

ปัจจัยการควบคุมภายในที่ส่งผลต่อประสิทธิภาพในการปฏิบัติงาน
ของผู้ตรวจสอบภายใน

**INTERNAL CONTROL FACTORS AFFECTING WORKING
EFFECTIVENESS OF INTERNAL AUDITORS**

กิตติยา จิตต์อาจหาญ
KITTIYA JITARDHAN

การศึกษาค้นคว้าอิสระนี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตร
บัญชีมหาบัณฑิต คณะบัญชี
มหาวิทยาลัยศรีปทุม
ปีการศึกษา 2560
ลิขสิทธิ์ของมหาวิทยาลัยศรีปทุม

**INTERNAL CONTROL FACTORS AFFECTING WORKING
EFFECTIVENESS OF INTERNAL AUDITORS**

KITTIYA JITARDHAN

**INDEPENDENT STUDY SUBMITTED IN PARTIAL FULFILLMENT
OF THE REQUIREMENTS FOR THE DEGREE OF
MASTER OF ACCOUNTANCY SCHOOL OF ACCOUNTANCY
SRIPATUM UNIVERSITY
ACADEMIC YEAR 2017
COPYRIGHT OF SRIPATUM UNIVERSIT**

ชื่อหัวข้อการศึกษาค้นคว้าอิสระ	ปัจจัยการควบคุมภายในที่ส่งผลต่อประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน INTERNAL CONTROL FACTORS AFFECTING WORKING EFFECTIVENESS OF INTERNAL AUDITORS
นักศึกษา	กิตติยา จิตต์อาจหาญ รหัสประจำตัว 60500929
หลักสูตร	บัญชีมหาบัณฑิต
คณะ	บัญชี
อาจารย์ที่ปรึกษาการศึกษาค้นคว้าอิสระ	ดร.พิเชษฐ โสภภาพงษ์

คณะกรรมการสอบการศึกษาค้นคว้าอิสระ

.....ประธานกรรมการ
(ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร. สมบูรณ์ สาระพัค)

.....กรรมการ
(ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.ฐิตาภรณ์ สิ้นจรวงศ์ศักดิ์)

.....กรรมการ
(ดร.พิเชษฐ โสภภาพงษ์)

คณะบัญชี มหาวิทยาลัยศรีปทุม อนุมัติให้นับการศึกษาค้นคว้าอิสระฉบับนี้เป็น
การศึกษาตามหลักสูตรบัญชีมหาบัณฑิต

คณบดีคณะบัญชี

.....
(ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.ฐิตาภรณ์ สิ้นจรวงศ์ศักดิ์)

วันที่.....เดือน.....พ.ศ.....

ชื่อหัวข้อการศึกษาค้นคว้าอิสระ	ปัจจัยการควบคุมภายในที่ส่งผลต่อประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน
คำสำคัญ	ปัจจัยการควบคุมภายใน, ประสิทธิภาพในการปฏิบัติงาน ผู้ตรวจสอบภายใน
นักศึกษา	กิตติยา จิตต์อาจหาญ
อาจารย์ที่ปรึกษาการศึกษาค้นคว้าอิสระ	ดร.พิเชษฐ โสภภาพงษ์
หลักสูตร	บัญชีมหาบัณฑิต
คณะ	บัญชี มหาวิทยาลัยศรีปทุม
ปีการศึกษา	2560

บทคัดย่อ

การวิจัยครั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาปัจจัยการควบคุมภายในที่ส่งผลต่อประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในตามทัศนคติของนักบัญชีในกรุงเทพมหานคร โดยใช้แบบสอบถามเป็นเครื่องมือในการวิจัยจากกลุ่มตัวอย่างเป็นนักบัญชี จำนวน 400 คน

ผลการศึกษาพบว่า มีปัจจัยทั้ง 4 ด้าน ได้แก่ 1) ปัจจัยการควบคุมภายในด้านสภาพแวดล้อมของการควบคุม 2) ปัจจัยด้านการประเมินความเสี่ยง 3) ปัจจัย ด้านกิจกรรมการควบคุม และ 4) ปัจจัยด้านการติดตามและประเมินผลส่งผลต่อประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .05 ในขณะที่ ปัจจัยด้านสารสนเทศและการสื่อสารไม่ส่งผลต่อประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน

กิตติกรรมประกาศ

งานนิพนธ์ฉบับนี้สำเร็จลงได้ด้วยดี เนื่องจากได้รับความกรุณาอย่างสูงจาก อาจารย์ ดร.พิเชษฐ โสภางษ์ อาจารย์ที่ปรึกษาสารนิพนธ์ ที่ได้สละเวลาอันมีค่ามาให้คำแนะนำปรึกษา ตลอดจนปรับปรุงแก้ไขข้อบกพร่องต่าง ๆ ด้วยความเอาใจใส่อย่างดียิ่ง ผู้วิจัยตระหนักถึงความทุ่มเทและความตั้งใจของอาจารย์และขอกราบขอบพระคุณเป็นอย่างสูงไว้ ณ ที่นี้

ขอขอบพระคุณ อาจารย์ผู้สอนทุกท่านของมหาวิทยาลัยศรีปทุม ที่ได้มอบความรู้แก่ข้าพเจ้า จนสามารถนำมาประยุกต์ใช้ในการทำวิจัยฉบับนี้ได้เป็นอย่างดี

ขอกราบขอบพระคุณบิดา มารดา ครอบครัวที่ให้โอกาสในการศึกษาและเป็นกำลังใจที่ดีให้แก่ข้าพเจ้าเสมอมา ขอขอบพระคุณเพื่อนร่วมงานที่ช่วยสนับสนุนและเป็นกำลังใจเสมอมา

ขอขอบคุณเพื่อนนักนิสิตร่วมรุ่นสาขาบัญชี มหาวิทยาลัยศรีปทุม ที่ได้ให้ความช่วยเหลือด้านคำปรึกษา แนะนำ ตลอดช่วงเวลาที่ได้ทำการศึกษา

สุดท้ายนี้ ผู้ศึกษาหวังเป็นอย่างยิ่งว่า การวิจัยครั้งนี้จะเป็นประโยชน์ไม่มากนักน้อยต่อผู้ที่ต้องการศึกษาเกี่ยวกับประสิทธิภาพการปฏิบัติงานด้านการเงินและบัญชีและผู้ทีศึกษาค้นคว้าต่อไป

กิตติยา จิตต์อาจหาญ

สิงหาคม 2561

สารบัญ

	บทคัดย่อภาษาไทย	I
	กิตติกรรมประกาศ	II
	สารบัญ	III
	สารบัญตาราง	V
	สารบัญภาพ	VI
บทที่		หน้า
1	บทนำ	1
	1. ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา	1
	2. วัตถุประสงค์ในการวิจัย	3
	3. กรอบแนวคิดในการวิจัย	3
	4. สมมติฐานการวิจัย	4
	5. ขอบเขตของการวิจัย	4
	6. ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ	4
	7. นิยามศัพท์	5
2	แนวคิดทฤษฎีและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง	6
	1. แนวคิดและทฤษฎีเกี่ยวกับปัจจัยการควบคุมภายใน	6
	2. แนวคิดและทฤษฎีเกี่ยวกับการควบคุมภายในตามแนวความคิดของ COSO	11
	3. แนวคิดและทฤษฎีเกี่ยวกับประสิทธิภาพในการปฏิบัติงาน	19
	4. งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง	27
3	ระเบียบวิธีวิจัย	36
	1. รูปแบบการวิจัย	36
	2. ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง	36
	3. ตัวแปรที่ใช้ในการศึกษา	37

สารบัญ (ต่อ)

บทที่	หน้า
4. เครื่องมือการวิจัย.....	38
5. การรวบรวมข้อมูล.....	40
6. สถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูล.....	41
4 ผลการวิเคราะห์ข้อมูล.....	44
1. การวิเคราะห์ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม.....	44
2. การวิเคราะห์ข้อมูลเกี่ยวกับการควบคุมภายในตามแนวคิดของ COSO.....	46
3. การวิเคราะห์ข้อมูลเกี่ยวกับประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน.....	50
4. การวิเคราะห์ข้อมูลเพื่อทดสอบสมมติฐาน.....	51
5. สรุปผลการทดสอบสมมติฐาน.....	54
5 สรุปผลการวิจัย อภิปรายผล และข้อเสนอแนะ.....	55
สรุปผลการวิจัย.....	55
อภิปรายผลการวิจัย.....	57
ข้อเสนอแนะที่ได้จากการวิจัย.....	59
ข้อเสนอแนะเพื่อการวิจัยครั้งต่อไป.....	60
บรรณานุกรม.....	62
ภาคผนวก.....	66
ภาคผนวก ก แบบตรวจสอบคุณภาพ การหาค่าดัชนีความสอดคล้อง (IOC).....	67
ภาคผนวก ข แบบสอบถาม.....	74
ประวัติผู้วิจัย.....	81

สารบัญตาราง

ตารางที่	หน้า
ตารางที่ 4.1 จำนวนและร้อยละของผู้ตอบแบบสอบถามจำแนกตามข้อมูลส่วนบุคคล.....	45
ตารางที่ 4.2 ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานของการควบคุมภายในตามแนวคิดของ COSO ด้านสภาพแวดล้อมของการควบคุม.....	46
ตารางที่ 4.3 ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานของการควบคุมภายในตามแนวคิดของ COSO ด้านประเมินความเสี่ยง.....	47
ตารางที่ 4.4 ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานของการควบคุมภายในตามแนวคิดของ COSO ด้านกิจกรรมการควบคุม.....	48
ตารางที่ 4.5 ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานของการควบคุมภายในตามแนวคิดของ COSO ด้านสารสนเทศและการสื่อสาร.....	48
ตารางที่ 4.6 ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานของการควบคุมภายในตามแนวคิดของ COSO ด้านการติดตามและประเมินผล.....	49
ตารางที่ 4.7 ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานของประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานของ ผู้ตรวจสอบภายใน.....	51
ตารางที่ 4.8 ผลการวิเคราะห์ปัจจัยการควบคุมภายในที่ส่งผลต่อประสิทธิภาพในการปฏิบัติงาน ของผู้ตรวจสอบภายใน.....	52

สารบัญภาพ

ภาพที่	หน้า
ภาพประกอบที่ 1 กรอบแนวคิดงานวิจัย.....	3
ภาพประกอบที่ 2 ผลการวิเคราะห์ความถดถอยแบบพหุคูณ.....	54

บทที่ 1

บทนำ

ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

การทำงานของหน่วยงานหรือองค์กรใดๆ มีความจำเป็นต้องอาศัยทรัพยากร คือคน (Man) ซึ่งเป็นองค์ประกอบที่มีความสำคัญที่สุดในการดำเนินงานเพราะคนเป็นปัจจัยสำคัญของกระบวนการพัฒนาทั้งหลาย สิ่งสำคัญ 2 ประการที่ต้องคำนึงถึงคือ ความสามารถในการปรับตัวและความสามารถในการพัฒนาทรัพยากรมนุษย์ องค์ความรู้ต่างๆ จะเกิดขึ้นไม่ได้ถ้าปราศจากคนที่เป็นปัจจัยสร้างคุณค่าให้แก่องค์กรมีมูลค่าเพิ่ม (Value Added) เพราะยังใช้ยังทำให้มีระบบมากขึ้น (ณรงค์วิทย์ แสงทอง, 2544) โดยเฉพาะในปัจจุบันที่เทคโนโลยีสารสนเทศมีความสำคัญและบทบาทอย่างยิ่งในการดำเนินธุรกิจ ภายใต้การขับเคลื่อนเข้าสู่ความเป็นดิจิทัลที่มีความสำคัญต่อการพัฒนาประเทศในทุกๆ ด้าน จากนโยบายของรัฐบาล พลเอก ประยุทธ์ จันทร์โอชา ที่แถลงต่อรัฐสภาเมื่อวันที่ 18 กันยายน 2557 ในส่วนของนโยบายในการสร้างศักยภาพทางเศรษฐกิจของประเทศ รัฐบาลได้กำหนดนโยบายให้มีการส่งเสริมภาคเศรษฐกิจดิจิทัล และวางรากฐานของเศรษฐกิจดิจิทัลของประเทศอย่างจริงจัง ซึ่งจะทำให้ทุกภาคเศรษฐกิจก้าวหน้าไปได้ทันโลกและสามารถแข่งขันในโลกสมัยใหม่ได้ ทั้งด้านการผลิต และการค้าผลิตภัณฑ์ดิจิทัลโดยตรง และการใช้ดิจิทัลให้รองรับการให้บริการของภาคธุรกิจการเงินและธุรกิจบริการอื่นๆ โดยเฉพาะอย่างยิ่งภาคสื่อสาร และบันเทิง ตลอดจนการใช้ดิจิทัลรองรับการผลิตสินค้าอุตสาหกรรม และการพัฒนาเศรษฐกิจสร้างสรรค์

นักบัญชีถือเป็นอีกหนึ่งอาชีพที่มีความสำคัญในองค์กรธุรกิจ เมื่อเข้าสู่เศรษฐกิจดิจิทัล (สภาวิชาชีพบัญชี, 2558) ทั้งนี้เพราะวิชาชีพบัญชีเป็นวิชาชีพที่มีความสำคัญต่อระบบเศรษฐกิจและตลาดทุนในฐานะผู้ให้ข้อมูลทางการเงินที่เป็นประโยชน์ในการตัดสินใจของผู้มีส่วนได้เสียกับกิจการที่เกี่ยวกับประเมินฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของภาคธุรกิจซึ่งเป็นการสะท้อนสภาพความเป็นจริงของธุรกิจ และผู้มีส่วนได้เสียกับกิจการยังใช้ข้อมูลเพื่อประเมินผลการปฏิบัติงานตามกลยุทธ์และประสิทธิภาพการใช้ทรัพยากรของฝ่ายบริหาร นักธุรกิจและผู้มีส่วนได้ส่วนเสียใช้ข้อมูลทางบัญชีในการประเมินฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของกิจการ

มาเป็นเวลาหลายทศวรรษ โดยข้อมูลทางการบัญชีมีส่วนสัมพันธ์อย่างมากต่อมูลค่ากิจการและผลกำไร อันจะเป็นประโยชน์ในการตัดสินใจทางธุรกิจที่ถูกต้องของผู้ใช้รายงานการเงินทุกกลุ่ม (Watt & Zimmerman, 1983) นอกจากนี้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของธุรกิจยังทำหน้าที่ให้คำปรึกษาและคำแนะนำทางด้านบัญชีและภาษีอากรเพื่อเสริมสร้างความเข้มแข็งของธุรกิจอีกด้วย

ซึ่งจากสภาพการแข่งขันที่ทวีความรุนแรงในทุกวันนี้ มีการเปลี่ยนแปลงที่เร็วขึ้นในตลาดโลกองค์กรจึงต้องเกิดการพัฒนาประสิทธิภาพการทำงานให้มีประสิทธิภาพมากขึ้นกว่าเดิม โดยเฉพาะการเป็นองค์กรที่มีขีดสมรรถนะสูง เพื่อที่จะทำให้สามารถเกิดประสิทธิภาพในการแข่งขันสูงขึ้น (ชนกร กรวัชรเจริญ, 2555) โดยการควบคุมภายใน เป็นส่วนหนึ่งของกระบวนการที่แทรกอยู่ในกระบวนการบริหารงานของการปฏิบัติงานตามปกติภายในองค์กรภายใต้การควบคุมของฝ่ายบริหารในส่วนที่เกี่ยวข้องเพื่อให้ผู้บริหารมั่นใจได้ว่า การดำเนินของกิจการจะเป็นไปอย่างมีระบบและมีระเบียบ ก่อให้เกิดประสิทธิภาพและประสิทธิผล ตลอดจนมีการปฏิบัติตามนโยบายที่ได้วางไว้ มีการป้องกันดูแลรักษาทรัพย์สิน มีการป้องกันการเกิดข้อผิดพลาดหรือการทุจริต มีความถูกต้องและครบถ้วนของข้อมูลเพื่อสร้างความมั่นใจในระดับที่สมเหตุสมผลในการบรรลุวัตถุประสงค์ 3 ประการ คือ 1) ด้านการปฏิบัติงาน 2) ด้านการรายงานทางการเงิน 3) ด้านการปฏิบัติตามกฎหมายและกฎระเบียบที่เกี่ยวข้อง ดังนั้นในการศึกษาการควบคุมภายในจึงนำแนวทางของ COSO มาเป็นกรอบ ตามแนวคิดของ COSO การควบคุมภายในประกอบด้วย องค์ประกอบที่สำคัญ 5 ประการที่มีความเกี่ยวเนื่องสัมพันธ์กันองค์ประกอบเหล่านี้ได้มาจากแนวทางที่ผู้บริหารดำเนินธุรกิจและมีการเชื่อมโยงเข้ากับกระบวนการทางการบริหารดังนี้ 1) สภาพแวดล้อมการควบคุม (Control Environment) 2) การประเมินความเสี่ยง (Risk Assessment) 3) กิจกรรมการควบคุม (Control Activities) 4) สารสนเทศและการสื่อสาร (Information and Communication) และ 5) กิจกรรมการกำกับติดตามและประเมินผล (Monitoring Activities) ซึ่งพบว่า พบว่า ทุกปัจจัยมีความสัมพันธ์กับคุณภาพรายงานทางการเงิน หากกิจการมีการควบคุมภายในที่มีประสิทธิผลจะทำให้รายงานทางการเงินของกิจการมีคุณภาพสูงตามไปด้วย (จุพาลักษณ์ ฟองมูล, 2554)

