

บทที่ 2

แนวคิด ทฤษฎี และงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

การศึกษาระบบการควบคุมภายในที่ส่งผลต่อประสิทธิภาพการจัดทำบัญชี กรณีศึกษา โรงเรียนเอกชนในจังหวัดอุบลราชธานี ผู้ศึกษาได้ทำการศึกษาแนวคิดทฤษฎีและงานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับการสื่อสารดังต่อไปนี้

- 2.1 แนวคิดเกี่ยวกับการวางระบบควบคุมภายใน
- 2.2 แนวคิดเกี่ยวกับประสิทธิภาพการปฏิบัติงาน
- 2.3 งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

2.1 แนวคิดเกี่ยวกับการวางระบบควบคุมภายใน

การศึกษาแนวคิดเกี่ยวกับการวางระบบควบคุมภายใน มีนักวิชาการและนักการศึกษาหลายท่านได้ศึกษาไว้ดังนี้

2.1.1 หลักการเกี่ยวกับการวางระบบควบคุมภายใน

จากความหมายของการควบคุมภายใน ได้มีแนวคิดและหลักการคิดเกี่ยวกับการควบคุมภายในจากไว้ดังนี้

อุษณา ภัทรมนตรี (2557: 5-4) ได้ให้แนวคิดหลักการของการควบคุมภายในไว้แนวทาง 4 ประการคือ

(1) การควบคุมภายในเป็นกระบวนการ (Process) หมายถึง วิธีการที่ต้องกระทำอย่างเป็นขั้นตอน แต่ไม่ได้เป็นผลลัพธ์สุดท้าย ดังเช่น นักแข่งต้องการผลลัพธ์สุดท้าย คือ การเป็นผู้ชนะ แต่การเป็นผู้ชนะต้องฝึกซ้อม ต้องมีโครงสร้างร่างกายแข็งแรงดังนั้นองค์กรต้องการลดความเสี่ยงแต่การลดความเสี่ยงต้องมีโครงสร้างและการกระทำตามระบบการควบคุมภายใน

(2) การควบคุมภายใน ไม่ใช่เพียงแต่การกำหนดนโยบายแบบฟอร์มที่สวยงามและไม่ใช้ระบบที่ไปจ้างคนมาทำให้หรือไม่ใช้คู่มือที่วางไว้บนหิ้งหนังสือแต่เป็นกระบวนการที่ทุกคนในองค์กรต้องร่วมมือกันทำ และมีการปรับปรุงอย่างต่อเนื่อง

(3) การควบคุมภายในให้ความเชื่อมั่น ในการบรรลุตามวัตถุประสงค์อย่างสมเหตุ หมายถึงความมั่นใจตามต้นทุนและประสิทธิภาพที่คาดหวังตามปกติเท่านั้น การควบคุมไม่ได้ให้ความเชื่อมั่น และเป็นหลักประกัน สมบูรณ์เพราะการควบคุมมีข้อจำกัดที่แฝงอยู่

(4) เป็นการกระทำเพื่อความสำเร็จตามวัตถุประสงค์ 3 ประการของการควบคุม ได้แก่

- (4.1) วัตถุประสงค์ด้านการปฏิบัติงาน
- (4.2) วัตถุประสงค์ด้านความเชื่อถือได้ของรายงานทางการเงินการบัญชี
- (4.3) วัตถุประสงค์ด้านการปฏิบัติงานตามกฎหมายและกฎระเบียบที่เกี่ยวข้อง

อำนาจ ชีระวนิช (2559: 66) ได้ให้แนวคิดเกี่ยวกับการควบคุมภายในไว้ดังนี้

(1) การควบคุมภายในเป็นส่วนประกอบที่แทรกแฝงในการปฏิบัติงานตามปกติ การควบคุมภายในมิใช่เหตุการณ์ใดเหตุการณ์หนึ่งโดยเฉพาะ และมีใช้เหตุผลสุดท้ายของการกระทำ แต่เป็นกระบวนการที่ต่อเนื่องและแทรกอยู่หรือแฝงอยู่ในการปฏิบัติงานตามปกติของหน่วยรับตรวจ ฝ่ายบริหารเป็นบริหารจึงควรนำการควบคุมภายในมาใช้โดยรวมเป็นส่วนหนึ่งของกระบวนการบริหารงานซึ่ง ได้แก่ การวางแผน การดำเนินการและการติดตามผล

(2) การควบคุมภายในเกิดขึ้นได้โดยบุคลากรของหน่วยรับตรวจ และบุคลากรทุกระดับเป็นผู้มีบทบาทสำคัญในการทำให้การควบคุมภายในเกิดขึ้นในหน่วยงานรับตรวจ ฝ่ายบริหารเป็นผู้รับผิดชอบในการจัดให้ระบบการควบคุมภายในที่ดีโดยการกำหนดวัตถุประสงค์วางกลไกการควบคุม และการกำหนดกิจกรรมต่าง ๆ รวมทั้งการติดตามผลการควบคุมภายใน ส่วนบุคลากรอื่นของหน่วยงานรับตรวจ รับผิดชอบต่อการปฏิบัติงานตามระบบการควบคุมภายในที่ดี

(3) การควบคุมภายในให้ความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลว่าจะบรรลุตามวัตถุประสงค์ที่กำหนด ถึงแม้ว่าการควบคุมภายในจะออกแบบไว้ได้เพียงใดก็ตาม ก็ไม่สามารถให้ความมั่นใจว่าจะทำให้การดำเนินงานบรรลุตามวัตถุประสงค์อย่างสมบูรณ์เพราะยังมีปัจจัยอื่นซึ่งมีผลกระทบต่อการบรรลุวัตถุประสงค์ของหน่วยงานรับตรวจ เช่น การใช้ดุลยพินิจผิดพลาด การสมรู้ร่วมคิดกัน การปฏิบัติผิดกฎหมาย ระเบียบ กฎเกณฑ์ที่กำหนดไว้นอกจากนั้นการวางระบบการควบคุมภายในจะคุ้มค่าจะต้องคำนึงถึงต้นทุนและผลประโยชน์ที่เกี่ยวข้องกัน โดยผลประโยชน์ที่ได้รับจากการควบคุมภายในจะต้องคุ้มค่างบกับต้นทุนที่เกิดขึ้น

2.1.2 ความสำคัญของการควบคุมภายใน

การควบคุมภายในที่ดีมีความสำคัญต่อการดำเนินงานของบรรดากิจการทั้งหลายตลอดจนผู้บริหารและผู้สอบบัญชีรวมทั้งผู้ตรวจสอบภายในของธุรกิจนั้น ในด้านการดำเนินงานการจัดการระบบการควบคุมภายในที่ดีก็เพื่อให้ธุรกิจมีความมั่นใจว่า (สมหมาย ปฐมวิชัยวัฒน์, 2558: 32-34)

- (1) กิจการได้มีการบันทึกรายการเกี่ยวกับรายได้ที่พึงได้รับไว้ในบัญชีครบถ้วน
- (2) รายการจ่ายเงินทุกรายการได้กระทำ อย่างถูกต้อง และได้มีการอนุมัติจากผู้ที่ได้รับมอบอำนาจโดยถูกต้องแท้จริง
- (3) ได้มีการบันทึกรายการทรัพย์สินต่าง ๆ ไว้ครบถ้วน และได้มีมาตรการป้องกันการสูญหาย หรือเสียหายอย่างรัดกุม
- (4) ได้มีการบันทึกรายการหนี้สินที่เกิดขึ้นหรือภาระที่กิจการต้องผูกพันอย่างถูกต้องครบถ้วน

(5) ได้มีการจัดทำ และการดำเนินการทางการบัญชีอย่างเหมาะสมถูกต้องและสามารถเสนอข้อมูลที่สมบูรณ์เชื่อถือได้

(6) ได้มีการดำเนินการตามแนวทางที่กำหนดอย่างมีประสิทธิภาพ

ความสำคัญของระบบการควบคุมภายใน มีดังนี้ (กรมบัญชีกลาง, 2560: 5)

(1) เพื่อให้การปฏิบัติงานเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล ทำให้การใช้ทรัพยากรเป็นไปอย่างประหยัดและคุ้มค่า โดยลดขั้นตอนการปฏิบัติงานที่ซ้ำซ้อนหรือไม่จำเป็น ลดความเสี่ยงหรือผลเสียหายด้านการเงินหรือด้านอื่น ๆ ที่อาจมีขึ้นในหน่วยงานซึ่งจะช่วยลดต้นทุนการดำเนินงานแก่หน่วยงานในที่สุด

(2) เพื่อให้มีข้อมูลและรายงานทางการเงินที่ถูกต้องครบถ้วน และเชื่อถือได้ สร้างความมั่นใจแก่ผู้บริหารในการตัดสินใจเกี่ยวกับการบริหารและการปฏิบัติงาน และบุคคลภายนอกที่เกี่ยวข้อง

(3) เพื่อให้บุคลากรมีการปฏิบัติตามนโยบาย กฎหมาย เงื่อนไขสัญญา ข้อตกลง ระเบียบ ข้อบังคับต่าง ๆ ของหน่วยงานอย่างถูกต้องและครบถ้วน

ความสำคัญของการควบคุมภายในมี 3 แนวทาง คือ (จันทนา สาขากร และคณะ, 2559: 2-13)

(1) สำหรับฝ่ายบริหาร ระบบการควบคุมภายในที่ดีจะเป็นเครื่องมือช่วยให้ผู้บริหารมีความมั่นใจว่าลูกจ้างและพนักงานได้ปฏิบัติงานอย่างถูกต้องรายงานต่าง ๆ ที่จัดทำขึ้นถูกต้องเชื่อถือได้ และทันเวลาที่กำหนด ตลอดจนมีการป้องกันความผิดพลาดและการทุจริตหรือการสูญหายของทรัพย์สินไว้อย่างรัดกุม

(2) สำหรับพนักงานและลูกจ้าง ระบบการควบคุมภายในจะเป็นเครื่องชี้นำแนวทางการปฏิบัติงานที่ถูกต้องและเป็นไปตามนโยบายที่ผู้บริหารวางไว้เป็นเครื่องช่วยเพิ่มประสิทธิภาพในการปฏิบัติงาน

(3) สำหรับผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายใน ผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายใน จะใช้ประสิทธิภาพของระบบการควบคุมภายในเป็นปัจจัยที่สำคัญในการกำหนดขอบเขตการปฏิบัติงาน กิจการที่มีการควบคุมภายในที่ดีจะช่วยให้การทำงานของผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายใน รวดเร็ว และมีประสิทธิภาพมากขึ้น

จากความสำคัญของการควบคุมภายในที่กล่าวมาแล้วข้างต้นสามารถสรุปได้ว่า การควบคุมภายในมีความจำเป็นและเกี่ยวข้องกับความสำเร็จในการดำเนินงานของกิจการเป็นอย่างมาก โดยมีวัตถุประสงค์ของการควบคุมภายในที่สำคัญ 3 ประการ คือ (1) ประสิทธิภาพ และประสิทธิผลของการปฏิบัติงาน (2) ความเชื่อถือได้ของรายงานทางการเงิน และ (3) การปฏิบัติตามกฎหมายและกฎระเบียบ

2.1.3 องค์ประกอบของการควบคุมภายใน

องค์ประกอบของการควบคุมภายในตามแนวคิดของ COSO (The Committee of Sponsoring Organization of Treachery Commission) (COSO, 2021: Website) ได้จำแนกเป็น 5 องค์ประกอบ ดังนี้

2.1.3.1 สภาพแวดล้อมการควบคุม

วิไล วีระปรี และคณะ (2557: 10) ได้ให้ความหมายของสภาพแวดล้อมการควบคุมไว้ดังนี้ ปัจจัยหลาย ๆ อย่างซึ่งมีผลกระทบต่อการควบคุมของกิจการ ผลกระทบดังกล่าวอาจจะเป็นในทางบวก คือมีส่วนส่งเสริมให้ส่วนประกอบของการควบคุมส่วนอื่นพัฒนาขึ้น หรืออาจมีผลในทางลบคือเป็นอุปสรรคต่อการเกิดขึ้นและการพัฒนาของส่วนประกอบอื่น ๆ จนทำให้เป็นระบบการควบคุมภายในที่มีจุดบกพร่องหรือจุดอ่อนมากมายจนไม่สามารถทำงานให้มีประสิทธิภาพได้

ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (องค์กรต้น เปรียบจริยวัฒน์, 2562: 29) ได้ให้ความหมายไว้ดังนี้

สภาพแวดล้อมการควบคุม หมายถึง ปัจจัยต่าง ๆ ซึ่งร่วมกัน ส่งผลให้เกิดที่ทำการขององค์กรที่มีต่อการควบคุมภายใน หรือทำให้บุคลากรในองค์กรให้ความสำคัญต่อการควบคุมมากขึ้น

สภาพแวดล้อมของการควบคุม เป็นรากฐานที่มีผลต่อองค์ประกอบอื่น ๆ ของการควบคุมภายในให้มั่นคง ทำให้เกิดระเบียบวินัยซึ่งบุคคลต้องยอมรับและนำไปปฏิบัติรวมทั้งก่อให้เกิดโครงสร้างของการควบคุมที่จะตามมา

สภาพแวดล้อมของการควบคุม เป็นองค์ประกอบด้านแรกเกี่ยวกับการสร้างจิตสำนึก (Control Consciousness) และบรรยากาศของการควบคุมภายในให้บุคลากรทุกคนเข้าใจ และต้องมีจิตสำนึกที่ดีในการควบคุมและการปฏิบัติงานตามความรับผิดชอบ โดยเน้นที่ผู้บริหารระดับสูง (Tone at the top) ที่จะสร้างสภาพแวดล้อมของการควบคุมและการกระทำตนเป็นตัวอย่าง COSO (The Committee of Sponsoring Organization of Treachery Commission) ถือว่าบุคลากรเป็นองค์ประกอบแรกและสำคัญที่สุด การมีบุคคลที่เป็นแกนของจักรกลสำคัญในการผลักดัน สิ่งดีอื่น ๆ ให้เกิดขึ้นภายในองค์กร (อุษณา ภัทรมนตรี, 2557: 5-6)

สภาพแวดล้อมการควบคุมประกอบด้วยปัจจัยต่าง ๆ (COSO, 2021: Website)

1) ความซื่อสัตย์และจรรยาบรรณของผู้บริหาร

มาตรฐานของความประพฤติที่ผู้ประกอบอาชีพอย่างใดอย่างหนึ่งที่จะกำหนดขึ้นเป็นแบบอย่างให้มีการยึดถือปฏิบัติเพื่อ ส่งเสริมและรักษาไว้ซึ่งชื่อเสียงเกียรติคุณของวิชาชีพนั้น ๆ ในกิจการหรือองค์กรต่าง ๆ ถ้าผู้บริหารเป็นผู้ที่ปราศจากความซื่อสัตย์และจรรยาบรรณแล้วการควบคุมภายในจะเกิดขึ้นไม่ได้ นอกจากนี้ผู้บริหารระดับสูงจะต้องพยายามทุก ๆ วิธีทางให้ผู้บริหารทุกระดับและพนักงานทุกคนได้ตระหนักถึงความสำคัญและยึดมั่นในการปฏิบัติหน้าที่ด้วยความซื่อสัตย์และมีจรรยาบรรณด้วยเช่นกัน ความซื่อสัตย์และจริยธรรมเป็นเรื่องของจิตสำนึกและคุณภาพของคน ซึ่งเป็นนามธรรม มองเห็นจับต้องได้ยาก แต่ก็สามารถนำมาแสดงให้เห็นได้ โดยผู้บริหารจะต้องทำตนให้เป็นแบบอย่าง อย่างสม่ำเสมอทั้งโดยคำพูดและการกระทำ มีการกำหนดเป็นนโยบายและข้อกำหนดด้านจริยธรรมไว้อย่างชัดเจน รวมถึงมีข้อห้ามพนักงานมิให้ปฏิบัติ และให้ปฏิบัติ จะถือว่าอยู่ในสถานะที่ขาดความซื่อสัตย์และจริยธรรม พร้อมทั้งมีการแจ้งให้พนักงานทุกคนรับทราบและเข้าใจในหลักการที่กำหนดไว้ (COSO, 2021: Website)

2) ประสิทธิภาพและรูปแบบของการทำงานของผู้บริหาร

ในกิจการแต่ละแห่งผู้บริหารย่อมมีประสิทธิภาพและรูปแบบการทำงานไม่เหมือนกัน ผู้บริหารบางคนมีความมุ่งมั่นที่จะทำงานให้ประสบความสำเร็จอย่างสูงสุดและรักษากฎระเบียบ และข้อบังคับต่าง ๆ ของบริษัทอย่างเคร่งครัด ในขณะที่ผู้บริหารอื่น ๆ ชอบทำงานตามสบายและถือว่ากฎระเบียบ และข้อบังคับต่าง ๆ เป็นเรื่องที่อาจต่อรองกันได้ รูปแบบการทำงานของผู้บริหารจึงมีอิทธิพลอย่างสำคัญในการกำหนดระบบการควบคุมภายในของบริษัท (COSO, 2021: Website)

ประสิทธิภาพและรูปแบบการทำงานของผู้บริหารย่อมมีผลกระทบที่สำคัญต่อระบบการควบคุมภายในขององค์กร เพราะผู้บริหารมีหน้าที่โดยตรงในการกำหนดนโยบายจัดให้มีมาตรการและวิธีการควบคุม ความแตกต่างในด้านทัศนคติและรูปแบบวิธีการทำงานของผู้บริหาร จะเป็นตัวกำหนดระดับความเสี่ยงที่ยอมรับได้ในองค์กร อันนำไปสู่รูปแบบของการควบคุมภายในที่จัดให้มีขึ้น ผู้บริหารบางคนเป็นพวกอนุรักษ์นิยม บางคนกล้าได้กล้าเสีย กล้าเสี่ยง และระดับของความกล้าก็ยิ่งแตกต่างกันไป จึงทำให้ระดับของการควบคุมภายในแตกต่างกันไปด้วย (จันทนา สาขากร และคณะ, 2559: 2-6)

