปแบบที่มีความหมาย และเป็นประโยชน์ต่อการใช้งาน และมีช่องทางการแลกเปลี่ยนข้อมูลข่าวสารระหว่างเจ้าหน้าที่บุคคลภายในและภายนอกองค์กร เท่ากันคือ ร้อยละ 65.4 รองลงมา มีระบบการติดต่อสื่อสารที่รวดเร็ว ทันสมัย และเพียงพอ ร้อยละ 53.8 และมีกระบวนการจัดเก็บเอกสารและข้อมูลต่างๆอย่างเป็นระบบ ร้อยละ 50.0 ตามลำดับ

องค์ประกอบที่ 5 ด้านการติดตามและประเมินผล พบว่า กลุ่มที่ศึกษาส่วนใหญ่มีความเห็นในระดับมาก ได้แก่ มีการติดตามและประเมินผลการควบคุมภายในอย่างต่อเนื่องและสม่ำเสมอในระหว่างปฏิบัติงาน เช่น วิเคราะห์เปรียบเทียบข้อมูล ทดสอบความถูกต้อง ร้อยละ 57.7 รองลงมา มีการประเมินผลการดำเนินงานโดยผู้ที่ไม่มีส่วนเกี่ยวข้องโดยตรงกับการปฏิบัติงานนั้นๆ เพื่อให้เกิดความมั่นใจว่าผลการประเมินจะให้ข้อมูลสารสนเทศที่มีความถูกต้อง ครบถ้วนและมีความเป็นอิสระ และมีการเปรียบเทียบแผนการดำเนินงานกับผลการดำเนินงาน

และจัดทำรายงานการประเมินผลการควบคุมภายในเสนอผู้บริหารเพื่อทราบอย่างสม่ำเสมอเท่ากัน ร้อยละ 46.2

การประเมินประสิทธิภาพแยกแต่ละฝ่ายงาน

ฝ่ายบริหารงานคลัง พบว่า ผลการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายใน ในภาพรวม อยู่ในระดับปานกลาง ($\bar{x} = 3.15, SD. = 0.59$) เมื่อพิจารณาเป็นรายองค์ประกอบ พบว่าด้านสารสนเทศและการสื่อสารอยู่ในระดับมาก ($\bar{x} = 3.65, SD. = 0.65$) สำหรับองค์ประกอบอื่นๆ พบว่าอยู่ในระดับปานกลาง ได้แก่ ด้านกิจกรรมการควบคุมอยู่ในระดับมาก ($\bar{x} = 3.34, SD. = 0.70$) ด้านการติดตามและประเมินผล ($\bar{x} = 3.20, SD. = 0.77$) ด้านสภาพแวดล้อมการควบคุม ($\bar{x} = 3.08, SD. = 0.65$) และการประเมินความเสี่ยงตามลำดับ **ฝ่ายสถิติการคลัง** พบว่า ผลการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายใน ในภาพรวม อยู่ในระดับปานกลาง ($\bar{x} = 3.36, SD. = 0.78$) เมื่อพิจารณาเป็นรายองค์ประกอบ พบว่าอยู่ในระดับมาก ได้แก่ ด้านสารสนเทศและการสื่อสาร ($\bar{x} = 3.66, SD. = 0.28$) ด้านการติดตามและประเมินผล ($\bar{x} = 3.50, SD. = 0.68$) และด้านกิจกรรมการควบคุม ($\bar{x} = 3.42, SD. = 0.79$) สำหรับองค์ประกอบอื่นๆ พบว่าอยู่ในระดับปานกลาง ได้แก่ ด้านสภาพแวดล้อมการควบคุม ($\bar{x} = 3.38, SD. = 0.85$) และด้านการประเมินความเสี่ยง ($\bar{x} = 3.04, SD. = 1.00$) ตามลำดับ **ฝ่ายพัฒนารายได้และจัดเก็บรายได้** พบว่า ผลการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายใน ในภาพรวม อยู่ในระดับมาก ($\bar{x} = 3.83, SD. = 0.39$) เมื่อพิจารณาเป็นรายองค์ประกอบ พบว่าทุกองค์ประกอบอยู่ในระดับมาก ได้แก่ ด้านสารสนเทศและการสื่อสาร ($\bar{x} = 4.03, SD. = 0.52$) ด้านสภาพแวดล้อมการควบคุม ($\bar{x} = 3.88, SD. = 0.34$) ด้านการติดตามและประเมินผล ($\bar{x} = 3.87, SD. = 0.40$) และองค์ประกอบด้านกิจกรรมการควบคุม ($\bar{x} = 3.82, SD. = 0.42$) และองค์ประกอบด้านการประเมินความเสี่ยง ($\bar{x} = 3.57, SD. = 0.71$) ตามลำดับ **ฝ่ายแผนที่ภาษีและทะเบียนทรัพย์สิน** พบว่า ผลการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายใน ในภาพรวม อยู่ในระดับมาก ($\bar{x} = 3.72, SD. = 0.32$) เมื่อพิจารณาเป็นรายองค์ประกอบ พบว่าทุกองค์ประกอบมีประสิทธิภาพการ