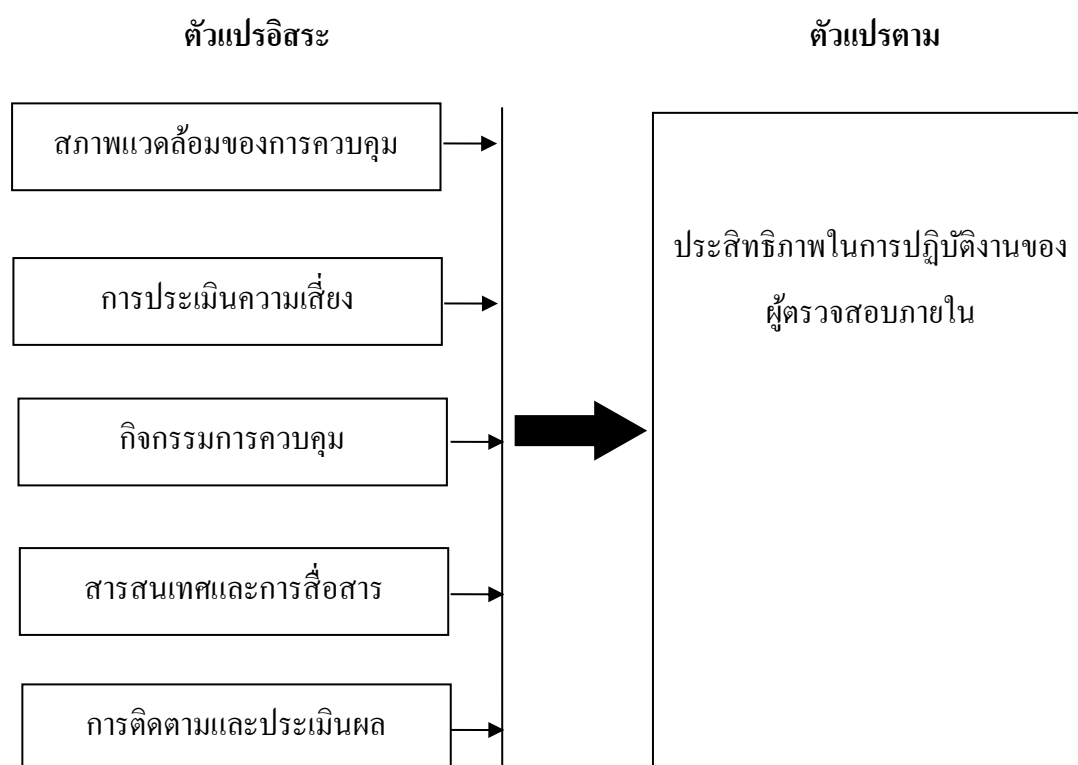
จึงเห็นได้ว่าการประกอบธุรกิจไม่ว่าจะในรูปแบบใดก็ตาม ปัจจัยในการควบคุมภายในมีความสำคัญเป็นอย่างมากสำหรับผู้ประกอบการ ผู้วิจัยได้เห็นความสำคัญของปัจจัยดังกล่าว จึงได้ทำการศึกษาถึง ปัจจัยการควบคุมภายในที่ส่งผลต่อประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน โดยศึกษาจากทัศนคติของนักบัญชีเพื่อให้ทราบว่า มีปัจจัยใดบ้างที่ส่งผลต่อการปฏิบัติงานที่ต้องส่งผลต่อการจัดทำบัญชีอันจะนำไปสู่แนวทางปฏิบัติด้านการควบคุมภายในที่เหมาะสมกับสภาพแวดล้อมและรูปแบบการปฏิบัติงานภายในองค์กร จะส่งผลให้การปฏิบัติงาน

ขององค์กรมีประสิทธิภาพ รวมทั้งก่อให้เกิดประโยชน์ทั้งทางตรงและทางอ้อมแก่บุคคลต่างๆ ที่เกี่ยวข้อง

วัตถุประสงค์ในการวิจัย

งานวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาปัจจัยการควบคุมภายในที่ส่งผลต่อประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในตามทัศนคติของนักบัญชีในกรุงเทพมหานคร

กรอบแนวคิดในการวิจัย



ภาพประกอบที่ 1 กรอบแนวคิดงานวิจัย

สมมติฐานการวิจัย

ผู้วิจัยได้ทำการกำหนดสมมติฐานการวิจัย ดังนี้

สมมติฐานข้อที่ 1 : สภาพแวดล้อมของการควบคุมส่งผลต่อประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน

สมมติฐานข้อที่ 2 : การประเมินความเสี่ยงส่งผลต่อประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน

สมมติฐานข้อที่ 3 : กิจกรรมการควบคุมส่งผลต่อประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน

สมมติฐานข้อที่ 4 : สารสนเทศและการสื่อสารส่งผลต่อประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน

สมมติฐานข้อที่ 5 : การติดตามและประเมินผลส่งผลต่อประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน

ขอบเขตของการวิจัย

1. ขอบเขตด้านเนื้อหา

การวิจัยครั้งนี้ ผู้วิจัยมุ่งเน้นศึกษาปัจจัยการควบคุมภายในที่ส่งผลต่อประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน ซึ่งประกอบด้วย 1) สภาพแวดล้อมการควบคุม 2) การประเมินความเสี่ยง 3) กิจกรรมการควบคุม 4) สารสนเทศและการสื่อสาร และ 5) การติดตามและประเมินผล กับตัวแปรตาม คือ ประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน

2. ขอบเขตด้านพื้นที่

นักบัญชีอิสระในพื้นที่กรุงเทพมหานคร

3. ขอบเขตด้านประชากรและกลุ่มตัวอย่าง

ขอบเขตด้านประชากรและกลุ่มตัวอย่างผู้ให้ข้อมูลในการวิจัยครั้งนี้ ได้แก่ นักบัญชีในกรุงเทพมหานคร

ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1. ได้ทราบถึงปัจจัยการควบคุมภายในที่ส่งผลต่อประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน

2. เพื่อเป็นฐานข้อมูลในการศึกษาเกี่ยวกับการควบคุมในที่ส่งผลต่อประสิทธิภาพของการปฏิบัติงานขององค์กรต่าง ๆ

นิยามศัพท์

1. ผู้ตรวจสอบภายในขององค์กรธุรกิจ หมายถึง บุคคลที่เป็นผู้ปฏิบัติกิจกรรมต่างๆ ของหน้าที่งานตรวจสอบภายใน ในการให้ความเชื่อมั่นและการให้คำปรึกษาซึ่งได้รับการออกแบบเพื่อประเมินและปรับปรุงประสิทธิผลของการกำกับดูแลกิจการ การบริหารความเสี่ยงและวิธีการของการควบคุมภายใน

2. การควบคุมภายใน หมายถึง นโยบายและกระบวนการออกแบบขึ้นและนำมาถือปฏิบัติ เพื่อให้มั่นใจอย่างสมเหตุสมผลว่าองค์กรจะบรรลุวัตถุประสงค์การปฏิบัติงานอย่างมีประสิทธิภาพ และมีประสิทธิผล รายการทางการเงินเชื่อถือได้

3. สภาพแวดล้อมของการควบคุม หมายถึง องค์ประกอบที่เกี่ยวกับการสร้างจิตสำนึกและบรรยากาศของการควบคุมภายใน ส่งผลให้เกิดความมีประสิทธิภาพของมาตรการหรือวิธีการควบคุมในองค์กร หรือทำให้มาตรการและวิธีการควบคุมที่ดีขึ้น

4. การประเมินความเสี่ยง หมายถึง กระบวนการที่ทำให้กิจการขององค์กรทราบถึงความเสี่ยงที่กำลังจะเผชิญล่วงหน้าได้ เมื่อทราบถึงความเสี่ยงแล้วก็สามารถที่จะบริหารความเสี่ยงเพื่อเปลี่ยนวิกฤติให้เป็นโอกาส และเพื่อลดผลกระทบความเสียหายที่จะเกิดขึ้นได้

5. กิจกรรมการควบคุม หมายถึง การกระทำที่สนับสนุนและส่งเสริมการปฏิบัติงานให้ เป็นไปตามนโยบาย วิธีปฏิบัติงาน และคำสั่งต่างๆ ที่ฝ่ายบริหารกำหนด เพื่อเพิ่มความมั่นใจในความสำเร็จตามวัตถุประสงค์ที่กำหนด

6. สารสนเทศและการสื่อสาร หมายถึง การรับรู้ข้อมูลได้ทันทั่วถึง เพื่อสร้างความได้เปรียบทางด้านธุรกิจ และเพิ่มประสิทธิภาพให้กับการบริหารองค์กร

7. การติดตามและประเมินผล หมายถึง การติดตามและประเมินผลที่ทำให้ผู้บริหารมั่นใจได้ว่า มาตรการและระบบการควบคุมภายในมีประสิทธิภาพและได้รับการปรับปรุงให้ทันสมัยอยู่ตลอดเวลา

8. ประสิทธิภาพในการปฏิบัติงาน หมายถึง การทำงานให้เสร็จ โดยสูญเวลาและเสียพลังงานน้อยที่สุด อันเกิดจากการกระทำของแต่ละบุคคลที่มีความสามารถและความพร้อมพยายามทุ่มเทอย่างเต็มที่ในการปฏิบัติงานของตนอย่างคล่องแคล่วด้วยความมีระเบียบ มีกฎเกณฑ์ ปฏิบัติงานให้เสร็จทันเวลา รวดเร็ว ถูกต้อง มีคุณภาพ

บทที่ 2

แนวคิด ทฤษฎี และวิจัยที่เกี่ยวข้อง

ในการศึกษาวิจัย ปัจจัยการควบคุมภายในที่ส่งผลต่อประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน ผู้วิจัยได้ศึกษาค้นคว้าแนวความคิด ทฤษฎี และงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง เพื่อใช้เป็นแนวทางในการวิจัยดังต่อไปนี้

1. แนวคิด และทฤษฎีเกี่ยวกับปัจจัยการควบคุมภายใน
2. แนวคิด และทฤษฎีเกี่ยวกับการควบคุมภายในตามแนวคิดของ COSO
3. แนวคิด และทฤษฎีเกี่ยวกับประสิทธิภาพในการปฏิบัติงาน
4. งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

1. แนวคิด และทฤษฎีเกี่ยวกับปัจจัยการควบคุมภายใน

1.1 ความหมายและวัตถุประสงค์ของการควบคุมภายใน

วิลโลว์ วีระปรีย, ประจิต หาวัตตร, จงจิตต์ หลีกภัย (2551) กล่าวว่า การควบคุมภายใน หมายถึง นโยบายและวิธีการที่ผู้บริหารของกิจการได้กำหนดขึ้น เพื่อให้การเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่าจะทำให้กิจการได้บรรลุถึงวัตถุประสงค์และเป้าหมายที่กำหนดไว้ในนโยบายและวิธีการเหล่านี้ทำให้เกิดการควบคุมซึ่งเมื่อรวมกันแล้วจะประกอบขึ้นเป็นระบบการควบคุมภายในของกิจการ

คณะกรรมการมาตรฐานการสอบบัญชีสหพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ (IFAC) ได้ให้คำนิยามของระบบการควบคุมภายในไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 400 เรื่องการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีกับการควบคุมภายในไว้ดังนี้ ระบบการควบคุมภายใน หมายถึง นโยบายและวิธีปฏิบัติซึ่งผู้บริหารของกิจการกำหนดขึ้นเพื่อช่วยให้บรรลุวัตถุประสงค์ของผู้บริหารที่จะให้เกิดความมั่นใจเท่าที่จะสามารถทำได้ว่า การดำเนินธุรกิจเป็นไปอย่างมีระเบียบและมีประสิทธิภาพ ซึ่งรวมถึงการปฏิบัติตามนโยบายของผู้บริการ การป้องกันรักษาทรัพย์สิน การป้องกันการและการตรวจพบการทุจริต และข้อผิดพลาด ความถูกต้อง และครบถ้วนของการบันทึกทางบัญชี และการจัดทำข้อมูลทางการเงินที่เชื่อถือได้อย่างทันเวลา (จันทนา สาขากร, นิพันธ์ เห็น โชคชัยชนะ และ

ศิลป์พร ศรีจัน เพชร, 2550) พยอม สิงห์เสนห์ (2542) ได้ให้ความหมายการควบคุมภายในไว้ว่า คือนโยบายและวิธีการที่ได้วางไว้สำหรับการปฏิบัติในกิจการเพื่อที่จะทำให้ได้รับความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลว่ากิจการจะสามารถดำเนินการให้บรรลุถึงวัตถุประสงค์ที่ได้กำหนดไว้ การควบคุมภายในที่กิจการจะสามารถดำเนินการให้บรรลุถึงวัตถุประสงค์ที่ได้กำหนดไว้ การควบคุมภายในที่กิจการจัดให้มีขึ้นมีวัตถุประสงค์อันสำคัญดังต่อไปนี้

- 1) เพื่อดูแลรักษาสินทรัพย์
- 2) เพื่อตรวจสอบความถูกต้องและเชื่อถือได้ของข้อมูลทางบัญชี
- 3) เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพของการทำงาน
- 4) เพื่อส่งเสริมให้มีการปฏิบัติตามนโยบายของผู้บริหาร ข้อบังคับ และระเบียบปฏิบัติของกิจการ รวมทั้งข้อกำหนดทางกฎหมาย

วิเชียร พันธุ์ประไพ (2547) กล่าวว่า การควบคุมภายใน หมายถึง กระบวนการที่ผู้กำกับดูแลฝ่ายบริหารและบุคลากรทุกระดับขององค์กรกำหนดให้มีขึ้นเพื่อให้มีความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลว่าการดำเนินงานจะบรรลุผลสำเร็จตามวัตถุประสงค์ดังต่อไปนี้

- 1) การดำเนินงาน (Operation: O) หมายถึง การบริหารจัดการ การใช้ทรัพยากรให้เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล รวมถึงการดูแลรักษาทรัพย์สิน การป้องกัน หรือลดความผิดพลาดความเสียหายการรั่วไหลการสิ้นเปลืองหรือการทุจริตขององค์กร

- 2) การรายงานทางการเงิน (Financial: F) หมายถึง รายงานทางการเงินที่จัดทำขึ้นเพื่อใช้ภายในและภายนอกองค์กรเป็นไปอย่างถูกต้อง เชื่อถือได้และทันเวลา

- 3) การปฏิบัติตามกฎหมายและระเบียบข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง (Compliance: C) ได้แก่การปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ หรือมติคณะรัฐมนตรีที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานขององค์กรรวมทั้งการปฏิบัติตามนโยบาย และวิธีการปฏิบัติงานที่องค์กรได้กำหนดขึ้น

ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (2549) ได้ให้ความหมายของการควบคุมภายในไว้ว่าเป็นกระบวนการซึ่งได้รับการออกแบบไว้โดยคณะกรรมการบริหาร ผู้บริหารองค์กร โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้เกิดความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลในเรื่องดังต่อไปนี้

- 1) ด้านการดำเนินงาน (Operations) มุ่งหมายให้การปฏิบัติงานเกิดประสิทธิภาพและประสิทธิผล ด้านการกำกับการใช้ทรัพยากรทุกประเภทขององค์กร ทั้ง คน เงิน เวลา ทรัพย์สิน วัสดุ เครื่องมือเครื่องใช้ให้เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและบรรลุเป้าหมายผู้บริหารองค์กรกำหนดไว้

