

# การพัฒนาระบบควบคุมภายในด้านการเงินและบัญชีของ มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีพระจอมเกล้าพระนครเหนือ

## Development of internal control system in financial and accounting of King Mongkut's University of Technology North Bangkok

จณัญญา ไหม่นทีกุล  
Janunya Mainateekul

---

---

### บทคัดย่อ

การวิจัยครั้งนี้วัตถุประสงค์เพื่อ (1) ศึกษาระบบควบคุมภายในด้านการเงินและบัญชีของมหาวิทยาลัยเทคโนโลยีพระจอมเกล้าพระนครเหนือ (2) เปรียบเทียบความคิดเห็นต่อระบบควบคุมภายในด้านการเงินและบัญชี ของมหาวิทยาลัยเทคโนโลยีพระจอมเกล้าพระนครเหนือ จำแนกตามปัจจัยส่วนบุคคล และ (3) นำเสนอแนวทางการพัฒนาระบบควบคุมภายในด้านการเงินและบัญชี ของมหาวิทยาลัยเทคโนโลยีพระจอมเกล้าพระนครเหนือ กลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการวิจัย ได้แก่ บุคลากรที่ปฏิบัติงานเกี่ยวกับงานคลัง ภายในมหาวิทยาลัยเทคโนโลยีพระจอมเกล้าพระนครเหนือ จำนวน 75 คน เครื่องมือที่ใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูลได้แก่ แบบสอบถาม วิเคราะห์ข้อมูลโดยใช้ ความถี่ ร้อยละ การทดสอบค่าที และการวิเคราะห์ความแปรปรวนทางเดียว

---

<sup>1</sup> นักวิชาการเงินและบัญชี กองคลัง สำนักงานอธิการบดี มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีพระจอมเกล้าพระนครเหนือ, โทรศัพท์ 02-555-2000 ต่อ 1610, E-mail : jananya.m@op.kmutnb.ac.th

<sup>1</sup> Finance and Accounting Technical Officer, The Finance Division, Office of the President King Mongkut's University of Technology North Bangkok, Tel: 02-555-2000 ต่อ 1610, E-mail : jananya.m@op.kmutnb.ac.th

ผลการวิจัย พบว่า (1) มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีพระจอมเกล้าพระนครเหนือมีระบบควบคุมภายในด้านการเงินและบัญชีที่ดีที่สุด โดยเมื่อพิจารณาเป็นรายด้านพบว่า มีระบบควบคุมภายในด้านการเงินและบัญชีด้านสภาพแวดล้อมของการควบคุมด้านการประเมินความเสี่ยง ด้านกิจกรรมการควบคุม ระบบสารสนเทศและการสื่อสาร การติดตามและการประเมินผลที่ดีที่สุดทุกด้าน (2) บุคลากรในหน่วยงานคลัง มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีพระจอมเกล้าพระนครเหนือ ที่มีเพศแตกต่างกันมีความคิดเห็นต่อระบบควบคุมภายในด้านการเงินและบัญชี แตกต่างกันในด้านการประเมินความเสี่ยง และการติดตามและประเมินผล อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 ในขณะที่บุคลากรที่มีอายุแตกต่างกันมีความคิดเห็นต่อระบบควบคุมภายในด้านการเงินและบัญชี ไม่แตกต่างกันในทุกด้าน

**คำสำคัญ :** ระบบควบคุมภายใน, การเงินและบัญชี, มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีพระจอมเกล้าพระนครเหนือ

## **Abstract**

A study was undertaken on the effectiveness and efficiency of the internal control system at King Mongkut's University of Technology North Bangkok (KMUTNB). Three specific objectives were proposed. (1) study the University's internal control system particularly as it pertains to development of the financial and accounting section at the University (2) compare financial and accounting staff's ideas and opinions of the internal control system using personal factors as a reference, and (3) propose guidelines for developing the internal control system. A survey, in the form of a questionnaire, was taken to collect data from 75 staffs. Statistics, consisting of frequency, percentages t-test and One-way ANOVA, were used in data analysis. Upon completion of the study, results showed: (1) KMUTNB was rated "best" level in each category: implementation of control environment, risk assessment, information and communication, and monitoring. (2) Male and Female members of the accounting

and financial staffs held different opinions about the internal control system, risk assessment, and monitoring at an 0.05 level of significance. No meaningful differences of opinion were attributed to age of staff members.

**Keywords :** internal control system, financial and accounting, King Mongkut's University of Technology North Bangkok.

## บทนำ

ระบบการควบคุมภายใน (Internal Control System) เป็นเครื่องมือด้านการจัดการประเภทหนึ่งที่ผู้บริหารนำมาใช้ในการบริหารงาน และเป็นกลไกพื้นฐานสำคัญของกระบวนการกำกับดูแลการดำเนินกิจกรรมต่างๆ ในหน่วยงานอันจะทำให้ผู้มีส่วนได้เสียได้รับผลประโยชน์ในระดับที่เหมาะสมและเป็นธรรม โดยเฉพาะอย่างยิ่งการบริหารงานในระบบราชการปัจจุบันนี้ มีการปรับบทบาทการบริหารงานจากการมุ่งเน้นความสำเร็จของผลผลิต (Output) ไปสู่การมุ่งเน้นประชาชนเป็นศูนย์กลาง โดยคำนึงถึงประโยชน์ที่ประชาชนจะได้รับจากผลผลิตที่เกิดขึ้น (Outcome) ขณะเดียวกันก็คำนึงถึงการมีประสิทธิภาพของการดำเนินงาน ความคุ้มค่าของต้นทุนที่ใช้ในกระบวนการขั้นตอนการปฏิบัติงานอีกด้วย และได้มีการกระจายความรับผิดชอบในการบริหารการเงินให้หน่วยงาน

มีอิสระและคล่องตัวในการจัดสรรทรัพยากร เพื่อผลิตผลงานตามพันธกิจเป้าหมาย และวัตถุประสงค์ของแต่ละหน่วยงานอย่างมีประสิทธิภาพ หน่วยงานจึงจำเป็นต้องมีข้อมูลทางบัญชีที่สมบูรณ์เพียงพอต่อการวิเคราะห์ฐานะการเงินและประเมินผลการดำเนินงานทางการเงิน มีข้อมูลต้นทุนในการผลิตผลผลิตและบริการเพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการขอจัดสรรงบประมาณ และมีข้อมูลเพื่อสนับสนุนการวางแผนทางการเงินการบริหารจัดการทรัพย์สินและการตรวจสอบกำกับดูแลองค์กรของผู้บริหารและหน่วยงานที่เกี่ยวข้องการจัดทำรายงานทางการเงินที่มีประสิทธิภาพต้องสามารถนำไปใช้ในการวิเคราะห์ วางแผน และประเมินผลการบริหารจัดการทางการเงินดังกล่าวได้อย่างมีประสิทธิภาพ (กลุ่มมาตรฐานและนโยบายการบัญชีภาครัฐ, 2546 : 1) ซึ่งในการปรับแนวทางการบริหารงานนี้ ได้มีการนำเทคนิคเรื่องของการควบคุมภายในทางการเงินมาใช้เพื่อให้เกิด

ความมั่นใจว่า การใช้ทรัพยากรของหน่วยงานเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ และช่วยให้การปฏิบัติงานในขั้นตอนต่าง ๆ เป็นไปอย่างถูกต้องเหมาะสม (สมใจ พวงนิล, 2554: 1-2)

ระบบการควบคุมภายในที่ดีมีส่วนช่วยทำให้ทรัพย์สินขององค์กรได้รับการดูแลรักษาเป็นการป้องกันความเสียหาย อันอาจเกิดจากการทุจริต ข้อมิผิดพลาด ความสูญเสีย และภัยต่าง ๆ ซึ่งเป็นผลให้การบันทึกทางการเงินบัญชีและรายงานทางการเงินมีความถูกต้อง เชื่อถือได้ทันเวลา การดำเนินงานขององค์กรจึงเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ สอดคล้องกับนโยบายที่สำคัญขององค์กร (อัจฉรา มานะอรียกุล, 2559:19) นอกจากนี้ระบบการควบคุมภายในจะเป็นเครื่องชี้แนะแนวทางการปฏิบัติงานที่ถูกต้อง และเป็นไปตามนโยบายที่ผู้บริหารวางไว้ เป็นเครื่องช่วยเพิ่มประสิทธิภาพในการปฏิบัติงาน (จันทนา สาขากรและคณะ, 2557: 8) ซึ่งในปี พ.ศ. 2535 โคโซ (COSO) ได้มีการกำหนดองค์ประกอบของการควบคุมภายในที่รู้จักกันดีในชื่อ “กรอบการควบคุมภายใน” โดยมีวัตถุประสงค์ให้องค์กรปฏิบัติงานอย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล รายงานทางการเงินเชื่อถือได้ และปฏิบัติตาม