ควบคุมภายในอยู่ในระดับมาก ได้แก่ ด้านการประเมินความเสี่ยง ($\bar{x} = 4.08, SD. = 0.14$) ด้านสารสนเทศและการสื่อสาร ($\bar{x} = 4.00, SD. = 0.00$) ด้านกิจกรรมการควบคุม ($\bar{x} = 3.71, SD. = 0.37$) ด้านการติดตามและประเมินผล ($\bar{x} = 3.58, SD. = 0.52$) และด้านสภาพแวดล้อมการควบคุม ($\bar{x} = 3.58, SD. = 0.41$) ตามลำดับ **ฝ่ายบริหารงานทั่วไปและพัสดุ** พบว่า ผลการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายใน ในภาพรวม อยู่ในระดับปานกลาง ($\bar{x} = 2.72, SD. = 0.45$) เมื่อพิจารณาเป็นรายองค์ประกอบ พบว่าอยู่ในระดับมาก ได้แก่ ด้านสารสนเทศและการสื่อสาร ($\bar{x} = 4.03, SD. = 0.61$) อยู่ในระดับปานกลาง ได้แก่ ด้านกิจกรรมการควบคุม ($\bar{x} = 3.00, SD. = 0.36$) และด้านการติดตามและประเมินผล ($\bar{x} = 2.85, SD. = 0.55$) ส่วนด้านอื่นๆอยู่ในระดับน้อย ได้แก่ ด้านสภาพแวดล้อมการควบคุม ($\bar{x} = 2.55, SD. = 0.63$) และด้านการประเมินความเสี่ยง ($\bar{x} = 2.30, SD. = 0.66$) ตามลำดับ

อภิปรายผลการวิจัย

ผลการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในตามแนวคิด COSO ของกองคลัง ในภาพรวมอยู่ในระดับปานกลาง แสดงให้เห็นว่าประสิทธิภาพการควบคุมภายในของกองคลัง เทศบาลตำบลเมืองเก่า อยู่ในระดับที่ต้องมีการปรับปรุงและพัฒนา โดยผู้บริหารและเจ้าหน้าที่ในหน่วยงานทุกคน เพื่อให้ประสิทธิภาพของการดำเนินงานดีขึ้น ซึ่งใกล้เคียงกับผลการศึกษาของปิยพร บรรดาศักดิ์ (2555) ที่ได้ทำการศึกษากระบวนการควบคุมภายในตามแนว COSO ด้านรายรับ-รายจ่าย กรณีศึกษากองทุนสุขภาพ

