

ปัจจัยที่มีผลต่อการควบคุมภายในที่ดีในหน่วยงานของรัฐ:
กรณีศึกษาสำนักงานคณะกรรมการพัฒนาการเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ

สุพัตรา บุญโญปกรณ์

จุฑามาน ลิทธิผลวนิชกุล *

คณะพาณิชยศาสตร์ และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

วันที่รับบทความ 13 พฤษภาคม พ.ศ.2562

วันที่แก้ไขบทความ 26 มิถุนายน พ.ศ.2562

วันที่ตอบรับบทความ 26 มิถุนายน พ.ศ.2562

บทคัดย่อ

งานวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยที่ส่งผลการควบคุมภายในที่ดีในหน่วยงานของรัฐ ซึ่งทำการศึกษาในสำนักงานคณะกรรมการพัฒนาการเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ จำนวน 384 คน ที่ปฏิบัติงานในหน่วยงานทุกระดับ โดยการวิเคราะห์สมการถดถอยพหุคูณ (Multiple Regression Analysis) ผลการศึกษาพบว่า ปัจจัยที่ส่งผลการควบคุมภายในคือปัจจัยด้านการพัฒนาบุคลากรและการปฏิบัติตามกฎระเบียบ มีการอบรมพนักงานและให้ความรู้เกี่ยวกับการควบคุมภายในรวมถึงมีการปฏิบัติตามกฎระเบียบ และข้อบังคับอย่างเคร่งครัด ปัจจัยด้านการติดตามประเมินผล คือการมีกิจกรรมการติดตามที่เหมาะสมสม่ำเสมอ ผู้ตรวจสอบมีความอิสระต่อการตรวจสอบ เน้นให้ความสำคัญในการจัดทำรายงานการควบคุมภายใน และปัจจัยด้านการจัดโครงสร้างองค์กรคือการวางตำแหน่งหน้าที่ความรับผิดชอบ สายการบังคับบัญชาให้ชัดเจน มีความเหมาะสมเพื่อให้องค์กรภาครัฐมีระบบการควบคุมภายในที่มีประสิทธิภาพ ส่งผลการกำกับดูแลกิจการที่ดีของหน่วยงานภาครัฐ ในขณะที่งานวิจัยนี้พบว่าปัจจัยด้านการติดต่อสื่อสารไม่มีสาระสำคัญต่อระบบการควบคุมภายในที่ดีในหน่วยงานของรัฐ

คำสำคัญ: การควบคุมภายใน, ประสิทธิภาพการควบคุมภายใน, หน่วยงานของรัฐ

Factors Affecting Positive Internal Controls within Government Units: The National Economic and Social Development Board Case Study

Supattra Boonyopakorn

Juthamon Sithipolvanichgul *

Faculty of Commerce and Accountancy, Thammasat University

Received 13 May 2019

Received in revised 26 June 2019

Accepted 26 June 2019

Abstract

This research aims to study the relationship between factors influencing positive internal control within government units. The sample size comprises of 384 government officers in the National Economic and Social Development Board. We use multiple regression analysis to analyse the data. The results of this study indicated that influential factors affecting internal control are personal explication and regulatory factors which include training of employees, providing knowledge about internal control and compliance with rules and regulations. In addition, monitoring factors also show that there are significantly correlated with positive internal control. Monitoring factors related to regularly follow-up, independently monitoring process and clearly preparing internal control reports. Furthermore, the organizational structure factors are positively correlated with positive internal control. Therefore, the government units should focus on the composition of responsibility, accountability and appointment of competent people which leads to more efficient within government units. Nonetheless, this study found that communication factors are not significantly correlated with positive internal control within government units.

Keywords: Internal control, Positive internal controls, Government units

บทนำ

ภายใต้ความเสียหายที่เปลี่ยนแปลงอย่างรวดเร็วทั้งภายในและภายนอกกิจการ โดยเฉพาะความผันผวนด้านเศรษฐกิจ พลังงาน และภูมิอากาศ ตลอดจนการเปลี่ยนแปลงด้านเทคโนโลยีและการสื่อสารที่ก้าวหน้าเป็นอย่างมาก การเปลี่ยนแปลงข้างต้นมีผลกระทบโดยตรงต่อทั้งภาครัฐและภาคเอกชนองค์กรต่าง ๆ จึงควรเตรียมความพร้อมในการวางแผนรับมือกับการเปลี่ยนแปลงและผลกระทบที่จะเกิดขึ้น โดยเฉพาะหน่วยงานภาครัฐที่เป็นพื้นฐานสำคัญต่อการขับเคลื่อนประเทศ ดังนั้น กระทรวง ทบวง กรม และหน่วยงาน ควรมีการปรับตัวและกำหนดกลยุทธ์ในการทำงานใหม่ รวมทั้งจัดหาเครื่องมือทางการจัดการเข้ามาช่วยในการบริหารงาน เพื่อรองรับการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นอย่างรวดเร็ว

ระบบการควบคุมภายในเป็นเครื่องมือด้านการจัดการประเภทหนึ่งที่ถูกนำมาช่วยในการบริหารงาน และเป็นกลไกพื้นฐานสำคัญของกระบวนการกำกับดูแลการดำเนินงานกิจกรรมต่าง ๆ ในหน่วยงาน เพื่อให้การดำเนินงานเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและบรรลุวัตถุประสงค์ นอกจากนี้ระบบการควบคุมภายในเป็นเครื่องมือที่ช่วยในการป้องกันและรักษาทรัพย์สินของหน่วยงาน ช่วยให้การใช้ทรัพยากรของหน่วยงานเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ และช่วยให้การปฏิบัติงานในขั้นตอนต่าง ๆ เป็นไปอย่างถูกต้องเหมาะสม

สำนักงานคณะกรรมการพัฒนาการเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ (สศช.) เป็นหน่วยงานราชการ สังกัดสำนักนายกรัฐมนตรี ตามพระราชบัญญัติพัฒนาการเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ พ.ศ. 2521 สศช. มีภารกิจหลักที่สำคัญคือการจัดทำแผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติเพื่อใช้เป็นกรอบและแนวทางในการพัฒนาประเทศในแต่ละช่วงระยะเวลา 5 ปี ปัจจุบันอยู่ในช่วงแผนพัฒนาฉบับที่ 12 ทางหน่วยงานฯ ได้ประเมินคุณธรรมและความโปร่งใสในการดำเนินงานของหน่วยงานภาครัฐ (Integrity & Transparency Assessment : ITA) จัดทำโดยสำนักงานคณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการทุจริตในภาครัฐ ในปีงบประมาณ 2560 สศช. มีระดับคุณธรรมและความโปร่งใสโดยรวมอยู่ในระดับที่ดีมาก ที่ระดับ 83.94 คะแนน นอกจากนี้ สศช. ได้มีการถ่ายทอดตัวชี้วัดและเป้าหมายระดับองค์การลงสู่ระดับสำนักเพื่อขับเคลื่อนแผนกลยุทธ์ของ สศช. ให้เป็นไปตามเป้าหมายที่กำหนดไว้ โดยแปลงเป้าประสงค์เชิงยุทธศาสตร์และกลยุทธ์หลักไปสู่การปฏิบัติ กำหนดตัวชี้วัด (KPIs) เป้าหมาย และกลยุทธ์ พร้อมทั้งกำหนดโครงการแผนปฏิบัติการตัวชี้วัดโครงการระยะเวลา และงบประมาณ ดำเนินการตามแผนปฏิบัติการประจำปีและคำรับรองการปฏิบัติราชการให้สอดคล้อง เชื่อมโยงและเป็นไปในทิศทางเดียวกันทั่วทั้งองค์กร เพื่อสะท้อนให้เห็นภาพความสำเร็จขององค์กร โดยในปีงบประมาณ พ.ศ. 2560 สศช. ได้ดำเนินการถ่ายทอดตัวชี้วัดและเป้าหมายระดับองค์การสู่ระดับสำนัก/กอง ตามโครงการสร้างแบ่งส่วนราชการ รวม 18 สำนัก/กอง มีจำนวนตัวชี้วัดระดับสำนัก/กอง

ทั้งสิ้น 91 ตัวชี้วัด โดยทุกสำนักสามารถดำเนินการตามเป้าหมายตัวชี้วัด ทำให้มีผลการประเมินในระดับดีมาก

จากผลการประเมินคุณธรรมและความโปร่งใสในการดำเนินงานของหน่วยงานภาครัฐในระดับดีมาก และผลการประเมินตามคำรับรองการปฏิบัติราชการในระดับดีมากนั้น จึงได้มีการศึกษาถึงปัจจัยสำคัญที่จะทำให้เกิดการควบคุมภายในที่ดีของหน่วยงาน ผู้บริหารสามารถมุ่งเน้นปัจจัยสำคัญเพื่อให้เกิดระบบกำกับดูแลภารกิจที่ดี และสามารถเป็นตัวอย่างที่ดีในการบริหารงานภาครัฐและ การปฏิบัติตามหลักเกณฑ์กระทรวงการคลังว่าด้วยมาตรฐานและหลักเกณฑ์ปฏิบัติการควบคุมภายในสำหรับหน่วยงานของรัฐ พ.ศ. 2561 ให้กับกระทรวง ทบวง กรม และหน่วยงานอื่นต่อไป

วรรณกรรมและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

“การควบคุมภายใน หมายถึง กระบวนการปฏิบัติงานที่ผู้กำกับดูแล หัวหน้าหน่วยงานของรัฐ ฝ่ายบริหาร และบุคลากรของหน่วยงานของรัฐจัดให้มีขึ้น เพื่อสร้างความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลว่าการดำเนินงานของหน่วยงานของรัฐจะบรรลุวัตถุประสงค์ด้านการดำเนินงาน ด้านการรายงาน และด้านการปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบ และข้อบังคับ” (กรมบัญชีกลาง, 2561)