3) บทบาทของคณะกรรมการบริษัทและกรรมการตรวจสอบ

เนื่องจากคณะกรรมการบริษัทอาจมีความรู้ความสามารถด้านการเงินและการบัญชีไม่เพียงพอ จึงต้องตั้งคณะกรรมการตรวจสอบขึ้นเพื่อทำหน้าที่ประเมินผลงานด้านการบัญชีและการเงิน และรายงานให้คณะกรรมการทราบ นอกจากนั้นคณะกรรมการตรวจสอบยังเป็นผู้ประสานงานกับผู้ตรวจสอบภายในของบริษัท ผู้สอบบัญชีภายนอกและคณะกรรมการของบริษัท ดังนั้นถ้าคณะกรรมการตรวจสอบเป็นผู้ที่มีความรู้ความสามารถทางการเงินและการบัญชีอย่างเหมาะสมแล้ว จะทำให้เกิดสภาพแวดล้อมที่มีส่วนส่งเสริมระบบการควบคุมภายในของบริษัท เป็นอย่างดี (COSO, 2021: Website)

คณะกรรมการตรวจสอบที่มีประสิทธิภาพจะต้องเป็นอิสระจากผู้บริหาร เป็นผู้ตรวจสอบการปฏิบัติงานของผู้บริหาร ซึ่งเป็นผู้มีหน้าที่รับผิดชอบโดยตรงในการจัดให้มีระบบการควบคุมภายในที่ดีในองค์กร ดังนั้น คณะกรรมการบริหารและคณะกรรมการตรวจสอบ จึงเป็นตัวละครต่อบรรยากาศของการควบคุม โดยเฉพาะการส่งเสริมให้การตรวจสอบภายในและการสอบบัญชีเป็นไปอย่างมีอิสระและปฏิบัติงานได้ตามมาตรฐานของวิชาชีพ (จันทนา สาขากร และคณะ, 2559: 2-6)

4) ความรู้ความสามารถของบุคลากร

ความรู้ความสามารถของบุคลากรที่เหมาะสมกับหน้าที่การงาน ในการปฏิบัติงานแต่ละชนิดนั้น จำเป็นต้องใช้บุคลากรที่มีความรู้ความสามารถอย่างเหมาะสม มิฉะนั้นการทำงานจะไม่ประสบความสำเร็จตามที่ควร หน้าที่ที่สำคัญอย่างหนึ่งของผู้บริหารระดับสูง คือการคัดเลือกบุคลากรที่มีความรู้ความสามารถอันเหมาะสมกับงานในขณะนั้น และจัดให้มีการฝึกอบรมในระยะต่อมาเพื่อเพิ่มพูน ความรู้ความสามารถของบุคลากรเหล่านั้นให้ทันสมัยอยู่เสมอ (COSO, 2021: Website)

ความรู้ทักษะและความสามารถของบุคลากรเป็นสิ่งจำเป็นต่อประสิทธิภาพและประสิทธิผลขององค์กร มิใช่แต่บุคลากรไม่มีความรู้ทักษะและความสามารถจะเป็นสิ่งอันตราย ถ้าบุคลากรมีความรู้ทักษะและความสามารถมากเกินไปไม่เหมาะสมกับหน้าที่ความรับผิดชอบ ก็อาจมีผลกระทบต่อประสิทธิภาพและประสิทธิผลได้เช่นกัน ดังนั้น องค์กรจึงจำเป็นต้องกำหนดระดับความรู้ทักษะที่จำเป็น และความสามารถที่เหมาะสมสำหรับแต่ละงานไว้อย่างชัดเจน เพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการพิจารณาบรรจุแต่งตั้งให้เหมาะสมกับหน้าที่ความรับผิดชอบ โดยจัดทำคำบรรยายลักษณะงานหรือข้อกำหนดคุณลักษณะงาน (Job Description) ทุกตำแหน่งงานไว้อย่างชัดเจน (จันทนา สาขากร และคณะ, 2559: 2-6)

5) การจัดโครงสร้างองค์กร

โครงสร้างขององค์กรที่ได้รับการจัดไว้ได้ย่อมเป็นพื้นฐานสำคัญทำให้ผู้บริหารสามารถวางแผนงาน สั่งการ และควบคุมการปฏิบัติงานได้อย่างถูกต้อง รวดเร็ว มีประสิทธิภาพ โครงสร้างการจัดองค์กรรวมถึงการจัดแบ่งหน้าที่ความรับผิดชอบระหว่างหน่วยงานต่าง ๆ ในองค์กร และการกำหนดหน้าที่ความรับผิดชอบของบุคลากรในระดับต่าง ๆ โดยคำนึงถึงความรู้และความสามารถของบุคคลเหล่านั้น ด้วยการรวมศูนย์อำนาจหรือกระจายอำนาจการตัดสินใจในระดับ ต่าง ๆ หากองค์กรเลือกใช้การรวมศูนย์อำนาจในการตัดสินใจ คุณสมบัติเฉพาะตัวของผู้ที่ได้รับอำนาจย่อมมี

ความสำคัญ หากเลือกวิธีการกระจายอำนาจการตัดสินใจ ระบบและขั้นตอนการทำงานรวมถึงกระบวนการในการติดตามผลย่อมมีความสำคัญมากกว่า (กุสุมา โสเชียว, 2559: 23)

การจัดโครงสร้างองค์กรที่เหมาะสมกับขนาดและการดำเนินงานขององค์กรเป็นพื้นฐานสำคัญที่เอื้ออำนวยให้ผู้บริหารสามารถวางแผนสั่งการและควบคุมการปฏิบัติงานได้อย่างมีประสิทธิภาพและมีประสิทธิผล การจัดโครงสร้างองค์กรนอกจากจะเป็นการจัดแบ่งสายงานหน้าที่และความรับผิดชอบของแต่ละหน่วยงานแล้วยังเป็นตัวกำหนดระดับความรู้ความสามารถของบุคคลในองค์กรเช่น การจัดโครงสร้างแบบรวมศูนย์อำนาจการตัดสินใจย่อมต้องการคุณสมบัติของตัวบุคคลมากกว่าโครงสร้างองค์กรที่จัดในรูปแบบการกระจายศูนย์อำนาจการตัดสินใจ ซึ่งระบบขั้นตอนการทำงาน และกระบวนการในการติดตามผลจะมีความสำคัญมากกว่าคุณสมบัติของตัวบุคคล (จินทนา สาขากกร และคณะ, 2559: 2-7)

โครงสร้างของหน่วยงานที่ได้รับการจัดไว้เป็นอย่างดีจะเป็นพื้นฐานสำคัญที่ทำให้ผู้บริหารสามารถวางแผนสั่งการ และควบคุมการปฏิบัติงานได้ถูกต้องรวดเร็วและมีประสิทธิภาพ โดยการจัดโครงสร้างของหน่วยงานให้เหมาะสมกับลักษณะของกิจกรรมของหน่วยงานนั้น ๆ ดังนี้ (COSO, 2021: Website)

5.1) การรวมศูนย์อำนาจ หรือกระจายศูนย์อำนาจการตัดสินใจในระดับต่าง ๆ หากกิจการเลือกใช้การรวมศูนย์อำนาจในการตัดสินใจ คุณสมบัติเฉพาะตัวของผู้ได้รับอำนาจย่อมมีความสำคัญกรณีวิธีการกระจายอำนาจการตัดสินใจ ระบบและขั้นตอนการทำงานรวมถึงกระบวนการในการติดตามผล ก็จะมีมีความสำคัญมากกว่าคุณสมบัติของตัวบุคคล

5.2) การจัดโครงสร้างของหน่วยงานที่มีการผลิตโดยเครื่องจักร อาจใช้โครงสร้างและการควบคุมที่เป็นระเบียบแบบแผนแน่นอน แต่โครงสร้างที่มีรูปแบบแน่นอนอาจไม่เหมาะสมกับกิจกรรมการบริการ หรืองานที่เกี่ยวข้องกับการค้นคว้าวิจัยทางวิชาการ เป็นต้น

5.3) การมอบอำนาจต้องให้เหมาะสมกับ หน้าที่ความรับผิดชอบในการปฏิบัติงาน และต้องชัดเจน

6) การมอบอำนาจหน้าที่ความรับผิดชอบ

บุคลากรทุกคนที่ปฏิบัติหน้าที่ต่าง ๆ จะต้องเข้าใจอย่างชัดเจนถึงกรอบและขอบเขตของอำนาจและความรับผิดชอบของตน ต้องทราบด้วยว่างานของตนมีส่วนสัมพันธ์กับงานของผู้อื่นอย่างไร เพื่อ ป้องกันไม่ให้เกิดความซ้ำซ้อนในการปฏิบัติงานหรือมีการละเว้นการปฏิบัติงานใดงานหนึ่ง ฝ่ายบริหารอาจใช้วิธีจัดทำ คำบรรยายลักษณะงานของพนักงานแต่ละระดับไว้อย่างชัดเจน เพื่อ ให้พนักงานใช้เป็นแนวทางอ้างอิงในการปฏิบัติงาน สำหรับงานที่มีความซับซ้อน หรือต้องใช้เทคโนโลยีสูง หรือลงทุนด้วยเงินจำนวนมาก อาจต้องมีการจัดทำ คู่มือระบบงาน (System Documentation) ไว้ด้วย ส่วนการมอบอำนาจจะต้องให้เหมาะสมกับ หน้าที่และความรับผิดชอบในแต่ละตำแหน่ง (COSO, 2021: Website)

องค์กรยุคใหม่นิยมการกระจายอำนาจในการบริหาร (Empowerment) โดยกระจายอำนาจบริหาร ตัดสินใจในกิจกรรมประจำวันจากส่วนกลางสู่ผู้ปฏิบัติงานแนวหน้า (Front line) ที่รับผิดชอบโดยตรง ทำให้ลดชั้นการบริหารแบบแนวดิ่ง (Vertical Organization) มาสู่การบริหารแบบแนวราบ (Flat Organization) มากขึ้น โดยเห็นว่าการแก้ไขปัญหาโดยผู้เผชิญปัญหา

เฉพาะหน้านั้นจริง ทำให้เกิดความคล่องตัว และมีการตอบสนองความต้องการลูกค้าได้ดีกว่าผู้บริหารที่อยู่ห่างไกล (อุษณา ภัทรมนตรี, 2557:5-9)

7) การบริหารบุคลากร

คนเป็นปัจจัยสำคัญที่สุดต่อการปฏิบัติงานในทุกด้าน ประสิทธิภาพและประสิทธิผลของการควบคุมภายในจะถูกกระทบอย่างมากด้วยพฤติกรรมและอุปนิสัยของบุคลากรในองค์กร การกำหนดนโยบายและวิธีปฏิบัติในส่วนที่เกี่ยวกับการบริหารงานด้านทรัพยากรมนุษย์ตั้งแต่การคัดเลือกบุคลากรเข้าทำงาน การประเมินผลการปฏิบัติงาน การฝึกอบรม การพัฒนาความรู้ของพนักงาน การเลื่อนตำแหน่ง การกำหนดค่าตอบแทนและผลประโยชน์อื่น เพื่อให้ได้บุคลากรที่มีความรู้ความสามารถเหมาะสมกับ ตำแหน่งหน้าที่และเพื่อให้สามารถรักษาบุคลากรที่มีคุณภาพไว้ (จันทนา สาขากกร และคณะ, 2559: 2-7)

การมีนโยบายและระบบการบริหารบุคลากรที่ชัดเจนและเหมาะสม จะช่วยให้ระบบการควบคุมภายในมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลยิ่งขึ้น เช่น (COSO, 2021: Website)

7.1) กำหนดหลักเกณฑ์ที่ชัดเจนเกี่ยวกับการจ้างงาน การพัฒนา การประเมินผลการปฏิบัติงาน การเลื่อนตำแหน่งรวมทั้ง การจ่ายค่าตอบแทน และผลประโยชน์

7.2) กำหนดคุณสมบัติและลักษณะงาน (Job Description) ของเจ้าหน้าที่ในแต่ละตำแหน่งให้ชัดเจน เพื่อใช้เป็นแนวทางสำหรับการปฏิบัติงาน

7.3) กำหนดมาตรฐานเกี่ยวกับการประกันความซื่อสัตย์

7.4) มีระบบการฝึกอบรมอย่างต่อเนื่องและติดตามผลการปฏิบัติงานอย่างเป็นระบบและสม่ำเสมอ

7.5) กำหนดเป็นแนวปฏิบัติกรณีที่มีการขัดแย้งของผลประโยชน์ (Conflict of Interest) ต่อหน่วยงาน

8) การตรวจสอบภายใน

สมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งสหรัฐอเมริกา (The Institute of Internal Auditors (IIA) ได้ให้ความหมายหรือคำนิยามของ “การตรวจสอบภายใน” ไว้ดังนี้ การตรวจสอบภายใน คือการให้ความเชื่อมั่นและการให้คำปรึกษาอย่างเที่ยงธรรมและเป็นอิสระ เพื่อเพิ่มคุณค่าและปรับปรุงการดำเนินงานขององค์กร การตรวจสอบภายในช่วยให้องค์กรบรรลุเป้าหมาย ด้วยการประเมินและปรับปรุงประสิทธิภาพของกระบวนการบริหารความเสี่ยง การควบคุม และการกำกับดูแลอย่างเป็นระบบและเป็นระเบียบ (COSO, 2021: Website)

การตรวจสอบภายในเป็นวิธีการที่สำคัญอย่างหนึ่งที่ผู้บริหารใช้ในการติดตามและประเมินผล เพื่อให้มั่นใจได้ว่าระบบการควบคุมที่วางไว้ได้มีการปฏิบัติตามอย่างเคร่งครัด ผู้ตรวจสอบภายในมีหน้าที่ในการตรวจสอบและประเมินผลการปฏิบัติงานด้านต่าง ๆ ทั้งการเงินและการบัญชีและงานด้านอื่น ๆ แล้วรายงานผลให้ผู้บริหารเพื่อจะได้หาทางแก้ไขจุดอ่อนของระบบได้อย่างทันกาลอย่างไรก็ตามแม้ว่าผู้ตรวจสอบภายในจะเป็นพนักงานของกิจการแต่การที่ผู้ตรวจสอบภายในจะสามารถปฏิบัติหน้าที่ได้อย่างมีประสิทธิภาพนั้น จำเป็นต้องมีความเป็นอิสระในการทำงาน ดังนั้นจึงไม่ควรจะมีสายการบังคับบัญชาขึ้นตรงต่อผู้ที่จะต้องได้รับการตรวจสอบ ในบางกิจการจึงกำหนดให้สำนักงานผู้ตรวจสอบภายในมีหน้าที่รายงานต่อคณะกรรมการของบริษัทโดยตรง ผู้ตรวจสอบภายใน

จะต้องเป็นผู้มีความรู้ความสามารถและประสบการณ์อย่างเพียงพอ สามารถแสดงความคิดเห็น และให้คำแนะนำ ในกรณีที่มีการปรับปรุงแก้ไข และอีกประการหนึ่งก็คือผู้ตรวจสอบภายในควรจวางแผนการตรวจสอบให้ครอบคลุมถึงจุดอ่อนที่สำคัญของการควบคุมภายในทุกจุด และควรมีข้อเสนอแนะเพื่อปรับปรุงให้ดีขึ้น ประการสุดท้ายก็คือผู้บริหารควรจะสนใจต่อรายงานของผู้ตรวจสอบภายในและสนับสนุนให้มีการปฏิบัติตามข้อเสนอแนะดังกล่าว (วีโล วีระปรี, 2557: 15)

2.1.3.2 การประเมินความเสี่ยง

ความเสี่ยง หมายถึง เหตุการณ์ที่ไม่พึงประสงค์หรือการกระทำใด ๆ อันจะก่อให้เกิดผลลัพธ์ในด้านลบหรือเป็นผลลัพธ์ที่ไม่ต้องการ ทำให้งานไม่ประสบความสำเร็จตามเป้าหมายที่กำหนด (กรมบัญชีกลาง, 2560: 10) ความเสี่ยงของธุรกิจคือการที่กิจการไม่สามารถจัดการความเสี่ยงสูญเสีย หรือการเสียโอกาสที่พึงมีต่อธุรกิจ เนื่องจากไม่ดำเนินการจัดการความเสี่ยงอย่างเหมาะสม และทำให้องค์กรเสียโอกาสหรือได้รับความเสียหายอื่น ๆ อันอาจแก้ไขได้ยาก หรือในบางครั้งอาจมีผลกระทบสำคัญต่อความอยู่รอดขององค์กร (COSO, 2021: Website)

การประเมินความเสี่ยง หมายถึง การวิเคราะห์ และการจัดระดับความเสี่ยง โดยนิยมพิจารณาจากความน่าจะเป็นที่จะเกิดและผลกระทบ ซึ่งความน่าจะเป็นที่จะเกิด (Likelihood) หมายถึง โอกาสที่ความเป็นไปได้ที่เหตุการณ์ความเสี่ยงนั้น จะเกิด ส่วนผลกระทบ (Impact) หมายถึง ความเสียหายที่จะเกิดจากเหตุการณ์ความเสี่ยงนั้น ซึ่งการวิเคราะห์และจัดระดับความเสี่ยง นิยมให้เป็นระดับ (Scale Rating) เช่น ระดับ 3 ถึง 1 โดยระดับคะแนน 1 = ต่ำ ระดับคะแนน 2 = ปานกลาง และระดับคะแนน 3 = สูง (อุษณา ภัทรมนตรี, 2557: 4-6)

ทุกองค์กรไม่ว่าอยู่ในธุรกิจประเภทใด ย่อมดำเนินการอยู่ท่ามกลางความเสี่ยงทางธุรกิจในรูปแบบต่าง ๆ และสาเหตุแห่งความเสี่ยงมีทั้งสืบเนื่องมาจากปัจจัยภายในและปัจจัยภายนอก จึงมีความจำเป็นที่ทุกธุรกิจจะต้องประเมินเพื่อทราบว่ามีความเสี่ยงอยู่อย่างไร และในเรื่องหรือขั้นตอนใดของงาน เพื่อกำหนดและนำมาตราการควบคุมที่เหมาะสมและมีประสิทธิภาพ เพื่อให้เกิดความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลว่าความเสียหายหรือความผิดพลาดจะไม่เกิดขึ้น หรือหากเกิดขึ้นก็ไม่อยู่ในระดับที่อันตราย หรือเป็นอุปสรรคต่อการดำเนินไปสู่ความสำเร็จตามวัตถุประสงค์ไม่ถึงกับทำให้รายงานการเงินการบัญชีหรือข้อมูลต่าง ๆ เชื่อถือไม่ได้ไม่ถึงกับทำให้สินทรัพย์ขององค์กรไม่ได้รับการดูแลและรักษาให้อยู่ในสภาพที่พร้อมกับการใช้งาน และไม่ถึงกับทำให้เกิดการปฏิบัติที่ผิดกฎหมายระเบียบนโยบายหรือข้อกำหนดใดที่องค์กรต้องปฏิบัติตาม (กุสุมา โสเชียว, 2559: 27)