ด้านสภาพแวดล้อมการควบคุม พบว่ามีประสิทธิภาพการควบคุมภายในของกองคลังอยู่ในระดับปานกลาง ทั้งความซื่อสัตย์และจริยธรรม ความรู้ ทักษะและความสามารถ การมีส่วนร่วมของผู้บริหารและคณะกรรมการตรวจสอบ ปรัชญาและรูปแบบการทำงานของผู้บริหาร การมอบอำนาจและความรับผิดชอบ นโยบายและวิธีบริหารงานบุคคล แสดงให้เห็นว่าหน่วยงานยังขาดความตระหนักถึงความสำคัญของการมีจริยธรรมและความซื่อสัตย์ การปฏิบัติงานในลักษณะที่มี

ผลประโยชน์ทับซ้อนและขาดความเป็นอิสระในการปฏิบัติงาน การกำหนดสิ่งจูงใจที่ยุติธรรมและจำเป็นให้แก่เจ้าหน้าที่ในหน่วยงาน การสนับสนุนเพิ่มพูนความรู้ให้แก่เจ้าหน้าที่ตามความเหมาะสม การติดตามผลเป็นระยะ การกำกับดูแลการปฏิบัติงานจากผู้บริหาร การมีเจ้าหน้าที่ตรวจสอบภายในที่มีความรู้ความสามารถ การกำหนดนโยบาย เป้าหมายและแผนการดำเนินงาน การมอบหมายงานที่เหมาะสมกับบุคลากร และการจัดฝึกอบรม ประชุม ปรึกษาหารือเกี่ยวกับปัญหาและการปฏิบัติงานของแต่ละฝ่ายอย่างสม่ำเสมอ ซึ่งผลการศึกษาครั้งนี้พบว่าไม่สอดคล้องกับการศึกษาของปิยพร บรรดาศักดิ์ (2555) ที่พบว่าอยู่ในเกณฑ์เพียงพอ รวมทั้งการศึกษาของปาริชาติ อุ่นเรือน (2551) ที่พบว่าอยู่ในระดับมากที่สุดและการศึกษาของกิตติพงษ์ โกษณะสมบัติ (2557) ที่พบว่าอยู่ในระดับดี ทั้งนี้อาจเนื่องมาจากกลุ่มที่ศึกษาและช่วงระยะเวลาของการศึกษามีความแตกต่างกัน ซึ่งสอดคล้องกับแนวคิดของ COSO ที่ระบุว่าสภาพแวดล้อมของการควบคุมจัดเป็นแกนหลักขององค์ประกอบด้านอื่นๆโดยเน้นที่จิตสำนึกและคุณภาพของคน ซึ่งเป็นหัวใจของแต่ละองค์ประกอบ ดังนั้นสภาพแวดล้อมของการควบคุมที่ดี จึงเป็นเรื่องเกี่ยวกับการสร้างความตระหนักให้บุคคลเกิดจิตสำนึกที่ดีในการปฏิบัติงานตามความรับผิดชอบ และการสร้างบรรยากาศของการควบคุมโดยผู้บริหารในหน่วยงานต่อไป

ด้านการประเมินความเสี่ยง พบว่ามีประสิทธิภาพการควบคุมภายในของกองคลัง อยู่ในระดับปานกลาง ทั้งการระบุปัจจัยเสี่ยง การวิเคราะห์ความเสี่ยงและการบริหารความเสี่ยง แสดงให้เห็นว่า กองคลังยังขาดการระบุความเสี่ยงและความเสี่ยงที่อาจจะเกิดจากปัจจัยภายในและภายนอก ที่มีผลกระทบต่อการปฏิบัติงาน ขาดการประเมินระดับความเสี่ยงและวิเคราะห์ผลกระทบของระดับความเสี่ยงและโอกาสที่อาจเกิดความเสี่ยงขึ้นในหน่วยงานต่อไป ขาดการพิจารณาถึงต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายในการจัดการความเสี่ยงในหน่วยงาน รวมทั้งการติดตามผลการปฏิบัติตามวิธีการควบคุมที่กำหนด เพื่อป้องกันหรือลดความเสี่ยงที่อาจจะเกิดขึ้น