- 2) ด้านรายงานการเงิน (Financial Reporting) รายงานทางการเงินไม่ว่าจะเป็นรายงานที่ใช้ภายใน หรือภายนอก ต้องมีความเชื่อถือได้ ทันเวลา มีคุณภาพเหมาะสมกับการนำไปใช้

เป็นข้อมูลประกอบการพิจารณาและการตัดสินใจทางธุรกิจของนักบริหาร เจ้าหน้าที่ผู้ถือหุ้น และนักลงทุนทั่วไป

3) ด้านการปฏิบัติให้เป็นไปตามกฎระเบียบและนโยบาย (Compliance with Applicable Laws and Regulations) ปฏิบัติงานหรือการดำเนินธุรกิจให้สอดคล้อง หรือเป็นไปตาม บทบัญญัติ ข้อกำหนด กฎหมาย นโยบาย ข้อบังคับ ระเบียบ โครงการ หรือแผนงาน มติ คณะกรรมการบริษัท ผู้บริหารที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินธุรกิจนั้น เพื่อป้องกันมิให้เกิดผลเสียใดๆ จากการละเว้นการปฏิบัติให้เป็นไปตามกฎระเบียบเหล่านั้น

สำนักงานมาตรฐานการสอบบัญชีอาชีพ (2547) ได้ให้ความหมายของการควบคุม ภายในไว้ว่า เป็นกระบวนการที่ผู้บริหารกิจการและพนักงานของกิจการร่วมกันกำหนดขึ้นเพื่อให้เกิดความมั่นใจที่สมเหตุสมผลว่ากิจการจะสามารถบรรลุวัตถุประสงค์และเป้าหมายของกิจการในเรื่องต่อไปนี้

- 1) ความมีประสิทธิภาพประสิทธิผลของการดำเนินงาน
- 2) ความน่าเชื่อถือของงบการเงิน
- 3) การปฏิบัติตามกฎหมายและข้อกำหนด

จันทนา สาขากร (2551) ได้กล่าวไว้ว่า การควบคุมภายใน หมายถึง แผนการจัดหน่วยงาน วิธีปฏิบัติงานที่ประสานสอดคล้องกัน และมาตรการต่างๆ ที่กิจการกำหนดขึ้น โดยนำมาปฏิบัติ ภายในองค์กร เพื่อปกป้องรักษาทรัพย์สินขององค์กร รวมทั้งสอบทานความถูกต้อง และความ เชื่อถือได้ของข้อมูลทางการบัญชีเพิ่มพูนประสิทธิภาพในการดำเนินงานรวมทั้งส่งเสริมให้มีการดำเนินงานตามนโยบายที่ฝ่ายบริหารกำหนดไว้

วิล ไวระปริยะ และคณะ (2549) ได้กล่าวไว้ว่า การควบคุมภายใน หมายถึง นโยบาย และวิธีการที่ผู้บริหารกำหนดขึ้นเพื่อให้เกิดความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผล ว่าจะทำให้กิจการบรรลุ ถึงวัตถุประสงค์และเป้าหมายที่กำหนดไว้ นโยบายและวิธีการเหล่านี้ เกิดการควบคุมเมื่อรวมกันแล้ว จะเป็นระบบการควบคุมภายในของกิจการ

ประพันธ์ ศิริรัตน์ธำรง และคณะ (2549) ได้ให้ความหมายว่า การควบคุมภายใน หมายถึง กระบวนการที่นำไปสู่จุดมุ่งหมาย การควบคุมภายในกระทำโดยคน ไม่ใช่เป็นเพียงคู่มือ นโยบาย และแบบฟอร์ม แต่เป็นเรื่องของคนทุกระดับ การควบคุมภายในสามารถให้ความวางใจ กับผู้บริหารและคณะกรรมการบริษัทได้ในระดับหนึ่งไม่เต็มร้อย มุ่งหวังการบรรลุวัตถุประสงค์ ในปัจจัยหนึ่งหรือมากกว่าหนึ่งที่แยกขาดแต่ทับซ้อนกัน

การควบคุมภายใน หมายความว่า กระบวนการปฏิบัติงานที่จัดให้มีขึ้น โดยผู้กำกับดูแล ฝ่ายบริหารและบุคลากรของหน่วยรับตรวจ เพื่อสร้างความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลว่า

การดำเนินงานของหน่วยรับตรวจจะบรรลุวัตถุประสงค์ของการควบคุมภายในด้านประสิทธิผล และประสิทธิภาพของการดำเนินงาน รวมถึงการดูแลรักษาทรัพย์สิน การป้องกันหรือลด ความผิดพลาด ความเสียหาย การรั่วไหล หรือการทุจริตในหน่วยรับตรวจ (ระเบียบคณะกรรมการ ตรวจเงินแผ่นดินว่าด้วยการกำหนดมาตรฐานการควบคุมภายใน พ.ศ.2544)

สรุปได้ว่า การควบคุมภายใน เป็นกระบวนการที่ ผู้บริหาร หรือผู้มีความเกี่ยวข้อง ในกิจการที่มีส่วนในการกำกับดูแลองค์กรกำหนดให้มีขึ้นเพื่อสร้างความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลว่าจะนำไปสู่การดำเนินงานที่บรรลุผลสำเร็จและเป้าหมายที่วางไว้ โดยการมีระบบการควบคุม ภายในนั้นก็จะมีความซับซ้อนของกิจการ ซึ่งในกิจการที่มีความเสี่ยงมาก ระบบการควบคุมภายใน ก็จะมากขึ้นตามไปด้วย แต่หากหน่วยงานใดมีความเสี่ยงในเรื่องของการปฏิบัติงานน้อย ก็อาจจะมี การลดระดับความเข้มงวดของระบบการควบคุมภายในได้ ดังนั้นก็จะขึ้นอยู่กับแต่ละองค์กร ว่าต้องการให้มี ความรัดกุมในการปฏิบัติงาน ในการตรวจสอบการปฏิบัติงานมากน้อยแค่ไหน ซึ่ง การควบคุมภายในนั้นเปรียบเสมือนระบบป้องกันในระดับหนึ่ง ที่จะเป็นตัวบ่งบอก ถึงเหตุการณ์ความผิดปกติในการปฏิบัติงานในองค์กรได้ และถ้ามีการควบคุมภายในที่ดี ก็จะลด ผลกระทบหรือความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้นได้จากความผิดพลาดในการปฏิบัติงานได้ในระดับหนึ่ง

1.2 แนวคิดหลักการของการควบคุมภายใน

จากความหมายของการควบคุมภายใน ได้มีแนวคิดและหลักการคิดเกี่ยวกับการ ควบคุมภายในดังนี้

อุษณา ภัทรมนตรี (2547) ได้ให้แนวคิดหลักการของการควบคุมภายในไว้ซึ่ง ประกอบด้วยแนวทาง 4 ประการคือ

1) การควบคุมภายในเป็นกระบวนการ (Process) หมายถึงวิธีการที่ต้องกระทำอย่างเป็น ขั้นตอนแต่ไม่ได้เป็นผลลัพธ์สุดท้าย ดังเช่น นักกีฬาต้องการผลลัพธ์สุดท้ายคือการเป็นผู้ชนะ แต่ การเป็นผู้ชนะต้องฝึกซ้อม ต้องมีโครงสร้างร่างกายที่แข็งแรง ดังนั้นองค์กรต้องการลดความเสี่ยงแต่ การลดความเสี่ยงต้องมีโครงสร้างและการกระทำตามระบบการควบคุมภายใน

2) การควบคุมภายใน ไม่ใช่เพียงแค่การกำหนดนโยบาย แบบฟอร์มที่สวยงามและ ไม่ใช่ระบบที่ไปจ้างคนมาทำให้หรือไม่ใช่คู่มือที่วางไว้บนหิ้งหนังสือแต่เป็นกระบวนการที่ทุกคน ในองค์กรต้องร่วมมือกันทำและมีการปรับปรุงอย่างต่อเนื่อง

3) การควบคุมภายในให้ความเชื่อมั่นในการบรรลุตามวัตถุประสงค์อย่างสมเหตุ สมผล หมายถึง ความมั่นใจตามต้นทุนและประสิทธิผลที่คาดหวังตามปกติเท่านั้น การควบคุมไม่ได้ให้ ความเชื่อมั่น และเป็นหลักประกันสมบูรณ์เพราะการควบคุมมีข้อจำกัดที่แฝงอยู่

4) เป็นการกระทำเพื่อความสำเร็จตามวัตถุประสงค์ 3 ประการของการควบคุม ได้แก่

4.1) วัตถุประสงค์ด้านการปฏิบัติงาน

4.2) วัตถุประสงค์ด้านความเชื่อถือได้ของรายงานทางการเงินการบัญชี

4.3) วัตถุประสงค์ด้านการปฏิบัติงานตามกฎหมายและกฎระเบียบที่เกี่ยวข้อง

อำนาจ ธีระวนิช (2547) อธิบายแนวคิดเกี่ยวกับการควบคุมภายในไว้ดังนี้

1) การควบคุมภายในเป็นส่วนประกอบที่แทรกแฝงในการปฏิบัติงานตามปกติ การควบคุมภายในมิใช่เหตุการณ์ใดเหตุการณ์หนึ่งโดยเฉพาะ และมีใช้เหตุผลสุดท้ายของการกระทำแต่เป็นกระบวนการที่ต่อเนื่องและแทรกอยู่หรือแฝงอยู่ในการปฏิบัติงานตามปกติของหน่วยรับตรวจ ฝ่ายบริหารจึงควรนำการควบคุมภายในมาใช้โดยรวมเป็นส่วนหนึ่งของกระบวนการบริหารงานซึ่งได้แก่ การวางแผน การดำเนินการ และการติดตามผล

2) การควบคุมภายในเกิดขึ้นได้โดยบุคลากรของหน่วยรับตรวจ และบุคลากรทุกระดับเป็นผู้มีบทบาทสำคัญในการทำให้การควบคุมภายในเกิดขึ้นในหน่วยงานรับตรวจ ฝ่ายบริหารเป็นผู้รับผิดชอบในการจัดให้มีระบบการควบคุมภายในที่ดีโดยการกำหนดวัตถุประสงค์กว้างไกล การควบคุมและการกำหนดกิจกรรมต่างๆ รวมทั้งการติดตามผลการควบคุมภายใน ส่วนบุคลากรอื่นของหน่วยงานรับตรวจ รับผิดชอบต่อการปฏิบัติงานตามระบบการควบคุมภายในที่ดี

3) การควบคุมภายในให้ความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลว่า จะบรรลุตามวัตถุประสงค์ที่กำหนด ถึงแม้ว่าการควบคุมภายในจะออกแบบไว้ดีเพียงใดก็ตามก็ไม่สามารถให้ความมั่นใจได้ว่าจะทำให้การดำเนินงานบรรลุตามวัตถุประสงค์อย่างสมบูรณ์ เพราะยังมีปัจจัยอื่นซึ่งมีผลกระทบต่อ การบรรลุวัตถุประสงค์ของหน่วยงานรับตรวจ เช่น การใช้ดุลยพินิจผิดพลาด การสมรู้ร่วมคิดกัน การปฏิบัติผิดกฎหมาย ระเบียบ กฎเกณฑ์ที่กำหนดไว้ นอกจากนี้การวางระบบการควบคุมภายในจะคุ้มค่าจะต้องคำนึงถึงต้นทุนและผลประโยชน์ที่เกี่ยวข้องกัน โดยผลประโยชน์ที่ได้รับจากการควบคุมภายในจะต้องคุ้มค่ากับต้นทุนที่เกิดขึ้น

ความสำคัญของการควบคุมภายใน

การควบคุมภายในที่ดีมีความสำคัญต่อการดำเนินงานของบรรดากิจการทั้งหลาย ตลอดจนผู้บริหาร และผู้สอบบัญชี รวมทั้งผู้ตรวจสอบภายในของธุรกิจนั้น ในด้านการดำเนินงาน การจัดให้มีระบบการควบคุมภายในที่ดีก็เพื่อให้ธุรกิจมั่นใจว่า (สมหมาย ปฐมวิชัยวัฒน์, 2539)

1) กิจการได้มีการบันทึกรายการเกี่ยวกับรายได้ที่พึงได้รับไว้ในบัญชีครบถ้วน

2) รายการจ่ายเงินทุกรายการได้กระทำอย่างถูกต้องและได้รับอนุมัติจากผู้มีอำนาจอย่าง

แท้จริง

3) ได้มีการบันทึกรายการทรัพย์สินต่างๆ ไว้ครบถ้วนและได้มีมาตรการป้องกันการสูญหายอย่างรัดกุม

4) ได้มีการบันทึกรายการหนี้สินที่เกิดขึ้นหรือภาระที่กิจการต้องผูกพันอย่างถูกต้องครบถ้วน

5) ได้มีการจัดทำ และการดำเนินการทางการบัญชีอย่างเหมาะสม ถูกต้อง และสามารถเสนอข้อมูลที่สมบูรณ์เชื่อถือได้

6) ได้มีการดำเนินการตามแนวทางที่กำหนดอย่างมีประสิทธิภาพ

ประโยชน์ของการควบคุมภายใน

ประโยชน์ของการควบคุมภายในมี 3 แนวทาง คือ (จันทนา สาขากร, นิพันธ์ เห็นโชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจันเพชร, 2550)

1) ประโยชน์สำหรับฝ่ายบริหารระบบการควบคุมภายในที่ดีจะเป็นเครื่องมือช่วยให้ผู้บริหารมีความมั่นใจว่าลูกจ้างและพนักงานได้ปฏิบัติงานอย่างถูกต้อง รายงานต่างๆ ที่จัดทำขึ้นถูกต้อง เชื่อถือได้ และทันเวลาที่กำหนดไว้ ตลอดจนมีการป้องกันความผิดพลาดและการทุจริตหรือการสูญหายของทรัพย์สินไว้อย่างรัดกุม

2) ประโยชน์สำหรับพนักงานและลูกจ้าง ระบบการควบคุมภายในจะเป็นเครื่องชี้แนะแนวทางการปฏิบัติงานที่ถูกต้องและเป็นไปตามนโยบายที่ผู้บริหารวางไว้เป็นเครื่องช่วยเพิ่มประสิทธิภาพในการปฏิบัติงาน

3) ประโยชน์สำหรับผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายใน ผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายในจะใช้ประสิทธิภาพของระบบการควบคุมภายในเป็นปัจจัยที่สำคัญ ในการกำหนดขอบเขตการปฏิบัติงาน กิจการที่มีการควบคุมภายในที่ดีจะให้งานของผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายในรวดเร็วและมีประสิทธิภาพมากขึ้น

2. แนวคิด และทฤษฎีเกี่ยวกับการควบคุมภายในตามแนวคิดของ COSO

จินห์ระพีร์ พุ่มสงวน (2558) กล่าวว่าในปี 2535 คณะกรรมการชุดหนึ่ง ซึ่งเรียกว่า The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) ซึ่ง เป็น คณะกรรมการของสถาบันวิชาชีพ 5 สถาบัน ในสหรัฐอเมริกา อันได้แก่ สมาคมผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งสหรัฐอเมริกา (The American Institute of Certified Public Accountants หรือ AICPA) สมาคมผู้ตรวจสอบภายใน (The Institute of Internal Auditor หรือ IIA) สมาคมผู้บริหารการเงิน (The Financial Executives Institute หรือ FEI) สมาคมนักบัญชีแห่งสหรัฐอเมริกา (The American

Accounting Association หรือ AAA) และสมาคมนักบัญชีเพื่อการบริหาร (Institute of Management Accountants หรือ IMA)

ทั้ง 5 สถาบันนี้ได้ร่วมกันศึกษาวิจัย และพัฒนาแนวคิดของการควบคุมภายใน และได้ให้ความหมายของการควบคุมภายในว่า “การควบคุมภายใน คือ กระบวนการปฏิบัติงานที่ถูกกำหนดร่วมกันโดย คณะกรรมการ ผู้บริหารตลอดจนพนักงานขององค์กรทุกระดับชั้นเพื่อให้เกิดความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลว่า วิธีการหรือการปฏิบัติงานตามที่กำหนดไว้จะทำให้บรรลุวัตถุประสงค์ของการควบคุม”