หลักเกณฑ์กระทรวงการคลังว่าด้วยมาตรฐานและหลักเกณฑ์ปฏิบัติการควบคุมภายในสำหรับหน่วยงานของรัฐ พ.ศ. 2561 ประกอบด้วยการควบคุมภายใน 5 องค์ประกอบ 17 หลักการดังนี้

1. สภาพแวดล้อมของการควบคุม (Control Environment) 5 หลักการ ดังนี้

(1.1) หน่วยงานของรัฐแสดงให้เห็นถึงการยึดมั่นในคุณค่าของความซื่อตรงและจริยธรรม

(1.2) ผู้กำกับดูแลของหน่วยงานของรัฐ แสดงให้เห็นถึงความเป็นอิสระจากฝ่ายบริหาร และมีหน้าที่กำกับดูแลให้มีการพัฒนาหรือปรับปรุงการควบคุมภายใน รวมถึงการดำเนินการเกี่ยวกับการควบคุมภายใน

(1.3) หัวหน้าหน่วยงานของรัฐจัดให้มีโครงสร้างองค์กร สายการบังคับบัญชา อำนาจหน้าที่ความรับผิดชอบที่เหมาะสมในการบรรลุวัตถุประสงค์ของหน่วยงานของรัฐภายใต้การกำกับดูแลของผู้กำกับดูแล

(1.4) หน่วยงานของรัฐแสดงให้เห็นถึงความมุ่งมั่นในการสร้างแรงจูงใจ พัฒนาและรักษาบุคลากรที่มีความรู้ความสามารถที่สอดคล้องกับวัตถุประสงค์ของหน่วยงานภาครัฐ

(1.5) หน่วยงานของรัฐกำหนดให้บุคลากรมีหน้าที่รับผิดชอบต่อผลการปฏิบัติงานตามระบบการควบคุมภายใน เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของหน่วยงานของรัฐ

2. การประเมินความเสี่ยง (Risk Assessment) 4 หลักการ ดังนี้

(2.1) หน่วยงานของรัฐระบุวัตถุประสงค์การควบคุมภายในของการปฏิบัติงานให้สอดคล้องกับวัตถุประสงค์ขององค์กรไว้อย่างชัดเจนและเพียงพอที่จะสามารถระบุและประเมินความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์

(2.2) หน่วยงานของรัฐระบุความเสี่ยงที่มีผลต่อการบรรลุวัตถุประสงค์การควบคุมภายในอย่างครอบคลุมทั้งหน่วยงานของรัฐ และวิเคราะห์ความเสี่ยงเพื่อกำหนดวิธีการจัดการความเสี่ยงนั้น

(2.3) หน่วยงานของรัฐพิจารณาโอกาสที่อาจเกิดการทุจริต เพื่อประกอบการประเมินความเสี่ยงที่ส่งผลต่อการบรรลุวัตถุประสงค์

(2.4) หน่วยงานของรัฐระบุและประเมินการเปลี่ยนแปลงที่อาจมีผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่อระบบการควบคุมภายใน

3. กิจกรรมการควบคุม (Control Activities) 3 หลักการ ดังนี้

(3.1) หน่วยงานของรัฐระบุและพัฒนากิจกรรมควบคุม เพื่อลดความเสี่ยงในการบรรลุวัตถุประสงค์ให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้

(3.2) หน่วยงานของรัฐระบุและพัฒนากิจกรรมควบคุมทั่วไปด้านเทคโนโลยี เพื่อสนับสนุนการบรรลุวัตถุประสงค์

(3.3) หน่วยงานของรัฐจัดให้มีกิจกรรมควบคุม โดยกำหนดไว้ในนโยบาย ประกอบด้วยผลสำเร็จที่คาดหวังและขั้นตอนการปฏิบัติงาน เพื่อนำนโยบายสู่การปฏิบัติจริง

4. สารสนเทศและการสื่อสาร (Information and Communications)

(4.1) หน่วยงานของรัฐจัดทำหรือจัดหา และใช้สารสนเทศที่เกี่ยวข้องและมีคุณภาพ เพื่อสนับสนุนให้มีการปฏิบัติตามการควบคุมภายในที่กำหนด

(4.2) หน่วยงานของรัฐมีการสื่อสารภายในเกี่ยวกับสารสนเทศ รวมถึงวัตถุประสงค์และความรับผิดชอบที่มีต่อการควบคุมภายใน ซึ่งมีความจำเป็นในการสนับสนุนให้มีการปฏิบัติตามการควบคุมภายในที่กำหนด

(4.3) หน่วยงานของรัฐมีการสื่อสารกับบุคคลภายนอกเกี่ยวกับเรื่องที่มีผลกระทบต่อการปฏิบัติตามการควบคุมภายในที่กำหนด

5. กิจกรรมการติดตาม (Monitoring Activities) 2 หลักการ ดังนี้

(5.1) หน่วยงานของรัฐระบุ พัฒนา และดำเนินการประเมินผลระหว่างการปฏิบัติงาน และหรือการประเมินผลเป็นรายครั้งตามที่กำหนด เพื่อให้เกิดความมั่นใจว่าได้มีการปฏิบัติตามองค์ประกอบของการควบคุมภายใน

(5.2) หน่วยงานของรัฐประเมินผลและสื่อสารข้อบกพร่อง หรือจุดอ่อนของการควบคุมภายในอย่างทันเวลาต่อฝ่ายบริหารและผู้กำกับดูแล เพื่อให้ผู้รับผิดชอบสามารถสั่งการแก้ไขได้อย่างเหมาะสม

จากการทบทวนวรรณกรรมและการศึกษางานวิจัยที่เกี่ยวข้อง สำนักงานคณะกรรมการพัฒนาการเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติเป็นหน่วยงานราชการที่ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์กระทรวงการคลังว่าด้วยมาตรฐานและหลักเกณฑ์ปฏิบัติการควบคุมภายในสำหรับหน่วยงานของรัฐ พ.ศ. 2561 พบว่าปัจจัยที่มีผลต่อการควบคุมภายในที่ดี มีดังนี้

1. ปัจจัยด้านการจัดโครงสร้างองค์กร

จุมพล หนิมพานิช (2550) กล่าวถึงหลักการสำคัญของการบริหารจัดการภาครัฐแนวคิดใหม่ว่าเป็นการมุ่งเน้นการลดขนาดขององค์กรเพื่อให้มีความคล่องตัวสะดวกรวดเร็ว มีคุณภาพ และมีประสิทธิภาพ สามารถปรับตัวได้อย่างรวดเร็ว ต่อการเปลี่ยนแปลงของสภาพแวดล้อม

ดนุชา อาชามาส (2554) จากการศึกษาเรื่องปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อประสิทธิภาพการควบคุมภายในระบบสารสนเทศ การประปานครหลวง ได้กล่าวไว้ว่า การที่องค์กรมีบุคลากรหลักด้านเทคโนโลยีสารสนเทศสำคัญต่อประสิทธิภาพการควบคุมภายในระบบสารสนเทศเป็นอย่างมาก โดยโครงสร้างองค์กรมีลักษณะและขนาดขององค์กรที่เหมาะสม และมีการจัดวางตำแหน่งด้านสารสนเทศมีการกำหนดโครงสร้างการจัดองค์กรไว้อย่างชัดเจน ไม่ซ้ำซ้อน ซึ่งจะทำให้เกิดประสิทธิภาพต่อการควบคุมภายในมากยิ่งขึ้น สอดคล้องกับหลักการการควบคุมภายในที่ถูกนำไปปฏิบัติมากที่สุด คือการจัดโครงสร้างองค์กรกำหนดอำนาจสั่งการและความรับผิดชอบที่ชัดเจน จึงจะทำให้วิสาหกิจการผลิตขนาดย่อมประสบความสำเร็จอย่างยั่งยืน (ปิญะธิตา อมรภิญโญ, 2560)

ในเรื่องเดียวกัน Ramon (1989) ได้ทำการวิจัยเรื่องระบบการควบคุมภายในของธุรกิจต่าง ๆ พบว่า การควบคุมภายใน คือการผสมผสานของการประสานอย่างมีระบบของระบบบัญชี ซึ่งเป็นเครื่องมือใช้ในการตัดสินใจของผู้บริหารภายใต้ความถูกต้องและสอดคล้องกับข้อมูลข่าวสาร รวมทั้งปกป้องทรัพย์สินขององค์กร การไม่มีระบบการควบคุมภายในที่ดีจะนำมาซึ่งอันตรายต่อธุรกิจ