กฎหมายและกฎระเบียบที่เกี่ยวข้อง ซึ่งเป็นแนวคิดที่ถือว่าได้รับการยอมรับอย่างกว้างขวาง

สำหรับในประเทศไทย กระทรวงการคลังโดยกรมบัญชีกลางซึ่งมีภาระหลักสำคัญคือกำกับและดูแลรักษาทรัพย์สินของทางราชการจึงได้กำหนดแนวปฏิบัติการควบคุมภายในสำหรับภาคราชการขึ้นตามระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินว่าด้วยการกำหนดมาตรฐานการควบคุมภายใน พ.ศ. 2544 เพื่อให้หน่วยงานของทางราชการมีแนวทางในการกำหนดการควบคุมภายในของตนให้เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและเหมาะสมกับการปฏิบัติงานในหน่วยงานต่าง ๆ โดยแนวปฏิบัติระบบการควบคุมภายในในภาคราชการนี้ ได้กำหนดขึ้นโดยสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน ประยุกต์จากระบบการควบคุมภายใน ของ (The Committee of Sponsoring Organization of the Tread Way Commission : COSO) ซึ่งเป็นระบบการควบคุมภายในที่ครอบคลุมถึงองค์ประกอบต่างๆ 3 ประการคือ

1) ความมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลของการดำเนินงาน (Effectiveness and Efficiency of Operations)

2) ความเชื่อถือได้ของรายงานทางการเงิน (Reliability of Financial Reporting)

3) การปฏิบัติตามกฎหมายและกฎระเบียบ (Compliance with Applicable Laws and Regulations) ทั้งนี้โดยมีวัตถุประสงค์ของการควบคุมภายในเพื่อให้เกิดประสิทธิผลและประสิทธิภาพของการดำเนินงาน เพื่อให้เกิดความน่าเชื่อถือได้ของรายงานทางการเงิน และเพื่อให้เกิดความมั่นใจว่าจะปฏิบัติตามกฎหมาย และระเบียบข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง (กรมบัญชีกลาง กระทรวงการคลัง. 2544: 3 – 4; สมใจ พวงนิล, 2554: 2)

ในส่วนของมหาวิทยาลัยเทคโนโลยีพระจอมเกล้าพระนครเหนือ สภามหาวิทยาลัยเทคโนโลยีพระจอมเกล้าพระนครเหนือ มีมติ อนุมัติจัดตั้งหน่วยตรวจสอบภายใน (Internal Audit Unit) เป็นหน่วยงานระดับกอง สังกัดสำนักงานอธิการบดี มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีพระจอมเกล้าพระนครเหนือ เมื่อวันที่ 22 กุมภาพันธ์ 2555 โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้หน่วยตรวจสอบภายในเป็นเครื่องมือที่สำคัญของฝ่ายบริหารในการตรวจสอบ ติดตามและประเมินผลการดำเนินงานภายในส่วนราชการ เพื่อให้ผลการดำเนินงานเป็นไปตามเป้าหมายที่กำหนด บทบาทที่สำคัญของหน่วย

ตรวจสอบภายใน คือ การสนับสนุนส่งเสริมให้การปฏิบัติงานในทุกระดับของหน่วยงานในมหาวิทยาลัยบรรลุตามวัตถุประสงค์และเป้าหมายอย่างมีประสิทธิภาพ มีการใช้ทรัพยากรอย่างคุ้มค่าภายใต้การบริหารความเสี่ยง การควบคุมและการกำกับดูแลที่ดี (Good Governance) อย่างเหมาะสมและมีประสิทธิผล

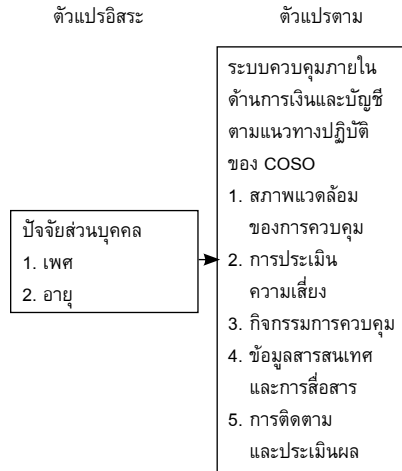
ตั้งแต่มีการจัดตั้งหน่วยตรวจสอบภายใน ของมหาวิทยาลัยเทคโนโลยีพระจอมเกล้าพระนครเหนือ ยังไม่มีการทำการสำรวจความคิดเห็นต่อระบบควบคุมภายในด้านการเงินและบัญชีของมหาวิทยาลัยเทคโนโลยีพระจอมเกล้าพระนครเหนือ จากบุคลากรปฏิบัติงานเกี่ยวกับงานคลัง ภายในมหาวิทยาลัยว่าระบบการควบคุมภายในที่ผ่านมามีประสิทธิภาพมากน้อยเพียงใด และควรปรับปรุงในประเด็นใดหรือไม่ ดังนั้นผู้วิจัยจึงสนใจศึกษาความคิดเห็นต่อระบบควบคุมภายในด้านการเงินและบัญชีของมหาวิทยาลัยเทคโนโลยีพระจอมเกล้าพระนครเหนือ เพื่อนำไปใช้เป็นแนวในการจัดวางระบบการควบคุมภายในด้านการเงินและบัญชี ของมหาวิทยาลัยเทคโนโลยีพระจอมเกล้าพระนครเหนือ ให้สอดคล้องกับมาตรฐานการควบคุมภายในของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน

ดินเพื่อให้การปฏิบัติงานการเงินและบัญชี ของมหาวิทยาลัยเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ

### วัตถุประสงค์ของการวิจัย

1. เพื่อศึกษาระบบควบคุมภายในด้านการเงินและบัญชี ของมหาวิทยาลัยเทคโนโลยีพระจอมเกล้าพระนครเหนือ
2. เพื่อเปรียบเทียบความคิดเห็นต่อระบบควบคุมภายในด้านการเงินและบัญชี ของมหาวิทยาลัยเทคโนโลยีพระจอมเกล้าพระนครเหนือ จำแนกตามปัจจัยส่วนบุคคล
3. เพื่อนำเสนอแนวทางการพัฒนาระบบควบคุมภายในด้านการเงินและบัญชี ของมหาวิทยาลัยเทคโนโลยีพระจอมเกล้าพระนครเหนือ

### กรอบแนวคิดของการวิจัย



ภาพที่ 1 กรอบแนวคิดของการวิจัย

### ขอบเขตของการวิจัย

#### ขอบเขตด้านเนื้อหา

การศึกษาเกี่ยวกับการพัฒนาระบบควบคุมภายในด้านการเงินและบัญชีของมหาวิทยาลัยเทคโนโลยีพระจอมเกล้าพระนครเหนือ ผู้วิจัยมุ่งศึกษาระบบควบคุมภายในด้านการเงินและบัญชีตามแนวทางปฏิบัติของ COSO ซึ่งประกอบไปด้วยสภาพแวดล้อมของการควบคุม การประเมินความเสี่ยง กิจกรรมการควบคุม ข้อมูลสารสนเทศและการสื่อสาร และการติดตามและประเมินผล (จันทนา สาขากรและคณะ, 2557)

### ขอบเขตด้านกลุ่มตัวอย่าง

กลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการศึกษาได้แก่ บุคลากรที่ปฏิบัติงานเกี่ยวกับงานคลัง ภายในมหาวิทยาลัยเทคโนโลยีพระจอมเกล้าพระนครเหนือ จำนวน 75 คน

### ขอบเขตด้านเวลา

การศึกษาครั้งนี้กำหนดระยะเวลาในการศึกษา ระหว่างเดือน ตุลาคม 2559 - กันยายน 2560

### ขอบเขตด้านตัวแปร

ตัวแปรอิสระ ได้แก่ ปัจจัยส่วนบุคคล ประกอบด้วย เพศ และ อายุ

ตัวแปรตาม ได้แก่ ระบบควบคุมภายในด้านการเงินและบัญชี ตามแนวทางปฏิบัติของ COSO ประกอบด้วย

1. สภาพแวดล้อมของการควบคุม
2. การประเมินความเสี่ยง
3. กิจกรรมการควบคุม
4. ข้อมูลสารสนเทศและการสื่อสาร
5. การติดตามและประเมินผล

### วิธีการวิจัย

#### ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง

ประชากรและกลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการศึกษาได้แก่ บุคลากรที่ปฏิบัติงาน