ระบบการควบคุมภายใน ประกอบด้วยนโยบายและวิธีปฏิบัติงานที่กำหนดขึ้นในองค์กร เพื่อให้ความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลว่ากิจการจะบรรลุวัตถุประสงค์และเป้าหมาย ในเรื่องต่อไปนี้ (วิไล วีระปรีช, ประจิด หาวีตร, จงจิตต์ หลีกภัย, 2551)

- ด้านการดำเนินงาน (Operation) โดยมุ่งหมายให้การปฏิบัติงานเกิดประสิทธิภาพ ประสิทธิผล และคุ้มค่า ด้วยการกำกับการใช้ทรัพยากรทุกประเภทให้เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ บรรลุเป้าหมายที่ผู้บริหารกำหนดไว้ และให้ปลอดภัยจากการกระทำทุจริตของพนักงานหรือผู้บริหาร และหากมีความเสียหายเกิดขึ้นก็ช่วยให้ทราบถึงความเสียหายนั้น ได้โดยเร็วที่สุด

- ด้านการรายงานทางการเงิน (Financial Reporting) รายงานทางการเงินหรืองบการเงินไม่ว่าจะเป็นรายงานที่ใช้ภายในหรือภายนอกองค์กรต่างต้องมีความเชื่อถือได้และทันเวลา มีคุณภาพเหมาะสมสำหรับการนำไปใช้เป็นข้อมูลประกอบการพิจารณา ตัดสินใจทางธุรกิจของนักบริหารเจ้าหนี้ ผู้ถือหุ้น และผู้ลงทุนทั่วไป

- ด้านการปฏิบัติให้เป็นไปตาม กฎ ระเบียบ และนโยบาย (Compliance with Application Laws and Regulations) การปฏิบัติงานหรือดำเนินธุรกิจให้สอดคล้อง หรือเป็นไปตาม บทบัญญัติ ข้อกำหนดของกฎหมาย นโยบาย ข้อบังคับ ระเบียบที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงานหรือการดำเนินธุรกิจนั้นเพื่อป้องกันมิให้เกิดผลเสียหายใดๆ จากการละเว้นการปฏิบัติให้เป็นไปตามกฎ ระเบียบเหล่านั้น

จากวัตถุประสงค์ที่กล่าวมาแล้วข้างต้น จะเห็นได้ว่าบางครั้งในการจัดการควบคุมภายในสามารถแยกแยะวัตถุประสงค์ได้ชัดเจนแต่บางกรณีก็มีวัตถุประสงค์ที่เกี่ยวข้องกัน ดังนั้น จึงเป็นหน้าที่ของผู้บริหารที่จะต้องตัดสินใจว่าจะกำหนดมาตรการการควบคุมภายในเพื่อวัตถุประสงค์อะไรต้องการเน้นชัดว่าเพื่อวัตถุประสงค์ใดวัตถุประสงค์หนึ่งเพียงอย่างเดียวหรือต้องการจัดให้มีระบบการควบคุมภายในเพื่อวัตถุประสงค์หลายประการที่สัมพันธ์กัน

ในการทำความเข้าใจเกี่ยวกับแนวคิดของ COSO จะต้องพิจารณาในเนื้อหาอย่างลึกซึ้ง โดยองค์ประกอบทั้ง 5 มีดังนี้ (จันทนา สาขากร, นิพันธ์ เห็น โชคชัยชนะ และศิลป์พร ศรีจันทเพช, 2550)

1) สภาพแวดล้อมของการควบคุม (Control Environment)

กล่าวคือ สภาพแวดล้อมของการควบคุมเป็นองค์ประกอบที่เกี่ยวกับการสร้างจิตสำนึกและบรรยากาศของการควบคุมภายในซึ่งปัจจัยหลายๆ ปัจจัยที่นำมาพิจารณารวมกันส่งผลให้เกิดความมีประสิทธิภาพของมาตรการหรือวิธีการควบคุมในองค์กร หรือทำให้มาตรการและวิธีการควบคุมที่ดีขึ้น โดยส่งเสริมให้ทุกคนในองค์กรตระหนักถึงความจำเป็นของระบบการควบคุมภายในและเน้นการสร้างบรรยากาศโดยผู้บริหารระดับสูงเพื่อให้คนขององค์กรเกิดจิตสำนึกที่ดีในการปฏิบัติตามความรับผิดชอบ ดังนั้น สภาพแวดล้อมของการควบคุมที่ดีจะช่วยให้บุคลากรเข้าใจถึงความจำเป็นและความสำคัญของการควบคุมภายใน ทั้งนี้ ปัจจัยที่แสดงให้เห็นถึงสภาพแวดล้อมของการควบคุมประกอบด้วย (กุสุมา โสเจียว, 2549)

1.1) ความซื่อสัตย์และจริยธรรม กล่าวคือ ผู้บริหารควรจัดทำข้อกำหนดด้านจริยธรรมเป็นแนวทางการปฏิบัติ หรือมีมาตรฐานการปฏิบัติงานโดยปัจจัยนี้ผู้ศึกษาเห็นว่า ปัจจุบันองค์กรมักจะจัดทำ Code of Conduct หรือหลักในการปฏิบัติงานที่เปรียบเสมือนกฎระเบียบขององค์กร ดังนั้นหากมีการแทรกข้อกำหนดด้านจริยธรรมอันเป็นแนวทางที่ควรปฏิบัติตามไป ก็จะทำให้เกิดความสมบูรณ์ในการนำมาใช้ในทางปฏิบัติมากขึ้น ส่วนในด้านของผู้บริหารก็ต้องปฏิบัติตนให้เป็นแบบอย่างที่ดีอย่างสม่ำเสมอ และลดวิธีการหรือแรงจูงใจที่รุนแรง เช่น การไม่กดดันให้พนักงานต้องปฏิบัติงานตามเป้าหมายที่สูงเกินจริง

1.2) ความรู้ ทักษะ ความสามารถเชิงแข่งขัน กล่าวคือ องค์กรควรมีการกำหนดระดับความรู้และความสามารถที่จำเป็นสำหรับการปฏิบัติงานแต่ละอย่าง ต้องกำหนดออกมาเป็นข้อกำหนดด้านพื้นฐานความรู้ทางการศึกษา และประสบการณ์ในการปฏิบัติงาน โดยผลสำเร็จในการประเมินองค์ประกอบด้านนี้สามารถพิจารณาได้จากการจัดทำเอกสารกำหนดลักษณะงาน (Job Description) เพื่อให้เป็นเกณฑ์ในการพิจารณาบรรจุพนักงานให้เหมาะสมกับหน้าที่และความรับผิดชอบ

1.3) คณะกรรมการบริษัทหรือคณะกรรมการตรวจสอบ กล่าวคือ ฝ่ายบริหารระดับสูงเป็นผู้มีบทบาทสำคัญในการสร้างบรรยากาศการควบคุมของกิจการ คณะกรรมการบริษัทเป็นเสมือนตัวแทนผู้ถือหุ้นที่จะแต่งตั้งฝ่ายบริหารระดับสูงและกำกับดูแลการปฏิบัติงานให้บรรลุผลประโยชน์สูงสุดขององค์กร คณะกรรมการตรวจสอบเป็นส่วนหนึ่งของคณะกรรมการบริษัทที่ทำหน้าที่ส่งเสริมบรรยากาศของการควบคุมและการตรวจสอบทั้งภายในและการสอบบัญชี

ให้เป็นไปอย่างอิสระจากฝ่ายบริหาร รวมทั้งความรู้ ประสบการณ์ในการปฏิบัติงาน การตั้งคำถามที่ตรงประเด็นและลึกซึ้งเกี่ยวกับงานของฝ่ายบริหาร และติดตามวิเคราะห์คำตอบที่ได้ความถี่และการมีเวลาในการปฏิบัติหน้าที่และประชุมกับผู้บริหารฝ่ายการเงินบัญชีตรวจสอบภายในและผู้สอบบัญชี ความเพียงพอและทันสมัยของสารสนเทศที่จัดให้คณะกรรมการบริษัทและคณะกรรมการตรวจสอบที่ติดตามการบรรลุผลของแผนกลยุทธ์ เป้าหมายของฝ่ายบริหารฐานะการเงิน ผลการดำเนินงานและปฏิบัติตามสัญญาที่สำคัญ ความเพียงพอและทันสมัยของสารสนเทศที่คณะกรรมการบริษัทและคณะกรรมการตรวจสอบมีเกี่ยวกับข้อมูลพิเศษ เช่น ค่าใช้จ่ายในการเดินทางของผู้บริหารระดับสูงรายงานการสืบสวนจากสถาบันกำกับดูแล การจ่ายเงินที่ผิดกฎหมาย เป็นต้น

1.4) ปรัชญาและรูปแบบการทำงานของผู้บริหาร กล่าวคือ องค์กรประกอบนี้เป็นสิ่งใหม่ของการบริหาร ซึ่งบางครั้งปรัชญาและสไตล์การทำงานผู้บริหารถูกละทิ้งความสนใจไม่เข้าใจอย่างลึกซึ้ง การทำความเข้าใจแนวโน้มทางความคิดขององค์กรประกอบนี้ เช่น เป็นผู้บริหารที่กล้าเสี่ยงหรือชอบความระมัดระวัง ความถี่ในการติดตามงานระหว่างผู้บริหารระดับสูงกับระดับปฏิบัติการทัศนคติของผู้บริหารที่มีต่อการเลือกนโยบายบัญชีความระมัดระวังในการกำหนดประมาณการทางบัญชี การเปิดเผยข้อมูล และการไม่แสดงข้อมูลที่เป็นเท็จ รวมทั้งการส่งเสริมในงานบัญชี การพัฒนาความรู้ของฝ่ายบัญชีเหล่านี้ล้วนเป็นสิ่งที่จะทำให้สามารถทราบทิศทางองค์กรได้ว่าจะถูกวางอยู่ในจุดใดหรือมีความเสี่ยงอย่างไรบ้าง

1.5) โครงสร้างการจัดองค์กร กล่าวคือ โครงสร้างขององค์กรที่ได้รับการจัดไว้ดีเยี่ยมเป็นพื้นฐานสำคัญที่ทำให้ผู้บริหารสามารถวางแผนงานสั่งการและควบคุมการปฏิบัติงานได้อย่างถูกต้อง รวดเร็ว และมีประสิทธิภาพ โดยการจัดโครงสร้างองค์กรให้เหมาะสมกับลักษณะของธุรกิจนั้น

1.6) การมอบอำนาจและความรับผิดชอบ (Assignment of Authority and Responsibility) หมายถึง การมอบอำนาจให้กับผู้ปฏิบัติงานในระดับปฏิบัติการควรจะต้องมีการกำหนดอย่างชัดเจน โดยในการประเมินองค์กรประกอบด้านนี้จะต้องพิจารณาจาก

- ความชัดเจนในการระบุความรับผิดชอบและอำนาจในการอนุมัติให้ผู้ปฏิบัติการฝ่ายต่างๆ ในการปฏิบัติงานให้ได้ตามวัตถุประสงค์
- ความเหมาะสมของมาตรฐานการควบคุมและวิธีการควบคุมที่เกี่ยวข้องรวมทั้งเอกสารที่ระบุลักษณะความรับผิดชอบในตำแหน่งงาน
- ความเหมาะสมของจำนวนพนักงาน ซึ่งจะต้องมีความรู้และทักษะที่เหมาะสมกับปริมาณงานและความซับซ้อนของกิจกรรม รวมทั้งระบบงานที่เกี่ยวข้อง

1.7) นโยบายและวิธีบริหารงานด้านทรัพยากรมนุษย์ กล่าวคือ ในการบริหารองค์กรมีปัจจัยหลายอย่างที่เป็นสิ่งสำคัญแก่องค์กรไม่ว่าจะเป็นระบบบริหารเทคโนโลยี สิ่งเหล่านี้ล้วนเป็นสิ่งที่องค์กรจะต้องพัฒนาตามยุคสมัยให้ทันแต่อย่างไรก็ตาม สิ่งที่สำคัญที่สุดขององค์กรที่จะขาดไม่ได้ก็คือ ทรัพยากรมนุษย์ เพราะทรัพยากรมนุษย์ที่ดีเป็นปัจจัยที่ทำให้องค์กรบรรลุเป้าหมายอย่างแท้จริง ดังนั้น ฝ่ายบริหารควรกำหนดนโยบายและวิธีบริหารงานด้านทรัพยากรมนุษย์ เช่น การว่าจ้าง การคัดเลือกบุคลากร และเมื่อได้บุคลากรที่เหมาะสมแล้ว ก็ต้องมีนโยบายในการจูงใจและพัฒนาให้มีความรู้ความสามารถที่ทันสมัยตามทันเทคโนโลยีเปลี่ยนแปลงอยู่ตลอดเวลา การประเมินองค์ประกอบนี้ เช่น นโยบายและวิธีปฏิบัติในส่วนที่เกี่ยวกับการคัดเลือก การฝึกอบรม การเลื่อนตำแหน่ง และการจ่ายผลตอบแทน ความเหมาะสมของวิธีการที่ใช้เมื่อพบความประพาศที่แตกต่างจากนโยบายและวิธีปฏิบัติที่กำหนด เช่น มีบทลงโทษ ความเหมาะสมในการใช้นโยบาย การเลื่อนตำแหน่งและความดีความชอบ

1.8) การตรวจสอบภายใน กล่าวคือ การตรวจสอบภายในถือเป็นส่วนหนึ่งของการควบคุมภายในและเป็นเครื่องมือทางการบริหารที่ทำให้สภาพแวดล้อมของการควบคุมมีคุณภาพ ผู้ตรวจสอบภายในต้องมีความอิสระเพียงพอที่จะรายงานผลการตรวจสอบและประเมินผลให้แก่ผู้บริหารและผู้รับผิดชอบการปฏิบัติงานที่ได้รับการตรวจสอบและประเมินผลทั้งนี้ผู้ตรวจสอบภายในควรได้รับการสนับสนุนอย่างเหมาะสมจากผู้บริหาร

2) การประเมินความเสี่ยง (Risk Assessment)

การประเมินความเสี่ยงซึ่งจัดได้ว่าเป็นเครื่องมือในการบริหารอย่างหนึ่งที่ผู้บริหารนิยมใช้ในปัจจุบัน เนื่องจากในปัจจุบันเป็นยุคการค้าที่มีการแข่งขันอย่างเสรี ซึ่งมีคู่แข่งมากมายที่กำลังต่อสู้กับองค์กร ดังนั้น ความเสี่ยงจึงเป็นเรื่องที่หลีกเลี่ยงไม่ได้ ซึ่งการประเมินความเสี่ยงนั้นเป็นกระบวนการที่ทำให้กิจการขององค์กรทราบถึงความเสี่ยงที่กำลังจะเผชิญล่วงหน้าได้ เมื่อทราบถึงความเสี่ยงแล้วก็สามารถที่จะบริหารความเสี่ยงเพื่อเปลี่ยนวิกฤติให้เป็นโอกาส และเพื่อลดผลกระทบความเสียหายที่จะเกิดขึ้นได้เนื่องจากเป็นการค้ายุคการแข่งขันเสรีที่มีความเสี่ยงสูงและต้องเตรียมความพร้อมในทุกสถานการณ์ การประเมินความเสี่ยงจะทำให้ฝ่ายบริหารได้ทราบถึงปัจจัยเสี่ยงทั้งจากปัจจัยภายใน และปัจจัยภายนอกที่มีผลกระทบต่อการบรรลุวัตถุประสงค์ขององค์กรอย่างเพียงพอและเหมาะสมโดยแบ่งได้เป็น (จันทนา สาขากร, นิพันธ์ เห็น โชคชัยชนะ และ ศิลพร ศรีจันเพชร, 2550)

2.1) ปัจจัยเสี่ยงระดับกิจการอาจเกิดจากปัจจัยเสี่ยงต่างๆ ทั้งภายนอกและภายในกิจการ โดยปัจจัยเสี่ยงภายนอก เป็นปัจจัยที่เกิดจากภายนอกที่กิจการควบคุมไม่ได้ ซึ่งผู้บริหารต้องติดตามศึกษาเพื่อหาวิธีปฏิบัติในการเปลี่ยนวิกฤติให้เป็นโอกาส หรือลดผลเสียหายที่จะเกิดขึ้นส่วน