2. ปัจจัยด้านบุคลากร

Prott (1993) กล่าวว่า ปัญหาที่สำคัญเกิดจากบุคคลที่ปฏิบัติงานขาดความรู้ ความเข้าใจ ขาดความละเอียดรอบคอบ การไม่ปฏิบัติตามกฎระเบียบ การไม่มีเวลาเพียงพอเป็นเหตุให้การควบคุม การตรวจสอบไม่ทั่วถึง การมีระบบการควบคุมภายในเพื่อที่จะได้มีส่วนช่วยแก้ไขปัญหาหรือสร้าง ระบบงานให้กิจกรรมทุกอย่างสอดคล้องกัน ในเรื่องเดียวกัน จากการศึกษาปัจจัยที่มีผลต่อการควบคุม ภายในของบริษัทจดทะเบียนในเขตนิคมอุตสาหกรรมจังหวัดพระนครศรีอยุธยา พบว่า กิจการควรให้ความสำคัญกับผู้จัดการระบบการควบคุมภายใน ควรมีการฝึกอบรมพนักงานที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงานอย่างต่อเนื่อง และมีการฝึกปฏิบัติอย่างเข้มงวด (มาลี พรหมชะอ้อน, 2553) ซึ่งปัจจัยด้านบุคลากรมีความสำคัญต่อการควบคุมภายในระบบสารสนเทศมากที่สุด ประกอบด้วย จำนวน ผู้ปฏิบัติงานในหน่วยงานที่เหมาะสม เพียงพอ ผู้ปฏิบัติงานต้องเข้าใจในกระบวนการควบคุมภายใน ผู้ปฏิบัติเข้าใจในเรื่องระเบียบ คำสั่ง ประกาศ เกี่ยวกับการควบคุมภายในสารสนเทศ และผู้ปฏิบัติงานให้ความร่วมมือต่อองค์กรเป็นอย่างดี จะส่งผลให้ประสิทธิภาพการควบคุมภายในมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น (ดนูชา อาชามาส, 2554) โดยความพร้อมด้านบุคลากร หมายถึง ความสามารถของบุคคลที่จะ ดำเนินกิจกรรม พร้อมด้วยวุฒิภาวะทางกาย และทางด้านจิตใจสามารถดำเนินกิจกรรมต่าง ๆ ให้บรรลุ วัตถุประสงค์อย่างมีประสิทธิภาพ (สุวินชา การพัชชี, 2555) ทั้งนี้ การรับรู้ของบุคลากรเกี่ยวกับการควบคุมภายในของกรมพัฒนาสังคมและสวัสดิการอยู่ในระดับสูงโดยเฉพาะด้านสารสนเทศและการสื่อสาร และด้านการติดตามและประเมินผล จากผลการศึกษาภาพรวมแนวทางการส่งเสริม การควบคุมภายในของฝ่ายบริหารพบว่าอยู่ในระดับมากที่สุด โดยเฉพาะด้านการพัฒนาบุคลากรและการพัฒนาระบบการควบคุมภายใน (ธัญชนก ศรีอำพร, 2556)

3. ปัจจัยด้านกฎ ระเบียบ ข้อบังคับ

อัจฉรา สิทธิ (2553) จากการศึกษาพบว่า ปัจจัยด้านนโยบายและระเบียบวิธีปฏิบัติมีความสำคัญที่แสดงว่าองค์กรควรให้ความสำคัญในการกำหนดนโยบาย ระเบียบปฏิบัติ ข้อกำหนดต่าง ๆ ในการทำงานให้ชัดเจนเป็นลายลักษณ์อักษร และครอบคลุมงานทุกส่วน เพื่อส่งผลต่อการปฏิบัติงาน ของหน่วยงานต่าง ๆ ภายในองค์กร ให้มีความตั้งใจในการปฏิบัติงาน และทำงานด้วยความระมัดระวัง รอบคอบมากยิ่งขึ้น เพื่อเป็นการลดการทำงานที่ผิดพลาดลง สอดคล้องกับมาลี พรหมชะอ้อน (2553) ว่ากิจการควรมีการปฏิบัติตามนโยบาย แผนงาน กระบวนการปฏิบัติงาน โดยการใช้ระบบสารสนเทศในการผลิตรายงานทางการเงิน การใช้ระบบสารสนเทศในการรวบรวมข้อมูลการปฏิบัติงาน ช่วยทำให้ได้ ข้อมูลรายงานทางการเงินมีความน่าเชื่อถือมากยิ่งขึ้น

วันวิสาข์ พวงมะลิ (2554) จากการศึกษาพบว่า ปัจจัยด้านกฎระเบียบเป็นปัจจัยที่ส่งผล กระทบต่อประสิทธิผลของการควบคุมภายในมากที่สุด เนื่องจากหากองค์กรมีการกำหนดคู่มือและ

ระเบียบที่ชัดเจนจะทำให้การปฏิบัติงานเป็นไปในทิศทางเดียวกัน ส่งผลต่อการปฏิบัติงานที่ถูกต้องและมีประสิทธิภาพขององค์กรได้เป็นอย่างดี ซึ่งการควบคุมภายในของ COSO 2013 มีอิทธิพลต่อความสำเร็จอย่างยั่งยืน โดยพบว่า มี 2 หลักการที่มีอิทธิพลเชิงบวกต่อความสำเร็จอย่างยั่งยืนของวิสาหกิจการผลิตขนาดย่อมคือ 1) ความมุ่งมั่นในการมุ่งพัฒนาและรักษาบุคลากรที่มีความรู้ความสามารถ 2) กิจกรรมการควบคุมผ่านทางนโยบาย (ปัญญา อมรภิญโญ, 2560)

4. ปัจจัยด้านการติดต่อสื่อสาร

ประไพพิศ ลลิตาภรณ์ (2549) ได้ศึกษาวิจัยเรื่องเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายในของมหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2543-2548 กล่าวโดยสรุปว่า โครงสร้างระบบบริหารความเสี่ยงของมหาวิทยาลัยฯ ควรเป็นโครงสร้างตามแนวคิดที่ว่า การควบคุมภายในเป็นส่วนหนึ่งของความเสี่ยง ซึ่งต้องมีคณะกรรมการบริหารความเสี่ยง ต้องมีการปฏิบัติตามกระบวนการบริหารความเสี่ยงอย่างต่อเนื่อง ต้องมีการสื่อสารเกี่ยวกับกลยุทธ์การบริหารความเสี่ยงและวิธีปฏิบัติอย่างมีประสิทธิภาพ เนื่องจากการสื่อสารจะช่วยให้การชี้แจงทำความเข้าใจต่อบุคลากรทุกคนถึงความรับผิดชอบของแต่ละบุคคลต่อกระบวนการบริหารความเสี่ยง จะช่วยให้เกิดการยอมรับในกระบวนการและนำมาซึ่งความสำเร็จของการพัฒนาการบริหารความเสี่ยง สอดคล้องกับวันวิสาข พงษ์มะลิ (2554) กล่าวว่า ปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อระดับประสิทธิผลในการควบคุมภายในมากที่สุด คือ ปัจจัยด้านการติดต่อสื่อสาร เนื่องจากหากองค์กรมีกำหนดคู่มือและระเบียบที่ชัดเจนทำให้การปฏิบัติงานเป็นไปในทิศทางเดียวกัน ส่งผลต่อการปฏิบัติงานที่ถูกต้องและมีประสิทธิภาพขององค์กรได้เป็นอย่างดี

จุมพล หนีมพานิช (2550) ได้กล่าวถึงหลักการสำคัญของการบริหารจัดการภาครัฐแนวคิดใหม่ว่าเป็นการมุ่งเน้นการลดขนาดขององค์กรให้มีคุณภาพและมีประสิทธิภาพ สามารถปรับตัวได้อย่างรวดเร็วต่อการเปลี่ยนแปลงของสภาพแวดล้อม พร้อมกับพัฒนาระบบการให้บริการที่ทันสมัย โดยการนำเทคโนโลยีมาใช้ในขณะปฏิบัติงาน

5. ปัจจัยด้านการติดตามประเมินผล

ประไพพิศ ลลิตาภรณ์ (2549) ได้ศึกษาวิจัยเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายในของมหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์ กล่าวว่า การติดตามประเมินผลควรกำหนดวิธีการที่เหมาะสมในการติดตามประเมินผลการบริหารความเสี่ยง พร้อมกับทบทวนและปรับปรุงกระบวนการ และกรอบการบริหารความเสี่ยงให้ทันสมัยและเหมาะสมกับการปฏิบัติงานจริงเป็นประจำทุกปี Zain, Subramaniam และ Stewart (2006) ได้ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างคุณลักษณะคณะกรรมการตรวจสอบ คุณลักษณะของการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน และการประเมินผลผู้ตรวจสอบภายในจากการตรวจสอบงบการเงินพบว่า ความสัมพันธ์ระหว่างการประเมินผลจากการตรวจสอบงบการเงินและสามลักษณะของกรรมการ

ตรวจสอบ คือ คณะกรรมการตรวจสอบต้องมีความอิสระ มีความรู้และมีประสบการณ์ด้านการบัญชีและการตรวจสอบ และขอบเขตของการตรวจสอบภายในงบประมาณ และการประสานงานในข้อเสนอต่าง ๆ ที่เพิ่มมากขึ้น

Melville (2003) ได้ศึกษาการตรวจสอบภายในและการสร้างกลยุทธ์ทางการจัดการโดย Balance Scorecards พบว่า บทบาทของผู้ตรวจสอบภายในมีผลต่อการจัดการเชิงกลยุทธ์ของบริษัท และโดยมากบริษัทใช้กลยุทธ์การวัดผลการปฏิบัติงานแบบดุลยภาพ (Balanced Scorecards: BSC) ในการวัดผลการดำเนินงานของบริษัท โดยการวัดผลโดย BSC นี้สามารถประเมินค่าของบริษัทเกี่ยวกับกลยุทธ์ที่ดีของบริษัท ซึ่งผลลัพธ์แสดงถึงศักยภาพของการบริหารและประเมินค่าการทำงานของผู้จัดการอาวุโสและ BSC ถูกสนับสนุนในการใช้เป็นเครื่องวัดในการดำเนินงาน การบริหารงาน และเป็นกลยุทธ์ในหน่วยควบคุมคุณภาพของงานตรวจสอบบัญชีและงานตรวจสอบภายในด้วย ซึ่งทำให้ผู้ถือหุ้นพอใจอย่างยิ่ง