ด้านกิจกรรมการควบคุม พบว่ามีประสิทธิภาพการควบคุมภายในของกองคลัง อยู่ในระดับมาก แสดงให้เห็นว่ากองคลัง มีการแบ่งแยกหน้าที่ในการปฏิบัติงานที่สำคัญ

หรืองานที่มีความเสี่ยงต่อความเสียหาย มีมาตรการในการดูแลรักษาทรัพย์สินที่เพียงพอและรัดกุม รวมทั้งมีการใช้เทคโนโลยีที่เหมาะสมในการประมวลผลข้อมูลเพื่อใช้ในการตัดสินใจของผู้บริหาร ซึ่งสอดคล้องกับการศึกษาของปาริชาติ อุ่นเรือน (2551) และ กิตติพงษ์ โกษณะสมบัติ (2557)

ด้านสารสนเทศและการสื่อสาร พบว่ามีประสิทธิภาพการควบคุมภายในของกองคลังอยู่ในระดับมาก แสดงให้เห็นว่ากองคลัง มีกระบวนการจัดเก็บเอกสารและข้อมูลต่างๆอย่างเป็นระบบ มีการรายงานข้อมูลที่ได้ผ่านการประมวลผลและถูกจัดให้อยู่ในรูปแบบที่มีความหมายและเป็นประโยชน์ต่อการใช้งาน มีระบบการติดต่อสื่อสารที่รวดเร็ว ทันสมัย และเพียงพอ และมีช่องทางการแลกเปลี่ยนข้อมูลข่าวสารระหว่างเจ้าหน้าที่บุคคลภายในและภายนอกองค์กร ซึ่งสอดคล้องกับการศึกษาของกิตติพงษ์ โกษณะสมบัติ (2557)

ด้านการติดตามและประเมินผล พบว่ามีประสิทธิภาพการควบคุมภายในของกองคลังอยู่ในระดับปานกลาง แสดงให้เห็นว่ากองคลัง ยังขาดการติดตามและประเมินผลการควบคุมภายในอย่างต่อเนื่องและสม่ำเสมอ ในระหว่างปฏิบัติงาน เช่น วิเคราะห์เปรียบเทียบข้อมูลทดสอบความถูกต้อง การเปรียบเทียบแผนการดำเนินงานกับผลการดำเนินงาน และจัดทำรายงานการประเมินผลการควบคุมภายในเสนอผู้บริหารเพื่อทราบอย่างสม่ำเสมอ รวมทั้งการที่ผู้บริหารต้องมีการกำหนดมาตรการที่เหมาะสมสำหรับการดำเนินการตามข้อเสนอแนะจากรายงานการติดตามการประเมินผล

ผลการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในโดยภาพรวมแยกตามฝ่ายงาน พบว่า มีประสิทธิภาพอยู่ในระดับมาก ได้แก่ ฝ่ายพัฒนารายได้และจัดเก็บรายได้ ฝ่ายแผนที่ภาษีและทะเบียนทรัพย์สินสำหรับฝ่ายอื่นๆอยู่ในระดับปานกลาง ได้แก่ ฝ่ายบริหารงานคลัง ฝ่ายสถิติการคลัง และฝ่ายบริหารงานทั่วไปและพัสดุ ตามลำดับ แสดงให้เห็นว่า กองคลังมีประสิทธิภาพการควบคุมภายในอยู่ในระดับที่ควรมีการปรับปรุงและพัฒนา มากที่สุดในฝ่ายบริหารงานทั่วไปและพัสดุ ฝ่ายบริหารงานคลัง และฝ่ายสถิติการคลัง ตามลำดับ และเพื่อให้ประสิทธิภาพการควบคุมภายในของฝ่ายแผนที่ภาษีและทะเบียนทรัพย์สิน และฝ่ายพัฒนารายได้และจัดเก็บรายได้มีประสิทธิภาพใน