ปัจจัยเสี่ยงภายใน เป็นปัจจัยที่เกิดจากภายในองค์กรที่ผู้บริหารสามารถจัดการได้ ซึ่งสามารถยกตัวอย่างของปัจจัยภายนอก เช่น การเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยี ความต้องการและความมุ่งหวังของลูกค้าที่มีต่อสินค้าหรือบริการ กฎหมายและข้อกำหนดต่างๆ ของภาครัฐและตัวอย่างของปัจจัยภายใน เช่น ความซื่อสัตย์และจริยธรรมของผู้บริหาร ความสลับซับซ้อนของการปฏิบัติงานขวัญและกำลังใจของพนักงานในการปฏิบัติงานขนาดของหน่วยงาน โดยหน่วยงานใหญ่ย่อมมีโอกาสผิดพลาดสูงกว่าหน่วยงานเล็ก

2.2) ปัจจัยเสี่ยงระดับกิจกรรมเป็นปัจจัยเสี่ยงที่อาจเกิดในหน่วยงานสาขา แผนงาน โครงการ และกระบวนการปฏิบัติงานที่สำคัญ เช่น การจัดการการตลาด เป็นต้น

หลังจากระบุปัจจัยเสี่ยงแล้ว ขั้นตอนที่สำคัญก็คือ การวิเคราะห์และจัดระดับความเสี่ยง หากปัจจัยเสี่ยงใดสามารถคำนวณจำนวนที่อาจเกิดขึ้นได้โดยตรงในเชิงปริมาณ เช่น การใช้สูตรคำนวณจำนวนค่าความเสียหาย ก็ให้ประเมินและจัดระดับความเสี่ยง ไปตามความสำคัญของจำนวนที่คำนวณได้ หากการวิเคราะห์และจัดระดับความเสี่ยง โดยใช้สูตรคำนวณเป็นไปได้ยาก อาจต้องใช้วิธีการให้คะแนนเชิงเปรียบเทียบแทน เช่น การให้ระดับ 1-3 โดย 1 = ไม่พอใจ 2 = ปานกลาง และ 3 = พอใจ เป็นต้น

หลังจากนั้นผู้บริหารควรกำหนดวิธีการบริหารความเสี่ยง และตัดสินใจเกี่ยวกับกิจกรรมควบคุมภายในที่จำเป็นเพื่อลดหรือบรรเทาความเสี่ยงเหล่านั้นและเพื่อให้บรรลุผลสำเร็จตามวัตถุประสงค์ด้านประสิทธิภาพ ประสิทธิผลของการดำเนินงาน รายงานทางการเงินและการดำเนินงานที่น่าเชื่อถือ และการปฏิบัติที่เป็นไปตามกฎหมาย และระเบียบข้อบังคับ ผู้บริหารระดับส่วนงาน หรือผู้ประเมินควรจะต้องเน้นการให้ความสำคัญเกี่ยวกับกระบวนการบริหาร ในการกำหนดวัตถุประสงค์การระบุความเสี่ยง การวิเคราะห์ความเสี่ยงและการบริหารความเสี่ยง

ในช่วงของการเปลี่ยนแปลงและบางเรื่องมีลักษณะเป็นนามธรรมซึ่งต้องใช้ดุลยพินิจ แต่เรื่องเหล่านี้มีความสำคัญในการใช้ประเมินความเสี่ยงว่าเหมาะสมเพียงพอหรือไม่ ซึ่งการบริหารความเสี่ยงนั้น COSO ได้กำหนดวิธีการตอบสนองความเสี่ยงไว้พอสรุปได้ดังนี้ (กุสุมา โสเจียว, 2549)

1) การหลีกเลี่ยงความเสี่ยง (Risk Avoidance) หมายถึงการเลิกหรือหลีกเลี่ยงการกระทำเหตุการณ์ที่ก่อให้เกิดความเสี่ยง เช่น การกระทำงานที่องค์กรไม่ถนัด อาจหลีกเลี่ยงโดยการไม่กระทำ หรือจ้างบุคคลภายนอก เป็นต้น

2) การลดความเสี่ยง (Risk Reduction) หมายถึงการลดโอกาสความน่าจะเป็นที่จะเกิดหรือการลดความเสียหาย หรือการลดทั้งสองด้านพร้อมกันการลดความเสี่ยงที่สำคัญคือ การจัดระบบการ

ควบคุมเพื่อป้องกัน หรือค้นพบความเสี่ยงเฉพาะวัตถุประสงค์นั้นอย่างเหมาะสม ทันกาลมากขึ้น รวมถึงการกำหนดแผนสำรองในกรณีมีเหตุการณ์ฉุกเฉิน

3) การแบ่งความเสี่ยง (Risk Sharing) หมายถึงการลดโอกาสความน่าจะเป็นเกิดหรือการลดความเสียหาย โดยการแบ่ง การโอนการหาผู้รับผิดชอบร่วมในความเสี่ยง เช่น การจัดประกันภัย

4) การยอมรับความเสี่ยง (Risk Acceptance) หมายถึงการไม่กระทำการใดๆ เพิ่มเติมกรณีนี้ใช้กับความเสี่ยงที่มีสาระสำคัญน้อยความเสี่ยงน่าจะเกิดน้อย หรือเห็นว่ามีต้นทุนในการบริหารความเสี่ยงสูงกว่าผลที่ได้รับ

3) กิจกรรมการควบคุม (Control Activities) หมายถึง การกระทำที่สนับสนุนและส่งเสริมการปฏิบัติงานให้เป็นไปตามนโยบาย วิธีปฏิบัติงาน และคำสั่งต่างๆ ที่ฝ่ายบริหารกำหนด ซึ่งจะต้องเป็นการกระทำที่ถูกต้องและในเวลาที่เหมาะสม จะเพิ่มความมั่นใจในความสำเร็จตามวัตถุประสงค์ที่กำหนด กิจกรรมการควบคุมภายในสามารถแบ่งออกตามประเภทของการควบคุมได้ดังต่อไปนี้ (จันทนา สาขากร, นิพันธ์ เห็น โชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจันเพชร, 2550)

1) การควบคุมแบบป้องกันเป็นวิธีการควบคุมที่กำหนดขึ้น เพื่อป้องกันมิให้เกิดความเสี่ยงและข้อผิดพลาดตั้งแต่แรก

2) การควบคุมแบบค้นพบ เป็นวิธีการควบคุมที่กำหนดขึ้น เพื่อทำการค้นพบข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้นมาแล้ว

3) การควบคุมแบบแก้ไข เป็นวิธีการควบคุมที่กำหนดขึ้นเพื่อแก้ไขข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้นให้ถูกต้อง หรือเพื่อหาวิธีแก้ไขไม่ให้เกิดข้อผิดพลาดซ้ำอีกในอนาคต

4) การควบคุมแบบส่งเสริม เป็นวิธีการควบคุมที่ส่งเสริมหรือกระตุ้นให้เกิดความสำเร็จโดยตรงกับวัตถุประสงค์ที่ต้องการ

4) ข้อมูลสารสนเทศ และการสื่อสารในองค์กร (Information and Communication)

การสื่อสารและสารสนเทศนี้ ถือเป็นองค์ประกอบสำคัญต่อการควบคุมภายในยุคปัจจุบัน ซึ่งนับได้ว่าเป็นยุคของข้อมูลข่าวสารและถ้าข้อมูลข่าวสารมีความทันสมัยก็จะทำให้องค์กรรับรู้ข้อมูลได้ทันทั่วทั้ง มีความได้เปรียบทางด้านธุรกิจ และสามารถเพิ่มประสิทธิภาพให้กับการบริหารองค์กรได้คืออีกด้วย แต่อย่างไรก็ตาม ความถูกต้องของข้อมูลข่าวสารก็ถือว่าเป็นสิ่งสำคัญยิ่งไม่แพ้กัน ดังนั้น ควรให้ผู้ปฏิบัติงานที่เกี่ยวข้องได้เข้าถึงหรือรับทราบข้อมูลที่เกี่ยวข้องผ่านเครื่องมือต่างๆ โดยสามารถแบ่งได้ ดังนี้ (จันทนา สาขากร, นิพันธ์ เห็น โชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจันเพชร, 2550)

1) ข้อมูลสารสนเทศ (Information) เป็นข้อมูลที่มีความจำเป็นสำหรับการปฏิบัติงานของบุคลากรทั้งผู้บริหารและผู้ปฏิบัติงานทุกระดับโดยผู้บริหารต้องใช้ข้อมูลประกอบการพิจารณา

ตั้งการ ส่วนผู้ปฏิบัติงานมักใช้ข้อมูลสารสนเทศเป็นเครื่องชี้นำทิศทางการปฏิบัติหน้าที่ ข้อมูลสารสนเทศที่ดีที่ควรจัดให้มีในทุกๆ องค์การควรมีลักษณะดังนี้คือ

1.1) ความเหมาะสมกับการใช้ หมายถึง สารสนเทศมีเนื้อหาสาระที่จำเป็นต่อการตัดสินใจของผู้ใช้

1.2) ความถูกต้องสมบูรณ์ หมายถึง สารสนเทศที่สามารถสะท้อนผลตามความจำเป็นและให้ข้อมูลที่เป็นจริงและมีรายละเอียดที่จำเป็นครบถ้วน

1.3) ความเป็นปัจจุบัน หมายถึง การให้ตัวเลขและข้อเท็จจริงล่าสุดที่เป็นปัจจุบันสามารถใช้เป็นข้อมูลที่เชื่อถือได้สำหรับประกอบการตัดสินใจได้ทันเวลา

1.4) สะดวกในการเข้าถึง หมายถึง ความง่ายสำหรับผู้ที่มิอำนาจหน้าที่ที่เกี่ยวข้อง และมีระบบรักษาความปลอดภัย ป้องกันผู้ที่ไม่มีส่วนเกี่ยวข้องให้ไม่สามารถเข้าถึงข้อมูลสารสนเทศที่มีความสำคัญหรือข้อมูลที่เป็นความลับได้

ในการจัดให้มีสารสนเทศที่ดีเป็นหน้าที่ของผู้บริหารที่จะจัดหาบุคลากรที่มีความรู้ ความสามารถ และประสบการณ์ทางวิชาชีพ รวมทั้งการจัดหาเครื่องมือ เครื่องใช้ เทคโนโลยี และระบบงานที่ดี และประสบการณ์ทางวิชาชีพ รวมทั้งการจัดหาเครื่องมือ เครื่องใช้ เทคโนโลยี และระบบงานที่ดี เพื่อให้มีการปฏิบัติตามระบบงานที่กำหนดไว้อย่างสม่ำเสมอและควบคุมการปฏิบัติให้เป็นไปตามระเบียบที่กำหนดไว้อย่างเคร่งครัด

2) การสื่อสาร (Communication) การสื่อสารที่มีประสิทธิภาพหมายถึง การจัดระบบการสื่อสารให้ข้อมูลส่งไปถึงผู้ที่ควรได้รับและระบบการสื่อสารที่ดีนั้น จะต้องประกอบด้วยทั้งระบบการสื่อสารกันภายในองค์กรหรือการสื่อสารที่เกิดขึ้นภายในองค์กรเดียวกัน ซึ่งควรจัดให้เป็นรูปแบบการสื่อสารสองทาง และอีกระบบคือการสื่อสารภายนอกซึ่งเป็นการสื่อสารกับลูกค้าหรือบุคคลอื่นๆ นอกองค์กร

5) การติดตามและประเมินผล (Monitoring and Evaluation)

การควบคุมภายในขององค์กรจะสมบูรณ์ไม่ได้หากขาดการติดตามและประเมินผล เพราะเป็นองค์ประกอบสำคัญที่ทำให้ผู้บริหารมั่นใจได้ว่า มาตรการและระบบการควบคุมภายในมีประสิทธิภาพและได้รับการปรับปรุงให้ทันสมัยอยู่ตลอดเวลา (จันทนา สาขากร, นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจันเพช, 2550)

1) การติดตามผลระหว่างการดำเนินงาน (On Going Monitoring) หมายถึง การสังเกต การติดตาม ระบายงานความคืบหน้าของงานรวมทั้งการสอบทานหรือการยืนยันผลงานระหว่างปฏิบัติงาน

2) การประเมินผลอิสระ (Independent Evaluation) เป็นการประเมินผลที่เกิดขึ้นในช่วงเวลาที่แล้วแต่จะกำหนด หรือการประเมินอิสระอาจหมายถึง การประเมินโดยผู้ที่ไม่มีส่วนเกี่ยวข้องกับการกำหนดระบบควบคุมภายใน เพื่อให้สามารถแสดงความเห็นได้อย่างเป็นอิสระ เช่น การประเมินจากผู้ตรวจสอบภายใน เป็นต้น

3) การประเมินการควบคุมด้วยตนเอง (Control Self Assessment: CSA) เป็นการจัดประชุมเชิงปฏิบัติร่วมกัน ระหว่างผู้บริหาร ผู้ปฏิบัติงานผู้มีความรู้ด้านการควบคุม และผู้อื่นที่มีส่วนเกี่ยวข้อง เพื่อกำหนดกิจกรรมควบคุมและประเมินผลร่วมกัน ในด้านที่ได้รับมอบหมายให้ดำเนินงานนั้น

3. แนวคิด และทฤษฎีเกี่ยวกับประสิทธิภาพในการปฏิบัติงาน

3.1 ความหมายของประสิทธิภาพในการปฏิบัติงาน

ในการบริหารงานทุกๆ อย่างนั้นจำเป็นอย่างยิ่งที่จะต้องคำนึงถึงอยู่เสมอในเรื่องความสำเร็จของงานนั้นๆ ซึ่งเรียกว่า “ประสิทธิผล” และในความสำเร็จนั้นสิ่งหนึ่งที่ต้องพิจารณาหรือระดับผู้บริหารควรพิจารณาคำแนะนำการด้วย คือ “ประสิทธิภาพ” เพราะเป็นสิ่งที่ช่วยให้งานมีความน่าเชื่อถือมากขึ้น แต่หากว่างานออกมาไม่ดีก็แสดงให้เห็นว่าประสิทธิภาพของงานไม่ดีในเรื่องประสิทธิภาพนี้จึงมีผู้ให้ความหมายไว้หลายอย่างด้วยกัน ดังนี้

สมใจ ลักษณะ (2544) กล่าวว่า การมีประสิทธิภาพในการทำงานของตัวบุคคล หมายถึงการทำงานให้เสร็จ โดยสูญเวลาและเสียพลังงานน้อยที่สุด ได้แก่การทำงานได้เร็วและได้งานที่ดี บุคลากรที่มีประสิทธิภาพในการทำงาน เป็นบุคลากรที่ตั้งใจในการปฏิบัติงานเต็มความสามารถ ใช้กลวิธีหรือเทคนิคการทำงานที่จะสร้างผลงานได้มาก เป็นผลงานที่มีคุณภาพเป็นที่น่าพอใจโดยสิ้นเปลืองต้นทุน ค่าใช้จ่าย พลังงาน และเวลาน้อยที่สุด

Robbilns and Coulter (2003, อ้างถึงใน นฤมล สุนทวิศักดิ์, 2549) ได้ให้ความหมายของคำว่า ประสิทธิภาพการปฏิบัติงาน ว่าหมายถึง การทำงานที่ให้มีความคุ้มค่าใช้จ่ายน้อยที่สุดสามารถลดต้นทุนการผลิตหรือการใช้ทรัพยากรอย่างประหยัดและคุ้มค่า เป็นการทำสิ่งต่างๆ ให้ถูกต้อง

ธิดารัตน์ สินแสง (2556) กล่าวว่า ประสิทธิภาพการปฏิบัติงาน หมายถึงความสามารถที่ทำให้เกิดผลในการทำงาน เช่น อัตราความแตกต่างระหว่างปัจจัยนำเข้า (Input) และผลผลิตที่ออกมา (Output) และเห็นว่า “ประสิทธิภาพ” สามารถมองได้ในแง่ของ ค่าใช้จ่าย หรือต้นทุนการผลิต (Input) เช่น การใช้ทรัพยากรทั้ง คน เงิน วัสดุอุปกรณ์ เทคโนโลยี ที่มีอยู่อย่างประหยัด คุ้มค่า และเกิดการสูญเสียน้อยที่สุด หรือ แ่งมุมของกระบวนการบริหาร (Process) เช่น การทำงานที่ถูกต้องได้มาตรฐานรวดเร็ว และใช้เทคโนโลยีที่สะดวกสบายกว่าเดิม หรือ แ่งมุมของ

ผลลัพธ์เช่น การทำงานที่มีคุณภาพ มีผลกำไร ผลิตทันต่อเวลาที่กำหนด ผู้ปฏิบัติงานมีจิตสำนึกที่ดี ต่อการทำงาน และบริการเป็นที่พอใจของลูกค้า