Allegriani และ D'Onza (2003) ได้ศึกษาการตรวจสอบภายในและการประเมินความเสี่ยงของบริษัทต่าง ๆ ในประเทศอิตาลี พบว่า ประเทศอิตาลีมีเทคนิคการตรวจสอบภายในและการประเมินความเสี่ยงหลากหลาย และหลายบริษัทมีการตรวจสอบภายในควบคู่ไปกับการตรวจสอบบัญชี แต่แนวทางปฏิบัติในการประเมินความเสี่ยง บริษัทส่วนใหญ่ยึดหลักการตรวจสอบภายในแบบ COSO และประยุกต์การบริหารความเสี่ยงมาใช้กับบริษัท บริษัทมีการพัฒนาหลักการและโครงสร้างสำหรับการประเมินความเสี่ยงและระบบควบคุมภายในโดยมีกรอบแนวคิดภายใต้เงื่อนไขของผู้ตรวจสอบภายใน ผู้สอบบัญชี และการสนับสนุนของผู้จัดการอาวุโส ความสำเร็จของการบริหารความเสี่ยงมีผลต่อระบบควบคุมภายในและเป็นแนวทางในการวางแผน การรายงานประจำปี และเกี่ยวข้องกับ การตรวจสอบบัญชี

งานวิจัยต่าง ๆ ที่ผ่านมามีการศึกษาปัจจัยที่ส่งผลต่อการควบคุมภายในในหน่วยงานของรัฐ ดังนั้น งานวิจัยนี้จะศึกษาว่าปัจจัยใดส่งผลให้เกิดการควบคุมภายในที่ดี เพื่อเป็นแนวทางให้กระทรวง ทบวง กรม และหน่วยงานอื่นของภาครัฐต่อไป

วิธีการวิจัย

จากการทบทวนวรรณกรรมสรุปเป็นกรอบแนวคิดงานวิจัย ได้ดังนี้ (ภาพที่ 1) ตัวแปรอิสระ คือ ปัจจัยของการควบคุมภายใน ซึ่งประกอบไปด้วย 1. ด้านการจัดโครงสร้างองค์กร 2. ด้านการพัฒนาบุคลากรและการปฏิบัติตามกฎระเบียบ 3. ด้านการติดต่อสื่อสาร 4. ด้านการติดตามประเมินผล ตัวแปรตาม คือ การควบคุมภายในที่ดี

ส่วนที่ 4 ความคิดเห็นและข้อเสนอแนะ เป็นแบบสอบถามปลายเปิดเพื่อให้ผู้ตอบแบบสอบถามให้คำแนะนำเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายใน

การทดสอบความเชื่อมั่นของแบบสอบถาม

การตรวจสอบความเชื่อมั่นของแบบสอบถามเป็นสิ่งสำคัญ เพื่อให้เกิดความมั่นใจว่าแบบสอบถามนั้นมีคุณภาพและเชื่อถือได้ ซึ่งผู้ทำวิจัยได้ทำการตรวจสอบเครื่องมือโดยการทดสอบความเที่ยงตรง (Validity) และความเชื่อมั่น (Reliability) ดังนี้

1. การทดสอบความเที่ยงตรง (Validity)

ผู้วิจัยได้ทดสอบความเที่ยงตรง Validity ของแบบสอบถามที่สร้างขึ้นโดยนำแบบสอบถามที่สร้างขึ้นจากงานวิจัยที่เกี่ยวข้องไปเสนอต่อผู้เชี่ยวชาญ 3 ท่าน เพื่อตรวจสอบความถูกต้องเที่ยงตรงของเนื้อหาในแต่ละข้อคำถามว่าตรงตามวัตถุประสงค์และครอบคลุมเนื้อหาในการวิจัยครั้งนี้หรือไม่

2. การทดสอบความเชื่อมั่น (Reliability)

ผู้วิจัยได้นำแบบสอบถามไปทำการทดสอบ (Pre Test) โดยผู้วิจัยได้นำแบบสอบถามที่ปรับปรุงแก้ไขตามคำแนะนำของผู้เชี่ยวชาญ นำไปทดสอบ (Try Out) กับกลุ่มตัวอย่างที่มีลักษณะใกล้เคียงกับกลุ่มที่ต้องการจะศึกษา จำนวน 30 คน โดยการหาความเชื่อมั่นของแบบสอบถามเป็นรายด้าน เพื่อทำการทดสอบแบบสอบถามก่อนนำข้อมูลไปเก็บรวบรวมข้อมูลจริง โดยใช้สูตรสัมประสิทธิ์ของครอนบาช (Cronbach's Alpha Coefficient)

จากการทดสอบค่าความเชื่อมั่นของแบบสอบถามพบว่า มีค่า Cronbach's Alpha Coefficient ทั้ง 30 ตัวอย่าง อยู่ระหว่าง 0.77 – 0.90 แสดงว่าแบบสอบถามนี้มีความน่าเชื่อถือในระดับปานกลาง – ระดับสูง สามารถสรุปได้ว่า แบบสอบถามที่ใช้มีความเที่ยงตรงและมีความเชื่อมั่นส่วนใหญ่อยู่ในระดับสูง ถือว่าเป็นเครื่องมือที่มีความน่าเชื่อถือสามารถนำมาใช้วิเคราะห์ข้อมูลได้

การเก็บรวบรวมข้อมูล

การศึกษาค้นคว้าเรื่องปัจจัยที่มีผลต่อการควบคุมภายในที่ดีในหน่วยงานของรัฐครั้งนี้ ใช้วิธีรวบรวมข้อมูลจากแหล่งข้อมูล ต่อไปนี้

ข้อมูลปฐมภูมิ (Primary Data) จากการใช้แบบสอบถาม (Questionnaire) โดยใช้แนวทางจากลักษณะของการควบคุมภายในที่ดีและแนวทางการควบคุมภายในของสำนักงานคณะกรรมการพัฒนาการเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติเป็นเครื่องมือในการรวบรวมข้อมูล จำนวน 384

ชุด โดยใช้แบบสอบถามบุคคลที่ปฏิบัติงานในหน่วยงานทุกระดับในสำนักงานคณะกรรมการพัฒนาการเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ

ข้อมูลทุติยภูมิ (Secondary Data) ศึกษาข้อมูลจากแผนกลยุทธ์ แผนการตรวจสอบภายใน รายงานตรวจสอบภายใน รายงานประจำปี และผลการดำเนินงานของหน่วยงาน

การสกัดปัจจัย

จากการที่รวมตัวแปรด้านด้านบุคลากรและด้านกฎ ระเบียบ ข้อบังคับ เข้าด้วยกัน แล้วได้ปัจจัยใหม่ที่มีชื่อว่า ด้านการพัฒนาบุคลากรและการปฏิบัติตามกฎระเบียบ เนื่องจากผลการหมุนแกนปัจจัยเพื่อให้ตัวแปรสัมพันธ์กับปัจจัยในลักษณะที่ชัดเจนขึ้นแล้ว จึงคัดเลือกตัวแปรที่มีค่าน้ำหนักปัจจัย (Factor Loading) เพื่อเลือกค่า Loading ในการระบุว่าตัวแปรใดควรจะถูกประกอบใด โดยพิจารณาจากค่า Loading ของตัวแปรต่าง ๆ ว่ามีค่ามากที่สุดอยู่ที่องค์ประกอบใด โดยมีค่าน้ำหนักองค์ประกอบตั้งแต่ 0.3 ขึ้นไป

ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง

ประชากรที่ใช้ในการศึกษาวิจัยในครั้งนี้ คือบุคลากรในหน่วยงานทุกระดับของสำนักงานคณะกรรมการพัฒนาการเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ จำนวน 18 สำนัก จำนวนประชากรทั้งหมด 598 คน ได้รับตอบกลับมาทั้งหมด 384 คน (คิดเป็นร้อยละ 64.21) ของประชากรทั้งหมด

การวิเคราะห์ข้อมูล

การวิเคราะห์ข้อมูล โดยใช้การวิเคราะห์สถิติพรรณนา (Descriptive Statistics) และสถิติอ้างอิง (Inferential Statistics) ใช้สำหรับการทดสอบสมมติฐานงานวิจัย ดังนี้

1. วิเคราะห์ความสัมพันธ์ของตัวแปรโดยใช้ค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ของเพียร์สัน (Pearson Correlation Coefficient) ที่ระดับนัยสำคัญทางสถิติ 0.01

ค่าระดับความสัมพันธ์	ระดับความสัมพันธ์
0.80 - 1.00	มีความสัมพันธ์ในระดับสูงมาก
0.60 - 0.79	มีความสัมพันธ์ในระดับสูง
0.40 - 0.59	มีความสัมพันธ์ในระดับปานกลาง
0.20 - 0.39	มีความสัมพันธ์ในระดับต่ำ
0.00 - 0.19	ไม่มีความสัมพันธ์

2. วิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยที่มีผลต่อการควบคุมภายใน โดยการวิเคราะห์ปัจจัย (Factor Analysis) ซึ่งเป็นเทคนิคการวิเคราะห์เพื่อจัดกลุ่มตัวแปรใหม่ เป็นการลดจำนวนตัวแปร โดยให้ตัวแปรที่มีความสัมพันธ์กันมากอยู่ในกลุ่มเดียวกัน

3. วิเคราะห์ความสัมพันธ์ของตัวแปร โดยใช้การวิเคราะห์ความถดถอยพหุคูณ (Multiple Regression Analysis) เพื่อใช้วิเคราะห์ว่าปัจจัยใดบ้างที่ส่งผลต่อการควบคุมภายในของ สศช.