เกี่ยวกับงานคลัง ภายในมหาวิทยาลัยเทคโนโลยี พระจอมเกล้าพระนครเหนือ จำนวน 89 คน

กลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการศึกษา ผู้วิจัยได้กำหนดขนาดของตัวอย่าง โดยอาศัยตารางสำเร็จรูปของ Krejcie and Morgan (บุญชม ศรีสะอาด, 2556: 43) ได้ขนาดของกลุ่มตัวอย่างได้เท่ากับ 73 ตัวอย่าง ซึ่งผู้วิจัยได้เพื่อการสูญเสียของแบบสอบถามอีกจำนวน 2 ตัวอย่าง รวมจำนวนตัวอย่างเท่ากับ 75 ตัวอย่าง และใช้วิธีการสุ่มอย่างแบบง่าย (Simple Random Sampling)

#### เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย

เครื่องมือที่ใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูลได้แก่ แบบสอบถาม โดยแบ่งคำถามออกเป็น 3 ส่วน ได้แก่

ส่วนที่ 1 เป็นคำถามเกี่ยวกับปัจจัยส่วนบุคคล ได้แก่ เพศ อายุ และหน่วยงานที่สังกัด

ส่วนที่ 2 เป็นคำถามเกี่ยวกับระบบควบคุมภายในด้านการเงิน และบัญชีของมหาวิทยาลัยเทคโนโลยีพระจอมเกล้าพระนครเหนือ ตามแนวคิดของ COSO

ส่วนที่ 3 เป็นคำถามเกี่ยวกับข้อเสนอแนะแนวทางการพัฒนาระบบควบคุมภายในด้านการเงินและบัญชีของมหาวิทยาลัยเทคโนโลยีพระจอมเกล้าพระนครเหนือ

### การทดสอบคุณภาพเครื่องมือ

ผู้วิจัยได้ทำการทดสอบเพื่อหาค่าความเชื่อมั่น (Reliability) ของแบบสอบถาม โดยนำแบบสอบถามไปทดสอบกับเจ้าหน้าที่บริหารงานทั่วไปของมหาวิทยาลัยเทคโนโลยีพระจอมเกล้าพระนครเหนือ จำนวน 30 ชุด แล้วนำคำตอบมาคำนวณค่าความเชื่อมั่นของแบบสอบถาม ด้วยวิธีการหาค่าสัมประสิทธิ์อัลฟาของ Cronbach ซึ่งจะได้ค่าความเชื่อมั่นเท่ากับ 0.980 ซึ่งถือว่าแบบสอบถามนี้มีความเชื่อมั่นสูง เนื่องจากโดยปกติค่าความเชื่อมั่นของเครื่องมือวิจัยไม่ควรต่ำกว่า 0.70 (วารุเพ็งสวัสดิ์, 2551: 258) หลังจากนั้นปรับปรุงแบบสอบถามให้สมบูรณ์ก่อนนำไปเก็บรวบรวมข้อมูลจริง

### สถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูล

การแจกแจงความถี่ ร้อยละ การทดสอบค่าที และการวิเคราะห์ความแปรปรวนทางเดียว (One-way ANOVA)

### ผลการวิจัย

ผลการวิจัยสามารถสรุปได้ดังต่อไปนี้

#### 1. ปัจจัยส่วนบุคคล

บุคลากรในหน่วยงานคลังมหาวิทยาลัยเทคโนโลยีพระจอมเกล้าพระนครเหนือโดยส่วนใหญ่เป็นเพศหญิง คิดเป็นร้อยละ 90.67 และเพศชายคิดเป็นร้อยละ 9.33 อายุระหว่าง 30-39 ปี คิดเป็นร้อยละ 38.67

#### 2. ความความคิดเห็นเกี่ยวกับระบบควบคุมภายในด้านการเงินและบัญชีของมหาวิทยาลัยเทคโนโลยีพระจอมเกล้าพระนครเหนือ

จากผลการศึกษาพบว่า ระดับการควบคุมภายในอยู่ในระดับดีที่สุดทุกด้าน โดยเรียงลำดับตามคะแนน ดังนี้ ด้านสภาพแวดล้อมของการควบคุมคิดเป็นร้อยละ 90.07 รองลงมา ด้านการติดตามและการประเมินผล คิดเป็นร้อยละ 89.56 ด้านการประเมินความเสี่ยงคิดเป็นร้อยละ 87.52 ด้านกิจกรรมการควบคุม คิดเป็นร้อยละ 87.27 และด้านระบบสารสนเทศและการสื่อสาร คิดเป็นร้อยละ 86.29



## ตารางที่ 1 แสดงร้อยละของระบบควบคุมภายในด้านการเงินและบัญชีของมหาวิทยาลัยเทคโนโลยีพระจอมเกล้าพระนครเหนือโดยภาพรวม

ระบบควบคุมภายใน ด้านการเงินและบัญชี	มี		ไม่มี	
	จำนวน	ร้อยละ	จำนวน	ร้อยละ
สภาพแวดล้อมของการควบคุม*	1,351	90.07	149	9.93
การประเมินความเสี่ยง**	722	87.52	100	12.48
กิจกรรมการควบคุม***	720	87.27	105	12.73
ระบบสารสนเทศและการสื่อสาร****	453	86.29	72	13.17
การติดตามประเมินผล*****	403	89.56	47	10.44

\* มีจำนวน 20 ข้อ (1,500) คะแนน

\*\* มีจำนวน 11 ข้อ (825) คะแนน

\*\*\* มีจำนวน 11 ข้อ (825) คะแนน

\*\*\*\* มีจำนวน 7 ข้อ (525) คะแนน

\*\*\*\*\* มีจำนวน 6 ข้อ (450) คะแนน

เมื่อพิจารณาเป็นรายด้านมี  
รายละเอียดดังนี้

2.1 ด้านสภาพแวดล้อมของ  
การควบคุม พบว่า มีระดับการควบคุม  
ภายในอยู่ในระดับดีที่สุด โดยเรียงตาม  
ลำดับดังนี้ ปรัชญาและรูปแบบการ  
ทำงานของผู้บริหาร คิดเป็นร้อยละ  
98.00 รองลงมา การมอบอำนาจและ  
หน้าที่ความรับผิดชอบ คิดเป็นร้อยละ  
92.00 นโยบายและวิธีบริหารด้านบุคคล  
คิดเป็นร้อยละ 90.67 กลไกการติดตาม  
ตรวจสอบการปฏิบัติงาน คิดเป็นร้อยละ  
85.33 ความรู้ทักษะและความสามารถ  
ของบุคคล คิดเป็นร้อยละ 84.33 โครงสร้าง

องค์กร คิดเป็นร้อยละ 82.67 และความ  
ซื่อสัตย์และจริยธรรม คิดเป็นร้อยละ  
82.33 ตามลำดับ

โดยแต่ละประเด็นย่อยมี  
รายละเอียดดังนี้

2.1.1 ด้านปรัชญาและ  
รูปแบบการทำงานของผู้บริหาร พบว่า  
ผู้ตอบแบบสอบถามมีความเห็นว่า พนักงาน  
มีทัศนคติที่ดีและสนับสนุนการปฏิบัติ  
หน้าที่ด้านการเงิน การบัญชีและพัสดุ  
รองลงมา มีความมุ่งมั่นที่จะบริหารงาน  
ให้บรรลุผลสำเร็จตามเป้าหมายที่กำหนด  
มีทัศนคติที่เหมาะสมในการจัดการความ  
เสี่ยงที่เกี่ยวข้องอย่างรอบคอบและพิจารณา

ลดหรือป้องกันความเสี่ยง มีทัศนคติที่เหมาะสม ต่อการดำเนินงานและการรายงานทางการเงิน

2.1.2 ด้านความซื่อสัตย์และจริยธรรม พบว่า มีการดำเนินการตามควรแก่กรณี เมื่อไม่มีการปฏิบัติตามนโยบาย วิธีปฏิบัติ หรือระเบียบปฏิบัติ มีการส่งเสริมและสนับสนุนวัฒนธรรมองค์กรที่มุ่งเน้นความสำเร็จของความสำเร็จซื่อสัตย์และจริยธรรม มีข้อกำหนดด้านจริยธรรมและบทลงโทษเป็นลายลักษณ์อักษร และมีการกำหนดเป้าหมายการดำเนินงานที่เป็นไปได้และไม่สร้างความกดดันในการปฏิบัติงาน

2.1.3 สภาพแวดล้อมของการควบคุม ความรู้ทักษะและความสามารถของบุคคล พบว่า มีการกำหนดระดับความรู้ ทักษะและความสามารถที่จำเป็นสำหรับตำแหน่งงานไว้อย่างเหมาะสม มีการระบุและแจ้งให้บุคลากรทราบเกี่ยวกับความรู้ ทักษะ และความสามารถที่ต้องการสำหรับการปฏิบัติงาน การบัญชี และพัสดุ มีการจัดทำเอกสารคำบรรยายคุณลักษณะงานของแต่ละตำแหน่งที่เป็นปัจจุบัน และมีแผนการฝึกอบรมตามความต้องการของบุคลากรทั้งหมดอย่างเหมาะสม