1) ความสัมพันธ์ของความเสี่ยงกับการควบคุมภายใน

1.1) ความเสี่ยงจากลักษณะงานหรือกิจกรรมของหน่วยงาน (Inherent Risk) ความเสี่ยงลักษณะนี้เป็นความเสี่ยงที่มีอยู่โดยธรรมชาติในงานนั้น ๆ เอง เมื่อใดก็ตามที่ตัดสินใจที่จะทำงานหรือกิจกรรมก็ย่อมมีความเสี่ยงเกิดขึ้น เช่น การทำการธุรกิจค้าขายกับต่างประเทศ หรือการสั่งซื้อของจากต่างประเทศของทางราชการ ความเสี่ยง คืออัตราการแลกเปลี่ยนที่อาจเปลี่ยนแปลงไป ฯลฯ (COSO, 2021: Website)

1.2) ความเสี่ยงจากการควบคุมภายใน (Control Risk) เป็นความเสี่ยงที่ระบบการควบคุมภายในของหน่วยงานนั้น ไม่ครอบคลุมและไม่สามารถป้องกันข้อผิดพลาดจากการดำเนินงานของหน่วยงานได้ อาจเป็นเพราะหน่วยงานไม่มีระบบการควบคุมภายในที่ครอบคลุม

เพียงพอในการที่จะลดความเสี่ยงในการดำเนินงาน หรือหน่วยงานนั้น ไม่มีการปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายในที่จัดไว้เป็นต้น (COSO, 2021: Website)

1.3) ความเสี่ยงจากการตรวจไม่พบข้อผิดพลาด (Detection Risk) เป็นความเสี่ยงที่การตรวจสอบไม่สามารถค้นพบ ข้อผิดพลาดของรายการที่มีอยู่ เนื่องจากผู้ตรวจสอบไม่สามารถตรวจสอบทุกกิจกรรมในหน่วยงานนี้ได้ และจำเป็นต้องใช้ระบบการตรวจสอบโดยเลือกสุ่มตัวอย่าง หรืออาจเนื่องจากผู้ตรวจสอบไม่มีความอิสระเพียงพอ หรือไม่อยู่ในวิสัยที่จะเข้าไปตรวจสอบได้ (COSO, 2021: Website)

ผู้บริหารควรเข้าใจถึงความสำคัญ ความเสี่ยงจากธุรกิจที่องค์กรของตนประสบอยู่ และจะต้องเป็นผู้ตัดสินใจว่าจะลดความเสี่ยงนี้ได้อย่างไร โดยต้องพิจารณาว่าความเสี่ยงระดับใดที่องค์กรของตนยอมรับได้และพยายามจัดการให้ความเสี่ยงที่อยู่ในระดับยอมรับได้นั้น โดยทั่วไป ความเสี่ยงจากลักษณะธุรกิจลดลงได้ด้วยการจัดให้มีระบบการควบคุมภายในเพื่อการควบคุมความเสี่ยงนั้น ๆ ขึ้น

การควบคุมภายในสามารถตรวจสอบความเสียหายต่าง ๆ ที่อาจเกิดขึ้นกับองค์กรให้ลดน้อยลงไปได้มากตามสมควรเมื่อเทียบกับการไม่จัดการควบคุมภายในใด ๆ ไว้เลย ผู้บริหารจึงควรพิจารณาจัดระบบการควบคุมภายในที่เหมาะสม เพราะหากองค์กรต้องการสร้างระบบการควบคุมภายในเพื่อ ครอบคลุมข้อผิดพลาดที่อาจเกิดขึ้นทั้งหมดอาจเป็นไปได้ยาก และอาจเกินความจำเป็น อีกทั้งอาจก่อให้เกิดต้นทุนการควบคุมภายในที่สูงเกินไป หรือประสิทธิภาพการดำเนินงานลดลง หากมีระบบและขั้นตอนการควบคุมภายในมากเกินไป (ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยและสมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทย, 2562: 6-4)

2) ขั้นตอนการประเมินความเสี่ยง (จันทนา สาขากร และคณะ, 2559: 2-8)

2.1) การระบุปัจจัยความเสี่ยง

การเข้าใจว่าองค์กรมีความเสี่ยงหรือไม่ จะไม่มีประโยชน์เพียงพอถ้าไม่สามารถระบุได้ว่าความเสี่ยงนั้น ๆ มีสาเหตุจากปัจจัยอะไร เนื่องจากปัจจัยความเสี่ยงแต่ละชนิดมีผลกระทบไม่เท่าเทียมกัน ปัจจัยความเสี่ยงบางชนิดมีผลกระทบต่อวัตถุประสงค์ในระดับกิจการโดยรวม ในขณะที่บางชนิดมีผลกระทบในระดับกิจกรรมเท่านั้น นอกจากนี้ปัจจัยบางอย่างจะมีผลกระทบเพียงในระยะสั้น แต่ปัจจัยบางอย่างส่งผลกระทบในระยะยาว และปัจจัยบางชนิดมีผลกระทบทั้งในระยะสั้นแล้วต่อเนื่องไปจนถึงระยะยาว ดังนั้น จึงต้องทำความเข้าใจและสามารถระบุได้ว่าความเสี่ยงนั้น ๆ มีสาเหตุจากปัจจัยอะไรเป็นปัจจัยที่เกิดขึ้นภายในองค์กร หรือเป็นปัจจัยภายนอก เช่น (จันทนา สาขากร และคณะ, 2559: 2-8)

การซื้อสินค้าผูกขาดโดยผู้ผลิตไม่กี่ราย เป็นความเสี่ยงระดับกิจการโดยรวมที่มีสาเหตุมาจากการกระทำภายในองค์กรเอง

องค์กรประกอบธุรกิจประเภทซื้อมาขายไป โดยส่งซื้อสินค้าจากต่างประเทศที่มีอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราผันผวนมาก และนำสินค้ามาขายในประเทศ จึงมีความเสี่ยงระดับกิจการโดยรวม แต่มีสาเหตุจากปัจจัยภายนอก

ความซับซ้อนของระบบคอมพิวเตอร์ที่ใช้ในการประมวลข้อมูลเป็นความเสี่ยงระดับกิจกรรมที่มีสาเหตุจากปัจจัยภายในองค์กร

การปฏิบัติงานของหน่วยงานต่าง ๆ ภายในองค์กร เป็นความเสี่ยงระดับกิจกรรมที่มีสาเหตุจากปัจจัยภายในองค์กร

2.2) การวิเคราะห์ความเสี่ยง

เมื่อสามารถระบุปัจจัยความเสี่ยงได้แล้วขั้นต่อไปคือ การนำปัจจัยความเสี่ยงนั้น มาวิเคราะห์ว่ามีผลกระทบต่อองค์กรแค่ไหน เพียงใด โดยกำหนดระดับความสำคัญของความเสียหายที่จะเกิดจากความเสี่ยงและโอกาสที่จะเกิดความเสี่ยงดังกล่าวว่ามีหรือไม่ มีมากหรือน้อยเพียงใด เพื่อนำมาพิจารณาหาวิธีที่จะรับมือหรือจัดการกับความเสี่ยงที่มีสาระสำคัญ มีโอกาสที่จะเกิดสูง

สำหรับเทคนิคในการวิเคราะห์ความเสี่ยงมีหลายวิธีจะต้องเลือกใช้ให้เหมาะสม เพราะบางครั้งผลกระทบของความเสี่ยงที่มีต่อองค์กร หรือโอกาสที่จะเกิดความเสี่ยง อาจไม่สามารถวัดได้เป็นตัวเลข จึงต้องใช้วิธีวิเคราะห์โดยการประเมินเป็นระดับ เช่น สูงมาก สูงปานกลาง น้อย หรือน้อยมาก

3) การบริหารความเสี่ยง

การบริหารความเสี่ยงเป็นการกำหนดแนวทางที่จะรับมือหรือจัดการกับความเสี่ยงที่มีสาระสำคัญ มีโอกาสที่จะเกิดขึ้นสูงอย่างเหมาะสม โดยทั่วไปแล้วถ้าเป็นความเสี่ยงที่เกิดจากปัจจัยภายในจะใช้วิธีจัดระบบการควบคุมภายใน กรณีเป็นความเสี่ยงจากปัจจัยภายนอกจะใช้วิธีการบริหารความเสี่ยง

การจัดการความเสี่ยงที่เกิดจากปัจจัยภายนอกสามารถบริหารความเสี่ยงด้วยวิธีการดังนี้ (ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, 2562: 81)

3.1) การหลีกเลี่ยงการดำเนินการ เพื่อเลี่ยงเหตุการณ์ที่ก่อให้เกิดความเสี่ยง

3.2) การร่วมกันจัดการ หรือการแบ่งความรับผิดชอบกับผู้อื่นในการจัดการความเสี่ยง

3.3) การลดการดำเนินการเพิ่มเติม เพื่อลดโอกาสที่อาจเกิดขึ้นหรือผลกระทบของความเสี่ยงให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้

3.4) การยอมรับความเสี่ยงที่เหลือในปัจจุบันอยู่ในระดับ ที่ต้องการและยอมรับได้แล้ว โดยไม่ต้องมีการดำเนินการเพิ่มเติม เพื่อลดโอกาสหรือผลกระทบที่อาจเกิดขึ้น

2.1.3.3 กิจกรรมการควบคุม

กิจกรรมการควบคุม หมายถึง นโยบาย มาตรการและวิธีการต่าง ๆ ที่ฝ่ายบริหารนำมาใช้ เพื่อก่อให้เกิดความเชื่อมั่น ได้ว่าคำสั่ง หรือวิธีการปฏิบัติต่าง ๆ ที่ฝ่ายบริหารกำหนดขึ้นได้มีการปฏิบัติตาม และมีการดำเนินมาตรการต่าง ๆ ที่จำเป็นในการที่จะจัดการกับความเสี่ยงได้อย่างเหมาะสม เพื่อให้สามารถบรรลุวัตถุประสงค์ขององค์กรได้ (COSO, 2021: Website)

1) ประเภทการควบคุม

กิจกรรมการควบคุมอาจแยกตามความจำเป็นและลักษณะของการควบคุม ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับความเหมาะสมในการดำเนินงานของหน่วยงานนั้น (COSO, 2021: Website)

1.1) การควบคุมในลักษณะการป้องกันการผิดพลาดที่อาจเกิดขึ้นในทางปฏิบัติ (Preventive Control) เป็นวิธีการควบคุมที่กำหนดขึ้น เพื่อ ป้องกันมิให้เกิดความเสี่ยงและ

ข้อผิดพลาดตั้งแต่แรก โดยเหตุการณ์ที่ก่อให้เกิดความเสี่ยงยังไม่เกิดขึ้น เช่น การแบ่งแยกหน้าที่ผู้รับเงิน ผู้จ่ายเงิน และผู้บันทึกบัญชี การกำหนดวงเงินสำหรับผู้มีอำนาจเงินในแต่ละระดับชั้น เป็นต้น

1.2) การควบคุมในลักษณะของการค้นพบข้อผิดพลาด (Detective Control) เป็นการควบคุมที่กำหนดขึ้น เพื่อค้นพบข้อผิดพลาดที่อาจเกิดขึ้นในการปฏิบัติงาน เช่น การทำงบกระทบยอดเงินฝากธนาคาร การตรวจนับพัสดุประจำปี การทบทวนการปฏิบัติงานของหน่วยงานในภาพรวม เป็นต้น

1.3) การควบคุมในลักษณะการเสนอแนะ (Suggestive Control) เป็นการควบคุมที่กำหนดขึ้น เพื่อเสนอแนะ ปรับปรุง และพัฒนาระบบการดำเนินงานและระบบการควบคุมภายในให้เหมาะสมกับสถานการณ์

1.4) อื่น ๆ ตามความจำเป็นและเหมาะสมในการดำเนินงานของหน่วยงาน

2) กิจกรรมการควบคุมที่สำคัญ กิจกรรมการควบคุมเป็นนโยบาย มาตรการ และวิธีการดำเนินงานต่าง ๆ ที่ฝ่ายบริหารนำมาใช้ เพื่อให้เกิดความมั่นใจว่ามาตรการต่าง ๆ ที่กำหนดขึ้นสามารถลด หรือควบคุมความเสี่ยงและได้รับการตอบสนองและปฏิบัติตาม กิจกรรมการควบคุมประกอบด้วย (COSO, 2021: Website)

2.1) การกำหนดนโยบายและแผนงาน (Policies and Plans) ฝ่ายบริหารจะเป็นผู้กำหนดขึ้นเพื่อใช้เป็นแนวทางในการปฏิบัติงาน ซึ่งจะใช้เป็นเครื่องมือในการควบคุมติดตาม และประเมินผล ทั้งนี้โดยมีการกำหนดผลงานที่คาดหวังไว้อย่างชัดเจนทั้งในรูปจำนวนผลงาน และระยะเวลาปฏิบัติงานตามแผนงานดังกล่าว เพื่อให้เกิดความชัดเจน (จันทนา สาขากร และคณะ, 2559: 2-11)

2.2) การสอบทานโดยผู้บริหาร เป็นกิจกรรมการควบคุมที่ผู้บริหารเป็นผู้กระทำ โดยผู้บริหารระดับสูงจะใช้วิธีวิเคราะห์เปรียบเทียบการปฏิบัติงานจริงกับแผนงานหรืองบประมาณที่ได้จัดทำไว้ล่วงหน้า เพื่อให้เห็นภาพรวมของการดำเนินงานว่ามีปัญหาใหญ่ ๆ ในด้านใด เพื่อนำมาพิจารณาแก้ไขและเตรียมรับสถานการณ์ในอนาคตได้ ส่วนผู้บริหารระดับกลางก็ใช้วิธีสอบทานผลการปฏิบัติงานของพนักงานในสายบังคับบัญชาของตนว่าการปฏิบัติงานเป็นไปตามนโยบาย แผนงาน และงบประมาณ ตลอดจนวิธีการปฏิบัติงานจริงเป็นไปตามระเบียบข้อบังคับที่กำหนด ซึ่งการสอบทานของผู้บริหารระดับกลางจะกระทำบ่อยครั้งเพียงใดขึ้นอยู่กับลักษณะของความเสี่ยง

2.3) การประมวลผลข้อมูลในที่นี้ครอบคลุมทั้งข้อมูลทางบัญชีการเงินและข้อมูลอื่นที่จำเป็นสำหรับประกอบการตัดสินใจทางการบริหาร ซึ่งต้องการข้อมูลที่มีความถูกต้อง สมบูรณ์ กะทัดรัดมีเนื้อหาที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจและต้องได้ทันเวลาที่ต้องการ ดังนั้น การควบคุมการประมวลผลข้อมูล จึงต้องเริ่มจากการอนุมัติรายการ การบันทึกรายการ การสอบยันข้อมูลระหว่างกัน การเก็บรักษาข้อมูลและควบคุมข้อมูลที่สำคัญ การออกแบบและการใช้เทคโนโลยีที่เหมาะสมช่วยในการประมวลผลข้อมูล

2.4) การควบคุมทางกายภาพ คือ การดูแลรักษาและป้องกัน ทรัพย์สินที่มีตัวตนจากการถูกทำลายหรือสูญหาย และมีสภาพพร้อมเสมอสำหรับการใช้งาน กิจกรรมการควบคุมจึงรวมทั้งวิธีใช้เพื่อป้องกันค้นหา แก้ไขและสนับสนุน เช่น การจัดให้มีสถานที่จัดเก็บอย่างปลอดภัยเหมาะสม การมีเวรยามรักษาการณ์

2.5) การแบ่งแยกหน้าที่ เป็นการแบ่งแยกหน้าที่ระหว่างบุคคลหรือหน่วยงาน โดยจัดให้มีการสอบยันความถูกต้องระหว่างกัน ไม่ให้บุคคลคนเดียวปฏิบัติงานตั้งแต่ต้นจนจบ เพื่อ ป้องกันความเสี่ยงต่อข้อผิดพลาดและการทุจริต หรือการกระทำที่ไม่เหมาะสม ควรใช้ในกรณี ที่งานมีลักษณะเสี่ยงต่อความผิดพลาดหรือเสียหายได้ง่าย โดยแยกหน้าที่การอนุมัติการจดบันทึก การ เก็บรักษา และการสอบทานออกจากกัน เช่น พนักงานคนเดียวไม่ควรมีหน้าที่อนุมัติการจ่ายเงิน เก็บ รักษาเงิน นำเงินฝากธนาคาร บันทึกบัญชีธนาคาร ลูกหนี้และจัดทำบัญชียอดเงินฝากธนาคาร

2.6) ดัชนีวัดผลการดำเนินงาน เป็นเครื่องมือที่ใช้บ่งบอกให้ทราบว่าสถานะ ขององค์กรเป็นอย่างไร อยู่ในระดับน่าพอใจหรือไม่ ควรให้ความสนใจในเรื่องใดเป็นพิเศษ เพื่อนำมา พิจารณาสั่งการแก้ไขปัญหาได้ทันกาล ดัชนีวัดผลการดำเนินงานที่นิยมใช้มักอยู่ในรูปของอัตราส่วน ต่าง ๆ ที่แสดงความสัมพันธ์ของข้อมูลทางการเงิน หรือการดำเนินงานอย่างหนึ่งกับข้อมูลอีกอย่างหนึ่ง