ระดับที่ต่ำมากยิ่งขึ้น ควรส่งเสริมและสนับสนุนกิจกรรมการดำเนินงานที่ก่อให้เกิดประสิทธิภาพการควบคุมภายในที่ดีอย่างสม่ำเสมอ

สรุป

ผู้ศึกษามีข้อเสนอแนะที่ได้จากผลการศึกษา โดยสรุปเป็นประเด็นต่างๆ ที่สำคัญดังต่อไปนี้

เนื่องจากผลการศึกษาพบว่า ประสิทธิภาพการควบคุมภายในของกองคลังในภาพรวม อยู่ในระดับปานกลาง ดังนั้นควรมีการจัดประชุมปรึกษาหารือระหว่างผู้บริหารและเจ้าหน้าที่ที่ปฏิบัติงานด้านการคลังของเทศบาล เพื่อร่วมกันกำหนดนโยบาย แนวทางการปฏิบัติงาน เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพการควบคุมภายในของกองคลัง ทั้ง 5 องค์ประกอบ ได้แก่ ด้านการประเมินความเสี่ยง ด้านสภาพแวดล้อมการควบคุม ด้านการติดตามและประเมินผล ด้านกิจกรรมการควบคุม และด้านสารสนเทศและการสื่อสาร ตามลำดับ

เนื่องจากผลการศึกษา พบว่า การควบคุมภายในด้านสภาพแวดล้อมการควบคุม อยู่ในระดับน้อย ได้แก่ ฝ่ายบริหารงานทั่วไปและพัสดุ และมีประสิทธิภาพอยู่ในระดับปานกลาง ได้แก่ ฝ่ายบริหารงานคลังและฝ่ายสถิติการคลัง ดังนั้นผู้บริหารควรมีการส่งเสริมและสนับสนุนให้เกิดสภาพแวดล้อมของการควบคุมที่ดี โดยเฉพาะฝ่ายบริหารงานทั่วไปและพัสดุ เช่น จัดทำข้อกำหนดด้านจริยธรรมและข้อห้ามของการปฏิบัติงานและแจ้งให้เจ้าหน้าที่ทุกคนทราบว่าการปฏิบัติหน้าที่ด้วยความซื่อสัตย์ มีความสำคัญอย่างยิ่ง จัดให้มีสายการบังคับบัญชาที่มีความสัมพันธ์ระหว่างตำแหน่งงานที่เหมาะสม กำหนดคุณลักษณะเฉพาะของงานแต่ละตำแหน่ง กำหนดระดับความรู้ความสามารถที่จำเป็นของงานอย่างชัดเจน มอบหมายอำนาจหน้าที่และความรับผิดชอบให้แก่เจ้าหน้าที่แต่ละตำแหน่งอย่างเหมาะสม จัดให้มีการประเมินผลการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่อย่างชัดเจนและเป็นธรรม กำหนดบทลงโทษทางวินัยกรณีเจ้าหน้าที่ฝ่าฝืนการปฏิบัติงานที่ขัดต่อ ระเบียบ กฎหมาย ข้อบังคับ หรือข้อกำหนดด้านจริยธรรมที่ได้กำหนดขึ้น

เนื่องจากผลการศึกษา พบว่า ประสิทธิภาพการควบคุมภายในด้านการประเมินความเสี่ยง อยู่ในระดับน้อย ได้แก่ ฝ่ายบริหารงานทั่วไปและพัสดุ และมี