2.1.4 ด้านโครงสร้างองค์กรพบว่า มีการจัดโครงสร้างและ

สายงานการบังคับบัญชาที่ชัดเจนและเหมาะสม มีการประเมินผลโครงสร้างเป็นครั้งคราวและปรับเปลี่ยนในส่วนที่จำเป็นให้สอดคล้องกับสถานการณ์ที่เปลี่ยนแปลง

2.1.5 ด้านการมอบอำนาจและหน้าที่ความรับผิดชอบ พบว่า มีการมอบอำนาจและหน้าที่ความรับผิดชอบให้กับบุคคลที่เหมาะสมและเป็นไปอย่างถูกต้อง และมีการแจ้งให้บุคลากรทุกคนทราบ และผู้บริหารมีวิธีการที่มีประสิทธิภาพในการติดตามผลการดำเนินงานที่มอบหมาย

2.1.6 ด้านนโยบายวิธีบริหารด้านบุคลากร พบว่า การประเมินผลการปฏิบัติงานได้พิจารณาถึงความซื่อสัตย์และจริยธรรม การเลื่อนตำแหน่ง หรือการขึ้นเงินเดือนประเมินจากผลการปฏิบัติงาน มีการลงโทษทางวินัยและแก้ไขปัญหาเมื่อมีการไม่มีปฏิบัติตามนโยบายหรือข้อกำหนดทางจริยธรรม

2.1.7 ด้านกลไกการติดตามการตรวจสอบการปฏิบัติงาน พบว่า ผู้มีตรวจสอบภายในและมีการรายงานผลการตรวจสอบภายในต่อหัวหน้าส่วนราชการทราบเป็นระยะ ๆ

2.2 ด้านการประเมินความเสี่ยง พบว่า มีระดับการควบคุมภายใน

อยู่ในระดับดีที่สุด โดยเรียงตามลำดับ ดังนี้ วัตถุประสงค์ระดับกิจกรรม 94.67 วัตถุประสงค์ระดับหน่วยงาน 92.67 การระบุปัจจัยเสี่ยง 88.67 การวิเคราะห์ความเสี่ยง 84.00 และ การบริหารความเสี่ยง 80.89

โดยแต่ละประเด็นย่อยมีรายละเอียดดังนี้

2.2.1 ด้านวัตถุประสงค์ระดับหน่วยงาน พบว่า มีการกำหนดวัตถุประสงค์และเป้าหมายการดำเนินงานของหน่วยงานอย่างชัดเจน รองลงมา มีการชี้แจงให้บุคลากรทุกระดับทราบ และเข้าใจในวัตถุประสงค์และเป้าหมายของหน่วยงาน

2.2.2 ด้านวัตถุประสงค์ระดับกิจกรรม พบว่า มีการกำหนดวัตถุประสงค์และเป้าหมายของแต่ละส่วนงาน และ วัตถุประสงค์และเป้าหมายของแต่ละส่วนงานสอดคล้องกับ วัตถุประสงค์และเป้าหมายของหน่วยงาน

2.2.3 ด้านการระบุปัจจัยเสี่ยง พบว่า ผู้บริหารทุกระดับมีส่วนร่วมในการระบุ และประเมินความเสี่ยง รองลงมา มีการระบุและประเมินความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้นจากปัจจัยภายใน

2.2.4 ด้านการวิเคราะห์ความเสี่ยง พบว่า มีการกำหนดหลัก

เกณฑ์ในการพิจารณาระดับความสำคัญของความเสี่ยง และมีการวิเคราะห์และประเมินระดับความสำคัญของความเสี่ยง และความถี่ที่จะเกิดหรือโอกาสที่จะเกิดความเสี่ยง

2.2.5 ด้านการวิเคราะห์ความเสี่ยง พบว่า มีการกำหนดวิธีการควบคุมหรือลดความเสี่ยง รองลงมา มีการแจ้งให้บุคลากรทุกคนทราบเกี่ยวกับวิธีการควบคุมเพื่อป้องกันหรือลดความเสี่ยง และมีการพิจารณาความคุ้มค่าของต้นทุนที่จะเกิดขึ้นจากการกำหนดวิธีการควบคุมเพื่อป้องกันหรือลดความเสี่ยง

2.3 ด้านกิจกรรมการควบคุม พบว่า มีระดับการควบคุมภายในอยู่ในระดับดีที่สุด โดย ผู้ตอบแบบสอบถามมีความเห็นว่า มีการแบ่งแยกหน้าที่การอนุมัติ การบันทึก บัญชี การดูแลรักษาทรัพย์สินออกจากกันโดยเด็ดขาด คิดเป็นร้อยละ 93.33 มีการติดตั้งระบบรักษาความปลอดภัยทั้งภายในและภายนอกส่วนงานที่เกี่ยวข้อง คิดเป็นร้อยละ 92.00 มีการกำหนดอำนาจหน้าที่ความรับผิดชอบของผู้บริหารและบุคลากรไว้อย่างชัดเจนและเป็นลายลักษณ์อักษร คิดเป็นร้อยละ 89.33 มีการกำหนดมาตรการป้องกันและดูแลรักษาทรัพย์สินอย่างรัดกุมและเพียงพอ

คิดเป็นร้อยละ 89.33 มีการจัดทำทะเบียน และรายงานต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องอย่างถูกต้องเพียงพอ และทันเวลา คิดเป็นร้อยละ 88.00 มีการประเมินผลการควบคุมภายในจากผู้ตรวจสอบภายในของหน่วยงาน คิดเป็นร้อยละ 88.00 มีการกำหนดกิจกรรมการควบคุมขึ้นตามวัตถุประสงค์ และผลการประเมินความเสี่ยง คิดเป็นร้อยละ 86.67 มีการจัดให้มีคำบรรยายลักษณะงาน และคู่มือปฏิบัติ เพื่อทำความเข้าใจร่วมกันระหว่างบุคลากร คิดเป็นร้อยละ 85.33 มีการตรวจสอบการดำเนินงานเป็นระยะจากผู้ตรวจสอบภายในของหน่วยงานและผู้ตรวจสอบภายนอกหน่วยงาน คิดเป็นร้อยละ 85.33 บุคลากรทุกคนทราบและเข้าใจวัตถุประสงค์ของกิจกรรมการควบคุม คิดเป็นร้อยละ 84.00 มีการกำหนดลำดับ ขั้นตอนการทำงาน เพื่อให้สอดคล้องกับกิจกรรมแต่ละกิจกรรม คิดเป็นร้อยละ 78.67

2.4 มีการรับฟังและพิจารณาข้อร้องเรียนจากภายนอกหน่วยงาน คิดเป็นร้อยละ 94.67 จัดให้มีช่องทางการสื่อสารภายในหน่วยงานผ่านระบบสารสนเทศ คิดเป็นร้อยละ 92.00 จัดให้มีระบบสารสนเทศเพื่อการติดต่อสื่อสารสำหรับการตัดสินใจของฝ่ายบริหาร คิดเป็นร้อยละ 90.67 มีการรับฟังข้อร้อง

เรียนจากบุคลากรภายในหน่วยงานตามสายการบังคับบัญชา คิดเป็นร้อยละ 89.33 มีกลไกหรือช่องทางที่บุคลากรสามารถเสนอข้อคิดเห็นและข้อเสนอแนะในการปรับปรุงการดำเนินงาน คิดเป็นร้อยละ 84.00 มีระบบสารสนเทศที่ทันสมัย เพียงพอและสอดคล้องกับการจัดสายการบังคับบัญชา คิดเป็นร้อยละ 81.33 มีการจัดทำคู่มือและเอกสารชี้แจงให้ทราบถึงวิธีการใช้ระบบสารสนเทศที่เกี่ยวข้อง คิดเป็นร้อยละ 72.00

2.5 การติดตามและการประเมินผล พบว่า มีระดับการควบคุมภายในอยู่ในระดับดีที่สุด โดยที่ผู้ตอบแบบสอบถามมีความเห็นว่า มีการติดตามการปฏิบัติตามข้อเสนอแนะของผู้ตรวจสอบภายใน คิดเป็นร้อยละ 93.33 มีการเปรียบเทียบระหว่างแผนงานกับผลการดำเนินงานและรายงานผลการตรวจสอบให้ผู้บริหารส่วนงานทราบอย่างต่อเนื่องและเป็นลายลักษณ์อักษร คิดเป็นร้อยละ 90.67 มีการกำหนดหลักเกณฑ์ในการติดตามผลการดำเนินงาน ทั้งระหว่างปฏิบัติงาน และหลังจากงานเสร็จสิ้น คิดเป็นร้อยละ 90.67 มีการรายงานผลการประเมินและรายงานการตรวจสอบของผู้ตรวจสอบภายใน โดยตรงต่อคณะกรรมการตรวจสอบ คิดเป็นร้อยละ 89.33 มีการติดตาม

ผลการตรวจสอบการปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายในที่กำหนดไว้อย่างต่อเนื่องและสม่ำเสมอ คิดเป็นร้อยละ 88.00 มีการประเมินความเพียงพอและประสิทธิผลของการควบคุมภายใน และประเมินการบรรลุตามวัตถุประสงค์ของหน่วยงานในลักษณะมีการประเมินประสิทธิภาพและความเพียงพอของการควบคุมภายในตามวัตถุประสงค์ของกิจกรรม คิดเป็นร้อยละ 85.33

3. ผลการเปรียบเทียบความคิดเห็นต่อระบบควบคุมภายในด้านการเงินและบัญชี ของมหาวิทยาลัยเทคโนโลยีพระจอมเกล้าพระนครเหนือ จำแนกตาม

ปัจจัยส่วนบุคคล

พบว่า บุคลากรในหน่วยงานคลังมหาวิทยาลัยเทคโนโลยีพระจอมเกล้าพระนครเหนือ ที่มีเพศแตกต่างกันมีความคิดเห็นต่อระบบควบคุมภายในด้านการเงินและบัญชี แตกต่างกันในด้านการประเมินความเสี่ยง และการติดตามและประเมินผล อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 ในขณะที่บุคลากรที่มีอายุแตกต่างกันมีความคิดเห็นต่อระบบควบคุมภายในด้านการเงินและบัญชี ไม่แตกต่างกันในทุกด้าน แสดงรายละเอียดดังตารางที่ 2

**ตารางที่ 2** แสดงผลการเปรียบเทียบความคิดเห็นต่อระบบควบคุมภายในด้านการเงินและบัญชี ของมหาวิทยาลัยเทคโนโลยีพระจอมเกล้าพระนครเหนือ จำแนกตามปัจจัยส่วนบุคคล

ความคิดเห็นต่อระบบควบคุมภายในด้านการเงินและบัญชี	ปัจจัยส่วนบุคคล (n=75)			
	เพศ		อายุ	
	t	sig.	F	sig.
สภาพแวดล้อมของการควบคุม	-.623	.535	2.057	.114
การประเมินความเสี่ยง	2.129	.043*	2.266	.088
กิจกรรมการควบคุม	.640	.524	.277	.842
ระบบสารสนเทศและการสื่อสาร	-.270	.788	1.735	.168
การติดตามประเมินผล	3.616	.001*	2.631	.057
โดยภาพรวม	.507	.613	1.648	.186

## อภิปรายผล

การศึกษาการพัฒนาระบบควบคุมภายในด้านการเงินและบัญชีของมหาวิทยาลัยเทคโนโลยีพระจอมเกล้าพระนครเหนือ สามารถอภิปรายผลในประเด็นสำคัญ ๆ ดังนี้

1. การพัฒนาระบบควบคุมภายในด้านการเงินและบัญชีของมหาวิทยาลัยเทคโนโลยี พระจอมเกล้าพระนครเหนือ อยู่ในระดับที่ดีที่สุด ซึ่งอธิบายได้ว่ามหาวิทยาลัยเทคโนโลยี พระจอมเกล้าพระนครเหนือ มีการพัฒนาระบบควบคุมภายในด้านการเงินและบัญชีที่มีประสิทธิภาพมหาวิทยาลัยมีหน่วยตรวจสอบภายในเป็นเครื่องมือที่สำคัญของฝ่ายบริหารในการตรวจสอบ ติดตาม และประเมินผลการดำเนินงานในส่วนราชการ เพื่อให้ผลการดำเนินงานเป็นไปตามเป้าหมายที่กำหนด บทบาทที่สำคัญของหน่วยตรวจสอบภายใน คือ การสนับสนุนส่งเสริมให้การปฏิบัติงานในทุกกระดับของหน่วยงานในมหาวิทยาลัยบรรลุตามวัตถุประสงค์และเป้าหมายอย่างมีประสิทธิภาพ มีการใช้ทรัพยากรอย่างคุ้มค่าภายใต้การบริหารความเสี่ยง การควบคุมและการกำกับดูแลที่ดี (Good Governance) อย่างเหมาะสมและมีประสิทธิผล (หน่วยตรวจสอบ

ภายใน มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีพระจอมเกล้า พระนครเหนือ, 2557:2) เมื่อพิจารณาในประเด็นสำคัญ ๆ ดังนี้

1.1 ด้านสภาพแวดล้อมของการควบคุม พบว่า มีระดับการควบคุมภายในอยู่ในระดับดีที่สุด โดยเรียงตามลำดับดังนี้ ปรัชญาและรูปแบบการทำงานของผู้บริหาร รองลงมา การมอบอำนาจและหน้าที่ความรับผิดชอบ นโยบายและวิธีบริหารด้านบุคคล กลไกการติดตามตรวจสอบการปฏิบัติงาน ความรู้ทักษะและความสามารถของบุคคล โครงสร้างองค์กร และความซื่อสัตย์และจริยธรรม ตามลำดับ ซึ่งจากผลการศึกษาพบว่าเป็นไปตามแนวคิดของ COSO ที่อธิบายไว้ว่า สภาพแวดล้อมที่ดี คือ สภาพแวดล้อมที่ทำให้บุคลากรมีความรับผิดชอบและเข้าใจขอบเขตของอำนาจหน้าที่ของตนเอง และบุคลากรดังกล่าวจะต้องมีความรู้ความสามารถ และทักษะที่จำเป็นต้องใช้ในการปฏิบัติงานที่ได้รับมอบหมายอย่างเพียงพอนอกจากนี้บุคลากรดังกล่าวจะต้องยอมรับ และปฏิบัติตามนโยบาย และแนวทางปฏิบัติงานรวมถึงข้อกำหนดของจริยธรรมที่กำหนด สภาพแวดล้อมของการควบคุมเป็นองค์ประกอบที่มีผลกระทบอย่างมาก ต่อกิจกรรมทั้งหมดที่เกิดขึ้นในองค์กรและ

การตัดสินใจของฝ่ายบริหาร ดังนั้นสภาพแวดล้อมของการควบคุมจึงเป็นรากฐานที่สำคัญขององค์ประกอบ ๆ ซึ่งจะเอื้ออำนวยให้เกิดโครงสร้างของการควบคุมภายใน และวินัยของบุคลากรผู้กำกับดูแลและฝ่ายบริหารควรมีบทบาทในการส่งเสริมและสนับสนุนให้เกิดสภาพแวดล้อมที่ดีในหน่วยงาน (อุษณาภัทรมนตรี, 2559:20) ซึ่งจากผลการศึกษาข้างต้นสอดคล้องกับงานวิจัยของวันทนา ดั่งมหาสอน (2553:95) ศึกษาเกี่ยวกับการประเมินการควบคุมภายในของ COSO และระบบการควบคุมภายในของรศานันดา รีสอร์ท เทกอะวัน ผลการศึกษาพบว่า โรงแรมมีการปฏิบัติตามแนวการควบคุมภายในตามแนวคิดของ COSO คิดเป็นร้อยละ 76.47 โดยมีการปฏิบัติตามอย่างครบถ้วนในเรื่องของความซื่อสัตย์และจริยธรรม ปรัชญาการบริหารและรูปแบบการทำงานของผู้บริหาร โครงสร้างการจ้ดองค์การ การมอบหมายอำนาจหน้าที่ความรับผิดชอบ และนโยบายและวิธีบริหารงานด้านทรัพยากรบุคคล เช่นเดียวกับงานวิจัยของสุรภาพร ชุณหชา (2552: 54) ศึกษาเกี่ยวกับความคิดเห็นต่อการปฏิบัติตามแนวทางการควบคุมภายในด้านรายงานทางการเงินของ COSO : จากมุมมองของบุคลากรด้านบัญชีและการเงินของบริษัทกรณี

ศึกษา ผลการศึกษาพบว่า บุคลากรด้านบัญชีและการเงินของบริษัทกรณีศึกษาส่วนใหญ่มีความคิดเห็นเกี่ยวกับการปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายในด้านรายงานทางการเงินส่วนของสภาพแวดล้อมในการควบคุมอยู่ในระดับมาก เมื่อพิจารณาแต่ละหลักการ พบว่า มีการปฏิบัติตามในหลักการด้านปรัชญาและรูปแบบการบริหารงานของฝ่ายบริหารมากที่สุด