2.7) การจัดทำเอกสารหลักฐาน เป็นการควบคุมโดยกำหนดให้กิจกรรม หรือระบบงานที่มีความสำคัญต้องจัดทำเอกสารไว้เป็นหลักฐาน เอกสารทำหน้าที่เป็นตัวส่งผ่านข้อมูล ในองค์กรและระหว่างองค์กร เป็นหลักฐานเพื่อใช้อ้างอิง ตรวจสอบหรือเป็นแนวทางปฏิบัติงานได้ อย่างถูกต้อง เช่น การทำสัญญาซื้อ/ขายการจัดทำเอกสารระบบงาน การจัดทำคู่มือปฏิบัติงาน การ กำหนดแบบฟอร์มเอกสาร ตลอดจนการกำหนดเลขที่เอกสารที่เรียงลำดับไว้ล่วงหน้า

2.8) การตรวจสอบการปฏิบัติงานอย่างเป็นอิสระหรือการตรวจสอบภายใน เป็นวิธีหนึ่งในกิจกรรมการควบคุม โดยผู้ทำหน้าที่ตรวจสอบจะต้องเป็นอิสระจากกลุ่มผู้รับผิดชอบงาน หรือผู้ปฏิบัติงานนั้น ๆ

2.1.3.4 สารสนเทศและการสื่อสาร

ข้อมูลสารสนเทศ เป็นสิ่งจำเป็นสำหรับการบริหารงานโดยเฉพาะอย่างยิ่งในยุค ปัจจุบัน ซึ่งเป็นยุคที่ผู้สามารถใช้ข้อมูลข่าวสารที่รวดเร็วและถูกต้องจะสามารถช่วงชิงโอกาสได้ก่อน ผู้อื่น ข้อมูลสารสนเทศ หมายความว่ารวมถึงข้อมูลข่าวสารทางการเงิน และข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการ ดำเนินงานอื่น ๆ ที่มาจากทั้งแหล่งข้อมูลภายใน และแหล่งข้อมูลภายนอกองค์กร ข้อมูลสารสนเทศมี ความสำคัญต่อการปฏิบัติงานของผู้บริหารและผู้ปฏิบัติงานในทุกระดับ ผู้บริหารใช้ข้อมูลสารสนเทศใน การพิจารณาสั่งการ และวางแผน ส่วนผู้ปฏิบัติงานใช้เป็นเครื่องมือในการปฏิบัติงานตามหน้าที่และความ รับผิดชอบ (จินทนา สาขากกร และคณะ, 2559: 2-11)

ข้อมูลข่าวสารที่ดีซึ่งทุกองค์กรควรจัดให้มีลักษณะ ดังนี้

- (1) เหมาะสมกับการใช้ คือ มีเนื้อหาสาระที่จำเป็นต่อการตัดสินใจ
- (2) มีความถูกต้อง สมบูรณ์ สะท้อนผลตามความเป็นจริง และมีรายละเอียดที่

จำเป็นครบถ้วน

- (3) เป็นปัจจุบัน คือให้ข้อมูลล่าสุด หรือใกล้เคียงกับวันที่ตัดสินใจมากที่สุด

- (4) ทันเวลา คือ ได้ข้อมูลที่ต้องการทันเวลาที่จะใช้

- (5) เหมาะสมในการเข้าถึง คือ ควรง่ายสำหรับบุคคลที่มีอำนาจเกี่ยวข้องและสมควรเข้าถึงแต่มีระบบการควบคุมป้องกัน สำหรับผู้ไม่มีหน้าที่เกี่ยวข้องไม่ให้เข้าถึงข้อมูลดังกล่าว

การสื่อสารหมายความว่ารวมทั้งการสื่อสารกับบุคคลหรือหน่วยงานทั้งภายในและ ภายนอกองค์กร ข้อมูลสารสนเทศจะมีประโยชน์เมื่อองค์กรจะมีระบบการสื่อสารที่สามารถส่งถึงผู้

สมควรได้รับ และสามารถนำข้อมูลแบบโต้ตอบกันได้ การติดต่อสื่อสารทั้งภายในและภายนอกองค์กร ควรมีการประเมินเป็นระยะ ๆ อย่างสม่ำเสมอ เพื่อทราบประสิทธิภาพและประสิทธิผลของระบบการสื่อสารที่องค์กรใช้อยู่ (จันทนา สาขากร และคณะ, 2559: 2-11)

กรมบัญชีกลางได้ให้ความหมายของสารสนเทศ และการสื่อสารไว้ดังนี้

สารสนเทศ หมายถึง ข้อมูลข่าวสารที่ใช้ในการบริหาร ซึ่งเป็นข้อมูลเกี่ยวกับการเงิน และไม่ใช้การเงินรวมทั้งข้อมูลข่าวสารอื่น ๆ ทั้งจากแหล่งภายในและภายนอก การสื่อสาร หมายถึง การรับและส่งข่าวสารระหว่างกัน เพื่อให้เกิดความเข้าใจอันดีระหว่างบุคคลที่มีหน้าที่ความรับผิดชอบในงานที่สัมพันธ์กับการสื่อสารจะเกิดได้ทั้งภายในและภายนอกหน่วยงาน ระบบสื่อสารที่ดีและมีประสิทธิภาพ ควรเป็นการสื่อสารสองทาง และติดต่อระหว่างหน่วยงานได้ครบถ้วน

การสื่อสารเป็นเรื่องที่สำคัญที่ผู้บริหารต้องจัดการ คือควรเป็นระบบการสื่อสารสองทาง การสื่อสารภายในหน่วยงานต้องชัดเจน ทั้งเป็นทางการหรือไม่ก็ตาม จะเป็นผลดีต่อการปฏิบัติงานให้สามารถบรรลุเป้าหมายที่วางไว้ซึ่งปัจจัยสำคัญที่ทำให้การสื่อสารเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล คือ (COSO, 2021: Website)

(1) เจ้าหน้าที่ทุกคน ต้องได้รับข้อมูลข่าวสารที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงานของตนอย่างชัดเจนและทันกาล ทั้งจากภายในหรือภายนอกหน่วยงาน รวมทั้งข้อมูลข่าวสารที่มีผลต่อความเสี่ยงที่อาจเกิดกับ หน่วยงาน เช่น นโยบายของรัฐบาล การเปลี่ยนแปลงด้านกฎหมายใหม่ ๆ ฯลฯ

(2) การกำหนดภาระหน้าที่และความรับผิดชอบในแต่ละตำแหน่งงานต้องชัดเจนเจ้าหน้าที่ทุกคนต้องเข้าใจถึงบทบาทที่เกี่ยวข้องกับงานของตนและของผู้อื่น รวมทั้งให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามระบบการควบคุมที่กำหนดไว้

(3) การจัดให้มีช่องทางการสื่อสารข้อมูลที่ดีระหว่างผู้บริหารและผู้ปฏิบัติงาน ทำให้สามารถทำความเข้าใจ และประสานงานกันได้อย่างดี ในทำนองเดียวกันควรให้ความสำคัญกับการสื่อสารภายนอกหน่วยงานซึ่งจะมีผลกระทบต่อการบริหารงานของหน่วยงานด้วย ดังนั้นประเด็นสำคัญที่ควรดำเนินการคือ (3.1) กำหนดช่องทางการสื่อสารกับ บุคคลภายนอกที่เกี่ยวข้องให้ง่ายขึ้น (3.2) เจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้องกับ หน่วยงานภายนอก ต้องเรียนรู้วัฒนธรรมของหน่วยงานที่เกี่ยวข้องด้วย (3.3) ผู้บริหารควรให้ความสนใจข้อสังเกตหรือข้อเสนอแนะของผู้ตรวจสอบภายนอก และ (3.4) การติดต่อสื่อสารกับ บุคคลภายนอก ต้องมีข้อมูลข่าวสารที่เพียงพอและสัมพันธ์กันในอันที่จะทำให้เกิดความเข้าใจอัน ดีต่อกัน และเข้าใจถึงสภาพความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้น (กรมบัญชีกลาง, 2560: 20)

2.1.3.5 การติดตามและประเมินผล

การติดตาม หมายถึง การสอดส่องดูแลกิจกรรมที่อยู่ระหว่างการดำเนินงาน เพื่อให้เกิดความมั่นใจว่าการดำเนินงานเป็นไปตามระบบการควบคุมภายในที่กำหนด (กรมบัญชีกลาง, 2560: 21)

การประเมินผล หมายถึง การเปรียบเทียบผลการปฏิบัติงานกับระบบการควบคุมภายในที่กำหนดไว้ว่ามีความสอดคล้องหรือไม่ เพียงใด และประเมินระบบการควบคุมภายในที่มีอยู่ยังมีความเหมาะสมกับ สภาพแวดล้อมในปัจจุบัน หรือไม่ รวมทั้งการวิเคราะห์การหาสาเหตุของ

ความแตกต่างระหว่างแผนงานกับผลการดำเนินงาน สรุปผลและเสนอข้อแนะนำ เพื่อให้การดำเนินงานมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล (กรมบัญชีกลาง, 2560: 21)

การติดตามและประเมินผล ควรทำอย่างอิสระโดยผู้ที่ไม่มีส่วนเกี่ยวข้องกับการออกแบบมาตรการหรือวางระบบการควบคุมภายในนั้น ทั้งนี้เพื่อให้สามารถแสดงความคิดเห็นได้อย่างตรงไปตรงมา ชัดเจน และมีความหมายเหมาะสมซึ่งจะทำให้ข้อสรุปที่ได้จากการติดตามและประเมินผลเป็นข้อมูลที่เป็นประโยชน์สูงสุดต่อการพิจารณาตัดสินใจคงไว้ หรือตัดทอน หรือเพิ่มเติมระบบการควบคุมภายในที่กำลังนำไปใช้หรือที่ใช้อยู่ในองค์กร ซึ่งโดยสรุปทั่วไปองค์กรที่มีผู้ตรวจสอบภายในและการตรวจสอบภายในดำเนินไปอย่างถูกต้องตามหลักการวิชาชีพผู้ตรวจสอบภายในก็อยู่ในฐานะเหมาะที่จะทำหน้าที่ติดตามและประเมินผล แต่ในบางกรณีที่มีผู้ตรวจสอบภายในจำเป็นต้องเข้าไปมีส่วนเกี่ยวข้องกับการวางระบบหรือออกแบบมาตรการควบคุมภายใน เช่น ผู้บริหารสั่งการให้ทำ กรณีนี้ผู้ตรวจสอบภายในหรือผู้ชำนาญการภายนอกอาจอยู่ในฐานะที่เหมาะสมกว่าที่จะเป็นผู้ติดตามหรือประเมินผล (ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, 2562: 30)

การประเมินองค์ประกอบในการติดตามประเมินผลได้แก่ การประเมินการเกิดขึ้นจริงขององค์ประกอบย่อยต่าง เช่น (COSO, 2021: Website)

(1) การติดตามผลระหว่างการดำเนินงาน (On Going Monitoring) หมายถึง การสังเกต การติดตาม การมีระบบรายงานความคืบหน้าของงาน รวมทั้งการสอบทานหรือการยืนยันยอดระหว่างการปฏิบัติงาน

(2) การประเมินผลอิสระเป็นการประเมินตามช่วงเวลาที่กำหนดขึ้น (Separate Evaluation) หรือการประเมินอิสระ (Independent Evaluation) หมายถึง การประเมินอิสระโดยผู้ที่ไม่มีส่วนเกี่ยวข้องกับการกำหนดระบบการควบคุมภายในนั้น เพื่อให้ความสามารถแสดงความคิดเห็นได้อย่างเป็นอิสระเช่นการประเมินจากผู้ตรวจสอบภายใน เป็นต้น

(3) การประเมินการควบคุมตนเอง (Control Self-Assessment) เป็นแนวคิดในการควบคุมสมัยใหม่อีกประการหนึ่ง ซึ่ง เป็นการจัดการประชุมเชิงปฏิบัติการร่วมกันระหว่างผู้บริหารผู้ปฏิบัติงาน ผู้มีความรู้ด้านการควบคุม และผู้อื่นที่มีส่วนเกี่ยวข้อง เพื่อ กำหนดกิจกรรมควบคุมและประเมินผลร่วมกัน ในแต่ละด้านที่รับผิดชอบ การประชุมดังกล่าวจะทำให้ทุกฝ่ายที่เกี่ยวข้องเข้าใจความจำเป็นและการยอมรับการควบคุมจากมติที่ประชุม ซึ่งได้ผลดีกว่าการควบคุมจากการสั่งโดยผู้บริหารแต่ฝ่ายเดียว

(4) การรายงานผลการประเมินและการสั่งการแก้ไข การติดตามและประเมินผลไม่ว่าจะกระทำ โดยผู้ใด COSO (The Committee of Sponsoring Organization of Treadway Commission) กำหนดให้ต้องจัดทำรายงานผลการประเมินที่สำคัญเสนอผู้บริหารที่รับผิดชอบ เช่นการจัดทำรายงานแสดงผลความคลาดเคลื่อนของการดำเนินงานเป็นระยะ ๆ รายงานดังกล่าวควรจัดทำ โดยมีคำชี้แจงหรืออธิบายให้ทราบว่าความแตกต่างระหว่างผลการดำเนินงานจริงกับ ตัวเลขตามประมาณการเกิดขึ้นเพราะเหตุใดผู้รับผิดชอบกับการที่เกิดผลต่างนั้น หรือในการหาวิธีการแก้ไขข้อบกพร่องรายงานดังกล่าวควรรวมถึงการรายงานส่งการแก้ไขและเหตุผลของผู้รับผิดชอบที่ไม่สั่งการแก้ไข

ระบบการควบคุมจำเป็นต้องมีการเฝ้าติดตามประเมิน ซึ่งเป็นกระบวนการประเมินระบบการควบคุมภายในในช่วงเวลานั้น ๆ ซึ่งอาจกระทำ โดยการประเมินกิจกรรมอย่างต่อเนื่องหรือแยกประเมินเป็นครั้งคราว หรืออาจรวมทั้งสองแบบเข้าด้วยกัน (ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, 2562: 31)

การประเมินอย่างต่อเนื่องจะเกิดในช่วงของการปฏิบัติงาน ซึ่งได้แก่ การควบคุม การปฏิบัติงานโดยผู้บังคับบัญชาและกิจกรรมใด ๆ ที่บุคลากรต้องกระทำในขณะที่ปฏิบัติงาน รวมถึงกิจกรรมในทางการบริหารและการกำกับดูแลโดยผู้บริหารด้วย ส่วนขอบเขตและความถี่ในการประเมินแบบแยกประเมินนั้นขึ้นอยู่กับประเมินความเสี่ยงและประสิทธิภาพของการประเมินแบบต่อเนื่องจากการประเมินดังกล่าว ควรจะต้องมีการรายงานจุดบกพร่องของระบบควบคุมให้ผู้บังคับบัญชาทราบ และถ้าเป็นประเด็นที่ร้ายแรงก็ต้องรายงานให้ผู้บริหารระดับสูง และคณะกรรมการขององค์กรทราบโดยด่วน (ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, 2562: 31)

การติดตามประเมินผลจะได้ผลดีควรมีหลักในการปฏิบัติ ดังนี้ (กรมบัญชีกลาง, 2560: 23)

(1) มีการสอบทานและรายงานผลเกี่ยวกับประสิทธิภาพของทุกองค์ประกอบของการควบคุมภายในในทุก ๆ ด้านอย่างสม่ำเสมอ ซึ่งเป็นการรายงานจากภายในและจากบุคคลภายนอก เช่น ผู้ตรวจสอบ ผู้ตรวจราชการ ผู้มาติดต่อ โดยเปรียบเทียบกับข้อมูลที่ปฏิบัติงานจริง

(2) จำแนกเรื่องที่จะประเมินผล ซึ่งจะขึ้นประโยชน์ต่อการควบคุมภายในเฉพาะจุด เช่น การประเมินประสิทธิภาพในหน่วยงาน การประเมินระบบงาน การประเมินการบรรลุตามวัตถุประสงค์ การประเมินบุคคล เป็นต้น ซึ่งการประเมินควรพิจารณาขอบเขตและความถี่ของการประเมินด้วย เพื่อให้มั่นใจถึงประสิทธิภาพของระบบการควบคุมภายในในเรื่องนั้น ๆ ว่าสามารถป้องกันความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้นได้ โดยเครื่องมือการประเมินผล รวมถึงการตรวจเช็คการตอบแบบสอบถาม และการวิเคราะห์เชิงปริมาณ นอกจากนี้ตัวชี้วัดและการเปรียบเทียบกับผลงานของหน่วยงานอื่น หรือมาตรฐานที่ยอมรับกันโดยทั่วไป ก็เป็นเครื่องมือช่วยในการประเมินผลได้เช่นกัน

(3) รายงานผลตามข้อเท็จจริงอย่างเป็นอิสระไม่ปิดบังสิ่งผิดปกติ

(4) ส่งการให้มีการแก้ไขและติดตามผลอยู่เสมอ สำหรับการกำหนดรูปแบบการติดตามผล ควรมีอยู่ในทุกขั้นตอนของการปฏิบัติงาน และควรทำ อย่างต่อเนื่อง ทั้งนี้รวมถึงกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับการกำหนด กฎหมาย ระเบียบ การบริหารงาน และที่ปรึกษาต่าง ๆ โดยมีวิธีการเช่น การเปรียบเทียบผลการดำเนินงาน การตรวจสอบ การกระหนาบอด ฯลฯ สำหรับบางโครงการอาจกำหนดรูปแบบการติดตามประเมินผลโดยเฉพาะ แยกต่างหากจากที่ได้กำหนดการติดตามประเมินผลโดยปกติ การติดตามประเมินผลโครงการที่เป็นกรณีเฉพาะ อาจใช้แบบประเมินตนเอง การออกแบบควบคุมโดยเฉพาะ การทดสอบ หรืออาจจ้างผู้เชี่ยวชาญ หรือผู้ตรวจสอบภายนอกมาดำเนินการได้ (กรมบัญชีกลาง, 2560: 23)

การติดตามประเมินผลในระบบการควบคุมภายในควรรวมถึงการประเมินผลนโยบาย กฎระเบียบ ระบบงานต่าง ๆ ของหน่วยงานด้วยเพื่อให้มั่นใจว่า (กรมบัญชีกลาง, 2560: 23)

(1) ได้มีการกำหนดกรอบระยะเวลาการปฏิบัติงานที่เหมาะสมและถูกต้องและเป็นผลดีต่อการบริหารงานของหน่วยงาน