แบบจำลองที่ใช้ในการศึกษา

เมื่อผู้วิจัยได้ทำการตรวจสอบความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระระหว่างกันแล้ว และตัวแปร ไม่มีความสัมพันธ์กัน แบบจำลองที่ใช้ในการศึกษามีดังนี้

$$EFFIC = \beta_0 + \beta_1ORGAN + \beta_2HR \& COMPL + \beta_3COMMU + \beta_4MONI + \epsilon_i$$

โดย	ORGAN	แทน	ด้านการจัดโครงสร้างองค์กร
	HR & COMPL	แทน	ด้านการพัฒนาบุคลากรและด้านการปฏิบัติตามกฎระเบียบ
	COMMU	แทน	ด้านการติดต่อสื่อสาร
	MONI	แทน	ด้านการติดตามประเมินผล
	ϵ_i	แทน	ค่าคลาดเคลื่อนที่เกิดจากตัวแปรอื่น

ผลการศึกษา

ผลการวิเคราะห์ข้อมูลทั่วไป

ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่เป็นเพศหญิงจำนวน 225 คน คิดเป็นร้อยละ 64.7 ส่วนใหญ่มีอายุในช่วง 30 - 39 ปี จำนวน 109 คน คิดเป็นร้อยละ 31.3 โดยส่วนใหญ่จบการศึกษาสูงสุดระดับปริญญาตรี จำนวน 171 คน คิดเป็นร้อยละ 49.1 รองลงมาเป็นผู้ที่จบการศึกษาสูงสุดระดับปริญญาโท จำนวน 127 คน คิดเป็นร้อยละ 36.5 โดยส่วนใหญ่มีสถานะในการปฏิบัติงานเป็นข้าราชการจำนวน 275 คน และส่วนใหญ่มีระยะเวลาในการปฏิบัติงานน้อยกว่า 5 ปี จำนวน 127 คิดเป็นร้อยละ 36.5

เมื่อพิจารณาข้อมูลค่าเฉลี่ย พบว่ากลุ่มตัวอย่างส่วนใหญ่จำนวน 193 คน จาก 384 คน คิดเป็นร้อยละ 55.5 ให้คะแนนระดับประสิทธิผลในระดับมาก โดยระดับประสิทธิผลของการควบคุมภายในโดยรวมมีคะแนนเฉลี่ยอยู่ที่ 3.66 จัดระดับประสิทธิผลของการควบคุมภายในอยู่ในระดับมาก (คะแนนเฉลี่ยอยู่ในช่วง 3.41 - 4.20) ประสิทธิผลของการควบคุมภายในของ สศช. อยู่ในระดับมาก

การศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยที่มีผลต่อการควบคุมภายในที่ดี โดยใช้วิธีวิเคราะห์ปัจจัย (Factor Analysis)

ผู้วิจัยได้นำตัวแปรอิสระทั้ง 30 ตัวแปร จากปัจจัยที่มีผลต่อการควบคุมภายในที่ดี มาทำการวิเคราะห์ปัจจัยเพื่อทำการจัดกลุ่มหรือรวมตัวแปรเดิมที่มีความสัมพันธ์กันไว้ในกลุ่มหรือปัจจัยเดียวกันปรากฏผลลัพธ์ ดังนี้

จากการทดสอบความเหมาะสมของข้อมูลว่าควรนำข้อมูลตัวแปรเดิมที่มีอยู่มาวิเคราะห์ปัจจัยหรือไม่ โดยทำการทดสอบว่าตัวแปรเดิมมีความสัมพันธ์กันหรือไม่ โดยใช้ KMO and Bartlett's Test ที่เป็นการทำสอบสมมติฐานเกี่ยวกับความสัมพันธ์ของตัวแปรอิสระ ดังต่อไปนี้

H_0 : ตัวแปรอิสระทุกตัวไม่มีความสัมพันธ์กัน

H_1 : ตัวแปรอิสระบางตัวไม่มีความสัมพันธ์กัน

ผลการทดสอบสมมติฐาน (ตาราง 1)

การทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปร

การทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรพบว่า ค่า KMO มีค่าเท่ากับ 0.933 และค่าของการทดสอบ Bartlett's Test พบว่า ค่า Sig. เท่ากับ 0.000 หมายถึง ข้อมูลนี้มีค่า KMO ที่เข้าใกล้ 1 จึงสรุปได้ว่าตัวแปรอิสระดังกล่าวมีความสัมพันธ์กัน เหมาะสมที่จะนำมาวิเคราะห์ปัจจัย (Factor Analysis) และเมื่อพิจารณาค่าสหสัมพันธ์กันสูงอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ค่า Sig. น้อยกว่า 0.05 แสดงว่าสมมติฐาน H_1 นั้นเป็นจริง ตัวแปรเดิมมีความสัมพันธ์กันมากเพียงพอที่จะนำมาวิเคราะห์ปัจจัย

ผู้วิจัยจึงทำการวิเคราะห์ปัจจัยในขั้นตอนการสกัดปัจจัย (Factor Extraction) โดยใช้วิธีสกัดปัจจัยแบบองค์ประกอบหลัก (Principal Component Analysis : PCA) และหมุนแกนปัจจัย (Factor Rotation) ด้วยวิธีหมุนแกนแบบวาริแมกซ์ (Varimax) เพื่อหาจำนวนองค์ประกอบหลัก (Principal Component) หรือปัจจัย (Factor) ที่สามารถใช้แทนตัวแปรทั้งหมด หรือให้ใช้ปัจจัยน้อยที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้ และปัจจัยนั้นสามารถอธิบายความผันแปรทั้งหมด

ตาราง 1 แสดงผลการทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปร โดยใช้ KMO and Bartlett's Test

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		.933
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	7518.322
df		435
Sig.		.000

การสกัดปัจจัยแบบองค์ประกอบหลัก

ผลการหมุนแกนปัจจัยเพื่อให้ตัวแปรสัมพันธ์กับปัจจัยในลักษณะที่ชัดเจนขึ้นแล้ว จึงคัดเลือกตัวแปรที่มีค่าน้ำหนักปัจจัย (Factor Loading) เพื่อเลือกค่า Loading ในการระบุว่าตัวแปรใดควรจะอยู่ องค์ประกอบใด โดยพิจารณาจากค่า Loading ของตัวแปรต่าง ๆ ว่ามีค่ามากที่สุดอยู่ที่องค์ประกอบใด โดยมีค่าน้ำหนักองค์ประกอบตั้งแต่ 0.3 ขึ้นไป จะให้การทำวิเคราะห์ Factor มีความน่าเชื่อถือ โดยไม่ คำนึงว่าเป็นจำนวนบวกหรือลบ ยุทธ โกยวรรณ (2561) ตัวแปรของข้อมูลมีทั้งหมด 30 ตัวแปร และจัด เข้ากลุ่มปัจจัยได้ 4 ปัจจัย (ตาราง 2)

ตาราง 2 ตารางแสดง Eigenvalues ร้อยละและร้อยละสะสมของความแปรปรวนแต่ละกลุ่มปัจจัย

กลุ่มปัจจัย	Eigenvalues	ร้อยละ ของความแปรปรวน	ร้อยละสะสม ของความแปรปรวน
1	13.717	45.725	45.725
2	1.841	6.137	51.862
3	1.718	5.727	57.589
4	1.425	4.750	62.339

จากผลข้างต้นจะได้ชื่อปัจจัยใหม่ตามองค์ประกอบของตัวแปรดังนี้

1. ปัจจัยด้านการจัดโครงสร้างองค์กร
2. ปัจจัยด้านการติดต่อสื่อสาร
3. ปัจจัยด้านการติดตามประเมินผล
4. ปัจจัยด้านการพัฒนาบุคลากรและการปฏิบัติตามกฎระเบียบ

โดยปัจจัยทั้ง 4 ปัจจัย สามารถอธิบายความแปรปรวนสะสมร้อยละ 62.339 จากนั้นผู้วิจัยได้ นำปัจจัยทั้ง 4 ตัวดังกล่าว มาทำการศึกษาสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ ผลจากการทดสอบแสดงดังตาราง 3

การวิเคราะห์ค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ (Correlation Coefficient)

การวิเคราะห์ข้อมูลกลุ่มตัวอย่างของประชากรโดยใช้ค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ของเพียร์สัน (Pearson Correlation Coefficient) เพื่อวัดความสัมพันธ์ของตัวแปรอิสระ และตัวแปรตาม พบว่า ค่า r ที่ได้จากการวิเคราะห์ตัวแปรอิสระทั้งหมด 4 ตัวแปร มีค่าเป็นบวกทุกรายการ แสดงให้เห็นว่า มีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกัน โดยหากตัวแปรอิสระ (X) ตัวใดเพิ่มขึ้นแสดงว่าตัวแปรตาม (Y) จะ เพิ่มขึ้นด้วย ในทางกลับกันหากตัวแปรอิสระ (X) ตัวใดลดลง แสดงว่าตัวแปรตาม (Y) จะลดลง โดยมีค่า r อยู่ระหว่าง 0.493 – 0.627 โดยค่า r ที่ได้นำมาพิจารณาในค่าระดับความสัมพันธ์แล้ว พบว่าจำนวน 3