1.2 ด้านการประเมินความเสี่ยง พบว่า มีระดับการควบคุมภายในอยู่ในระดับดีที่สุด โดยเรียงตามลำดับดังนี้ วัตถุประสงค์ระดับกิจกรรม รองลงมา วัตถุประสงค์ระดับหน่วยงาน การระบุปัจจัยเสี่ยง การวิเคราะห์ความเสี่ยง และการบริหารความเสี่ยง ทั้งนี้อธิบายได้ว่า มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีพระจอมเกล้าพระนครเหนือ มีการกำหนดวัตถุประสงค์และเป้าหมายของแต่ละส่วนงาน และวัตถุประสงค์และเป้าหมายของแต่ละส่วนงานสอดคล้องกับวัตถุประสงค์และเป้าหมายของหน่วยงาน ซึ่งสอดคล้องกับแนวคิดของจันทนา สาขารและคณะ (2557) ได้อธิบายไว้ว่าหลักการสำคัญสำหรับการประเมินความเสี่ยง คือ การกำหนดวัตถุประสงค์ไว้อย่างชัดเจนเพียงพอ เพื่อให้สามารถระบุและประเมินความเสี่ยงต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการ

บรรลូវัตถุประสงค์ขององค์กร โดยทั่วไป  
 วัตถุประสงค์ขององค์กรมีอยู่ 5 ประการ  
 คือ (1) วัตถุประสงค์ของการดำเนินงาน  
 เป็นวัตถุประสงค์ของการดำเนินงานใน  
 ภาพรวมหรือเป็นวัตถุประสงค์ระดับ  
 กิจการโดยไม่รวมไม่ใช้กิจกรรมหนึ่ง  
 โดยเฉพาะ (2) วัตถุประสงค์การรายงาน  
 ทางการเงินสำหรับบุคคลภายนอก  
 แสดงให้เห็นว่าองค์กรสามารถปฏิบัติ  
 ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน  
 และเหมาะสมกับธุรกิจ ในขณะที่นั้น โดย  
 แสดงได้ว่ารายการในรายงานทางการเงิน  
 มีตัวตนจริง ครบถ้วน แสดงถึงสิทธิ  
 หรือภาระผูกพันขององค์กรได้ถูกต้อง  
 (3) วัตถุประสงค์การรายงานที่ไม่ใช่  
 ทางการเงินสำหรับบุคคลภายนอก (4)  
 วัตถุประสงค์การรายงานทางการเงิน  
 ภายใน และ (5) วัตถุประสงค์ด้านการ  
 ปฏิบัติตามกฎหมายระเบียบ ซึ่งจากผลการ  
 วิจัยดังกล่าวสอดคล้องกับแนวคิดของ  
 อัจฉรา มานะอรียกุล (2559:28) ได้  
 อธิบายไว้ว่า การกำหนดวัตถุประสงค์  
 เป้าหมายเสมือนมาตรฐานการปฏิบัติงาน  
 ในกิจการนั้น ซึ่งในการกำหนด  
 วัตถุประสงค์และกระบวนการควบคุม  
 ภายในต้องคำนึงถึงประสิทธิภาพในการ  
 ใช้ทรัพยากร ค่าใช้จ่ายที่ควบคุมได้และ  
 ควบคุมไม่ได้ ผลกระทบต่างๆ ที่อาจเกิดขึ้น  
 หากการปฏิบัติหน้าที่ ณ จุดใดจุดหนึ่ง

บกพร่องแล้วจะมีผลต่อการปฏิบัติงาน  
 ณ จุดอื่น อย่างไร รวมถึงมีผลกระทบต่อ  
 กิจการโดยรวมอย่างไร

1.3 ด้านกิจกรรมการควบคุม  
 พบว่า มีระดับการควบคุมภายในอยู่ใน  
 ระดับดีที่สุด โดย ผู้ตอบแบบสอบถามมี  
 ความเห็นว่า มีการแบ่งแยกหน้าที่การ  
 อนุมัติ การบันทึก บัญชี การดูแลรักษา  
 ทรัพย์สินออกจากกันโดยเด็ดขาด  
 รองลงมา มีการติดตั้งระบบรักษาความ  
 ปลอดภัยทั้งภายในและภายนอกส่วน  
 งานที่เกี่ยวข้อง ซึ่งจากผลการศึกษาข้าง  
 ต้นนั้นก็เป็นไปตามแนวคิดของ COSO  
 ที่อธิบายไว้ว่า กิจกรรมการควบคุม  
 ประกอบไปด้วย (1) การแบ่งแยกหน้าที่  
 อย่างเพียงพอ เช่น หน้าที่ในการเก็บ  
 รักษาทรัพย์สิน หน้าที่ในการอนุมัติ  
 รายการแยกต่างหากจากเจ้าหน้าที่ใน  
 การดำเนินรายการ และหน้าที่ในการ  
 ปฏิบัติงานแยกต่างหากจากผู้ทำรายงาน  
 แสดงผลการปฏิบัติงานเพื่อป้องกันมิให้  
 ผู้ปฏิบัติงานรายงานผลเกิดความเป็น  
 จริง (2) การมอบอำนาจในการอนุมัติ  
 รายการและกิจกรรมต่าง ๆ อย่างเหมาะสม  
 (3) การมีเอกสารและบันทึกทางการ  
 บัญชีอย่างถูกต้องเหมาะสม (4) มีการ  
 ควบคุมสินทรัพย์และบันทึกทางการ  
 บัญชีให้ปลอดภัยทั้งจากภัยธรรมชาติและ  
 และการนำไปใช้ในทางที่ไม่ถูกต้อง (5)



มีการตรวจสอบที่เป็นอิสระ (วิลโลว วีระปรีย และคณะ, 2558:16-18) ซึ่งจากผลการวิจัยพบว่า สอดคล้องกับงานวิจัยของ สายพิน ไพโรสิงห์ (2554) ศึกษาเกี่ยวกับการประเมินระบบการควบคุมภายใน ด้านการเงินและบัญชีของโรงพยาบาล ผลการศึกษาพบว่า ระบบการควบคุมภายในด้านการเงินและบัญชีของโรงพยาบาลด้านกิจกรรมการควบคุม มีความเพียงพอ เช่นเดียวกับงานวิจัยของกิตติพงษ์ โกษณะสมบัติ (2557) ศึกษาเกี่ยวกับการประเมินผลการควบคุมภายในตามแนวคิด COSO: กรณีสักงาน หน่วยงานในสังกัดสำนักงาน ปลัดกระทรวงศึกษาธิการ ผลการศึกษา ในภาพรวม ผลการประเมินผลระบบ ควบคุมภายในของหน่วยงานในสังกัด สำนักงานปลัดกระทรวงศึกษาธิการตาม แนวคิด COSO พบว่า หน่วยงานใน สังกัดสำนักงานปลัดกระทรวงศึกษาธิการ ด้านกิจกรรมควบคุมอยู่ในระดับดี และ เมื่อพิจารณารายข้อแสดง ให้เห็นว่า กิจกรรมควบคุมของหน่วยงานในสังกัด สำนักงานปลัดกระทรวงศึกษาธิการได้ กำหนดขึ้น สอดคล้องกับการประเมิน ความเสี่ยงโดยการนำผลที่ได้จากการ ประเมินความเสี่ยงมากำหนดวิธี หรือ กิจกรรมที่สามารถป้องกันหรือความ เสี่ยงให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ รวมถึง

มีการกำหนด มาตรการติดตามและ ประเมินผลกิจกรรมควบคุมอย่าง สม่าเสมอ

1.4 ระบบสารสนเทศและการ สื่อสาร พบว่า มีระดับการควบคุมภายใน อยู่ในระดับดีที่สุด โดยผู้ตอบแบบสอบถาม มีความเห็นว่า มีการรับฟังและพิจารณา ข้อร้องเรียนจากภายนอกหน่วยงาน รอง ลงมา จัดให้มีช่องทางการสื่อสารภายใน หน่วยงานผ่านระบบสารสนเทศ จัดให้มี ระบบสารสนเทศเพื่อการติดต่อสื่อสาร สำหรับการตัดสินใจของฝ่ายบริหาร ซึ่ง จากผลการศึกษาข้างต้นนั้นก็เป็นที่ ไป ตามแนวคิดของ COSO ที่อธิบายไว้ว่า สารสนเทศเป็นสิ่งจำเป็นสำหรับการ บริหารงานโดยเฉพาะอย่างยิ่งในยุคปัจจุบัน ซึ่งเป็นยุคที่ผู้สามารถได้สารสนเทศที่ รวดเร็วและถูกต้องจะสามารถช่วงชิง โอกาสได้ก่อนผู้อื่น สารสนเทศจึงหมาย รวมถึงข้อมูลข่าวสารทางการเงินและ ข้อมูลที่เกี่ยวกับการดำเนินงานอื่น ๆ ที่มาจากแหล่งข้อมูลภายในและแหล่ง ข้อมูลภายนอกองค์กร สามารถสนเทศ มีความสำคัญ ต่อการปฏิบัติงานของ ผู้บริหารและผู้ปฏิบัติงานในทุกกระดับ ผู้บริหารใช้สารสนเทศในการพิจารณาสั่ง การและวางแผน ส่วนผู้ปฏิบัติงานใช้ เพื่อเป็นเครื่องชี้้นำในการปฏิบัติงาน ตามหน้าที่และความรับผิดชอบ ดังนั้น