(2) ได้มีการตรวจสอบและติดตามผล รวมทั้งรายงานของผู้ตรวจสอบที่ได้สอบทานงานและตั้งข้อสังเกตไว้ต่อผู้บริหารของหน่วยงาน ข้อสังเกตเหล่านั้น ได้มีการแก้ไขปฏิบัติตามในระยะเวลาที่เหมาะสม

(3) การดำเนินงานต่าง ๆ สามารถบรรลุวัตถุประสงค์ที่หน่วยงานตั้งไว้

(4) การจัดทำรายงานทางการเงินเป็นไปอย่างถูกต้องเชื่อถือได้

การติดตามผลและประเมินผลไม่ควรจัดทำเฉพาะกับระบบหรือมาตรการควบคุมภายในเท่านั้น แต่ควรจัดให้มีการติดตาม และประเมินผลเป็นส่วนหนึ่งของกระบวนการบริหาร และการปฏิบัติงานด้านอื่น ๆ ทุกด้านด้วย (ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, 2562: 19)

2.1.3.6 อุปสรรคและข้อจำกัดของการควบคุมภายใน

การควบคุมภายในที่ทุกองค์กรจัดให้มีขึ้น แม้ว่าจะได้ดำเนินการตามขั้นตอน และมีการประเมินความเสี่ยง ตลอดจนวินิจฉัยเลือกวิธีการอย่างรอบคอบระมัดระวังเพียงใดแล้วก็ตาม การควบคุมภายในจะให้ได้เพียงความมั่นใจตามสมควร หรือความมั่นใจในระดับที่สมเหตุสมผล โดยจะช่วยปกป้องไม่ให้เกิดความสูญเสีย สูญเปล่าหรือการดำเนินงานจะบรรลุวัตถุประสงค์ และมีประสิทธิภาพ การควบคุมภายในไม่ใช่หลักประกันและไม่สามารถให้ความมั่นใจที่สมบูรณ์ ว่าองค์กรจะไม่ประสบความล้มเหลวทางธุรกิจ ที่เป็นนี้เพราะการควบคุมภายในมีข้อจำกัดอยู่หลายประการ และการที่ระบบการควบคุมภายในจะมีประสิทธิภาพต้องขึ้นอยู่กับปัจจัยอื่น ๆ อีกหลายปัจจัยซึ่งส่วนใหญ่เป็นปัจจัยที่เกี่ยวกับพฤติกรรมคน (ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, 2562: 22)

ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (2562: 23) ได้ระบุเหตุที่อาจทำให้ระบบหรือมาตรการควบคุมภายในล้มเหลวไว้ ดังนี้

(1) การใช้วิจารณ์ญาณ หรือดุลพินิจในการตัดสินใจทางธุรกิจมักส่งผลให้เกิดข้อจำกัดต่อประสิทธิภาพของระบบหรือมาตรการควบคุมภายในโดยเฉพาะเมื่อต้องตัดสินใจบ่อย ๆ ภายใต้ความกดดันบางประการทางธุรกิจ

(2) ผู้บริหารเป็นเหตุแห่งความล้มเหลวของระบบการควบคุมภายในเสียเอง โดยใช้อำนาจหรืออิทธิพลสั่งการเป็นอย่างอื่น หรือให้ยกเว้นกฎเกณฑ์ในสิ่งที่ตนสั่งการให้ปฏิบัติ เช่น ผู้บริหารอาจสั่งให้จัดทำรายงาน แสดงผลการดำเนินงาน หรือฐานะการเงิน จากหลักการบัญชีเพื่อปกปิดความผิดพลาดในการบริหารงาน หรือเพื่อให้องค์กรมีกำไรดี เพื่อช่วยให้ขายหุ้นที่นำออกจำหน่ายใหม่ได้ง่าย เป็นต้น กรณีข้างต้นผู้บริหารอาจมีเจตนาดีต่อองค์กรแต่บางครั้ง อาจพบว่าผู้บริหารไม่ทำ ตามระบบการควบคุมภายในด้วยเหตุที่ผู้บริหารต้องการผลประโยชน์ส่วนตัวในทางไม่สุจริต

(3) ผู้ปฏิบัติงานแต่ละคน ซึ่งอยู่ภายใต้ระบบการควบคุมไม่ปฏิบัติตามมาตรการหรือระบบการควบคุมภายในที่องค์กรได้กำหนดไว้ทำให้การควบคุมซึ่งแม้จะได้รับการวางระบบหรือกำหนดวิธีการไว้ได้เลิศเพียงใดก็ไม่อาจเกิดประสิทธิภาพได้การควบคุมภายในที่กำหนดไว้ย่อมไร้ผลโดยสิ้นเชิง

(4) พนักงานมากกว่าหนึ่งคนร่วมมือ หรือสมคบกันลับ ๆ และโดยทุจริตกระทำการฉ้อโกง โดยไม่ปฏิบัติตามระบบงาน หรือมาตรการควบคุมภายในที่องค์กรกำหนดไว้ แล้วหาประโยชน์ร่วมกัน การร่วมมือกันเช่นนี้ นอกจากเป็นเหตุให้การควบคุมภายในไม่บรรลุผลตามวัตถุประสงค์แล้ว ยังทำให้ยากต่อการค้นพบการกระทำที่มีขบถนั้นอีกด้วย เช่น พนักงานฝ่ายขายทำรายงานการขายโดยพนักงานบัญชีจึงใจไม่สอบทานรายงานการขายของพนักงานขายและส่งรายงานเท็จนั้น ให้ผู้มีหน้าที่คิดเงินค่านายหน้าจากการขาย ซึ่งทำให้ค่านายหน้าที่คิดให้สูงกว่าที่ควรได้รับแล้ว แบ่งปันผลประโยชน์ส่วนเกินระหว่างสองคนนั้น เป็นต้น

(5) การควบคุมภายในที่ได้รับการออกแบบดีที่สุด บางครั้งอาจไม่สามารถช่วยป้องกันมิให้เกิดสิ่งที่ไม่พึงปรารถนาทางการบริหาร เนื่องจากผู้ปฏิบัติขาดความเข้าใจกลไกของการควบคุมที่จัดขึ้นนั้น ซึ่งอาจเป็นเพราะไม่มีคู่มือการปฏิบัติหรือมีแต่เขียนไว้ไม่ชัดเจน หรือผู้ปฏิบัติอาจปฏิบัติผิดพลาดเพราะความสะเพร่าหรือไม่ระมัดระวังเพียงพอเช่น องค์กรสั่งการให้เปลี่ยนแปลงวิธีการอย่างกะทันหันจนผู้ปฏิบัติทำไม่ถูก เพราะยังไม่ได้รับการอธิบายหรือการอบรมให้เข้าใจวิธีการ ในบางกรณีผู้มีหน้าที่ตรวจสอบการปฏิบัติงานที่ผิดปกติดูดีการตรวจสอบเร็วเกินไป แทนที่จะสอบหาข้อเท็จจริงบางอย่างในแนวลึกยิ่งขึ้นทำให้ไม่พบสิ่งผิดปกติที่เกิดขึ้น เป็นต้น

(6) บางครั้งการจัดให้มีระบบการควบคุมภายในขึ้นทำให้เกิดต้นทุนที่สูงและอาจไม่คุ้มกับผลประโยชน์ที่ได้รับ

(7) การควบคุมส่วนใหญ่มีไว้สำหรับรายการ ซึ่งคาดได้ว่าจะเกิดขึ้นตามปกติ วิธีการควบคุมภายในที่มีอยู่อาจไม่เพียงพอ หรือไม่เหมาะสม เนื่องจากสถานการณ์ได้เปลี่ยนไป ทำให้เกิดรายการใหม่ขึ้น

นอกจากนี้ กรมบัญชีกลาง (2560: 25) ยังได้ระบุข้อจำกัดของการควบคุมภายในได้ ดังนี้

(1) การตัดสินใจของฝ่ายบริหาร ในบางครั้งแม้ว่ามีระบบการควบคุมภายในที่เหมาะสมแต่หากฝ่ายบริหารตัดสินใจโดยใช้ดุลยพินิจที่ไม่ถูกต้อง อันเนื่องมาจากระบบข้อมูลที่มีอยู่ในขณะนั้น หรือเหตุจำเป็นที่ไม่สามารถหลีกเลี่ยงได้ระบบการควบคุมภายในก็ไม่สามารถเป็นเครื่องมือที่จะช่วยได้ในสถานการณ์เช่นนั้น

(2) การปฏิบัติงานของบุคลากร การที่บุคลากรละเว้นไม่ปฏิบัติตามวิธีการควบคุมภายในที่วางไว้ ระบบการควบคุมภายในที่มีอยู่ดังกล่าว ก็ไม่สามารถเป็นกลไกและเครื่องมือช่วยในการปฏิบัติงานได้

(3) เหตุการณ์ที่อยู่นอกเหนือการควบคุม ระบบการควบคุมภายในที่มีอยู่อาจไม่สามารถรองรับเหตุการณ์ที่อยู่นอกเหนือการควบคุม โดยผลสืบเนื่องมาจากปัจจัยภายนอกหรือบางกรณีเกิดเหตุการณ์พิเศษที่มีได้คาดคิดมาก่อน

(4) การทุจริตในหน่วยงาน ในบางกรณีบุคลากรในหน่วยงานร่วมมือทุจริต เพื่อหาผลประโยชน์ร่วมกัน ซึ่งจะเป็นการทำลายระบบการควบคุมที่กำหนดไว้ได้

(5) ต้นทุนค่าใช้จ่ายเมื่อเทียบกับผลตอบแทนที่ได้บางครั้งผู้บริหารต้องยอมรับในอัตราความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้นเมื่อพิจารณาพบว่าต้นทุนค่าใช้จ่ายที่เสียไปในการป้องกันความเสี่ยงมากกว่า ผลตอบแทนที่จะได้รับ

ดังนั้นอุปสรรคและข้อจำกัดของการควบคุมภายในเป็นการใช้วิจารณ์ญาณ ดุลยพินิจในการตัดสินใจตลอดจนวินิจฉัยเลือกวิธีการอย่างรอบคอบระมัดระวัง เป็นเพียงความมั่นใจตามสมควร หรือความมั่นใจในระดับที่สมเหตุสมผลเท่านั้น ที่จะช่วยปกป้องไม่ให้เกิดความสูญเสีย สูญเปล่าหรือการดำเนินงานจะบรรลุวัตถุประสงค์และมีประสิทธิภาพ การควบคุมภายในไม่ใช่หลักประกัน และไม่สามารถให้ความมั่นใจที่สมบูรณ์ร้อยเปอร์เซ็นต์ ซึ่งในพื้นที่จะศึกษาครั้งนี้ไม่ได้เน้นความสำคัญเรื่องอุปสรรคแต่อย่างใด จึงไม่นำอุปสรรคและข้อจำกัดของการควบคุมภายในมาเป็นตัวแปรในการศึกษาครั้งนี้

จากการศึกษาระบบการควบคุมภายในที่ส่งผลต่อประสิทธิภาพการจัดทำบัญชีกรณีศึกษา โรงเรียนเอกชนในจังหวัดอุบลราชธานี ได้สังเคราะห์ปัจจัยที่นำมาศึกษาเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายใน ดังตารางที่ 2.1

ตารางที่ 2.1 ปัจจัยที่นำมาศึกษาเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายใน

ตัวแปร นักวิจัย	สภาพแวดล้อมการควบคุม	การประเมินความเสี่ยง	กิจกรรมควบคุม	สารสนเทศและการสื่อสาร	การติดตามและประเมินผล	การสร้างความเชื่อมั่น	การบันทึกการรายการ	การปฏิบัติตามนโยบาย
วิไล วีระปรีย และคณะ (2557)	/	/	/	/	/			
อุษณา ภัทรมนตรี (2557)	/	/			/	/		
สมหมาย ปฐมชัยวัฒน์ (2558)	/		/		/		/	
ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (2559)	/	/	/	/	/			/
จันทนา สาขากร และคณะ (2559)	/	/	/	/	/			
กุสุมา โสเชียว (2559)	/		/	/	/		/	
อำนาจ อธิระวนิช (2559)	/		/			/		
กรมบัญชีกลาง (2560)		/		/	/			/
COSO (2021: Website)	/	/	/	/	/			
ความถี่	8	6	7	6	8	2	2	2

จากการสังเคราะห์ปัจจัยที่นำมาศึกษาเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายในโดยได้นำตัวแปรที่มีความนิยมในการศึกษา และได้นำมากำหนดในตัวแปรในการศึกษาระบบการควบคุมภายใน หมายถึง กระบวนการจัดการการปฏิบัติงานที่ฝ่ายบัญชีในโรงเรียนเอกชน ในเขตพื้นที่จังหวัดอุบลราชธานีและพนักงานขององค์กร ร่วมกันกำหนดขึ้นเพื่อให้การปฏิบัติงานเป็นไปอย่างมีระบบระเบียบ แบบแผน และก่อให้เกิดการทำงานอย่างมีประสิทธิภาพ ประสิทธิภาพ บรรลุตามวัตถุประสงค์

และเป้าหมายขององค์กร โดยมีการกำหนด ขั้นตอนการปฏิบัติงานไว้อย่างชัดเจน และกำหนดขอบเขตความรับผิดชอบในแต่ละหน้าที่หรือหน่วยงานไว้อย่างชัดเจน สามารถปฏิบัติงานซ้ำได้อีกโดยให้ผลในการปฏิบัติงานเหมือนกันทุกครั้งไม่ว่าผู้ปฏิบัติงานจะเป็นใครก็ตาม ซึ่งประกอบด้วย

(1) สภาพแวดล้อมการควบคุม หมายถึง สภาพแวดล้อมภายในโรงเรียนเอกชน ในเขตพื้นที่จังหวัดอุบลราชธานีที่ผู้บริหารเข้าใจและสามารถควบคุมได้ เป็นสภาพแวดล้อมที่เป็นเงื่อนไขของการทำงาน และเกิดขึ้นจากระบบบริหารจัดการ โครงสร้างองค์กร และวัฒนธรรมองค์กร ซึ่งมีอิทธิพลต่อกัน

(2) การประเมินความเสี่ยง หมายถึง กระบวนการที่ใช้ในการระบุ และวิเคราะห์ ความเสี่ยงที่มีผลต่อการบรรลุวัตถุประสงค์ของโรงเรียนเอกชน ในเขตพื้นที่จังหวัดอุบลราชธานี รวมทั้งการกำหนดแนวทางที่จำเป็นต้องใช้ในการควบคุมความเสี่ยง หรือบริหารความเสี่ยง

(3) กิจกรรมควบคุม หมายถึง นโยบายและวิธีปฏิบัติเพื่อให้บรรลุถึงวัตถุประสงค์ของการควบคุมภายใน

(4) สารสนเทศและการสื่อสาร หมายถึง การจัดให้มีข้อมูลข่าวสารทางการเงิน และข้อมูลข่าวสารอื่น ๆ เกี่ยวกับการดำเนินงาน ไม่ว่าจะเป็นข้อมูลจากแหล่งภายในหรือภายนอกโรงเรียนเอกชน ในเขตพื้นที่จังหวัดอุบลราชธานี

(5) การติดตามและประเมินผล หมายถึง กระบวนการประเมินคุณภาพ การปฏิบัติงานและประเมินประสิทธิผลของการควบคุมภายในที่วางไว้อย่างต่อเนื่องและสม่ำเสมอ

2.2 แนวคิดเกี่ยวกับประสิทธิภาพการปฏิบัติงาน

แนวคิดเกี่ยวกับประสิทธิภาพการปฏิบัติงาน มีนักวิชาการหลายท่านได้ศึกษาดังนี้

2.2.1 ความหมายของประสิทธิภาพการปฏิบัติงาน

เมธากุล เกียรติกระจาย และศิลปะพร ศรีจันเพชร (2556: 4-11) ได้กล่าวเกี่ยวกับประสิทธิภาพการปฏิบัติงาน หมายถึง การใช้ทรัพยากรขององค์กรให้บรรลุเป้าหมายขององค์กร เป็นการใช้อย่างมีประสิทธิภาพให้บรรลุจุดมุ่งหมายที่กำหนดไว้สูงสุด

นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ และศิลปะพร ศรีจันเพชร (2557: 4-12) ได้อธิบายถึง ประสิทธิภาพการปฏิบัติงาน หมายถึง ความสามารถในการดำเนินงานจนประสบผลสำเร็จได้ตามเกณฑ์ของเป้าหมายหรือวัตถุประสงค์ที่ตั้งไว้ โดยมีการตรวจสอบและวัดผลผลิตที่เกิดขึ้นจริงและพิจารณาความสัมพันธ์ของต้นทุนหรือทรัพยากรกับผลลัพธ์ที่กับวัตถุประสงค์ขององค์กร

สุธีรา วิเศษกุล (2558: 51) ได้ให้ความหมายประสิทธิภาพการปฏิบัติงาน หมายถึง ผลสำเร็จที่เกิดขึ้นของบุคคลหรือองค์กร ในผลการดำเนินงานที่สามารถบรรลุผลสำเร็จตามวัตถุประสงค์ที่ต้องการ การวัดผลงานที่ทำได้เทียบกับเป้าหมาย หากสามารถทำได้ตามเป้าหมายที่ตั้งไว้ก็แสดงว่าการทำงานมีประสิทธิภาพสูง

วันนพรณ์ ชื่นพิบูลย์ (2559: 26) ได้ให้ความหมายของประสิทธิภาพการปฏิบัติงาน หมายถึง ระดับความสำเร็จของผลการปฏิบัติงานว่าประสบความสำเร็จเพียงใดในการดำเนินงาน โดยบรรลุตามเป้าหมายที่ตั้งไว้หรือปรารถนาผลงานหรือผลผลิตที่เกิดขึ้นและเป็นไปตามกำหนดระยะเวลาที่ตั้งไว้ โดยใช้ผลเปรียบเทียบกับกิจกรรมที่ดำเนินการบรรลุเป้าหมายที่ตั้งไว้หรือไม่ พร้อมทั้ง

หาวิธีการปฏิบัติงานที่เหมาะสมเพื่อให้ได้ผลงานมากขึ้นเรื่อย ๆ หรือให้ได้ผลงานมากที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้