ตัวแปร ที่มีระดับความสัมพันธ์ในระดับปานกลาง และมีจำนวน 1 ตัวแปรที่มีระดับความสัมพันธ์ในระดับสูง โดยค่า r เท่ากับ 0.627 คือการควบคุมภายในด้านบุคลากรและด้านกฎระเบียบ โดยค่า r ที่มีความสัมพันธ์ในระดับสูง คือ เกินกว่า 0.60 ผู้วิจัยยังคงศึกษาในเรื่องของตัวแปรนี้ เนื่องจากปัจจัยด้านการพัฒนาบุคลากรและการปฏิบัติตามกฎระเบียบเป็นสิ่งสำคัญสำหรับหน่วยงานเป็นอย่างมาก ในการปฏิบัติงานต้องอาศัยการปรับตัวและพัฒนาศักยภาพในการปฏิบัติงาน ความเข้าใจในกฎระเบียบ และเข้าใจหน้าที่ความรับผิดชอบของผู้ปฏิบัติงาน เพื่อจะส่งผลให้มีการนำไปปรับใช้ในการบริหารงานด้านการควบคุมภายใน

เมื่อพิจารณาความสัมพันธ์ของตัวแปรแต่ละตัวแปร พบว่ามีความสัมพันธ์ระดับปานกลาง ถึงระดับสูง ดังนี้ 1. ด้านการติดต่อสื่อสาร ด้านการจัดโครงสร้างองค์กร ซึ่งมีค่า r อยู่ที่ 0.493 และ 0.571 ตามลำดับ 2. ด้านการติดตามประเมินผล และด้านการพัฒนาบุคลากรและการปฏิบัติตามกฎระเบียบ ซึ่งมีค่า r อยู่ที่ 0.602 และ 0.627 ตามลำดับ

ค่าสหสัมพันธ์ของแต่ละตัวแปร มีค่า p-value = 0.000 ซึ่งน้อยกว่าระดับนัยสำคัญที่ 0.01 ดังนั้น จึงยอมรับสมมติฐานของทุกปัจจัยว่าส่งผลต่อความมีประสิทธิภาพในการควบคุมภายในของสำนักงานฯ แสดงว่ามีหลักฐานเพียงพอที่จะสรุปได้ว่าปัจจัยที่ส่งผลต่อความมีประสิทธิภาพที่มีความสัมพันธ์กันในทางบวก เมื่อมีค่าคะแนนในแต่ละสมมติฐานสูงขึ้น ความมีประสิทธิภาพในเรื่องการควบคุมภายในก็จะสูงขึ้นตามไปด้วย (ตารางที่ 3)

ตาราง 3 ตารางแสดงผลการวิเคราะห์ค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ (Correlation Coefficient)

ตัวแปร	EFFIC	ORGAN	COMMU	MONI	HR and COMPL
EFFIC	1				
ORGAN	.571**	1			
COMMU	.493**	.627**	1		
MONI	.602**	.633**	.691**	1	
HR and COMPL	.627**	.669**	.674**	.747**	1

** มีความสัมพันธ์ที่ระดับนัยสำคัญ 0.01

การวิเคราะห์ความแปรปรวน (ANOVA)

การวิเคราะห์ค่าความแปรปรวนของการวิเคราะห์การถดถอยของตัวแบบ (ANOVA) ยืนยันว่าตัวแปรอิสระ ซึ่งประกอบด้วย การจัดโครงสร้างองค์กร การติดต่อสื่อสาร การติดตามประเมินผล และการพัฒนาบุคลากรและการปฏิบัติตามกฎระเบียบ ซึ่งมีอิทธิพลต่อตัวแปรตาม คือ ความมีประสิทธิภาพ

ของการควบคุมภายในของ สศข. เนื่องจากค่า Sig. ของ p-value = 0.000 อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01

การวิเคราะห์การถดถอยเชิงเส้นของตัวแบบ (ANOVA) สามารถอธิบายความสัมพันธ์ของแบบจำลองโดยพิจารณาจากค่า F-Statistic (F) ซึ่งเป็นค่าที่ใช้ทดสอบสัมประสิทธิ์ของตัวแปรอิสระเป็นกลุ่ม หรือโดยรวมว่ามีความสัมพันธ์กับตัวแปรตามหรือไม่ พบว่ามีค่าอยู่ที่ 72.450 มีค่า Sig. ของ p-value = 0.000 อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01 ซึ่งแสดงว่าแบบจำลองนี้มีตัวแปรอิสระอย่างน้อยหนึ่งตัวที่มีความสัมพันธ์กับตัวแปรตาม ซึ่งหมายความว่าสามารถอธิบายความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระและตัวแปรตามได้ (ตาราง 3)

การวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุคูณ (Multiple Regression Analysis)

จากการวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุคูณ (Multiple Regression Analysis) ความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระทั้ง 4 ตัวแปร ว่ามีปัญหาความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระที่มีระหว่างกัน (Multicollinearity) สามารถสรุปได้ว่า จากปัจจัยทั้ง 4 ปัจจัยที่นำมาวิเคราะห์นั้น มีตัวแปรที่มีค่านัยสำคัญทางสถิติ (ค่า Sig.) น้อยกว่า 0.05 จำนวน 3 ตัวแปร แสดงว่ามีปัจจัยที่ส่งผลต่อการควบคุมภายในที่ดี ซึ่งวัดจากระดับความมีประสิทธิภาพของการควบคุมภายในของ สศข. จำนวน 3 ตัวแปร ส่วนอีก 1 ปัจจัยที่ไม่ส่งผลต่อการควบคุมภายในที่ดีคือปัจจัยด้านการติดต่อสื่อสาร (ตารางที่ 4)

ตาราง 4 ผลการวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุคูณของปัจจัยต่าง ๆ

	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T-test	P-value
	B	Std. Error	Beta		
(Constant)	.179	.218		.821	.412
ด้านการพัฒนาบุคลากรและการปฏิบัติตามกฎระเบียบ	.420	.089	.312	4.700	.000
ด้านการติดตามประเมินผล	.262	.070	.247	3.764	.000
ด้านการจัดโครงสร้างองค์กร	.279	.072	.222	3.881	.000
ด้านการติดต่อสื่อสาร	-.027	.061	-.027	-.445	.657
R Square	.458				
Adjusted R Square	.452				
F-test	72.450				
P-value	.000				

ผลการทดสอบสมมติฐาน

จากตารางที่ 2-3 แสดงการวิเคราะห์ Multiple regression ของตัวแปรอิสระ คือ ปัจจัยของการควบคุมภายใน ตัวแปรตาม คือ การควบคุมภายในที่ดีของ สศช. ซึ่งวัดจากระดับการควบคุมภายในของสำนักงานฯ ได้ค่า Adjusted R² = 0.452 และค่า Sig. ซึ่งจากผลการวิจัยพบว่า ปัจจัยที่ส่งผลต่อการควบคุมภายในที่มีผลต่อระดับประสิทธิผลของการควบคุมภายใน ได้แก่ 1. การพัฒนาบุคลากรและการปฏิบัติตามกฎระเบียบ 2. การติดตามประเมินผล และ 3. การจัดโครงสร้างองค์กร

ซึ่งสามารถแสดงผ่านสมการดังต่อไปนี้

$$Y = 0.179 + 0.420X_1 + 0.262 X_2 + 0.279 X_3$$

โดยที่ Y = ระดับความมีประสิทธิภาพของการควบคุมภายในที่ดีของสำนักงานคณะกรรมการพัฒนาการเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ

X₁ = ปัจจัยด้านการพัฒนาบุคลากรและการปฏิบัติตามกฎระเบียบ

X₂ = ปัจจัยด้านการติดตามประเมินผล

X₃ = ปัจจัยด้านการจัดโครงสร้างองค์กร

อภิปรายผลและสรุปผลการวิจัย

อภิปรายผล

จากผลการศึกษาข้างต้น สามารถพยากรณ์ความมีประสิทธิภาพของการควบคุมภายในของ สศช. โดยได้ผลการวิเคราะห์ตัวแปรอิสระ 3 ตัวแปร ได้แก่ 1. ด้านการพัฒนาบุคลากรและการปฏิบัติตามกฎระเบียบ 2. ด้านการติดตามประเมินผล และ 3. ด้านการจัดโครงสร้างองค์กรมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับความมีประสิทธิภาพของการควบคุมภายในของสำนักงานฯ โดยมีค่าสัมประสิทธิ์อยู่ระหว่าง 0.279 – 0.420 ซึ่งทุกตัวแปรอิสระมีนัยสำคัญทางสถิติ ณ ระดับความเชื่อมั่นร้อยละ 95 พิจารณา P-value ที่มีค่า 0.0000 นั้นหมายความว่าเมื่อปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับการบริหารการควบคุมภายในเพิ่มมากขึ้น ความมีประสิทธิภาพของการควบคุมภายในของ สศช. จะมีประสิทธิภาพมากขึ้นตามไปด้วย

เมื่อพิจารณาจากค่าสัมประสิทธิ์ของแต่ละปัจจัย พบว่า ปัจจัยด้านการพัฒนาบุคลากรและการปฏิบัติตามกฎระเบียบ เป็นส่วนสำคัญที่จะทำให้การทำงานในทุกขั้นตอนเป็นไปในทิศทางเดียวกัน ประสบความสำเร็จ บรรลุเป้าหมายของหน่วยงาน การทำงานให้ประสบความสำเร็จจึงต้องอาศัยบุคลากรในหน่วยงานเป็นสำคัญ หน่วยงานต้องมีบุคลากรที่มีความรู้ความสามารถ เหมาะสมกับตำแหน่งงาน บุคลากรต้องให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎระเบียบที่ได้วางไว้ มีการพัฒนาตนเองอยู่เสมอ เพื่อพัฒนาศักยภาพและทักษะในการทำงาน มีการมอบอำนาจหน้าที่ความรับผิดชอบไว้อย่างชัดเจน จะทำให้การทำงานสะดวกรวดเร็วมากขึ้น เมื่อมีการปฏิบัติตามระเบียบ ข้อบังคับ ประกาศ จะทำให้การควบคุมภายในมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น โดยปัจจัยด้านการติดตามประเมินผลเป็นสิ่งที่ช่วยทำให้