ทุกองค์กรควรจัดให้มีสารสนเทศที่ดีซึ่งมีลักษณะดังนี้ (1) เหมาะสมกับการใช้ คือ มีเนื้อหาสาระที่จำเป็นต่อการตัดสินใจ (2) มีความถูกต้อง สมบูรณ์ สะท้อนผลตามความเป็นจริง และมีรายละเอียดที่จำเป็นครบถ้วน (3) เป็นปัจจุบัน คือ ให้ข้อมูลล่าสุด หรือใกล้เคียงกับวันที่ตัดสินใจมากที่สุด (4) ทันเวลา คือ ได้ข้อมูลที่ต้องการทันเวลาที่จะใช้ และ (5) เหมาะสมในการเข้าถึง คือ ควรง่ายสำหรับบุคคลที่มีอำนาจเกี่ยวข้องและสมควรเข้าถึง แต่มีระบบการควบคุมป้องกันสำหรับผู้ที่ไม่มีหน้าที่เกี่ยวข้องไม่ให้เข้าถึงข้อมูลดังกล่าว (จันทนา สาขากรและคณะ, 2557: 21-22) ซึ่งจากผลการศึกษาข้างต้นสอดคล้องกับงานวิจัยของสุพรรณษา อุ่มมาก (2552) การประเมินการบริหารความเสี่ยงและการควบคุมภายในตามกรอบงานการบริหารความเสี่ยงระดับองค์กรของ COSO : วิทยากรณีศึกษา ผลการศึกษาพบว่า ด้านสารสนเทศและการสื่อสาร (Information and Communication) การปฏิบัติงานที่บริษัทมีการปฏิบัติตามมากที่สุด ได้แก่ บริษัทมีระบบข้อมูลด้านคอมพิวเตอร์ที่มีความเหมาะสมกับลักษณะของธุรกิจ และข้อมูลมีความถูกต้องเชื่อถือได้ ซึ่งปัจจุบันผู้บริหารระดับสูงได้สนับสนุนในการพัฒนาระบบสารสนเทศของบริษัทใน

การนำระบบ ERP (Enterprise Resource Planning) มาใช้ในองค์กร ทำให้ผู้บริหารสามารถได้ข้อมูลที่นำมาช่วยในการวิเคราะห์ ตัดสินใจ และช่วยในการบริหารงานที่รวดเร็วและทันเวลา เนื่องจากข้อมูลเป็นระบบออนไลน์ เพื่อใช้ในการบริหารงานโครงการและรองรับกับการขยายตัวขององค์กรและธุรกิจในอนาคต และบริษัทยังมีการสร้างทัศนคติที่ดีในการติดต่อสื่อสารกันภายในองค์กร

1.5 การติดตามและการประเมินผล พบว่า มีระดับการควบคุมภายในอยู่ในระดับดีที่สุด โดยที่ผู้ตอบแบบสอบถามมีความเห็นว่า มีการติดตามการปฏิบัติตามข้อเสนอแนะของผู้ตรวจสอบภายใน รองลงมา มีการเปรียบเทียบระหว่างแผนงานกับผลการดำเนินงานและรายงานผลการตรวจสอบให้ผู้บริหารส่วนงานทราบอย่างต่อเนื่อง และเป็นลายลักษณ์อักษร มีการกำหนดหลักเกณฑ์ในการติดตามผลการดำเนินงานทั้งระหว่างปฏิบัติงาน และหลังจากงานเสร็จสิ้น ซึ่งจากผลการศึกษาข้างต้นนั้นก็เป็นไปตามแนวคิดของ COSO ที่อธิบายไว้ว่า การตรวจสอบและการประเมินผลเพื่อให้แน่ใจว่ากิจกรรมการควบคุมที่กำหนดให้ปฏิบัติตามอย่างเคร่งครัด ซึ่งการควบคุมแบ่งออกเป็น 2 แบบ คือ (1) การควบคุมแบบเป็น

ทางการ เป็นการควบคุมที่กำหนดไว้ เป็นลายลักษณ์อักษรหรือเป็นการกระทำเพื่อควบคุมกระบวนการปฏิบัติงานต่าง ๆ ที่มองเห็นได้อย่างชัดเจน เช่น การกำหนดนโยบายและคู่มือปฏิบัติงาน การแบ่งแยกหน้าที่ การอนุมัติรายการ เป็นต้น (2) การควบคุมแบบไม่เป็นทางการ เป็นการควบคุมที่ช่วยเสริมสร้างสภาพแวดล้อมในการควบคุมให้เกิดขึ้นด้วยการมีค่านิยมที่ดี ความเปิดเผย ความไว้วางใจ ความร่วมมือกัน ความซื่อสัตย์ มีจริยธรรม ความรู้ ความสามารถ อย่างไรก็ตามมหาวิทยาลัยควรจัดให้มีการกำกับดูแลกิจการหรือการควบคุมภายใน เพื่อสร้างความเชื่อมั่นให้กับผู้ที่เราเรียกว่า “Stakeholders” (อัจฉรา มานะอริยกุล, 2559: 22-23) จากผลการศึกษาข้างต้นสอดคล้องกับงานวิจัยของกิตติพงษ์ โภชนะสมบัติ (2557) ศึกษาเกี่ยวกับการประเมินผลการควบคุมภายในตามแนวคิด COSO: กรณีสึกษา หน่วยงานในสังกัดสำนักงานปลัดกระทรวงศึกษาธิการ ผลการศึกษาในภาพรวมอยู่ในระดับที่ดี และเมื่อพิจารณารายข้อแสดงให้เห็นว่า หน่วยงานในสังกัดสำนักงานปลัดกระทรวงศึกษาธิการมีการกำหนดให้มีการติดตามประเมินผลการดำเนินงานอย่างต่อเนื่องและสม่ำเสมอ เพื่อให้ทราบถึง

ประสิทธิภาพและประสิทธิผลของการดำเนินงาน รวมถึงปัญหาและอุปสรรคพร้อมรายงานให้ผู้บริหารรับทราบเพื่อให้สามารถใช้เป็นข้อมูลในการตัดสินใจหรือปรับปรุงแก้ไขได้อย่างเหมาะสมและทันต่อปัจจุบัน

2. ผลการเปรียบเทียบความคิดเห็นต่อระบบควบคุมภายในด้านการเงินและบัญชี ของมหาวิทยาลัยเทคโนโลยีพระจอมเกล้าพระนครเหนือ จำแนกตามปัจจัยส่วนบุคคล

จากผลการศึกษาพบว่า บุคลากรในหน่วยงานคลัง มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีพระจอมเกล้าพระนครเหนือ ที่มีเพศแตกต่างกันมีความคิดเห็นต่อระบบควบคุมภายในด้านการเงินและบัญชีแตกต่างกันในด้านการประเมินความเสี่ยงและการติดตามและประเมินผล ซึ่งผลการศึกษาแสดงให้เห็นว่าเพศชายมีความคิดเห็นต่อระบบควบคุมภายในด้านการเงินและบัญชีด้านการประเมินความเสี่ยง และการติดตามและประเมินผลมากกว่าเพศหญิง ทั้งนี้อาจเนื่องมาจากบุคลากรในหน่วยงานคลัง มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีพระจอมเกล้าพระนครเหนือ โดยส่วนใหญ่เป็นเพศหญิงถึงร้อยละ 90.67 จึงทำให้ค่าเฉลี่ยของระดับความคิดเห็นนั้นน้อยกว่าเพศชาย แต่อย่างไรก็ตามบุคลากรในหน่วยงานคลังก็ปฏิบัติ