จากความหมายของประสิทธิภาพการปฏิบัติงาน สามารถสรุปได้ว่า การทำงานได้ปริมาณ และคุณภาพ โดยใช้เงิน วัสดุ คน และเวลา ในการปฏิบัติงานอย่างคุ้มค่า ประหยัด ไม่มีการสูญเสียเปล่าเกินความจำเป็น รวมถึงมีการใช้กลยุทธ์หรือเทคนิควิธีการปฏิบัติที่เหมาะสมสามารถนำไปสู่การเกิดผลได้เร็ว ตรงเวลา มีคุณภาพ และบรรลุเป้าหมายที่ตั้งไว้ องค์การโดยรวมมีความเป็นหนึ่งเดียว มีความสามัคคี สันติภาพ และความสุข

2.2.2 องค์ประกอบของประสิทธิภาพการปฏิบัติงาน

ธงชัย สันติวงศ์ (2557: 257) ได้กล่าวถึงการประเมินประสิทธิภาพการปฏิบัติงานของพนักงานแต่ละบุคคลสามารถจำแนกได้เป็น 7 ด้าน ดังนี้

(1) ปริมาณงาน (Quantity of work) คือ การกำหนดความมากน้อยเดียวกับจำนวนเป็นมาตรฐานในการมอบหมายงานให้การทำงานแก่พนักงานเป็นรายบุคคล โดยมีตัวชี้วัดปริมาณงานที่ประสบผลสำเร็จตลอดระยะเวลาที่แน่นอนได้ อาจวัดผลสำเร็จเกี่ยวกับงานตรงเวลา ความมีประสิทธิภาพต่าง ๆ การตรวจสอบผลงานเกี่ยวกับพนักงาน จะช่วยให้ผู้บังคับบัญชาทราบว่า เขาบรรลุวัตถุประสงค์ได้ดีเพียงใด

(2) คุณภาพงาน (Quality of work) คือ ความมีคุณภาพเกี่ยวกับผลงานที่สำเร็จจากผู้ที่เกี่ยวข้อง

(3) ความรู้เกี่ยวกับงาน (Job Knowledge) คือ การที่ผู้ทำงานมีความรู้ความเข้าใจอย่างชัดเจนในคู่มือปฏิบัติเกี่ยวกับงาน รวมถึงการนำทักษะ และเทคนิคต่าง ๆ ที่จำเป็นมาประยุกต์ใช้กับงานเกี่ยวกับตนเองและงานที่เกี่ยวข้องได้เป็นอย่างดี

(4) คุณภาพเกี่ยวกับลักษณะส่วนตัว (Quality of Personal) คือ พฤติกรรมเกี่ยวกับบุคคลที่แสดงออกทางบุคลิกภาพการแต่งกาย กิริยาท่าทาง การใช้วาจาที่เหมาะสม การให้ความช่วยเหลืองานสังคม และความซื่อสัตย์สุจริตในการทำงานทั้งต่อตนเอง ต่อเพื่อนร่วมงานและต่อองค์การ

(5) ความร่วมมือกับผู้อื่น (Cooperativeness) คือ การที่ผู้ทำงานมีความสามารถและเต็มใจทำงานร่วมกับเพื่อนร่วมงาน ให้ความช่วยเหลือระหว่างกัน มีความสนิทสนมกับเพื่อนร่วมงาน มีความสามัคคีทั้งกับผู้บังคับบัญชาและลูกน้อง เพื่อการมุ่งสู่เป้าหมายเดียวกัน

(6) มีความน่าไว้วางใจ (Dependability) คือ การที่ผู้ทำงานมีความน่าไว้วางใจจากผู้บังคับบัญชาและเกี่ยวกับองค์การ โดยมีความซื่อสัตย์ต่อหน้าที่ ละเอียดถี่ถ้วน ความแม่นยำไว้วางใจได้ในเรื่องเวลาและเรื่องอื่น ๆ

(7) มีความคิดริเริ่ม (Creativity) คือ การที่ผู้ทำงานมีความกระตือรือร้นในการใฝ่หาความรู้ทั้งในงานที่ทำอยู่และงานอื่นที่เกี่ยวข้อง ถ้าที่ที่จะริเริ่มดำเนินงานได้ด้วยตนเองและไม่กลัวที่จะดำเนินการด้วยตัวเองคนเดียว แก้ไขปัญหาด้วยเหตุและผล

ทิพาวดี เมฆสวรรค์ (2558: 6) ได้กล่าวถึงประสิทธิภาพในการปฏิบัติงาน มีความหมายรวมถึง ผลิภาพและประสิทธิภาพ ซึ่งประสิทธิภาพสามารถวัดได้หลายมิติตามตัวชี้วัดประสงคที่ต้องการพิจารณา คือ

(1) มิติของค่าใช้จ่ายหรือต้นทุนการผลิต (Input) ได้แก่ การใช้ทรัพยากร คน เงิน วัสดุ เทคโนโลยี ที่มีอยู่อย่างประหยัดคุ้มค่า และเกิดความสูญเสียน้อยที่สุด

(2) มิติของกระบวนการบริหาร (Process) ได้แก่ การทำงานที่ถูกต้อง ได้มาตรฐาน รวดเร็ว และใช้เทคนิคที่สะดวกกว่าเดิม

(3) มิติของผลผลิตและผลลัพธ์ (Output) ได้แก่ การทำงานที่มีคุณภาพ

(4) เกิดประโยชน์ต่อสังคม สร้างผลกำไรทันเวลา ผู้ปฏิบัติงานมีจิตสำนึกที่ดีต่อการทำงาน และบริการเป็นที่พอใจของลูกค้าหรือผู้มาใช้บริการ

สำนักงานคณะกรรมการข้าราชการพลเรือน (2562: 13) ได้อธิบายถึงการประเมินประสิทธิภาพของการปฏิบัติงาน โดยให้พิจารณาจากตัวชี้วัดผลงานและค่าเป้าหมายที่ผู้ปฏิบัติงานและผู้บังคับบัญชาเห็นชอบและตกลงร่วมกันไว้ โดยอ้างอิงความสำเร็จของงานตามตัวชี้วัดผลงาน และ/หรือหลักฐานที่บ่งชี้ผลผลิตและผลลัพธ์ของงานได้อย่างเป็นรูปธรรมการกำหนดตัวชี้วัดผลงานและค่าเป้าหมายสามารถทำได้หลายวิธี ทั้งนี้การกำหนดตัวชี้วัดผลงานต้องอ้างอิงกับงานที่ผู้ปฏิบัติงานรับผิดชอบ ซึ่งอาจมีอยู่ด้วยกัน 3 ลักษณะ ดังนี้

(1) งานตามที่ปรากฏในคำรับรองการปฏิบัติราชการ หรือแผนปฏิบัติราชการประจำปี ของส่วนราชการ (งานยุทธศาสตร์)

(2) งานตามหน้าที่ความรับผิดชอบหลักของกระทรวง กรม จังหวัด สำนักหรือกอง หรือ ตำแหน่งงานของผู้รับประเมิน ที่ไม่ปรากฏตามข้อ 1 (งานภารกิจ)

(3) งานตามที่ได้รับมอบหมายเป็นพิเศษ ซึ่งไม่ใช่งานประจำของส่วนราชการหรือของผู้รับการประเมิน เช่น งานโครงการ หรืองานแก้ปัญหาสำคัญเร่งด่วนที่เกิดขึ้นในรอบการประเมิน เป็นต้น

ตัวชี้วัดที่จัดทำขึ้นอาจเป็นตัวชี้วัดด้านประสิทธิผล ประสิทธิภาพ หรือผลสัมฤทธิ์ ซึ่งโดยทั่วไปสามารถแบ่งออกได้เป็น 4 ประเภท ได้แก่ ประเภทที่มุ่งเน้นปริมาณของงาน ประเภทที่มุ่งเน้นคุณภาพของงาน ประเภทที่มุ่งเน้นเวลาที่งานสำเร็จหรือทันเหตุการณ์ และประเภทที่มุ่งเน้นความประหยัดหรือความคุ้มค่าในการใช้ทรัพยากร ซึ่งการประเมินผลสำเร็จตามตัวชี้วัดนี้จะแตกต่างกันไปตามประเภทของตัวชี้วัด

Peterson and Plowman (1953: 437-438) ได้ให้แนวคิดเกี่ยวกับประสิทธิภาพการปฏิบัติงานไว้ 4 ข้อ ดังนี้

(1) คุณภาพของงาน (Quality) จะต้องมีคุณภาพสูง คือ ผู้ผลิตและผู้ใช้ได้ประโยชน์ คุ้มค่าและมีความพึงพอใจผลการดำเนินงานมีความถูกต้องได้มาตรฐานรวดเร็วนอกจากนี้ผลงานที่มีคุณภาพควรก่อให้เกิดประโยชน์ต่อองค์กรและสร้างความพึงพอใจของลูกค้าหรือผู้มารับบริการ

(2) ปริมาณงาน (Quantity) งานที่เกิดขึ้นจะต้องเป็นไปตามความคาดหวังของหน่วยงาน โดยผลงานที่ปฏิบัติได้มีปริมาณที่เหมาะสมตามที่กำหนดในแผนงานหรือเป้าหมายที่บริษัทวางไว้และควรมีการวางแผนบริหารเวลาเพื่อให้ได้ปริมาณงานตามเป้าหมายที่กำหนดไว้

(3) เวลา (Time) คือ เวลาที่ใช้ในการดำเนินงานจะต้องอยู่ในลักษณะที่ถูกต้องตามหลักการเหมาะสมกับงานและทันสมัยมีการพัฒนาเทคนิคการทำงานให้สะดวกรวดเร็วขึ้น

(4) ค่าใช้จ่าย (Costs) ในการดำเนินการทั้งหมดจะต้องเหมาะสมกับงานและวิธีการคือ จะต้องลงทุนน้อยและได้ผลกำไรมากที่สุดประสิทธิภาพในมิติของค่าใช้จ่ายหรือต้นทุนการผลิตได้แก่ การใช้ทรัพยากรด้านการเงิน คน วัสดุ เทคโนโลยีที่มีอยู่อย่างประหยัดคุ้มค่าและเกิดการสูญเสียน้อยที่สุด

The Committee of Sponsoring Organizations of Treadway Commission (COSO) (2021: Website) ให้ความสำคัญในแนวคิดเรื่องกรอบการจัดการความเสี่ยงขององค์กร Enterprise Risk Management (ERM) หรือ COSO-ERM ได้อธิบายประสิทธิภาพของการปฏิบัติงานทางบัญชี หมายถึง การกำหนดคุณสมบัติของข้อมูลทางการเงินบัญชีที่มีประโยชน์เพื่อเป็นแนวทางในการเลือกวิธีปฏิบัติทางการบัญชีซึ่งมีอยู่หลายทางเลือกเพื่อให้ข้อมูลทางการเงินมีความถูกต้องตามที่ควร และเป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงิน คุณสมบัติของข้อมูลทางการเงินประกอบด้วย คุณลักษณะเชิงคุณภาพหลายด้านประกอบกันและในแต่ละด้านอาจเปลี่ยนแปลงไปตามสถานการณ์ สภาพเศรษฐกิจ ข้อบังคับและกฎหมายทั้งที่กำหนดจากภายในประเทศและภายนอกประเทศ ความสมดุลของคุณภาพของข้อมูลทางการเงินไม่มีกฎเกณฑ์ตายตัว แต่ขึ้นอยู่กับความต้องการและวัตถุประสงค์ในการใช้ข้อมูลที่แตกต่างกันคุณลักษณะหลักของคุณภาพข้อมูลทางการเงิน ดังนี้

(1) การบริหารจัดการบัญชี หมายถึง การจัดทำและนำเสนอข้อมูลและสารสนเทศทางการเงินที่เป็นอยู่ในปัจจุบันแก่ผู้บริหารและพนักงานภายในองค์กรธุรกิจ ในขณะที่การบัญชีการเงินเป็นการจัดทำและนำเสนอข้อมูลและสารสนเทศทางการเงินในอดีตขององค์กรแก่บุคคลและหรือหน่วยงานภายนอก เช่น ผู้ถือหุ้น เจ้าหนี้ นักลงทุน และหน่วยราชการต่าง ๆ เป็นต้น เนื่องจากการบริหารจัดการบัญชีมีวัตถุประสงค์ที่จะมุ่งเน้นการรายงานผลการดำเนินงานแก่ผู้บริหารภายในเป็นหลัก จึงต้องเข้าใจถึงบทบาท หน้าที่ และความต้องการข้อมูลและสารสนเทศของผู้บริหาร ตลอดจนสภาพแวดล้อมของธุรกิจแห่งนั้น

(2) การควบคุมคุณภาพรายงานทางบัญชี หมายถึง การทำบัญชีให้ถูกต้องโดยมีกระบวนการควบคุมรายงานทางบัญชี ต้องพิจารณาดังนี้

(2.1) ต้องสร้างความเข้าใจในลักษณะของธุรกิจจัดทำบัญชีได้อย่างถูกต้องหรือไม่ นักบัญชีต้องเข้าใจในลักษณะธุรกิจก่อนเป็นอันดับแรก สิ่งสำคัญต้องหมั่นติดตามว่าธุรกิจขององค์กรที่เป็นผู้ทำบัญชานั้น มีการเปลี่ยนแปลงธุรกิจอย่างไรบ้างหรือไม่ ซึ่งต้องประเมิน วิเคราะห์ เพื่อว่าอาจจำเป็นต้องปรับปรุงกระบวนการในการจัดทำบัญชี

(2.2) ต้องเข้าใจกระบวนการปฏิบัติงาน โดยนักบัญชีเข้าใจดีอยู่แล้ว ในการรวบรวมข้อมูลและเอกสารจากหน่วยงานต่าง ๆ นั้น หมายความว่า การที่จะรวบรวมข้อมูลและเอกสารได้อย่างครบถ้วนหรือไม่นั้น มีความจำเป็นต้องเข้าใจกระบวนการปฏิบัติงานต่าง ๆ ของหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง เทคนิคที่น่าจะนำมาใช้ คือ การเขียนภาพกระบวนการปฏิบัติงาน (Work Flow) เพื่อเห็นภาพกระบวนการปฏิบัติ

(2.3) ต้องประเมินปัญหาที่เกิดขึ้น/หรืออาจจะเกิดขึ้น ซึ่งเป็นสิ่งที่นักบัญชีต้องทำต่อเนื่อง คือ การประเมินปัญหาที่อาจจะเกิดขึ้น หรือจากสิ่งที่เกิดขึ้น เพื่อทบทวนและพิจารณาถึงผลกระทบ โดยนักบัญชีควรต้องเริ่มศึกษา “การประเมินความเสี่ยงและการบริหารความเสี่ยง อันเป็นประโยชน์ต่อการทำงาน

(2.4) ออกแบบกระบวนการ/วิธีการปฏิบัติ เอกสารหลักฐาน เป็นงานต่อเนื่องอีก เช่นเดียวกัน เมื่อประเมินปัญหา ผลกระทบที่จะเกิดขึ้น นักบัญชีก็ควรออกแบบกระบวนการ/วิธีการปฏิบัติงานที่ควรปรับปรุงใหม่ รวมถึงการสรุปข้อมูลและเอกสารหลักฐานสำคัญที่ควรได้รับจากหน่วยงานต่าง ๆ ซึ่งประเด็นนี้ นักบัญชีควรนำเสนอเพื่อให้ผู้บริหารได้รับทราบ พิจารณา และขออนุมัติเป็นลำดับต่อไป และสิ่งสำคัญภายหลังการได้รับการอนุมัติ นักบัญชีควรต้องสื่อสารให้กับหน่วยงานต่าง ๆ ภายในองค์กรที่เกี่ยวข้องเพื่อรับทราบ และขอความร่วมมือ อันจะนำประโยชน์มาสู่องค์กรร่วมกัน ซึ่งการนำเสนอในการปรับปรุงกระบวนการปฏิบัติงานนั้น นักบัญชีจะต้องใช้วาทีศิลป์และเทคนิคการนำเสนอ การจูงใจ ซึ่งคงจะต้องเป็นเรื่องที่ต้องฝึกฝนเพิ่มเติมกันไป

(2.5) กำหนดแนวการตรวจสอบข้อมูลและเอกสารหลักฐาน ซึ่งคุณภาพงานของนักบัญชีคงจะหนีไม่พ้นคำว่า ตรวจสอบ ดังนั้น การตรวจสอบจึงควรกำหนดแนวการตรวจสอบให้ชัดเจน ควรใช้เทคนิคอย่างไรบ้าง ข้อเสนอแนะ ในการจะใช้เทคนิคในการตรวจสอบอย่างไร ควรกำหนดเกณฑ์ในการพิจารณาในการตรวจสอบดังนี้ คือ (1) เพียงพอ เหมาะสม (2) มีความน่าเชื่อถือ (3) มีความถูกต้อง (4) มีความครบถ้วน และ (5) ผู้อนุมัติตามระเบียบ

(2.6) ประยุกต์ เนื้อหาสาระ/หลักการบัญชี/หลักการภาษี เมื่อทำความเข้าใจในเนื้อหาสาระ กำหนดวิธีการตรวจสอบ อย่างเหมาะสม อันทำให้เกิดความเข้าใจที่เพียงพอ สิ่งที่ต้องทำต่อมา คือ การประยุกต์เนื้อหาสาระที่รวบรวมมาได้ กับหลักการบัญชีตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน เพื่อนำไปสู่การบันทึกบัญชีต่อไป ซึ่งนักบัญชีควรต้องตอบได้ว่าเนื้อหาสาระ ไปเกี่ยวกับมาตรฐานรายงานทางการเงินฉบับไหน ถ้าเลือกใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ Non-Publicly Accountable Entities: NPAEs ก็ควรตอบได้ว่าเกี่ยวข้องในบทไหน นั่นคือความสำคัญที่นักบัญชีพึงต้องสนใจ อ่าน ทำความเข้าใจกับหลักการที่มาตรฐานการรายงานทางการเงินกำหนดให้เป็นหลักการปฏิบัติในการบันทึกบัญชี