ทราบถึงผลการดำเนินงาน การระบุความเสี่ยง การป้องกันความเสี่ยง และการยอมรับความเสี่ยงให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ หากทางแก้ไขวิธีปฏิบัติงานในทุกขั้นตอนของการทำงานให้บรรลุวัตถุประสงค์ของหน่วยงานมากที่สุด จึงต้องมีการรายงานผลการตรวจสอบอย่างเป็นอิสระ มีการดำเนินงานอย่างเป็นลายลักษณ์อักษร มีหน่วยงานตรวจสอบที่เป็นอิสระและตรวจสอบหรือติดตามการควบคุมภายในอย่างต่อเนื่องและสม่ำเสมออย่างเป็นระบบ นำเชื่อถือ ช่วงเวลาและความถี่ในการติดตามอย่างความเหมาะสม มีการประเมินผลการบรรลุวัตถุประสงค์การดำเนินงาน รวมถึงมีการเปรียบเทียบแผนและผลการใช้จ่ายเงินกับงบประมาณ ทั้งหมดนี้เพื่อทำให้การติดตามเป็นไปอย่างต่อเนื่องและสม่ำเสมอ บุคลากรจะได้ไม่ละเลยในการปฏิบัติตามขั้นตอนของการทำงาน เพื่อลดความเสี่ยงจากการทำงานประจำ ซึ่งบางครั้งอาจจะละเลยการตรวจสอบตามลำดับขั้นของสายการบังคับบัญชาได้ เมื่อมีกระบวนการในการตรวจสอบที่เป็นอิสระ และมีการตรวจสอบอย่างสม่ำเสมอ จะช่วยทำให้หน่วยงานบรรลุวัตถุประสงค์ของการควบคุมภายในได้ดียิ่งขึ้น

ส่วนปัจจัยด้านการจัดโครงสร้างองค์กร เนื่องจากการจัดโครงสร้างองค์กรเป็นสิ่งสำคัญและจำเป็นกับหน่วยงานอย่างยิ่ง คือการมีสายการบังคับบัญชาที่ชัดเจน มีการออกกฎ ระเบียบต่าง ๆ ของหน่วยงานที่สอดคล้องกับอำนาจตามกฎหมาย มีการกำหนดภาระหน้าที่หรือขั้นตอนการดำเนินงานของหน่วยงานเป็นลายลักษณ์อักษร มีการจัดโครงสร้างองค์กรเหมาะสมกับขนาดของหน่วยงาน ควรจัดสรรคนให้เหมาะสมกับตำแหน่งงาน เช่น การจะรับบุคลากรเข้ารับราชการ ต้องคัดเลือกตั้งแต่แรกของการบรรจุว่ามีขอบเขตหน้าที่รับผิดชอบอย่างไร เพื่อให้คนได้ตัดสินใจเลือกมาอยู่ในสำนักที่ตัวเองชอบและถนัดในงานที่ต้องปฏิบัติ เพื่อลดโอกาสการลาออก โอน หรือย้ายของพนักงาน ส่งผลให้หน่วยงานทำงานได้อย่างมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น ซึ่งสอดคล้องไปในทิศทางเดียวกับหลักการการควบคุมภายในที่ถูกลงไปปฏิบัติมากที่สุด คือการจัดโครงสร้างองค์กรกำหนดอำนาจสั่งการและความรับผิดชอบที่ชัดเจน จึงจะทำให้วิสาหกิจการผลิตขนาดย่อมประสบความสำเร็จอย่างยั่งยืน (ปัญญธิดา ออมภิญโญ, 2560) อย่างไรก็ตาม จากการทดสอบพบว่าปัจจัยด้านการติดต่อสื่อสารไม่มีสาระสำคัญต่อระบบการควบคุมภายในที่ดี

สรุปผลการวิจัย

การศึกษาเรื่องปัจจัยที่มีผลต่อการควบคุมภายในที่ดีในหน่วยงานของรัฐ มีวัตถุประสงค์เพื่อให้ทราบถึงปัจจัยที่มีผลต่อการควบคุมภายในที่ดีของ สศช. และเพื่อศึกษาถึงความสัมพันธ์ของแต่ละปัจจัยที่ส่งผลต่อการควบคุมภายในที่ดีของ สศช. เพื่อเป็นแนวทางในการสร้างประสิทธิผลของการควบคุมภายในของ สศช. ตลอดจนปรับปรุงและพัฒนากระบวนการทำงานของหน่วยงานให้มีประสิทธิภาพ

ในการศึกษาครั้งนี้ ผู้วิจัยได้ศึกษาจากกลุ่มตัวอย่างที่เป็นบุคลากรและผู้บริหารในหน่วยงานจำนวน 384 คน โดยใช้แบบสอบถามเป็นเครื่องมือในการรวบรวมข้อมูลและวิเคราะห์ข้อมูลโดยใช้สถิติ

เชิงบรรยาย (Description Analysis) ประกอบด้วย ความถี่ ร้อยละ ค่าเฉลี่ย ค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน จากนั้นทำการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยที่มีผลต่อการควบคุมภายในที่ดีของ สศช. โดยการวิเคราะห์ปัจจัย (Factor Analysis) ซึ่งเป็นเทคนิคการวิเคราะห์เพื่อจัดกลุ่มตัวแปรใหม่ เป็นการลดจำนวนตัวแปร โดยให้ตัวแปรที่มีความสัมพันธ์กันมากให้อยู่ในกลุ่มเดียวกัน จากนั้นสอบถามความสัมพันธ์ของตัวแปรที่ใช้วัดด้วยวิธีการวิเคราะห์สหสัมพันธ์ (Correlation) และสุดท้ายทำการวิเคราะห์การถดถอยพหุคูณ (Multiple Regression Analysis) ซึ่งผลจากการวิเคราะห์สรุปได้ดังนี้ ปัจจัยสำคัญที่ส่งผลต่อการควบคุมภายในที่ดีที่วัดจากระดับความมีประสิทธิภาพการควบคุมภายใน ในความเห็นของกลุ่มตัวอย่าง พบว่ามีทั้งสิ้น 3 ปัจจัยที่จะส่งผลการควบคุมภายในที่ดีของสำนักงานฯ ได้แก่ 1) ปัจจัยด้านการพัฒนาบุคลากรและการปฏิบัติตามกฎระเบียบ 2) ปัจจัยด้านการติดตามประเมินผล 3) ปัจจัยด้านการจัดโครงสร้างองค์กร ในขณะที่ปัจจัยด้านการติดต่อสื่อสารไม่มีสาระสำคัญต่อระบบการควบคุมภายในที่ดี ผลวิจัยนี้สอดคล้องกับปัจจัยที่มีผลต่อการควบคุมภายในที่ดีกับงานวิจัยในอดีต เช่น ปัจจัยด้านการพัฒนาบุคลากรและการปฏิบัติตามกฎระเบียบ (ธัญชนก ศรีอำพร, 2556 และ อัจฉรา สิทธิ, 2553) ปัจจัยด้านการติดตามประเมินผล (Zain, Subramaniam และ Stewart, 2006) และปัจจัยด้านการจัดโครงสร้างองค์กร (ตนะชา อาชามาส, 2554) สำหรับผลการทดสอบปัจจัยด้านการสื่อสารที่มีผลต่อระบบการควบคุมภายในที่ดี พบว่าปัจจัยด้านการติดต่อสื่อสารไม่มีสาระสำคัญต่อระบบการควบคุมภายในที่ดีในหน่วยงานของรัฐ ซึ่งแตกต่างจากงานวิจัยของประไพพิศ ลลิตาภรณ์ (2549) พบว่าปัจจัยด้านการติดต่อสื่อสารมีผลต่อระบบการควบคุมภายในของมหาวิทยาลัย ดังนั้นประเภทองค์กรฯ ที่แตกต่างกัน เช่น หน่วยงานของรัฐ องค์กรเอกชน มหาวิทยาลัย และองค์กรอื่น ๆ อาจส่งผลให้มีปัจจัยที่มีผลต่อการควบคุมภายในที่ดีแตกต่างกัน

ผลการวิจัยที่ได้ สามารถนำไปเป็นแนวทางในการพัฒนาและปรับปรุงด้านการควบคุมภายในตามแนวทางของกรมบัญชีกลางของ สศช. ได้ดังนี้ ผลการศึกษาพบว่าปัจจัยด้านการพัฒนาบุคลากรและการปฏิบัติตามกฎระเบียบมีผลต่อการควบคุมภายในที่ดีโดยเทียบกับประสิทธิผลการควบคุมภายใน ดังนั้น ผู้บริหารควรให้ความสำคัญกับการคัดเลือกคนเข้าทำงาน เลือกคนให้เหมาะกับงานที่รับผิดชอบ เพื่อลดโอกาสการย้าย โอน หรือลาออก มีการส่งเสริมการอบรมให้ความรู้เกี่ยวกับการควบคุมภายในแก่บุคลากรในหน่วยงานให้ตระหนักถึงผลการดำเนินงานควบคู่กับการควบคุมภายในไปในทิศทางเดียวกัน พร้อมทั้งควรจัดให้มีการปฏิบัติตามกฎระเบียบที่เปลี่ยนแปลงไปอย่างทันยุคทันเหตุการณ์