ประสิทธิภาพอยู่ในระดับปานกลาง ได้แก่ ฝ่ายบริหารงานคลังและฝ่ายสถิติการคลัง ดังนั้นผู้บริหารและเจ้าหน้าที่เทศบาล ควรให้ความสำคัญด้านการประเมินความเสี่ยงอย่างยิ่ง โดยเฉพาะฝ่ายบริหารงานทั่วไปและพัสดุ ซึ่งความเสี่ยงที่อาจจะเกิดขึ้น อาจเกิดจากทั้งปัจจัยภายในและปัจจัยภายนอกองค์กร ดังนั้นผู้บริหารเทศบาลควรมีการประเมินความเสี่ยงเพื่อป้องกันหรือลดความเสี่ยง โดยจัดให้มีกิจกรรมการควบคุมอย่างเพียงพอและเหมาะสม เช่น ความเสี่ยงในการจัดหาพัสดุที่มีราคาสูงแต่คุณภาพต่ำ ควรจัดให้มีกิจกรรมที่สามารถควบคุมการจัดหาพัสดุให้รัดกุม เช่น มีวิธีการคัดเลือกผู้ขายหรือนโยบายการจัดซื้อจากผู้ขายหรือผู้ผลิตโดยตรง กำหนดหลักเกณฑ์ในการจัดหาพัสดุที่ชัดเจน แต่งตั้งคณะกรรมการกำหนดราคากลางและคณะกรรมการตรวจรับพัสดุที่มีความเชี่ยวชาญเฉพาะทาง มีการสับเปลี่ยนหมุนเวียนเจ้าหน้าที่จัดหาพัสดุ เป็นต้น

เนื่องจากผลการศึกษา พบว่า ประสิทธิภาพการควบคุมภายในด้านกิจกรรมการควบคุม อยู่ในระดับปานกลาง ได้แก่ ฝ่ายบริหารงานคลัง และฝ่ายบริหารงานทั่วไปและพัสดุ ดังนั้นผู้บริหารเทศบาล ควรกำหนดกิจกรรมการควบคุมขึ้นในทุกกระบวนการของการปฏิบัติงานของทั้งสองฝ่าย ได้แก่ จัดให้มีมาตรการในการดูแลรักษาและป้องกันทรัพย์สินอย่างเพียงพอและรัดกุม เช่น การจัดทำทะเบียนทรัพย์สินและตรวจนับทรัพย์สินเป็นระยะ จัดให้มีการแบ่งแยกหน้าที่การปฏิบัติงานที่สำคัญหรืองานที่มีความเสี่ยงต่อความเสียหาย เช่น ผู้มีอำนาจอนุมัติรายการเจ้าหน้าที่ดูแลทรัพย์สิน เจ้าหน้าที่บันทึกบัญชี จัดให้มีการติดตามและตรวจสอบการดำเนินงานให้เป็นไปตามกฎระเบียบ ข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง เช่น การสอบทานรายงานและข้อมูลต่างๆ โดยผู้บริหาร แต่ละระดับซึ่งควรกระทำอย่างต่อเนื่องและสม่ำเสมอ และควรบันทึกสถานการณ์ที่ต้องติดตามแก้ไข และจัดให้มีการจัดทำคู่มือการปฏิบัติงาน ผังทางเดินของงานที่มีความสำคัญ เช่น ฝ่ายบริหารงานคลัง ควรจัดทำผังทางเดินขั้นตอนการปฏิบัติงานของกิจกรรมการรับ - จ่ายเงิน เพื่อป้องกันหรือลดความเสี่ยงต่อการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ และเป็น การอำนวยความสะดวกให้กับผู้มาติดต่อทั้งภายในและภายนอกหน่วยงาน