(2.7) กำกับติดตาม อย่างใกล้ชิด หมั่นทบทวน กำกับดูแล อย่างสม่ำเสมอ ส่วนของคุณภาพงานบัญชีสำคัญ จึงควรมีการกำกับติดตามอย่างใกล้ชิดว่ายังมีปัญหาเกิดขึ้นอย่างไรหรือไม่ และหมั่นทบทวน อย่างน้อยที่สุดภายหลังการปิดงบการเงินประจำปี ควรมีบทสรุปภาพรวมสิ่งที่ควรปรับปรุงคุณภาพในการจัดทำบัญชีเพิ่มเติม ประกอบกับการนำเสนอรายงานทางการเงิน ข้อเสนอแนะเพิ่มเติม นักบัญชีควรหาโอกาสประชุมร่วมกับผู้ตรวจสอบบัญชี เพื่อขอรับฟังความคิดเห็น สิ่งที่ผู้ตรวจสอบได้ตรวจสอบ มีประเด็นใดหรือไม่ที่ทางบริษัทควรได้รับการปรับปรุง

(3) การปฏิบัติตามกฎหมายและระเบียบเกี่ยวกับการบัญชี หมายถึง แนวทางที่นักบัญชีต้องยึดถือไว้เป็นแนวทางปฏิบัติ ได้แก่ จรรยาบรรณนักบัญชีซึ่งเป็นคุณสมบัติที่พึงประสงค์และเป็นที่ต้องการของสถานประกอบการมากที่สุด ได้แก่ ความสามารถในการหาเหตุของปัญหาต่าง ๆ ในการทำงาน มีความสามารถในการตัดสินใจในงานที่เกี่ยวข้อง ความสามารถในการสร้างสรรค์และพัฒนาผลงาน ความสามารถในการปรับวิธีการทำงานตามสถานการณ์ที่เปลี่ยนแปลง และความสามารถในการเขียนรายงานนำเสนอหัวหน้างานได้อย่างถูกต้องปฏิบัติงานบัญชีได้อย่างถูกต้องตามมาตรฐานการบัญชีมีความเป็นกลางในการนำเสนอข้อมูลทางการบัญชี ปฏิบัติงานตรงตามหลักฐานที่มีอยู่จริง ไม่บิดเบือนข้อมูลเพื่อประโยชน์ของบุคคลใดบุคคลหนึ่งเปิดเผยข้อมูลอย่างเพียงพอและจัดทำงบการเงิน

ได้อย่างถูกต้อง มีความน่าเชื่อถือได้ ซึ่งจรรยาบรรณนักบัญชีไทย มีประกาศไว้ในพระราชบัญญัติวิชาชีพการบัญชี

ดังนั้นการปฏิบัติงานของนักบัญชี ไม่ได้มีเพียงมาตรฐานการบัญชีเพียงอย่างเดียว แต่ยังมีแนวทางการปฏิบัติงานที่เป็นกฎเกณฑ์ ระเบียบข้อบังคับที่เป็นกฎหมายที่เกี่ยวข้องที่นักบัญชีต้องศึกษา ทำความเข้าใจ หลักเกณฑ์วิธีการปฏิบัติงานด้านบัญชีที่เกี่ยวข้องด้วย รวมทั้งทบทวน หาความรู้เพิ่มเติมและพัฒนาทักษะการปฏิบัติงานอยู่ ตลอดเวลา ซึ่งในปัจจุบันมีการเปลี่ยนแปลงของกฎเกณฑ์ ระเบียบ ข้อบังคับหลายอย่างที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงานด้านบัญชี เพื่อให้ทันสมัย สอดคล้องกับการเปลี่ยนแปลงทางเศรษฐกิจและสิ่งแวดล้อมในสังคม

ดังนั้นการศึกษาระบบการควบคุมภายในที่ส่งผลต่อประสิทธิภาพการจัดทำบัญชี กรณีศึกษาโรงเรียนเอกชนในจังหวัดอุบลราชธานี ได้สังเคราะห์ปัจจัยที่นำมาศึกษาเกี่ยวกับประสิทธิภาพการปฏิบัติงาน ดังตารางที่ 2.2

ตารางที่ 2.2 ปัจจัยที่นำมาศึกษาเกี่ยวกับประสิทธิภาพการปฏิบัติงาน

ตัวแปร นักวิจัย	การบริหารจัดการบัญชี	การควบคุมคุณภาพรายงานทางบัญชี	การปฏิบัติตามกฎหมายและระเบียบเกี่ยวกับการบัญชี	ปริมาณงาน	เวลา	ค่าใช้จ่าย	ผลสำเร็จขององค์กร	ทักษะความรู้	การทำงานร่วมกับผู้อื่น
นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ และศิลปะพร ศรีจันทเพชร (2557)	/	/	/				/		
ธงชัย สันติวงศ์ (2557)	/	/	/	/				/	/
สุธีรา วิเศษกุล (2558)	/	/					/		
ทิพาวิดี เมฆสวรรค์ (2558)	/	/	/			/			
วนันพรณ์ ชื่นพิบูลย์ (2559)		/	/				/		
สำนักงานคณะกรรมการข้าราชการพลเรือน (2562)	/	/	/						
Peterson and Plowman (1953)		/		/	/	/			
Enterprise Risk Management (ERM) (2017)	/	/	/						
ความถี่	6	8	6	2	1	2	3	1	1

จากการสังเคราะห์ปัจจัยที่นำมาศึกษาเกี่ยวกับประสิทธิภาพการปฏิบัติงานโดยได้นำตัวแปรที่มีความนิยมในการศึกษามากำหนดเป็นตัวแปรในการศึกษาประสิทธิภาพการปฏิบัติงาน หมายถึง ความสามารถในการปฏิบัติงานที่ต้องใช้ความรู้ ความสามารถ เทคนิครวมถึงประสบการณ์ต่าง ๆ เพื่อให้ชิ้นงานที่ได้รับมอบหมายแล้วเสร็จ โดยคำนึงถึงการบริหารจัดการบัญชี การควบคุมคุณภาพรายงานทางบัญชี และการปฏิบัติตามกฎหมายและระเบียบเกี่ยวกับการบัญชี ประกอบด้วย

(1) การบริหารจัดการบัญชี หมายถึง เป็นการปฏิบัติด้านการบัญชี โดยมีการใช้ทรัพยากรอย่างมีประสิทธิภาพผล โดยการมีความรู้ความเข้าใจ สามารถระบุขั้นตอน เพื่อลดความซับซ้อนของขั้นตอนการทำงานได้ สามารถอธิบายถึงระเบียบและแนวทางปฏิบัติ รวมถึงการให้คำปรึกษา แนะนำหลักปฏิบัติการบัญชีได้ มีการติดต่อประสานงานได้อย่างมีประสิทธิภาพ สามารถตรวจสอบเอกสารหลักฐานต่าง ๆ ได้ถูกต้องตามระเบียบ สามารถตอบข้อซักถามได้อย่างชัดเจนถูกต้อง สามารถรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับปัญหาที่เกิดขึ้น และสร้างแนวทางแก้ไขปัญหานั้นได้อย่างมีประสิทธิภาพ สามารถควบคุม ตรวจสอบ และติดตามการทำงาน จนสามารถกำหนดมาตรฐานแนวทางป้องกันความผิดพลาด การทุจริตภายในองค์กรได้อย่างมีประสิทธิภาพ

(2) การควบคุมคุณภาพรายงานทางบัญชี หมายถึง งบการเงินที่จัดทำขึ้นอย่างถูกต้อง สามารถตรวจสอบได้ ปราศจากความลำเอียง สมเหตุสมผลตามข้อเท็จจริงของเหตุการณ์ทางบัญชี หรือตามที่คาดไว้ว่าควรจะเป็นอย่างเหมาะสม

(3) การปฏิบัติตามกฎหมายและระเบียบเกี่ยวกับการบัญชี หมายถึง การปฏิบัติตามกฎระเบียบให้ถูกต้องตามระเบียบที่เกี่ยวข้อง

2.3 งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

2.3.1 งานวิจัยในประเทศ

กุสุมา โสเชียว (2559) ได้ศึกษาเกี่ยวกับ ผลกระทบของประสิทธิภาพการควบคุมภายใน และสภาพแวดล้อมธุรกิจที่มีต่อคุณภาพข้อมูลทางบัญชี พบว่า ข้อมูลทางการบัญชีเป็นเครื่องมือหนึ่งของการเพิ่ม มูลค่าให้ธุรกิจภายในโซ่คุณค่าขององค์กร และเป็นข้อมูลพื้นฐานสำหรับการดำเนินงาน และการตัดสินใจทางธุรกิจทั้งในส่วนของการวางแผน และควบคุมการดำเนินงานของธุรกิจให้เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ รวมทั้งการจัดโครงสร้างขององค์กรที่ได้รับการจัดได้ย่อมเป็นพื้นฐานสำคัญทำให้ผู้บริหารสามารถวางแผนงาน การสั่งการ และควบคุมการปฏิบัติงานได้อย่างถูกต้อง รวดเร็ว มีประสิทธิภาพ โครงสร้างการจัดการรวมถึงการจัดแบ่งหน้าที่ความรับผิดชอบระหว่างหน่วยงานต่าง ๆ ภายในองค์กร และการกำหนดหน้าที่ความรับผิดชอบของบุคลากรในระดับต่าง ๆ จะต้องคำนึงถึงความรู้และความสามารถของบุคคลเหล่านั้น ด้วย การรวมศูนย์อำนาจหรือการกระจายอำนาจการตัดสินใจในระดับต่าง ๆ หากองค์กรเลือกใช้การรวมศูนย์อำนาจในการตัดสินใจ คุณสมบัติเฉพาะตัวของผู้ที่ได้รับอำนาจย่อมมีความสำคัญหากเลือกวิธีการกระจายอำนาจการตัดสินใจ ระบบและขั้นตอนการทำงานรวมถึงกระบวนการในการติดตามผลย่อมมีความสำคัญมากกว่าการจัดโครงสร้างองค์กรขึ้นอยู่กับขนาดองค์กรและลักษณะธุรกิจเป็นสำคัญ

มูจรินทร์ แก้วหย่อง (2559) ได้ศึกษาเกี่ยวกับ ความรู้ความสามารถทางการบัญชีระบบสารสนเทศทางการบัญชี คุณภาพข้อมูลทางบัญชี และสภาพแวดล้อมทางธุรกิจของบริษัทจดทะเบียน

ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย พบว่าความรู้ความสามารถทางการบัญชีและระบบสารสนเทศทางการบัญชีมีความสัมพันธ์กับคุณภาพข้อมูลทางการบัญชีโดยเฉพาะด้านความรู้ในวิชาชีพ ความทันต่อเวลา และความรู้ความสามารถทางการบัญชีมีความสัมพันธ์กับระบบสารสนเทศทางการบัญชีและมีความเกี่ยวข้องกับ เรื่องที่จะตัดสินใจ โดยการกำหนดคุณภาพข้อมูลทางการบัญชี มีวัตถุประสงค์เพื่อใช้วิเคราะห์ลักษณะของข้อมูลทางการบัญชีที่มีประโยชน์ ซึ่งอาจมีลักษณะเชิงคุณภาพหลายลักษณะ และอาจเปลี่ยนแปลงไปตามสภาพแวดล้อม คุณภาพข้อมูลทางการบัญชียังสามารถใช้เป็นเกณฑ์ในการตัดสินใจเลือกวิธีการบัญชีอีกด้วย ดังนั้น ผู้บริหารควรตระหนักและให้ความสำคัญเกี่ยวกับความรู้ความสามารถทางการบัญชีของนักบัญชีในทุก ๆ ด้านและระบบสารสนเทศทางการบัญชีที่จะนำมาใช้ในการจัดทำรายงานทางการเงิน เพื่อให้ให้นักบัญชีสามารถจัดทำ รายงานทางการเงินที่มีคุณภาพ และสามารถนำ รายงานทางการเงินไปใช้ให้เกิดประสิทธิภาพและประสิทธิผลสูงสุด

กุลนันท์ ก้วพิสมัย (2559) ได้ศึกษาเกี่ยวกับ การบริหารการควบคุมภายในของธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อม ในเขตอำเภอเมืองจังหวัดร้อยเอ็ด พบว่า ผู้ประกอบธุรกิจ SMEs มีการปฏิบัติเกี่ยวกับการบริหารการควบคุมภายในโดยรวมและเป็นรายด้านทุกด้านอยู่ในระดับมาก ได้แก่ ด้านสภาพแวดล้อมการควบคุม เช่น กิจกรรมมีความชัดเจนในการระบุความรับผิดชอบและอำนาจการอนุมัติให้ผู้ปฏิบัติงานฝ่ายต่าง ๆ ในการปฏิบัติงานให้ได้ตามวัตถุประสงค์และเป้าหมาย ด้านกิจกรรมการควบคุม เช่น กิจกรรมมีมาตรการป้องกันและดูแลทรัพย์สินอย่างรัดกุมและเพียงพอ และด้านการติดตามและประเมินผล เช่น กิจกรรมมีการกำหนดให้ผู้บริหารต้องรายงานต่อผู้กำกับดูแลทันที ในกรณีที่ มีการทุจริตหรือสงสัยว่ามีการทุจริตหรือสงสัยว่ามีการทุจริตไม่ปฏิบัติตามกฎระเบียบ ข้อบังคับ

วรชัญญ์ ฝ่องธรรม (2560) ได้ศึกษาเกี่ยวกับ การควบคุมภายในที่ส่งผลต่อการบริหารงบประมาณของสถานศึกษา สังกัดสำนักงานเขตพื้นที่การศึกษาประถมศึกษา กลุ่มตัวอย่าง ได้แก่ ผู้บริหารสถานศึกษา ครูเจ้าหน้าที่การเงิน และครูเจ้าหน้าที่พัสดุในสถานศึกษา สังกัดสำนักงานเขตพื้นที่การศึกษาประถมศึกษาสมุทรสาคร จำนวน 225 คน ได้มาโดยการสุ่มตัวอย่างแบบแบ่งชั้นตามสัดส่วนกระจายตามอำเภอ ผลการวิจัยพบว่า (1) การควบคุมภายในของสถานศึกษาอยู่ในระดับมาก ทั้งภาพรวมและรายด้าน ประกอบด้วย สภาพแวดล้อมของการควบคุม กิจกรรมการควบคุม สารสนเทศ และการสื่อสาร การติดตามประเมินผล และการประเมินความเสี่ยง (2) การบริหารงบประมาณของสถานศึกษาอยู่ในระดับมากทั้งภาพรวมและรายด้าน ประกอบด้วย การบริหารการเงินและการบัญชี การบริหารงบประมาณ การวางแผนงบประมาณ การตรวจสอบและติดตามการประเมินผล การบริหารพัสดุและสินทรัพย์ และการบริหารทรัพยากร และ (3) การควบคุมภายใน ได้แก่ สภาพแวดล้อมของการควบคุม (X1) กิจกรรมการควบคุม (X3) สารสนเทศและการสื่อสาร (X4) และการติดตามประเมินผล (X5) เป็นปัจจัยที่ส่งผลต่อการบริหารงบประมาณของสถานศึกษา

วันเพ็ญ แดงเสน (2560) ได้ศึกษาเกี่ยวกับ การควบคุมภายในที่ส่งผลต่อการบริหารงบประมาณของสถานศึกษาที่สอนเด็กที่มีความบกพร่องทางสติปัญญา สังกัดสำนักบริหารงานการศึกษาพิเศษ ผลการวิจัยพบว่า (1) การควบคุมภายในของสถานศึกษาที่สอนเด็กที่มีความบกพร่องทางสติปัญญาอยู่ในระดับมากทั้งภาพรวมและรายด้าน เรียงตามลำดับจากน้อยไปหามาก ดังนี้ สภาพแวดล้อมของการควบคุม กิจกรรมการควบคุม การประเมินความเสี่ยง การติดตามประเมินผล และสารสนเทศและการสื่อสาร (2) การบริหารงบประมาณของสถานศึกษาที่ สอนเด็กที่ มีความ

บกพร่องทางสติปัญญา อยู่ในระดับมากทั้งภาพรวมและรายด้าน เรียงตามลำดับจากน้อยไปหามาก ดังนี้การบริหารการเงิน การบริหารบัญชี การจัดสรรงบประมาณ การตรวจสอบ ติดตาม ประเมินผล และรายงานผลการใช้เงินและผลการดำเนินงานการบริหารพัสดุและสินทรัพย์การจัดทำและเสนอขอ งบประมาณ และการระดมทรัพยากรและการลงทุนเพื่อการศึกษา และ (3) การควบคุมภายใน ประกอบด้วย ด้านสภาพแวดล้อมของการควบคุม ด้านสารสนเทศและ การสื่อสาร และด้านการ ประเมินความเสี่ยง เป็นปัจจัยที่ส่งผลต่อการบริหารงบประมาณของสถานศึกษา

ปู แซ่จิว (2561) ได้ศึกษาเกี่ยวกับ การประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในของสถาบัน สอนภาษาอังกฤษ โดยใช้แบบสอบถามบุคลากร จำนวน 30 คน จากสถาบันสอนภาษาอังกฤษ จำนวน 10 แห่ง พบว่า ความแตกต่างระหว่างสถาบันสอนภาษาอังกฤษที่จำนวนสาขาน้อยกว่า 5 สาขา และ จำนวนสาขามากกว่าหรือเท่ากับ 5 สาขา ในด้านการจัดโครงสร้างหรือการระบุหน้าที่ความรับผิดชอบ การกำหนดสายการรายงานผลการปฏิบัติงาน การมีความรู้ความสามารถของพนักงาน การประเมินผล การปฏิบัติงาน ตามองค์ประกอบที่ 1 (สภาพแวดล้อมการควบคุม) และการกำหนดวัตถุประสงค์และ เป้าหมายของสถาบัน ตามองค์ประกอบที่ 2 (การประเมินความเสี่ยง) ไม่มีความแตกต่างกัน เนื่องจาก เป็นข้อปฏิบัติพื้นฐานที่สถาบันควรมีเพื่อเป็นแนวทางในการดำเนินกิจการไม่ว่าสถาบันจะมีขนาดเล็ก หรือใหญ่ และสำหรับการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายใน พบว่า เจ้าของสถาบันหรือฝ่าย บริหารรวมถึงผู้บริหารระดับสูงของสถาบันสอนภาษาอังกฤษมีความรู้ ความสามารถ และความ เชี่ยวชาญในธุรกิจ มีการกำหนดหน้าที่และความรับผิดชอบของพนักงานในแต่ละตำแหน่งอย่างชัดเจน เป็นลายลักษณ์อักษร มีการประเมินการเปลี่ยนแปลงจากปัจจัยภายนอกที่อาจจะมีผลกระทบต่อ การดำเนินงานในธุรกิจ มีการจัดทำคู่มือวิธีปฏิบัติงานในการปฏิบัติงาน มีเก็บรักษาข้อมูลในการปฏิบัติงาน อย่างเป็นปัจจุบันครบถ้วน และมีการประเมินผลและสื่อสารข้อบกพร่องของการควบคุมภายใน แต่ใน สถาบันสอนภาษาอังกฤษที่จำนวนสาขาน้อยกว่า 5 สาขา ยังไม่มีการจัดการ การระบุและประเมิน ความเสี่ยงอย่างมีประสิทธิภาพ อีกทั้งไม่มีช่องทางพิเศษให้พนักงานได้แสดงความคิดเห็นและ ข้อเสนอแนะอย่างเหมาะสม ยังไม่มีการปรับปรุง แก้ไข และพัฒนาขั้นตอนการปฏิบัติงานอย่าง สม่าเสมอ สำหรับสถาบันสอนภาษาอังกฤษที่จำนวนสาขาน้อยกว่า 5 สาขา เจ้าของกิจการควรเข้ารับ การอบรมเรื่องการประเมินวิเคราะห์ความเสี่ยงและจัดลำดับความเสี่ยง และนำมาประยุกต์ใช้กับ กิจการ และควรจัดให้มีช่องทางในการให้พนักงานได้แสดงความคิดเห็นอย่างทั่วถึง นอกจากนี้ควรมี การทบทวนและปรับปรุง แก้ไข และพัฒนาขั้นตอนการปฏิบัติงานอย่างน้อยปีละ 1 ครั้ง