ด้านการติดตามประเมินผล หน่วยงานควรมอบหมายงานด้านการจัดทำรายงานการควบคุมภายในหน่วยงานย่อย/สำนัก ให้กับบุคลากรที่มีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับกฎระเบียบ และมีความเข้าใจว่าการควบคุมภายในสำคัญต่อการปฏิบัติงาน ควรเลือกบุคลากรที่มีความรู้ความสามารถและมีประสบการณ์ในการทำงานมาแล้วอย่างน้อย 5 ปี มาทำงานด้านการควบคุมภายใน เพื่อให้การติดตามประเมินผลมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น

ด้านการจัดโครงสร้างองค์กร หน่วยงานอยู่ในช่วงการปรับโครงสร้างองค์กรใหม่ จึงต้องมีการวางแผนรับมือกับการเปลี่ยนแปลงขึ้นในอนาคต ผู้บริหารควรมีการวางแผนด้านการจัดโครงสร้างองค์กรไว้ให้ชัดเจน เพื่อบุคลากรในหน่วยงานจะได้มีการปรับตัวให้เข้ากับหน้าที่ความรับผิดชอบหรือภาระงานที่แตกต่างไปจากเดิม เพื่อจะได้มีประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานเพิ่มขึ้น และผู้บริหารควรให้การสนับสนุนในด้านการควบคุมภายในอย่างจริงจัง เพื่อช่วยกระตุ้นให้บุคลากรในหน่วยงานเห็นถึงความสำคัญของการควบคุมภายใน ซึ่งการควบคุมภายในจะดีได้ต้องอาศัยหลายปัจจัย ขึ้นอยู่กับสภาพแวดล้อมของแต่ละหน่วยงาน

การบริหารงานของผู้บริหารที่แตกต่างกัน ก็จะทำให้การปฏิบัติงานออกมาในลักษณะที่แตกต่างกัน ขึ้นอยู่กับเป้าหมายและตัวชี้วัดของหน่วยงาน ทำให้ทราบว่า การควบคุมภายในที่จะให้ได้ผลลัพธ์ที่ดีนั้น ต้องได้รับการใส่ใจจากผู้บริหารในการบริหารงาน และได้รับการมีส่วนร่วมจากบุคลากรในหน่วยงานที่จะให้ความร่วมมือในภาคปฏิบัติภายใต้กรอบการบริหารควบคุมภายในอย่างเคร่งครัด ซึ่งจากการวิจัยในครั้งนี้มีข้อเสนอแนะจากผู้ตรวจสอบภายในว่าหน่วยงานควรให้ความสำคัญกับการจัดทำรายงานการควบคุมภายใน โดยมอบหมายบุคลากรที่ปฏิบัติงานในหน่วยงานย่อยมาแล้วอย่างน้อย 5 ปี ขึ้นไป มาเป็นผู้จัดทำรายงานการควบคุมภายใน เนื่องจากจะเป็นบุคคลที่มีประสบการณ์ในการทำงานทราบถึงขั้นตอนของภารกิจที่หน่วยงานย่อยรับผิดชอบ ทำให้สามารถวิเคราะห์ความเสี่ยง ระบุความเสี่ยง และการปรับปรุงระบบการควบคุมเพื่อนำมาปรับปรุงแก้ไข บุคลากรควรได้รับการอบรมให้ความรู้เกี่ยวกับการควบคุมภายในอยู่เสมอ และมีการติดตามอย่างต่อเนื่องจากผู้ตรวจสอบภายในที่เป็นอิสระ เพื่อเป็นแนวทางให้หน่วยงานได้วางแผนการควบคุมภายในอย่างเหมาะสมกับสภาพแวดล้อมของหน่วยงาน เป็นการช่วยส่งเสริมให้การทำงานของหน่วยงานประสบความสำเร็จ สามารถบรรลุวัตถุประสงค์และเป้าหมายของหน่วยงานที่วางไว้

สำหรับงานวิจัยในอนาคต ผู้วิจัยอาจขยายขอบเขตการศึกษาไปยังหน่วยงานของรัฐแห่งอื่น หรือเปรียบเทียบผลการศึกษาไปยังกระทรวง ทบวง กรม แห่งอื่น เพื่ออธิบายองค์ประกอบด้านอื่น ๆ ที่อาจเกิดขึ้น นอกจากนี้ งานวิจัยนี้ใช้วิธีการเก็บข้อมูลเชิงปริมาณโดยการใช้แบบสอบถาม ผู้วิจัยอื่นอาจศึกษาข้อมูลเชิงคุณภาพโดยใช้วิธีการเก็บข้อมูลรูปแบบอื่น อาทิ การสัมภาษณ์กลุ่มย่อย (Focus Group) ซึ่งอาจให้มุมมองการศึกษาที่แตกต่างออกไป

เอกสารอ้างอิง

ภาษาไทย

- กรมบัญชีกลาง. (2561). *มาตรฐานการตรวจสอบภายในของส่วนราชการ*. กรุงเทพมหานคร: กรมบัญชีกลาง.
- จุมพล หนีมพานิช. (2550). *การบริหารจัดการภาครัฐใหม่ หลักการ แนวคิด และกรณีตัวอย่างของไทย*. (น. 414-416). กรุงเทพมหานคร: มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช.
- ติน ปรัชญพฤทธิ. (2552). *ทฤษฎีรัฐประศาสนศาสตร์*. กรุงเทพมหานคร: มหาวิทยาลัยศรีปทุม.
- ทิพาวดี เมฆสุวรรณ. (2544). *การบริหารมุ่งผลสัมฤทธิ์*. กรุงเทพมหานคร: กราฟฟิคฟอร์แมท.
- ศุภชัย ยาวะประภาช. (2552). *นโยบายสาธารณะ*. กรุงเทพมหานคร: จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- พิทยา บวรวัฒนา. (2552). *ทฤษฎีองค์การสาธารณะ*. กรุงเทพมหานคร: ศักดิโสภากา.
- ณิศา ปัญญาไว. (2558). การบริหารการควบคุมภายในของโรงพยาบาลขุนตาล อำเภอขุนตาล จังหวัด เชียงราย. *วารสาร 2558 บัณฑิตศึกษา มหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงราย*. 8(17).
- ปิยะธิดา อมรภิญโญ. (2560). การใช้การควบคุมภายในเพื่อความสำเร็จอย่างยั่งยืนของวิสาหกิจการผลิต หนาต๋อยมในภาคตะวันออกเฉียงเหนือตอนบนประเทศไทย. *วารสารวิชาการมหาวิทยาลัยพาร์ อีสเทอร์น*. 11(1), 186 .
- ภัทรพงศ์ เจริญกิจจารุกร. (2557). *ระดับความเชื่อมั่นของการควบคุมภายในองค์กรในประเทศไทย*. *จุฬาลงกรณ์ธุรกิจปริทัศน์*, 36(140), 56.
- ดนุชา อาชามาส. (2554). *ปัจจัยที่ส่งผลต่อประสิทธิภาพการควบคุมภายในระบบสารสนเทศการประสาน ครหลวง*. (สารนิพนธ์ปริญญาโทบริหารบัณฑิต). มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, คณะพาณิชยศาสตร์ และการบัญชี.
- ธัญชนก ศรีอำพร. (2556). *แนวทางการส่งเสริมการควบคุมภายในเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพขององค์กรใน สังกัด กรมพัฒนาสังคมและสวัสดิการ*. (สารนิพนธ์ปริญญาโทบริหารบัณฑิต). มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, คณะสังคมสงเคราะห์ศาสตร์.
- ประไพ พิศ ลิลิตาภรณ์. (2549). *ระบบการควบคุมภายใน*. (งานวิจัยส่วนบุคคล). มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์.
- มาลี พรหมชะอ้อน. (2553). *ปัจจัยที่มีผลต่อการควบคุมภายในของบริษัทจดทะเบียนในเขตนิคม อุตสาหกรรมจังหวัดพระนครศรีอยุธยา*. (การค้นคว้าอิสระปริญญาโทบริหารบัณฑิต). มหาวิทยาลัย ศรีปทุม, คณะบัญชี.
- สุวินชา การพัคดี. (2555). *การวิเคราะห์ประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายในของสถานศึกษาสังกัด สำนักงานคณะกรรมการการอาชีวศึกษาในเขตกรุงเทพมหานคร*. (วิทยานิพนธ์ปริญญา มหาบัณฑิต). มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลธัญบุรี, คณะบริหารธุรกิจ.

ภาษาอังกฤษ

- Allegrini and D'Onza. (2003). Internal Auditing and Risk Assessment in Large Italian Companies: an Empirical Survey. *International Journal of Auditing*. 7(3), 191-208.
- Goodwin, J. (2003). The relationship between the audit committee and the internal audit function: Evidence from Australia and New Zealand. *International Journal of Auditing*. 7, 263–278.
- Jamie Prott. (1993). Financial Accounting. Ohio. : South Western Publishing.
- Poch Y Torres, Ramon. (1989). The System of internal Control of Business Firms, Dissertation Abstract Omtermaotional. 50(2), 208.
- Paape, L., Scheffe, J., & Snoep, P. (2003). The relationship between the internal audit function and corporate governance in the EU-A servey. *International Journal*.
- Rob Melville. (2003). The contribution Internal Auditors Make to Strategic Management. *International Journal of Auditing Int. J. Audit*. 7, 209-222. City University in London, UK.
- Zain, M. M., Subramaniam, N., and Stewart, J. (2006). Internal auditor's assessment of their contribution to financial statement audits: The relation with audit committee and internal audit function characteristics. *International Journal of Auditing*. 10, 1–18.