เนื่องจากผลการศึกษา พบว่า ประสิทธิภาพการควบคุมภายในด้านการติดตามและประเมินผล อยู่ในระดับปานกลาง ได้แก่ ฝ่ายบริหารงานคลัง และฝ่ายบริหารงานทั่วไปและพัสดุ ดังนั้น ผู้บริหารเทศบาลและเจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้อง ควรจัดให้มีกิจกรรมการควบคุมด้านการติดตามและประเมินผล ทั้งในระหว่างการทำงาน และการประเมินเป็นรายครั้ง ได้แก่ การประเมินโดยผู้มีส่วนเกี่ยวข้องโดยตรงกับงานนั้นๆ โดยประเมินกิจกรรมดำเนินงานของฝ่ายบริหารงานคลังและฝ่ายบริหารงานทั่วไปและพัสดุ เช่น กิจกรรมการจัดซื้อจัดจ้าง กิจกรรมการเบิกจ่ายเงิน โดยผู้ตรวจสอบภายในหรือผู้ตรวจสอบภายนอก หรือผู้ตรวจสอบอิสระที่มีความรู้ ทักษะ และความสามารถอย่างเพียงพอ หากพบข้อบกพร่องหรือปัญหา ให้จัดทำรายงานเสนอผู้บริหาร แล้วรับดำเนินการแก้ไขข้อบกพร่องที่ตรวจพบ เช่น ดำเนินการเพื่อหาวิธีแก้ไขข้อบกพร่องให้ดีขึ้น ปรับเปลี่ยนวิธีการปฏิบัติงานตามที่เห็นสมควร แต่หากไม่ดำเนินการแก้ไขข้อบกพร่องตามที่ตรวจพบ ผู้บริหารควรชี้แจงเหตุผลให้เจ้าหน้าที่ในฝ่ายทราบ ทั้งนี้ผู้บริหารควรจัดให้มีการติดตามและประเมินผลตามระยะเวลาที่สมควรประเมินว่า ระบบการควบคุมภายในยังมีความเหมาะสมอยู่หรือไม่

ข้อเสนอในการศึกษาครั้งต่อไป ควรมีการศึกษาวิเคราะห์เชิงคุณภาพในแต่ละกอง เพื่อประเมินระบบควบคุมภายใน ของการปฏิบัติงานของหน่วยงานองค์การบริหารส่วนจังหวัด เทศบาล องค์การบริหารส่วนตำบล หรือหน่วยงานอื่นๆ เพื่อเป็นข้อเสนอแนะและปรับปรุงการทำงานให้มีประสิทธิภาพ ป้องกันการทุจริตและเพื่อประโยชน์สูงสุดแก่องค์กร

เอกสารอ้างอิง

- กองบริการการศึกษา สำนักอธิการบดี. (2553). แนวปฏิบัติที่ีระบบควบคุมภายใน. สืบค้นเมื่อ 5 กรกฎาคม 2558, จาก http://www.atikarn.rbur.ac.th/download/internalcontrol_Edu.pdf.
กัลยา วาณิชย์บัญชา. (2554). การวิเคราะห์สถิติขั้นสูงด้วย SPSS for Windows. กรุงเทพฯ : บริษัทธรรมสาร จำกัด.

กิตติพงษ์ โภชนะสมบัติ. (2557). การประเมินผลระบบควบคุมภายในตามแนวคิด COSO กรณีศึกษาหน่วยงานในสังกัดสำนักงานปลัดกระทรวงศึกษาธิการ. งานนิพนธ์ตามหลักสูตรรัฐศาสตรมหาบัณฑิต. สาขาการจัดการภาครัฐและภาคเอกชน. มหาวิทยาลัยบูรพา.

คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน สำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน. (2547). คำแนะนำ: การนำมาตราฐานการควบคุมภายในไปใช้ ในเชิงปฏิบัติ. พิมพ์ครั้งที่ 3. กรุงเทพฯ: ครุสภา.

จันทนา สาขากกร, นิพันธ์ เห็นโชคชัยชนะ และศิลปะพร ศรีจันเพชร. (2551). การควบคุมภายในและการตรวจสอบภายใน. กรุงเทพฯ : ห้างหุ้นส่วนจำกัด ที่พีเอ็น เพรส.