ธนธรณ์ บุรณารมย์ (2553) กล่าวว่า ประสิทธิภาพการปฏิบัติงาน หมายถึง ความสามารถในการใช้ทรัพยากรทางการบริหารที่มีอยู่ เช่น คน เงิน เวลา และทรัพยากรต่างๆ ให้เกิดประโยชน์ต่อการดำเนินงานขององค์กรได้มากที่สุด เพื่อให้บรรลุเป้าหมายของงานที่ตั้งไว้ ซึ่งครอบคลุมถึงการมีความคิดริเริ่มสร้างสรรค์ในการปฏิบัติงาน อาทิ ปริมาณงาน คุณภาพงาน ความรับผิดชอบต่อความสำเร็จของงาน ความกระตือรือร้น และการพัฒนาตนเอง การวิเคราะห์และแก้ปัญหา งาน การประสานและการร่วมมือกับผู้อื่นภายในองค์กร

จิตรวราวรรณ ถาวรวงศ์สกุล (2554) กล่าวว่า ประสิทธิภาพการปฏิบัติงาน หมายถึง การทำงานได้สำเร็จตามเป้าหมายที่ตั้งไว้โดยแบ่งออกเป็น ด้านส่วนบุคคล หมายถึง ความตั้งใจในการปฏิบัติงาน ความทุ่มเทในงาน ด้านผลการปฏิบัติงาน หมายถึง การทำงานได้เสร็จทันตามเวลา และจำนวน ที่ได้รับมอบหมายในระยะเวลาที่กำหนด งานมีความถูกต้อง ไม่มีข้อผิดพลาด

ณัฐจริณีย์ พิศวงษ์ (2555) กล่าวว่า ประสิทธิภาพการปฏิบัติงาน หมายถึง ความสามารถที่ก่อให้เกิดผลงาน โดยประกอบไปด้วยปัจจัยต่างๆ เช่น ปัจจัยส่วนบุคคล ที่มีลักษณะเฉพาะบุคคล ทั้งในด้านความรู้ความสามารถ ความชานาญของแต่ละบุคคล หรือปัจจัยด้านกระบวนการทำงาน ที่ทำให้การปฏิบัติงานที่มีประสิทธิภาพ

จิราวรรณ รินทะरिक (2552) ได้กล่าวไว้ว่า ประสิทธิภาพการทำงาน หมายถึง การปฏิบัติงานหน้าที่รับผิดชอบได้อย่างราบรื่น ครบถ้วน สมบูรณ์ ประหยัดเวลา ใช้กำลัง และทรัพยากรได้อย่างคุ้มค่า ใช้ความรู้ความสามารถและคุณสมบัติส่วนบุคคล ทักษะในการปฏิบัติงาน เพื่อให้บรรลุเป้าหมาย

อมรรักษ์ณ์ ศิริทองสุข (2551) ได้กล่าวไว้ว่า ประสิทธิภาพการทำงาน หมายถึง การปฏิบัติงานหรือดำเนินงานให้บรรลุวัตถุประสงค์ เป้าหมาย เพื่อให้เสียทรัพยากรน้อยที่สุด และได้มาตรฐานที่กำหนดไว้ อย่างถูกต้องและเชื่อถือได้

ประมวล พระตลับ (2551) ได้ให้ความหมายไว้ว่า ประสิทธิภาพการทำงาน หมายถึง การดำเนินงานที่สามารถบรรลุวัตถุประสงค์ที่ตั้งไว้ ภายใต้เงื่อนไขการดำเนินงานที่มีคุณภาพ มีต้นทุนต่ำ หรือใช้ทรัพยากรอย่างคุ้มค่า ทันต่อเหตุการณ์ ผลของงานมีความถูกต้องได้มาตรฐาน เชื่อถือได้

ณภักษ์ อัครสุริยานันท์ (2549) ได้ให้ความหมายไว้ว่า ประสิทธิภาพการทำงาน หมายถึง การปฏิบัติงานอย่างราบรื่น ครบถ้วน ประหยัดเวลา ใช้กำลัง และทรัพยากร อย่างคุ้มค่า เกิดการสูญเสียเปล่าน้อยที่สุด โดยใช้ความรู้ความสามารถในการปฏิบัติงาน รวมถึงใช้ความรู้

ความสามารถและคุณสมบัติส่วนบุคคล ปริมาณงานและคุณภาพของการดำเนินงานรวมทั้งทักษะในการปฏิบัติงาน

ธงชัย สันติวงษ์ (2539) ให้ความหมายของคำว่า “ประสิทธิภาพ” หมายถึง การเปรียบเทียบทรัพยากรที่ใช้ไปกับผลที่ได้จากการทำงานว่าดีขึ้นอย่างไร แค่ไหน ในขณะที่กำลังทำงานตามเป้าหมายขององค์กร

หุบ กาญจนประการ (2542) ให้ความเห็นเกี่ยวกับประสิทธิภาพไว้คล้ายคลึงกับการบริหารด้านธุรกิจแต่ว่าเป็นการบริหารงานในระบบราชการบอกความพึงพอใจไว้ด้วย กล่าวคือ ประสิทธิภาพเป็นแนวความคิด หรือมุ่งปรารถนาในการบริหารงานในระบบประชาธิปไตยในอันที่จะทำให้การบริหารราชการได้ผลสูงสุดคู่กับการได้ใช้จ่ายเงินภาษีอากร ในการบริหารงานของประเทศและจะต้องก่อให้เกิดความพึงพอใจแก่ประชาชน

มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์ (2548) ได้ให้ความหมายไว้ว่า “ประสิทธิภาพ” (Efficiency) หมายถึง ความสามารถในการลดต้นทุนหรือทรัพยากรต่อหน่วยของการดำเนินงาน ต่ำกว่าที่กำหนดไว้ในแผน หรือในทางกลับกัน หมายถึงความสามารถในการเพิ่มประโยชน์ต่อหน่วยของต้นทุนที่ใช้ในการดำเนินงานสูงกว่าที่กำหนดไว้ในแผน หรืออีกนัยหนึ่งอัตราส่วนแสดงให้เห็นถึงความสัมพันธ์ระหว่างผลผลิตหรือผลประโยชน์ที่ได้รับหรือทรัพยากรดำเนินงานเมื่อเปรียบเทียบกับแผนที่วางไว้

สัญญา สัญญาวิวัฒน์ (2544 อ้างถึงใน อุทัย หิรัญโต, 2547) กล่าวว่า คำว่า ประสิทธิภาพ (Effectiveness) หมายถึงการวัดผลการทำงานขององค์กรนั้นว่าทำงานได้ปริมาณมากน้อยเพียงใด คุณภาพงานดีมากน้อยแค่ไหน ใช้เงิน ใช้เวลา ใช้แรงงานไปมากน้อยแค่ไหนเป็นผลดีต่อผู้รับบริการมากน้อยแค่ไหน โดยรวมความมีประสิทธิภาพเราจะให้หมายถึง การทำงานได้ปริมาณและคุณภาพสูง องค์กร โดยรวมมีความสมัครสมานสามัคคี มีสันติภาพและความสุขรวมเป็นผลดีต่อส่วนรวมและผู้รับบริการ แต่ใช้เวลา แรงงาน และงบประมาณน้อย

วิรัช สงวนวงษ์วาน (2533 อ้างถึงใน อุทัย หิรัญโต, 2547) กล่าวว่า ประสิทธิภาพของการบริหารงานจะเป็นเครื่องมือชี้ความเจริญก้าวหน้าหรือความล้มเหลวขององค์กร งานที่สำคัญของผู้บริหารองค์กรก็คือ งานในหน้าที่ของการบริหาร ซึ่งจะเหมือนกันเป็นสากลไม่ว่าจะเป็นองค์กรขนาดใหญ่ มีจุดประสงค์ใด จะเป็นเครื่องมือช่วยให้การบริหารหรือการจัดการมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น ผู้บริหารที่ชาญฉลาดจะต้องเลือกการบริหารที่เหมาะสมกับองค์กรของตนในสถานการณ์ต่างๆ และนำไปปรับใช้ให้เกิดประโยชน์แก่องค์กรมากที่สุด

กิบสัน และคณะ (Gibson and Others, 1987 อ้างถึงใน สมใจ ลักษณะ, 2543) ให้ความหมายของประสิทธิภาพ (Efficiency) ว่าโดยทั่วไป เมื่อพูดถึงประสิทธิภาพ จะหมายถึง อัตราส่วนของผลผลิตต่อปัจจัย การวัดประสิทธิภาพจะวัดตัวบ่งชี้หลายตัว ประกอบด้วยกัน เช่น

1. อัตราการได้ผลตอบแทนในเงินลงทุนหรือทรัพย์สินที่เป็นทุน

2. ค่าใช้จ่ายต่อหน่วยผลผลิต

2.1 อัตราการสูญเปล่าสิ้นเปลืองการใช้ทรัพยากร

2.2 อัตราส่วนของผลกำไรต่อค่าใช้จ่ายในการลงทุน

ประสิทธิภาพ เป็นเรื่องของการใช้ปัจจัยและกระบวนการในการดำเนินงานโดยมีผลผลิตที่ได้รับเป็นตัวกำกับการแสดงประสิทธิภาพของการดำเนินงานใดๆ อาจแสดงค่าของประสิทธิภาพในลักษณะการเปรียบเทียบระหว่างค่าใช้จ่ายในการลงทุนกับผลกำไรที่ได้รับ ซึ่งถ้าผลกำไรมีสูงกว่าต้นทุนเท่าไรก็ยิ่งแสดงให้เห็นถึงประสิทธิภาพมากขึ้น ประสิทธิภาพอาจไม่แสดงเป็นค่าประสิทธิภาพเชิงตัวเลข แต่แสดงด้วยการบันทึกถึงลักษณะการใช้เงิน วัสดุ คน และเวลาในการปฏิบัติงานอย่างคุ้มค่า ประหยัด ไม่มีการสูญเปล่าเกินความจำเป็น รวมถึงการใช้กลยุทธ์หรือเทคนิควิธีการปฏิบัติที่เหมาะสมสามารถนำไปสู่การบังเกิดผลได้เร็ว ตรง และมีคุณภาพ ประสิทธิภาพมี 2 ระดับ คือ

1. ประสิทธิภาพของบุคคล คือ การที่บุคคลมีความตั้งใจที่จะปฏิบัติงานอย่างเต็มความสามารถ ใช้เทคนิคในการทำงานหรือกลวิธีในการทำงานที่จะสร้างผลงานที่มีคุณภาพ เป็นที่น่าพอใจโดยสูญเสียเวลาและเสียพลังงานน้อยที่สุด เป็นบุคคลที่มีการพัฒนาการทำงานให้ได้ผลดียิ่งขึ้นอยู่เสมอ

2. ประสิทธิภาพขององค์กร คือ การที่องค์กรสามารถดำเนินงานต่างๆ ตามภารกิจหน้าที่ขององค์กรโดยใช้ทรัพยากร ปัจจัยต่างๆ รวมถึงกำลังคนน้อยที่สุด มีการสูญเปล่าน้อยที่สุด มีลักษณะของการดำเนินงานที่มุ่งเน้นไปสู่ผลตามวัตถุประสงค์ที่วางไว้

ปีเตอร์สันและพลาแมน (Peterson and Plowman, 1993 อ้างถึงใน อุทัย หิรัญโต, 2547) กล่าวว่า ตัวแบบการพัฒนาองค์กรมีฐานคิดว่า คนจะมีประสิทธิภาพการทำงานสูงสุด ถ้าได้รับผิชอบควบคุมการทำงานที่เขาได้รับมอบหมายอย่างเต็มที่ ได้มีส่วนร่วมในกระบวนการตัดสินใจและได้รับการตอบสนองแรงจูงใจต่างๆ เพียงพอต่อการเกิดพันธสัญญาในการทำงาน ให้บรรลุเป้าหมายขององค์กร

ไซมอน (Simon 1960 อ้างถึงใน อุทัย หิรัญโต, 2547) ได้ให้ทรรศนะเกี่ยวกับประสิทธิภาพไว้ว่า ถ้าจะพิจารณาว่างานใดมีประสิทธิภาพสูงสุดนั้น ให้ดูจากความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยนำเข้า (Input) กับผลผลิต (Output) ที่ได้รับออกมา เพราะฉะนั้นตามทรรศนะนี้จึงสรุปได้ว่า

ประสิทธิภาพจึงเท่ากับผลผลิต ลบด้วยปัจจัยนำเข้า และถ้าเป็นการบริหารราชการและองค์กรของรัฐบวกกับความพึงพอใจของผู้รับบริการ (Satisfaction) เข้าไปด้วย อาจเขียนเป็นสูตร ได้ดังนี้

$$E = (O - I) + S$$

เมื่อ E	=	Efficiency คือ ประสิทธิภาพของงาน
O	=	Output คือ ผลผลิตหรือผลงานที่ได้รับออกมา
I	=	Input คือ ปัจจัยนำเข้าหรือทรัพยากรทางการบริหารที่ใช้ไป
S	=	Satisfaction คือ ความพึงพอใจในผลงานที่ออกมา

เมื่อนำมาพิจารณาประเมินร่วมกับประสิทธิภาพของการให้บริการสาธารณะของผู้ที่ทำหน้าที่ให้บริการสามารถวัดได้ 2 องค์ประกอบที่สำคัญ คือ

1. ประสิทธิภาพของการให้บริการ วัดจากการเปรียบเทียบระหว่างผลผลิตที่เกิดขึ้นกับปัจจัยนำเข้าในเชิงปริมาณ และเปรียบเทียบกับความพึงพอใจของประชาชน
2. ประสิทธิภาพของผลการให้บริการ วัดจากการบรรลุเป้าหมายของหน่วยงานและความสามารถในการตอบสนองความต้องการของประชาชน
3. ประสิทธิภาพในการปฏิบัติงาน โดยทั่วไปจะกล่าวถึงผลการปฏิบัติงาน (Performance) ซึ่งถือได้ว่าเป็นเรื่องเกี่ยวกับประสิทธิภาพในการปฏิบัติงาน (Efficiency) คือเมื่อมีผลการปฏิบัติงานดีก็ถือว่ามีประสิทธิภาพในการทำงานสูง ถ้าผลการปฏิบัติงานไม่ดีก็ถือว่าประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานต่ำ จากคำจำกัดความข้างต้นสามารถสรุปได้ว่า ประสิทธิภาพ หมายถึงการใช้ปัจจัยและกระบวนการในการดำเนินงานเพื่อให้บรรลุตามเป้าหมายที่กำหนดไว้ โดยสูญเสียเวลาและเสียพลังงานน้อยที่สุด รวมถึงการใช้กลยุทธ์หรือเทคนิควิธีการปฏิบัติที่เหมาะสมนำไปสู่การบังเกิดผลได้เร็ว ตรง และมีคุณภาพซึ่งประสิทธิภาพการบริหารการเงินการคลังภาครัฐมีตัวชี้วัดที่เป็นผลการปฏิบัติงานอยู่ 4 ด้าน (สำนักงานโครงการบริหารการเงินการคลังภาครัฐสู่ระบบอิเล็กทรอนิกส์ 2547) ได้แก่

1. ความถูกต้องแม่นยำ (Accuracy) ข้อมูลหรือรายงานที่ออกควรบรรจุด้วยสารสนเทศที่ถูกต้อง ไม่มีข้อผิดพลาด และเป็นที่เชื่อถือได้ของผู้บริหาร (ณัฐพันธุ์ เขจรนันท์ และ ไพบูลย์ เกียรติโกมล, 2545) เนื่องจากระบบ เป็นระบบที่มีการบูรณาการ เชื่อมโยงภายในแต่ละระบบอย่างสมบูรณ์เป็นการนำเข้าข้อมูลเพียงครั้งเดียว และระบบจำทำการบันทึกรายการที่เกี่ยวข้องให้โดยอัตโนมัติการปรับปรุงข้อมูลเป็นแบบทันทีทันใด ทำให้ได้ผลลัพธ์ที่ถูกต้อง

2. ความโปร่งใส (Transparency) การใช้สารสนเทศต้องมุ่งใช้เพื่อประโยชน์ต่อองค์กร ขณะเดียวกันหากเกิดปัญหาข้อผิดพลาดหรือปัญหาในการปฏิบัติงาน ผู้ปฏิบัติงานสามารถอภิปรายหรือ ชักถามข้อสงสัยกับผู้ร่วมงานหรือหัวหน้า เพื่อแลกเปลี่ยนข้อคิดเห็น หรือสารสนเทศต่างๆ