งานตามนโยบายและวิธีปฏิบัติงานที่กำหนดขึ้นได้อย่างสมเหตุสมผล และมีประสิทธิภาพ เพราะระบบการควบคุมภายในเป็นเครื่องชี้แนะแนวทางการปฏิบัติงานที่ถูกต้อง และเป็นไปตามนโยบายที่ผู้บริหารสถานศึกษาวางไว้ และที่สำคัญยังเป็นเครื่องช่วยเพิ่มประสิทธิภาพการทำงานให้บุคลากรในหน่วยงานคลัง มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีพระจอมเกล้าพระนครเหนืออีกทางหนึ่ง ซึ่งผลการศึกษาที่เกี่ยวกับอายุนั้นแสดงให้เห็นว่าอายุแตกต่างกันมีความคิดเห็นต่อระบบควบคุมภายในด้านการเงินและบัญชี ไม่แตกต่างกันในทุกด้าน ทั้งนี้เนื่องมาจากบุคลากรในหน่วยงานคลังของมหาวิทยาลัยสามารถปฏิบัติงานตามระบบการควบคุมภายในตามแนวคิด COSO ได้เป็นอย่างดี ซึ่งจากผลการศึกษาข้างต้นสอดคล้องกับงานวิจัยของวรรณวิมล ทศวัฒน์ (2550) ศึกษาเกี่ยวกับความพึงพอใจของข้าราชการสำนักงานตรวจบัญชีกองทัพบกต่อการจัดวางระบบการควบคุมภายในของ COSO ผลการศึกษาพบว่า ข้าราชการที่มีอายุต่างกันมีความพึงพอใจไม่แตกต่างกัน

## ข้อเสนอแนะ

การพัฒนาาระบบควบคุมภายในด้านการเงินและบัญชีของมหาวิทยาลัยเทคโนโลยี พระจอมเกล้าพระนครเหนือสรุปเป็นข้อเสนอแนะเพื่อเป็นประโยชน์ดังนี้

1. ด้านสภาพแวดล้อมของการควบคุม มหาวิทยาลัยฯ ควรมีการกำหนดเป้าหมายการดำเนินงานที่เป็นไปได้และไม่สร้างความกดดันในการปฏิบัติงาน และพยายามพัฒนาบุคลากรทุกคนให้ตระหนักถึงความสำคัญและการยึดมั่นใจการปฏิบัติหน้าที่ด้วยความซื่อสัตย์และมีจรรยาบรรณด้วยกัน

2. ด้านการประเมินความเสี่ยง มหาวิทยาลัยฯ ควรมีการแจ้งให้บุคลากรทุกคนทราบเกี่ยวกับวิธีการควบคุมเพื่อป้องกันหรือลดความเสี่ยง และมีการพิจารณาความคุ้มค่าของต้นทุนที่จะเกิดขึ้นจากการกำหนดวิธีการควบคุมเพื่อป้องกันหรือลดความเสี่ยง

3. ด้านกิจกรรมการควบคุม มหาวิทยาลัยฯควรมีการตรวจสอบการดำเนินงานเป็นระยะจากผู้ตรวจสอบภายในของหน่วยงานและผู้ตรวจสอบภายนอกหน่วยงาน แจ้งให้บุคลากรทุกคนทราบและเข้าใจวัตถุประสงค์ของกิจกรรมการควบคุม และมีการกำหนด

ลำดับขั้นตอนการทำงานเพื่อให้สอดคล้องกับกิจกรรมแต่ละกิจกรรมตามลำดับ

4. ระบบสารสนเทศและการสื่อสาร มหาวิทยาลัยควรพัฒนากลไกหรือช่องทางที่บุคลากรสามารถเสนอข้อคิดเห็นและข้อเสนอแนะในการปรับปรุงการดำเนินงาน พัฒนาระบบสารสนเทศที่ทันสมัย เพียงพอและสอดคล้องกับการจัดสายการบังคับบัญชา และจัดทำคู่มือและเอกสารชี้แจงให้ทราบถึงวิธีการใช้ระบบสารสนเทศที่เกี่ยวข้อง

5. การติดตามและการประเมินผล มหาวิทยาลัยควรมีการติดตามผลการตรวจสอบการปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายในที่กำหนดไว้อย่างต่อเนื่องและสม่ำเสมอ มีการประเมินความเพียงพอและประสิทธิผลของการควบคุมภายใน และประเมินการบรรลุตามวัตถุประสงค์ของหน่วยงานในลักษณะมีการประเมินประสิทธิภาพและความเพียงพอของการควบคุมภายในตามวัตถุประสงค์ของกิจกรรม

## เอกสารอ้างอิง

- กรมบัญชีกลาง. (2544). *แนวปฏิบัติระบบการควบคุมภายในภาครัฐราชการ*. กรุงเทพฯ : กรมบัญชีกลาง.
- กิตติพงษ์ โภชนะสมบัติ. (2557). *การประเมินผลระบบควบคุมภายในตามแนวคิด COSO กรณีศึกษาหน่วยงานในสังกัดสำนักงานปลัดกระทรวงศึกษาธิการ*. (วิทยานิพนธ์ปริญญารัฐประศาสนศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชาการจัดการภาครัฐและภาคเอกชน). ชลบุรี: มหาวิทยาลัยบูรพา.
- กลุ่มมาตรฐานและนโยบายการบัญชีภาครัฐ. (2546). *หลักการและนโยบายบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐ*. กรุงเทพฯ : สำนักมาตรฐานด้านการบัญชีภาครัฐ.
- จันทนา สาขากร นิพันธ์ เห็นโชคชัยชนะ และ ศิลปะพร ศรีจันเพชร. (2557). *การควบคุมภายในและการตรวจสอบภายใน*. กรุงเทพฯ: ทีพีเอ็น เพรส.
- บุญชม ศรีสะอาด. (2556). *การวิจัยเบื้องต้น*. กรุงเทพฯ: สุวีริยาสาส์น.
- พยอม สิงห์แสน. (2546). *การสอบบัญชี*. กรุงเทพฯ : ชวนพิมพ์.
- วรรณวิมล ทศวัฒน์. (2550). *ความพึงพอใจของข้าราชการสำนักงานตรวจบัญชีกองทัพบกต่อการจัดวางระบบการควบคุมภายในของ COSO*. (วิทยานิพนธ์ปริญญาบริหารธุรกิจมหาบัณฑิต สาขาบริหารธุรกิจ โครงการบัณฑิตศึกษา).

กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์.

วันทนา ดวงมหาสอน. (2553). *การประเมินการควบคุมภายในของ COSO และระบบการควบคุมภายในของรสนันดา รีสอร์ท เกาะพะงัน*. (วิทยานิพนธ์ปริญญาบริหารธุรกิจมหาบัณฑิต สาขาการจัดการ). กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์.

วาโร เฟิงสวัสดิ์. (2551). *วิธีวิทยาการวิจัย*. กรุงเทพฯ: สุวีริยาสาส์น.

วีไล วีระปรีย จงจิตต์ หลีกภัย และ ประจิด ห่าวัตร. (2558). *ระบบบัญชี*. กรุงเทพฯ: จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.

สมใจ พวงนิล. (2554). *ผลกระทบของการควบคุมภายในทางการบัญชีที่มีต่อประสิทธิภาพการรายงานทางการเงินของสถานศึกษาสังกัดสำนักงานคณะกรรมการการอาชีวศึกษา*. (วิทยานิพนธ์ปริญญาบัญชียุทธศาสตร์มหาบัณฑิต). มหาสารคาม: มหาวิทยาลัยมหาสารคาม.

สายพิณ ไพรสิงห์. (2554). *การประเมินระบบการควบคุมภายในด้านการเงินและบัญชีของโรงพยาบาลกรณีศึกษา*. (วิทยานิพนธ์ปริญญาบริหารธุรกิจมหาบัณฑิต สาขาบริหารธุรกิจ). กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์.

สุชาพร ชุณหงษา. (2552). *ความคิดเห็นต่อการปฏิบัติตามแนวทางการควบคุมภายในด้านรายงานทางการเงินของ COSO : จากมุมมองของบุคลากรด้านบัญชีและการเงินของบริษัทกรณีศึกษา*. (วิทยานิพนธ์ปริญญาบริหารธุรกิจ สาขาบริหารธุรกิจ). กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์.

สุพรรณ อิมมาก. (2552). *การประเมินการบริหารความเสี่ยงและการควบคุมภายในตามกรอบงานการบริหารความเสี่ยงระดับองค์กรของ COSO : บริษัทกรณีศึกษา*. (วิทยานิพนธ์ปริญญาบริหารธุรกิจ สาขาบริหารธุรกิจ). กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์.

หน่วยตรวจสอบภายใน มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีพระจอมเกล้าพระนครเหนือ. (2557). *รายงานประจำปีงบประมาณ พ.ศ. 2556*. กรุงเทพฯ: ศูนย์ผลิตตำราเรียนสำนักงานอธิการบดี มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีพระจอมเกล้าพระนครเหนือ.

อัฉรา มานะอริยกุล. (2559). *ระบบบัญชี*. กรุงเทพฯ: ซี แอนด์ เอ็น บুক.