ธานินทร์ ศิลป์จารุ. (2555). การวิจัยและวิเคราะห์ข้อมูลทางสถิติด้วย SPSS และ AMOS. นนทบุรี : บริษัท เอส.อาร์.พรินต์แมสโปรดักส์ จำกัด.

ประกาศเทศบาลตำบลเมืองเก่า เรื่อง การกำหนดโครงสร้างส่วนราชการ การแบ่งส่วนราชการและอำนาจหน้าที่ความรับผิดชอบของส่วนราชการของ เทศบาลตำบลเมืองเก่า พ.ศ.2558. เทศบาลตำบลเมืองเก่า

ปาริชาติ อุ่นเรือน. (2551). การประเมินผลการปฏิบัติงานตามมาตรฐานระบบการควบคุมภายในด้านการเงินการบัญชี และการพัสดุของโรงเรียนในสังกัดสำนักงานเขตพื้นที่การศึกษาเชียงราย เขต 4.

การศึกษาอิสระครุศาสตรมหาบัณฑิต. สาขาวิชาการบริหารการศึกษา. มหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงราย.

ปิยพร บรรดาศักดิ์. (2555). ระบบการควบคุมภายในตามแนว COSO ด้านรายรับ-รายจ่าย กรณีศึกษา กองทุนสุขภาพ. การศึกษาค้นคว้าด้วยตนเอง. วิทยาศาสตร์มหาบัณฑิต. บัณฑิตวิทยาลัย. มหาวิทยาลัยหอการค้าไทย.

รายงานการติดตามและประเมินผลการควบคุมภายในตามระเบียบ ข้อ 6 ของเทศบาลตำบลเมืองเก่า ประจำปีงบประมาณ 2555. เทศบาลตำบลเมืองเก่า.

รายงานการติดตามและประเมินผลการควบคุมภายใน
ตามระเบียบ ข้อ 6 ของเทศบาลตำบลเมืองเก่า
ประจำปีงบประมาณ 2556. เทศบาลตำบลเมืองเก่า.

รายงานการติดตามและประเมินผลการควบคุมภายใน
ตามระเบียบ ข้อ 6 ของเทศบาลตำบลเมืองเก่า
ประจำปีงบประมาณ 2557. เทศบาลตำบลเมืองเก่า.

เรณู จันทสิน. (2552). ระดับการควบคุมภายในและการ
บรรลุวัตถุประสงค์ขององค์กรตามแนวคิด COSO
ของสหกรณ์การเกษตรภายในจังหวัดจันทบุรี.
งานนิพนธ์ตามหลักสูตรบัณฑิต. สาขาวิชาการบัญชี.
คณะกรรมการจัดการและการท่องเที่ยว. มหาวิทยาลัย
บูรพา.

สำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน. (2544). ระเบียบ
คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินว่าด้วยการกำหนด
มาตรฐานการควบคุมภายใน พ.ศ. 2544.
กรุงเทพฯ: สำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน.

สำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน. (2552). แนวทาง: การจัด
วางระบบควบคุมภายในและการประเมินผลการ
ควบคุมภายใน. กรุงเทพฯ: บริษัท ชีสเต็ม โฟร์
กราฟฟิกส์ จำกัด.

สำนักบัญชีและตรวจสอบภายใน กรมบัญชีกลาง
กระทรวงการคลัง. [ม.ป.ป.]. แนวปฏิบัติระบบควบคุม
ภายในภาครัฐ. สืบค้นเมื่อ 2
กรกฎาคม 2558, จาก [http://www2.cgd.
go.th/uploadfile/doc/159_doc](http://www2.cgd.go.th/uploadfile/doc/159_doc).

สำนักเลขาธิการสภาผู้แทนราษฎร. (2547). รัฐธรรมนูญ
แห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ.2540มาตรา 312.
กรุงเทพฯ: สำนักเลขาธิการสภาผู้แทนราษฎร.