และผลที่เกิดขึ้น หรืออีกนัยหนึ่งผู้ปฏิบัติงานมีพฤติกรรม และค่านิยมที่ดีต่อเพื่อนร่วมงาน โดยเฉพาะการเชื่อถือเพื่อนร่วมงาน หรือหัวหน้างาน อันนำไปสู่การแลกเปลี่ยนหรือเปิดเผยสารสนเทศเดียวกันเพื่อนร่วมงาน หรือหัวหน้างานสามารถร่วมกันหาแนวทางแก้ไขปัญหาอย่างสร้างสรรค์ โดยใช้สารสนเทศที่ได้จากผู้ปฏิบัติงานเป็นพื้นฐาน และสารสนเทศอื่นที่จำเป็นมาใช้ประกอบ (มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมราช, 2546) ซึ่งการนำระบบ GFMIS มาใช้แทนระบบการบริหารการเงินการคลังแบบเดิมเป็นการมอบหมายอำนาจหน้าที่แก่ผู้ปฏิบัติงานแทนการควบคุมอย่างเคร่งครัด และการกระจายอำนาจสู่ระดับล่าง และท้องถิ่นให้มีความโปร่งใสในการตัดสินใจ และการปฏิบัติงาน

3. การประหยัดค่าใช้จ่าย (Sparing) ระบบสารสนเทศที่มีประสิทธิภาพ ช่วยลดเวลา แรงงาน และค่าใช้จ่ายในการทำงานลดลง เนื่องจากระบบสารสนเทศสามารถรับภาระงานที่ต้องใช้แรงงานจำนวนมากตลอดจนช่วยลดขั้นตอนในการทำงาน ส่งผลให้สามารถลดจำนวนคนและระยะเวลาในการประสานงานให้น้อยลงโดยผลงานที่ออกมาอาจเท่าหรือดีกว่าเดิม (ณัฐพันธ์ เจริพันธ์ และไพบูลย์ เกียรติโกมล, 2545)

4. ความรวดเร็วเป็นปัจจุบันและการทันต่อการตัดสินใจ (Timeliness) รายงานที่ออกควรจะบรรจุสารสนเทศที่ทันสมัยและทันเวลา เพื่อสนับสนุนการตัดสินใจกำลังกระทำในขณะนั้น (ณัฐพันธ์ เจริพันธ์ และ ไพบูลย์ เกียรติโกมล, 2545)

ดังนั้น ประสิทธิภาพการบริหารการเงินการคลังส่วนหนึ่งมาจากบุคลากรที่มีประสิทธิภาพความรู้ความสามารถ รวมทั้งมีความพร้อมที่จะแข่งขันในยุคโลกาภิวัตน์ได้ ไม่ว่าจะเป็นองค์กรเอกชนหรือหน่วยงานราชการก็ตาม โดยเฉพาะหน่วยงานราชการไทยที่มีการเปลี่ยนแปลงการบริหารการเงินการคลังแบบเดิมมาเป็นการบริหารการเงินการคลังผ่านระบบอิเล็กทรอนิกส์ GFMIS ซึ่งมีนักบัญชีหน่วยงานราชการปฏิบัติหน้าที่ที่เกี่ยวข้องกับระบบ GFMIS จะต้องมีความรู้ความสามารถทางด้านบัญชีและเทคโนโลยีเพียงพอ ซึ่งกระบวนการหนึ่งที่จะเพิ่มพูนความรู้ความสามารถของนักบัญชีภาครัฐให้มีความรู้ และสามารถเพียงพอและเหมาะสมกับงานที่ต้องทำ คือ การพัฒนาบุคลากร เพื่อให้ได้ทั้งปริมาณและคุณภาพที่เหมาะสมกับลักษณะงานเฉพาะอย่าง และจะเป็นการยกระดับความรู้ความสามารถของบุคลากรตลอดจนความชำนาญที่ดีขึ้น การทำงานให้ประสบความสำเร็จจะต้องอาศัยประสบการณ์ในการทำงาน และต้องได้รับการฝึกฝน พัฒนาทักษะความรู้ความสามารถในสายงานนั้นๆ อย่างต่อเนื่อง หากแต่บุคคลหรือหน่วยงานไม่ได้รับการพัฒนาให้ทันกับโลกและยุคสมัยในปัจจุบันแล้ว ย่อมทำให้เกิดผลกระทบแก่องค์กรและธุรกิจเป็นอย่างมาก หากองค์กรให้ความสำคัญในเรื่องของทำงานให้มีประสิทธิภาพซึ่งเป็นเป้าหมายที่สำคัญของหน่วยงาน ทุกหน่วยงานจะมีเป้าหมายในการดำเนินธุรกิจให้ประสบผลสำเร็จ

3.2 หลักเกณฑ์ในการวัดประสิทธิภาพในการปฏิบัติงาน

Harrington Emerson (อ้างถึงใน บุศรา สูดพิพัฒน์, 2553) เสนอแนวความคิด เกี่ยวกับหลักการทำงานให้มีประสิทธิภาพในหนังสือ “The Twelve Principles of Efficiency” ซึ่งได้รับการยกย่อง เป็นอย่างมากโดยมีหลัก 12 ประการ มีดังนี้

- 1) การทำความเข้าใจและกำหนดแนวคิดในการทำงานให้ชัดเจน
- 2) ใช้หลักสามัญสำนึกในการพิจารณาความน่าจะเป็นของงาน
- 3) ให้คำปรึกษาแนะนำต้องสมบูรณ์และถูกต้อง
- 4) รักษาระเบียบวินัยในการทำงาน
- 5) ปฏิบัติงานด้วยความยุติธรรม
- 6) การทำงานต้องเชื่อถือได้มีความนับถนอมมีสมรรถภาพและมีการลงทะเบียนไว้เป็นหลักฐาน
- 7) งานควรมีลักษณะแจ้งให้ทราบถึงการดำเนินงานอย่างทั่วถึง
- 8) งานเสร็จทันเวลา
- 9) ผลงานได้มาตรฐาน
- 10) การดำเนินงานสามารถยึดเป็นมาตรฐานได้
- 11) กำหนดมาตรฐานที่สามารถใช้เป็นเครื่องมือในการแก่งานได้
- 12) ให้บำเหน็จแก่งานที่ดี

Peterson and Plowman (1953, อ้างถึงใน ชิดารัตน์ สีนแสง, 2556) ได้ให้แนวคิดใกล้เคียงกับ Harrington Emerson โดยได้ตัดทอนบางข้อลง และสรุปองค์ประกอบของประสิทธิภาพ ไว้ 4 ข้อด้วยกันคือ

- 1) คุณภาพของงาน (Quality) จะต้องมีคุณภาพสูง คือผู้ผลิตและผู้ใช้ได้ประโยชน์คุ้มค่าและมีความพึงพอใจ ผลการทำงานมีความถูกต้องได้มาตรฐาน รวดเร็ว นอกจากนี้ผลงานที่มีคุณภาพควรก่อให้เกิดประโยชน์ต่อองค์การและสร้างความพึงพอใจของลูกค้าหรือผู้มารับบริการ
- 2) ปริมาณงาน (Quantity) งานที่เกิดขึ้นจะต้องเป็นไปตามความคาดหวังของหน่วยงานโดยผลงานที่ปฏิบัติได้มีปริมาณที่เหมาะสมตามที่กำหนดในแผนงานหรือเป้าหมายที่บริษัทวางไว้และควรมีการวางแผน บริหารเวลา เพื่อให้ได้ปริมาณงานตามเป้าหมายที่กำหนดไว้
- 3) เวลา (Time) คือ เวลาที่ใช้ในการดำเนินงานจะต้องอยู่ในลักษณะที่ถูกต้องตามหลักการเหมาะสมกับงานและทันสมัย มีการพัฒนาเทคนิคการทำงานให้สะดวกรวดเร็วขึ้น
- 4) ค่าใช้จ่าย (Costs) ในการดำเนินการทั้งหมดจะต้องเหมาะสมกับงาน และวิธีการคือจะต้องลงทุนน้อยและได้ผลกำไรมากที่สุด ประสิทธิภาพในมิติของค่าใช้จ่าย หรือ ต้นทุนการ

ผลิตได้แก่ การใช้ทรัพยากรด้านการเงิน คน วัสดุ เทคโนโลยีที่มีอยู่อย่างประหยัดคุ้มค่า และเกิดการสูญเสียน้อยที่สุด

Woodcock (1989, อ้างถึงใน บุศรา สูดพิพัฒน์, 2553) ได้กล่าวว่าคุณลักษณะของทีมการทำงานที่มีประสิทธิภาพไว้ 11 ด้าน ดังนี้

1) ความสมดุลในบทบาท (Balanced Roles) คือ ในทีมการทำงานจะผสมผสานทักษะความรู้ความสามารถ ที่แตกต่างกันของบุคคล และใช้ความแตกต่างดำเนินบทบาทของแต่ละงานได้อย่างเหมาะสม ตามสถานการณ์ที่แตกต่างกันไป

2) เป้าหมายที่ชัดเจนและสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ (Clear Objectives and Agreed Goals) คือ ทีมการทำงานมีเป้าหมายและวัตถุประสงค์ที่ชัดเจน สอดคล้องกัน สมาชิกทุกคนในทีมรับรู้และยอมรับเป้าหมายและวัตถุประสงค์นั้น

3) การเปิดเผยและเผชิญ (Openness and Confrontation) คือบรรยากาศในการทำงานเป็นทีม เป็นไปอย่างเปิดเผย สมาชิกสามารถที่จะแสดงความรู้สึกรู้สึกความคิดเห็นของตนต่อการทำงานได้มีการสื่อสารโดยตรง หันหน้ามาร่วมกันแก้ไขปัญหา สร้างความเข้าใจกัน

4) การสนับสนุนและการไว้วางใจ (Support and Trust) คือ สมาชิกทุกคนได้รับการช่วยเหลือ สนับสนุนซึ่งกันและกัน มีความจริงใจต่อกัน สามารถพูดได้อย่างตรงไปตรงมาเกี่ยวกับปัญหาที่เกิดขึ้นในการทำงาน พร้อมทั้งจะรับมือในการแก้ไขปัญหา

5) ความร่วมมือและขัดแย้ง (Co-operation and Conflict) คือ สมาชิกในทีมให้ความร่วมมือกันทำงาน พร้อมทั้งจะช่วยเหลือสนับสนุน ช่วยเสริมสร้างทักษะ ความรู้ความสามารถให้แก่กันรวมทั้งการสนับสนุนแลกเปลี่ยนข้อมูล ข่าวสารที่เอื้อประโยชน์ต่อการทำงาน มีการใช้

6) ความขัดแย้งในทางสร้างสรรค์เพื่อร่วมมือกันแก้ไขปัญหา

7) วิธีการปฏิบัติงานชัดเจน (Sound Procedures) คือ การทำงานของทีมมีการประชุมปรึกษาหารือและหาแนวทางปฏิบัติร่วมกันการตัดสินใจจะใช้ข้อมูลและความเห็นของสมาชิกทีมทุกคน

8) ภาวะผู้นำที่เหมาะสม (Appropriate Leadership) การทำงานในทีม จะต้องมีความสามารถและความเหมาะสมในสถานการณ์นั้นๆ โดยสมาชิกทุกคนสามารถที่จะเป็นผู้นำทีมได้ขึ้นอยู่กับสถานการณ์นั้น

9) ทบทวนการทำงานอย่างสม่ำเสมอ (Regular Review) คือ การติดตามผลการปฏิบัติงานของทีมอย่างสม่ำเสมอ ว่ามีปัญหาใดที่จะต้องร่วมกันปรับปรุงแก้ไข

10) การพัฒนาบุคลากร (Individual Development) คือ การพัฒนาทักษะ ความรู้ความสามารถของสมาชิกทีม ให้โอกาสสมาชิกได้ใช้ทักษะ ความรู้ ความสามารถที่มีในการทำงานอย่างเต็มที่

11) สัมพันธภาพระหว่างกลุ่มที่ดี (Sound Inter-group Relations) คือ การทำงานที่มีสัมพันธภาพที่ดีมีการร่วมมือให้ความช่วยเหลือซึ่งกันและกัน

12) การติดต่อสื่อสารที่ดี (Good Communications) คือ การติดต่อสื่อสารในทีมเป็นไปอย่างถูกต้องชัดเจน เหมาะสม สื่อสารกันทางตรง สมาชิกในทีมมีการสื่อสารเพื่อแลกเปลี่ยนข้อมูล

4. งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

มณีนรัตน์ ศิริสวัสดิ์ (2557) ศึกษาเรื่อง ความสัมพันธ์ระหว่างการบริหารตามกรอบ COSO กับประสิทธิภาพของการจัดทำบัญชีของสำนักงานบัญชีในเขตกรุงเทพมหานคร ผลการศึกษาพบว่าการบริหารตามแนวคิดของ COSO ด้านสภาพแวดล้อมภายในองค์กร การประเมินความเสี่ยงและความคุ้มค่า มีความสัมพันธ์ทิศทางเดียวกับประสิทธิภาพของการจัดทำบัญชีของสำนักงานบัญชีในเขตกรุงเทพมหานคร ด้านคุณภาพของงานและเวลา ค่าใช้จ่าย และปริมาณงานและข้อมูลที่เป็นประโยชน์ การบริหารด้านการกำหนดวัตถุประสงค์ มีความสัมพันธ์ทิศทางเดียวกับประสิทธิภาพของการจัดทำบัญชีของสำนักงานบัญชีในเขตกรุงเทพมหานครด้านค่าใช้จ่าย และปริมาณงานและข้อมูลที่เป็นประโยชน์ การบริหารด้านการบ่งชี้เหตุการณ์มีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกับประสิทธิภาพของการจัดทำบัญชีของสำนักงานบัญชีในเขตกรุงเทพมหานครด้านปริมาณงานและข้อมูลที่เป็นประโยชน์ และการบริหารด้านการติดตามและประเมินผล มีความสัมพันธ์ทิศทางเดียวกับประสิทธิภาพของการจัดทำบัญชีของสำนักงานบัญชีในเขตกรุงเทพมหานครด้านคุณภาพของงานและเวลา และปริมาณงานและข้อมูลที่เป็นประโยชน์

ปิยพร บรรดาศักดิ์ (2555) ศึกษาเรื่อง ระบบการควบคุมภายในตามแนว COSO ด้านรายรับ-รายจ่ายกรณีศึกษากองทุนสุขภาพ จากการศึกษากระบวนการควบคุมภายในตามแนว COSO ด้านรายรับ – รายจ่าย กรณีศึกษากองทุนสุขภาพ ตามองค์ประกอบ 5 ด้าน ประกอบด้วย ด้านสภาพแวดล้อมการควบคุม ระดับการควบคุมอยู่ในเกณฑ์เพียงพอแต่ยังมีข้อบกพร่องอยู่บ้าง ด้านการประเมินความเสี่ยง ระดับการควบคุมอยู่ในเกณฑ์ที่ควรปรับปรุง ประเด็นการควบคุมที่ยังไม่มีความเหมาะสม คือ ควรจัดทำแผนการประเมินความเสี่ยงสำหรับระบบงานต่างๆ ที่สำคัญ ด้านกิจกรรมการควบคุมระดับการควบคุมอยู่ในเกณฑ์เพียงพอแต่ยังมีข้อบกพร่องอยู่บ้าง ประเด็นการควบคุมที่ยังไม่มีความเหมาะสม คือ ควรพัฒนาการแบ่งแยกหน้าที่งานเพื่อการควบคุมภายในอย่าง

เหมาะสมและข้อกำหนดเกี่ยวกับความขัดแย้งทางผลประโยชน์ พร้อมบทลงโทษเป็นลายลักษณ์อักษร ด้านสารสนเทศและการสื่อสาร ระดับการควบคุมอยู่ในเกณฑ์เพียงพอแต่ยังมีข้อบกพร่องอยู่บ้างประเด็นการควบคุมที่ยังไม่มีความเหมาะสม คือ การสื่อสารทั้งภายในและภายนอกอย่างเป็นระบบ ส่วนด้านการติดตามและประเมินผล ระดับการควบคุมอยู่ในเกณฑ์เพียงพอแต่ยังมีข้อบกพร่องอยู่บ้าง ประเด็นการควบคุมที่ยังไม่มีความเหมาะสม คือ ควรจัดทำรายงานผลการดำเนินงานที่แสดงข้อมูลเปรียบเทียบระหว่างแผนงานที่ตั้งไว้กับการดำเนินงานที่เกิดขึ้นจริง และกำหนดให้มีการประเมินผลการควบคุมภายในด้านการเงินอย่างเพียงพอและเป็นลายลักษณ์อักษร