สมมาตร คำว้จัน (2561) ได้ศึกษาเกี่ยวกับรูปแบบความสัมพันธ์ของการปฏิบัติงานตาม มาตรฐานการควบคุมภายในที่ส่งผลต่อความสำเร็จของสำนักงานเขตพื้นที่การศึกษาประถมศึกษาที่มี ผลคะแนนการปฏิบัติงานสูง ผลการวิจัยพบว่า (1) สภาพการปฏิบัติงานตามมาตรฐานการควบคุม ภายในของสำนักงานเขตพื้นที่การศึกษาประถมศึกษาที่มีผลคะแนนการปฏิบัติงานสูง ผู้บริหารและผู้ ปฏิบัติ มีการรับรู้สภาพ การปฏิบัติงานที่ใกล้เคียงกัน อยู่ในระดับมากทั้งในภาพรวมและรายด้าน เมื่อ พิจารณาเป็นรายด้าน พบว่า การปฏิบัติงานด้านสภาพแวดล้อมของการควบคุม มีค่าเฉลี่ยสูงสุด รองลงมา ด้านการประเมินความเสี่ยง ด้านการติดตามประเมินผล ด้านกิจกรรมการควบคุม และด้าน สารสนเทศและการสื่อสาร ตามลำดับ (2) ความสำเร็จของสำนักงานเขตพื้นที่การศึกษาประถมศึกษาที่มี ผลคะแนน การปฏิบัติงานสูง ผู้บริหารและผู้ปฏิบัติ มีการรับรู้ความสำเร็จที่ใกล้เคียงกัน อยู่ในระดับ

มาก ทั้งในภาพรวมและรายด้าน เมื่อพิจารณาเป็นรายด้าน พบว่า ความสำเร็จด้านประสิทธิผลขององค์การ มีค่าเฉลี่ยสูงสุด รองลงมา ด้านคุณภาพการให้บริการ ด้านการพัฒนาบุคลากร ด้านการประยุกต์ใช้นวัตกรรมและเทคโนโลยีในการบริหารจัดการ และด้านประสิทธิภาพการบริหารและการจัดการศึกษา ตามลำดับ (3) โมเดลสมการโครงสร้างของรูปแบบความสัมพันธ์ของการปฏิบัติงานตามมาตรฐานการควบคุมภายในที่ส่งผลต่อความสำเร็จของสำนักงานเขตพื้นที่การศึกษาประถมศึกษาที่มีผลคะแนนการปฏิบัติงานสูงที่พัฒนาขึ้น โมเดลโครงสร้างพบว่าตัวแปรองค์ประกอบมีอิทธิพลทางตรงต่อความสำเร็จ ของสำนักงานเขตพื้นที่การศึกษาประถมศึกษาที่มีผลคะแนนการปฏิบัติงานสูง ส่งผลทางบวก ทุกด้าน ได้แก่ ด้านกิจกรรมการควบคุม ด้านการประเมินความเสี่ยง ด้านสารสนเทศและการสื่อสาร ด้านการติดตามประเมินผล และด้านสภาพแวดล้อมของการควบคุม ตามลำดับ ความสัมพันธ์มีความเที่ยงตรง รูปแบบความสัมพันธ์ที่พัฒนาขึ้นมีความสามารถในการพยากรณ์ความสำเร็จของสำนักงานเขตพื้นที่การศึกษาประถมศึกษาที่มีผลคะแนนการปฏิบัติงานสูงได้ดีและยอมรับได้

วลิลศิริ อำมะระ (2562) ได้ศึกษาเกี่ยวกับ การศึกษาระบบการควบคุมภายในด้านการบริหาร คลังสินค้า กรณีศึกษา: บริษัท XYZ จำกัด (มหาชน) โดยการเก็บรวบรวมข้อมูลจากการสัมภาษณ์แบบกึ่งโครงสร้าง การสังเกตการณ์ แบบมีส่วนร่วม และการรวบรวมเอกสารหลักฐานที่เกี่ยวข้องของบริษัท พบว่า ถึงแม้ว่าแนวปฏิบัติเกี่ยวกับการควบคุมภายในด้านการบริหารคลังสินค้าของบริษัท XYZ จำกัด (มหาชน) ได้จัดวางระบบให้มีความสอดคล้องกับกรอบการควบคุมภายในแบบบูรณาการ (COSO, 2021: Website) ทั้ง 5 องค์ประกอบ โดยมีข้อบกพร่องแค่ในเรื่องความเป็นอิสระของกรรมการ เนื่องจากกรรมการบางท่านเป็นผู้บริหารของบริษัท แต่คลังสินค้ายังพบปัญหาเกี่ยวกับจำนวนสินค้าจริงไม่ตรงกับจำนวนสินค้าในระบบ ต้องรับฝากสินค้าโดยไม่มีกำหนด มีการจัดวางสินค้าปะปนกัน และต้องรับคืนสินค้าเนื่องจากความผิดพลาดในการปฏิบัติงาน

ธนเกียรติ นาคะพินธุ์ (2562) ได้ศึกษาเกี่ยวกับ การประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในของสถานศึกษาระดับชั้นมัธยมศึกษา จังหวัดขอนแก่น โดยการเก็บรวบรวมข้อมูลจากแบบสอบถามความคิดเห็นอาจารย์ที่ปฏิบัติงานในโรงเรียน มัธยมศึกษา จำนวนตัวอย่าง 60 คน พบว่า โรงเรียนรัฐบาลได้จัดระบบสภาพแวดล้อมการควบคุมอย่างมีประสิทธิภาพมากกว่าโรงเรียนเอกชนอย่างมีนัยสำคัญ ในโรงเรียนรัฐบาลควรมีแนวทางเสริมเกี่ยวกับการมีส่วนร่วมในการกำหนดวัตถุประสงค์เพื่อการประเมินความเสี่ยงในการควบคุม สำหรับโรงเรียนเอกชนควรเพิ่มการสร้างบรรยากาศและทัศนคติด้านการมุ่งมั่นจริยธรรม กำหนดหน้าที่ความรับผิดชอบที่ชัดเจน กำหนดมาตรฐานในการประเมินผลการปฏิบัติที่ยุติธรรม มีการให้รางวัลเพื่อสร้างแรงจูงใจให้กับบุคลากร ส่งเสริมการพัฒนาอาจารย์ให้มีประสิทธิภาพสำหรับการเรียนการสอนเพิ่มขึ้น

อรญา เห่งศิลา (2562) ได้ศึกษาเกี่ยวกับ การควบคุมภายในกับประสิทธิภาพการทำงาน โดยการควบคุมภายในกับประสิทธิภาพในการทำงาน ของกลุ่มตรวจสอบภายใน และส่วนการคลังกรมป่าไม้ กระทรวงทรัพยากรธรรมชาติและสิ่งแวดล้อม พบว่า การควบคุมภายใน ประกอบด้วย 5 ปัจจัย ได้แก่ (1) ปัจจัยด้านสภาพแวดล้อมการควบคุม (2) ปัจจัยด้านการประเมินความเสี่ยง (3) ปัจจัยด้านกิจกรรมการควบคุม (4) ปัจจัยด้านสารสนเทศและการสื่อสาร (5) ปัจจัยด้านการติดตามและประเมินผล มีความสัมพันธ์กับประสิทธิภาพการทำงาน ประกอบด้วย 4 ด้าน คือ (1) ด้านคุณภาพของงาน (2) ด้านปริมาณของงาน (3) ด้านเวลาที่ใช้ในการดำเนินงาน และ (4) ด้านค่าใช้จ่ายในการ

ดำเนินงาน การควบคุมภายใน ด้านการประเมินความเสี่ยง มีความสัมพันธ์กับประสิทธิภาพการทำงาน ด้านคุณภาพของงาน และยังส่งผลกับประสิทธิภาพการทำงานด้านเวลาที่ใช้ในการดำเนินงาน การควบคุมภายในด้านกิจกรรมการควบคุม มีความสัมพันธ์กับประสิทธิภาพการทำงานด้านคุณภาพของงาน และมีผลกับประสิทธิภาพการทำงานด้านเวลาที่ใช้ในการดำเนินงาน การควบคุมภายในด้านสารสนเทศและการสื่อสาร มีความสัมพันธ์กับประสิทธิภาพการทำงานด้านคุณภาพของงาน และยังมีผลกับประสิทธิภาพการทำงานด้านเวลาที่ใช้ในการดำเนินงานอีกด้วย การควบคุมภายในด้านการติดตามและประเมินผล มีความสัมพันธ์กับประสิทธิภาพการทำงานด้านคุณภาพของงาน ด้านปริมาณของงาน ด้านเวลาที่ใช้ในการดำเนินงาน และด้านค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน อย่างมีนัยสำคัญ

อมรรัตน์ โคบุตร (2563) ได้ศึกษาเกี่ยวกับ ปัจจัยการควบคุมภายในที่มีอิทธิพลต่อประสิทธิภาพการควบคุมภายในของสำนักงานสรรพากรภาค 1 ในเขตกรุงเทพมหานคร พบว่า ผลการวิเคราะห์ระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับปัจจัยการควบคุมภายในจำแนกรายด้าน มีความคิดเห็นเกี่ยวกับปัจจัยการควบคุมภายในโดยรวม ค่าเฉลี่ยอยู่ที่ 3.31 แปลความหมายว่า บุคลากรของสำนักงานสรรพากรภาค 1 ในเขตกรุงเทพมหานคร มีปัจจัยการควบคุมภายในอยู่ในระดับปานกลาง

2.3.2 งานวิจัยต่างประเทศ

Ludmila (2012) ได้ศึกษา ระบบการควบคุมภายในต่อการพัฒนาประสิทธิภาพและเสถียรภาพของบริษัทในประเทศลัตเวีย พบว่า ในสภาวะวิกฤตทางการเงินทำให้บริษัทและนักลงทุนให้ความสนใจเกี่ยวกับความน่าเชื่อถือของรายงานทางการเงินมากขึ้นประสิทธิภาพระบบควบคุมภายในมีส่วนสำคัญต่อความน่าเชื่อถือของรายงานทางการเงิน จุดมุ่งหมายของงานวิจัยคือการรวบรวมประสบการณ์แต่ละประเทศของการพัฒนาและการวางระบบควบคุมภายใน และประเมินความเป็นไปได้ต่อการประยุกต์ใช้ของหลายองค์กรในประเทศลัตเวีย และนำเสนอแนวคิดและรูปแบบของประสิทธิภาพระบบควบคุมภายในในบริษัทขนาดกลางและขนาดเล็กและมีสองอุปสรรคหลักในการศึกษาทฤษฎีที่เกี่ยวข้องกับระบบควบคุมภายในของประเทศลัตเวีย สิ่งแรกคือความไม่เพียงพอของกฎระเบียบ จุดมุ่งหมายของบริษัท และสองคือธุรกิจเพิ่งเริ่มต้นพัฒนาและมักพบว่าเจ้าของและผู้บริหารระดับสูงมักเป็นคนคนเดียว

Akosile (2013) ได้ศึกษา การประเมินเปรียบเทียบระบบการควบคุมภายในในมหาวิทยาลัยของรัฐและเอกชนในภาคตะวันตกเฉียงใต้ของประเทศไนจีเรีย พบว่า ระบบการควบคุมภายในมีความเหมือนกันในมหาวิทยาลัยของรัฐและเอกชนในประเทศไนจีเรีย การค้นพบนี้ปฏิเสธความคิดที่ว่ามหาวิทยาลัยเอกชนมีเงินทุนที่ดีกว่ามหาวิทยาลัยของรัฐบาลและระบบการควบคุมภายในสามารถควบคุมได้โดยผู้บริหารทั้งมหาวิทยาลัยภาครัฐและเอกชน การตรวจสอบประสิทธิภาพของระบบการควบคุมภายในของมหาวิทยาลัยเอกชนแสดงให้เห็นว่า ระบบการควบคุมภายในมีประสิทธิภาพในการลดค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานของมหาวิทยาลัยและเพิ่มความเข้มแข็งในการบรรลุเป้าหมายและวัตถุประสงค์ของมหาวิทยาลัย แต่ผลการวิจัยไม่ได้แสดงให้เห็นถึงการสนับสนุนระบบการควบคุมภายในเพื่อเป็นแนวทางในการช่วยในเรื่องความเหมาะสมของปฏิทินการศึกษา อย่างไรก็ตามมันช่วย ในการทบทวนระบบการจัดการในมหาวิทยาลัยเอกชนในขณะที่ผลบ่งชี้ว่า ระบบการควบคุมภายในในมหาวิทยาลัยของรัฐแสดงให้เห็นถึงประสิทธิภาพในการทำงานที่ตรวจสอบได้

Shabri (2016) ได้ศึกษา ผลกระทบของระบบการควบคุมภายในต่อความสามารถในการทำกำไรของสหกรณ์ กรณีศึกษาของ Koperasi ABC Berhad พบว่า ระบบการควบคุมภายในที่ใช้ใน Koperasi ABC Berhad มีประสิทธิภาพและเป็นที่น่าพอใจ ซึ่งขึ้นอยู่กับการใช้องค์ประกอบของระบบการควบคุมภายในตามกรอบของ Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) ภายในสหกรณ์ อย่างไรก็ตามความสูญเสียทางการเงินเกิดขึ้นในสหกรณ์เกิดจากการควบคุมค่าใช้จ่ายที่ไม่ได้ผลและไม่ได้เกิดจากการควบคุมภายในที่อ่อนแอ ความสามารถในการทำกำไรสามารถปรับปรุงให้ดียิ่งขึ้น ด้วยแผนการพัฒนาใหม่และการใช้ระบบการควบคุมภายในที่มีประสิทธิภาพภายในสหกรณ์ ระบบการควบคุมภายในที่ดีหรือเข้มแข็งจะมีผลต่อความสามารถในการทำกำไรของสหกรณ์และช่วยให้ความมั่นคงและการเติบโตของกระบวนการสหกรณ์ในประเทศมาเลเซีย

Ayagre and Osei (2015) ได้ศึกษา การประเมินระบบการควบคุมภายในจากหลักฐานกลุ่มอุตสาหกรรมโกโก้ในประเทศกานา พบว่า การล่มสลายของระบบการควบคุมภายในนำไปสู่ความล้มเหลวขององค์กร การศึกษาครั้งนี้พยายามที่จะตรวจสอบระบบการควบคุมภายในของห้าบริษัทย่อยของคณะกรรมการกลุ่มอุตสาหกรรมโกโก้ในประเทศกานา ภายใต้สามในห้าองค์ประกอบของ ของ Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) ได้แก่ สภาพแวดล้อมการควบคุม การประเมินความเสี่ยง และกิจกรรมการติดตามผล ข้อมูลสำหรับการศึกษาได้รวบรวมจากแบบสอบถามจากผู้บริหาร (รวมทั้งผู้บริหารการตรวจสอบ) ของทุกบริษัทย่อยของคณะกรรมการกลุ่มอุตสาหกรรมโกโก้ คำตอบของผู้ตอบแบบสอบถามและโปรแกรม SPSS ถูกนำมาใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูล ผลการวิจัย พบว่า สามองค์ประกอบของการควบคุมภายในที่สอดคล้องตามมากที่สุดคือการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในที่เข้มแข็ง อย่างไรก็ตามจุดอ่อนของการควบคุมได้ถูกเปิดเผยถึงความน่าเชื่อถือ ความมุ่งมั่นและความสามารถของผู้บริหารที่จะบริหารจัดการความเสี่ยงและการติดตามถึงข้อบกพร่องเพื่อจะได้ปรับปรุงแก้ไขปัญหาที่อาจจะเกิดขึ้นให้ทันเวลา

Widyaningsih (2015) ได้ศึกษาเกี่ยวกับ อิทธิพลของระบบการควบคุมภายในที่มีต่อความรับผิดชอบทางการเงินของโรงเรียนประถมศึกษาในเมืองบันดุง ประเทศอินโดนีเซีย การศึกษานี้มีวัตถุประสงค์เพื่อค้นหาผลกระทบขององค์ประกอบการควบคุมภายในต่อความรับผิดชอบทางการเงินของโรงเรียน กลุ่มตัวอย่างการศึกษานี้คือ ผู้ตอบแบบสอบถาม 168 คน พบว่า สภาพแวดล้อมการควบคุม กิจกรรมการควบคุม และการกำกับดูแล บางส่วนส่งผลกระทบต่อความรับผิดชอบทางการเงินอย่างมีนัยสำคัญ สำหรับการประเมินความเสี่ยง สารสนเทศและการสื่อสาร และการกำกับดูแล ส่งผลกระทบต่อความรับผิดชอบทางการเงินอย่างมีนัยสำคัญ