มาตี พรหมชะอ่อน (2555) ศึกษาเรื่อง ปัจจัยที่มีผลต่อการควบคุมภายในของบริษัทจดทะเบียนในเขตนิคมอุตสาหกรรมจังหวัดพระนครศรีอยุธยา สำหรับการศึกษาค้นคว้าเกี่ยวกับกิจกรรมการควบคุมภายในของบริษัทในด้านความเชื่อถือได้และความถูกต้องของข้อมูลและรายงานทางการเงินและการปฏิบัติงาน ด้านการปฏิบัติตามนโยบาย แผนงาน กระบวนการปฏิบัติงาน กฎและระเบียบ ด้านการดูแลป้องกันสินทรัพย์ และด้านการดำเนินงานอย่างประหยัด และมีประสิทธิภาพ อยู่ในระดับปานกลาง ผลการวิจัยพบว่า การควบคุมภายในของบริษัทจดทะเบียนในเขตอุตสาหกรรมจังหวัดพระนครศรีอยุธยามีความแตกต่างกันด้านประเภทของกิจการระหว่างกิจการส่งออกสินค้า กับกิจการซื้อมาขายไป และมีความแตกต่างกันในด้านอายุการดำเนินงานของกิจการ ระหว่างกิจการที่มีอายุน้อยกว่า 1 ปี กับกิจการที่มีอายุ 10 ปี ขึ้น สำหรับด้านขนาดของกิจการไม่มีความแตกต่างกัน

สกลพร พิบูลย์วงศ์ (2555) ศึกษาเรื่อง ความคิดเห็นของนักบัญชีบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ทางเลือกเพื่อการลงทุนเกี่ยวกับการวางระบบควบคุมภายใน และสภาพแวดล้อมภายในองค์กรที่มีผลต่อคุณภาพข้อมูลทางบัญชี ผลการศึกษาพบว่า โดยสรุปการวางระบบควบคุมภายใน และสภาพแวดล้อมภายในองค์กร มีผลต่อคุณภาพข้อมูลทางบัญชีซึ่งจะทำให้คุณภาพข้อมูลทางบัญชีมีความเข้าใจได้มีความน่าเชื่อถือ สามารถเปรียบเทียบได้และนำไปใช้ในการบริหารงาน ผู้บริหารควรให้ความสำคัญต่อการวางระบบควบคุมภายใน และสภาพแวดล้อมภายในองค์กร เพื่อให้ระบบงานและบุคลากรทำงานประสานกันเพื่อบรรลุวัตถุประสงค์และเป้าหมายขององค์กร

วันวิสาข์ พวงมะลิ (2554) ศึกษาเรื่อง ปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อประสิทธิภาพของการควบคุมภายในตามแนวทาง COSO กรณีศึกษา การไฟฟ้าส่วนภูมิภาคเขต 1 (ภาคใต้) จังหวัดเพชรบุรี ผลการศึกษาพบว่า ปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อประสิทธิภาพของการควบคุมภายในตามแนวทาง COSO กรณีศึกษา การไฟฟ้าส่วนภูมิภาคเขต 1 (ภาคใต้) จังหวัดเพชรบุรี มากที่สุด ได้แก่ ปัจจัยด้านกฎระเบียบการติดต่อสื่อสาร ปัจจัยด้านความเหมาะสมระหว่างงานและคน และปัจจัยด้านด้านผู้บังคับบัญชา และการสนับสนุนจากฝ่ายบริหาร ซึ่งจากการศึกษาพบว่า ปัจจัยด้านกฎระเบียบและ

การติดต่อสื่อสารส่งผลต่อประสิทธิภาพของการควบคุมภายในตามแนวทาง COSO กรณีศึกษา การไฟฟ้าส่วนภูมิภาคเขต 1 (ภาคใต้) จังหวัดเพชรบุรี มากที่สุด เนื่องจาก ถ้าองค์กรมีการกำหนด ภาวะเบียบและคู่มือการทำงานที่มีความชัดเจน เข้าใจง่าย และไม่คลุมเครือ ก็จะทำให้พนักงานใน องค์กรทุกคนเข้าใจและสามารถปฏิบัติงาน ได้จริงตามภาวะเบียบและคู่มือในการปฏิบัติงานของ องค์กรอย่างถูกต้องและมีประสิทธิภาพ

ธรรมรงค์ สุวรรณนิกรกุล (2553) ศึกษาเรื่อง การศึกษาปัจจัยการควบคุมภายในตามแนวคิด COSO ERM ที่มีผลต่อระดับความเชื่อมั่น ในการดำเนินงานของบริษัทจดทะเบียนในตลาด หลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ผลการศึกษาพบว่า ปัจจัยด้านความเสี่ยง การทบทวนและการปรับปรุง , ปัจจัยด้านสารสนเทศ การสื่อสารและการติดตามผล ปัจจัยด้านการกำหนดวัตถุประสงค์ พนักงาน และการประเมินผลและปัจจัยด้านการกำหนดโครงสร้าง นโยบายและหน้าที่ส่งผลต่อความเชื่อมั่น ในการดำเนินงานของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยในมุมมองของ พนักงานบัญชีในทางบวกอย่างมีนัยสำคัญ โดยปัจจัยทั้ง 4 ปัจจัยเกิดจากการวิเคราะห์องค์ประกอบ ปัจจัยทั้ง 8 ปัจจัยตามแนวคิด COSO ขณะที่ขนาดบริษัทไม่ส่งผลต่อความเชื่อมั่นในการดำเนินงาน ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

วิดา ปานาลาด (2548) ได้ศึกษาการบริหารการควบคุมภายใน กระทรวงมหาดไทย จังหวัดนครราชสีมา พบว่าผู้บริหารได้ให้ความสำคัญต่อการบริหารการควบคุม ภายในด้านการ ติดตามประเมินผลอยู่ในระดับมาก ซึ่งผู้บริหารได้ให้ความสำคัญกับการกำหนดให้ ผู้บริหารได้ รายงานผลต่อผู้กำกับดูแลโดยเร็ว หากพบว่าทุจริตมีการไม่ปฏิบัติตาม ภาวะเบียบข้อบังคับ กรณีผล การดำเนินงานไม่เป็นไปตามแผนหรือเป้าหมายที่ได้ กำหนดให้มีการแก้ไขอย่างทันกาล การกำหนดให้มีการรายงานผลเกี่ยวกับการบริหารการควบคุม ภายในของหน่วยงานโดยตรง กับผู้กำกับดูแล ซึ่งอาจเป็นไปได้ว่าการบริหารงานของหน่วยงานราชการจะต้องมีสายงาน การบังคับบัญชามีผู้กำกับดูแล ผู้บังคับบัญชาและผู้ใต้บังคับบัญชาอย่างชัดเจน การปฏิบัติตาม ภาวะเบียบอย่างเคร่งครัด ทำให้ผู้บริหารให้ความสำคัญการติดตามผลและประเมินผลมาก

ทิพย์วรรณ นามพรม (2548) ได้ศึกษาการบริหารระบบการควบคุมภายใน ของธนาคาร พาณิชย์ในจังหวัดขอนแก่นตามแนวคิดการควบคุมภายในของ COSO พบว่า ผู้จัดการธนาคาร มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายในตามแนวคิด COSO อยู่ในระดับมากที่สุดคือ ด้านการติดตามประเมินผล โดยธนาคารมีการกำหนดให้ผู้บริหารต้องรายงานต่อผู้กำกับดูแลทันที ใน กรณีมีการทุจริต การไม่ปฏิบัติตามกฎ ระเบียบ ข้อบังคับและอยู่ในระดับมากจำนวน 4 ด้าน ด้านสภาพแวดล้อมการควบคุม โดยธนาคารมีการประเมินผลงานและการพิจารณาความดี ความชอบของพนักงาน โดยพิจารณาจากผลสำเร็จของงาน ด้านการประเมินความเสี่ยง ธนาคาร

มีการชี้แจงและเผยแพร่วัตถุประสงค์ของกิจการให้พนักงานทุกคนทราบและเข้าใจตรงกัน ด้านกิจกรรมการควบคุม มีการสอบทานติดตามผลสำเร็จที่บรรลุตามแผน ด้านสารสนเทศและการสื่อสารมีการสื่อสารให้พนักงาน ทราบอย่างชัดเจนถึงพฤติกรรมที่เป็นที่ยอมรับและไม่ยอมรับ และมีการลงโทษ การควบคุมภายในที่ดี เป็นพื้นฐานที่สำคัญของการควบคุมเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ขององค์กรทั้งทางด้านการดำเนินงานและ การใช้ทรัพยากรเป็นองค์ประกอบของการกำกับดูแลกิจการที่ดี ดังนั้น ผู้บริหารควรให้ความสำคัญในการควบคุมให้มีการปฏิบัติงานอย่างสม่ำเสมอและต่อเนื่อง

ผลการรอง บรรดาศักดิ์ (2549) ได้ศึกษาประสิทธิภาพในการทำงาน หลังการเปลี่ยนแปลงระดับบัญชีเกณฑ์เงินสดเป็นเกณฑ์คงค้างของนักบัญชีในจังหวัดกาฬสินธุ์ พบว่า นักบัญชีส่วนใหญ่เป็นเพศหญิงอายุ 31 - 40 ปี มีประสบการณ์การทำงานระหว่าง 5 - 10 ปีขึ้นไป มีความคิดเห็นเกี่ยวกับการมีประสิทธิภาพการทำงานหลักการเปลี่ยนแปลงระบบบัญชีเกณฑ์เงินสด เป็นเกณฑ์คงค้าง โดยรวมและรายด้าน 4 ด้าน อยู่ในระดับมาก ได้แก่ ด้านการปฏิบัติงานสำเร็จรูปถูกต้อง ครบถ้วน และสมบูรณ์ ด้านการลดค่าใช้จ่ายหรือความคุ้มค่าของการใช้ทรัพยากร ด้านการระบุปัญหาหรือแก้ไขปัญหาในการปฏิบัติงานเป็นผลสำเร็จ และด้านการจัดลำดับความสำคัญของงานได้ดี และมีความคิดเห็นด้วย อยู่ในระดับปานกลาง 2 ด้าน คือ ด้านปฏิบัติงานสำเร็จ ตามเวลาที่กำหนด และด้านการวิเคราะห์งานได้อย่างถูกต้อง นักบัญชีมีประสิทธิภาพในการปฏิบัติงาน หลังการเปลี่ยนแปลงระบบบัญชีเกณฑ์เงินสดเป็นเกณฑ์คงค้างอยู่ในระดับมาก แต่มีความคิดเห็นเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงระบบบัญชีเงินสดเป็นเกณฑ์คงค้างอยู่ในระดับปานกลาง ซึ่งข้อสรุป ที่ได้นี้สามารถนำไปใช้ในกระบวนการทำงานของนักบัญชีส่วนราชการ เพื่อให้มีประสิทธิภาพมากขึ้น ตามแนวนโยบายของกรมบัญชีกลางและใช้ในการพัฒนาองค์กร เพิ่มประสิทธิภาพในการทำงาน และสร้างความเข้มแข็งแก่หน่วยงานราชการและเป็นแนวทางในการวิเคราะห์ระบบบัญชีในส่วนราชการ ตามเกณฑ์คงค้าง

วิไลวรรณ ศรีหาคา (2551) ได้ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างประสิทธิภาพ การเรียนรู้กับประสิทธิผลการปฏิบัติงานของผู้ทำบัญชีในเขตภาคตะวันออกเฉียงเหนือ พบว่า ผู้ทำบัญชีในเขตภาคตะวันออกเฉียงเหนือ มีความคิดเห็นเกี่ยวกับการมีประสิทธิภาพการเรียนรู้โดยรวมและเป็นรายด้านทุกด้าน อยู่ในระดับมาก ได้แก่ ด้านความรู้ ด้านความเข้าใจ ด้านทักษะ ด้านเจตคติ ผู้ทำบัญชีในเขตภาคตะวันออกเฉียงเหนือ มีความคิดเห็นเกี่ยวกับประสิทธิผล การปฏิบัติงานโดยรวม และเป็นรายด้านทุกด้าน อยู่ในระดับมาก ได้แก่ ด้านคุณภาพผลงาน ด้านปริมาณผลงาน ด้านความตรงต่อเวลาในการทำงาน ประสิทธิภาพการเรียนรู้มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกต่อประสิทธิผลการปฏิบัติงานของผู้ทำบัญชีในเขตภาคตะวันออกเฉียงเหนือ จึงควรที่จะนำ

ข้อสารสนเทศที่ได้จากการวิจัยครั้งนี้ไปใช้งานเป็นข้อมูลแนวทางในการพัฒนาศักยภาพของผู้ทำบัญชีในการเรียนรู้สิ่งใหม่ๆ ที่เกิดขึ้น และเป็นการส่งเสริม สร้างความเชื่อมั่นต่อผู้เกี่ยวข้องทุกฝ่าย ในการกำหนดทิศทางในการบริหารให้สอดคล้อง กับสถานะเศรษฐกิจและการเปลี่ยนแปลง ในอนาคต

ศุภิรา กิจนาบุรณ์ (2545) ได้ศึกษาการวิเคราะห์ระบบบัญชีราชการตามเกณฑ์คงค้าง เพื่อประเมินประสิทธิภาพของรัฐ กรณีศึกษา สำนักงานคลังจังหวัดแม่ฮ่องสอน พบว่า การปรับเปลี่ยนระบบบัญชีส่วนราชการจากเกณฑ์เงินสดเป็นเกณฑ์คงค้างช่วยให้ข้อมูลทางการเงินของหน่วยงานภาครัฐมีความชัดเจนมากยิ่งขึ้น สามารถนำไปใช้ในการวัดต้นทุนและค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากการดำเนินงานได้อย่างถูกต้องและครบถ้วนมากกว่าเดิม และสามารถนำรายงานทางการเงินที่ได้มาใช้ในการประเมินประสิทธิภาพการทำงานของรัฐบาลได้ตามวัตถุประสงค์ที่วางไว้ อาทิเช่น การลดระยะในการทำงาน การลดต้นทุนและค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน การใช้ประโยชน์จากทรัพย์สิน เป็นต้น สามารถทราบถึงภาระผูกพันและหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นในภายหน้า เพื่อประโยชน์ในการบริหารงานงบประมาณและการเงินในอนาคต สามารถทราบถึงการบริหาร การจัดการทรัพย์สิน และครุภัณฑ์เพื่อให้เกิดประโยชน์สูงสุด ซึ่งการจัดทำระบบบัญชีตามเกณฑ์คงค้างควบคู่กับการประเมินผลการดำเนินการดำเนินงานตามแผนกลยุทธ์ ของสำนักงานคลังจังหวัดแม่ฮ่องสอน ทำให้ทราบถึงต้นทุน ค่าใช้จ่ายสามารถนำข้อมูลที่ได้มาพิจารณาปรับปรุง เพื่อให้การใช้ประโยชน์จากทรัพยากรที่มีอยู่ให้เกิดประโยชน์สูงสุดรวมทั้งการนำข้อมูลที่ได้จากผลการประเมินประสิทธิภาพการทำงานมาปรับปรุงการดำเนินงานให้มีความสามารถต่อหน่วยงานและผู้มาใช้บริการ

สมบุรณ์ กนกปราชญ์ (2547) ได้ศึกษาการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศ เพื่อพัฒนาระบบบริหารและเพิ่มประสิทธิภาพในการแข่งขัน กรณีศึกษา บริษัท ทศท. คอร์ปอเรชั่น จำกัด (มหาชน) พบว่า บุคลากรเป็นปัญหาที่ต้องได้รับการเพิ่มพูนความรู้ ความเข้าใจ ทักษะในการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศจากองค์กรภายนอกที่มีประสบการณ์และความชำนาญเฉพาะด้านตลอดจนการกำหนดผู้รับผิดชอบเกี่ยวกับการจัดการเทคโนโลยีสารสนเทศโดยตรงในหน่วยงานระดับภูมิภาค ความต้องการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศของผู้บริหารและผู้ปฏิบัติต้องการให้มีคุณสมบัติดังนี้ (1) ถูกต้อง สมบูรณ์ ตรงตามความต้องการของผู้ใช้ (2) แม่นยำและเที่ยงตรง (3) กะทัดรัดและชัดเจน (4) ง่ายไวต่อเหตุการณ์ (5) มีความทันสมัย จึงจะสามารถพัฒนาระบบการบริหารจัดการให้ก้าวหน้าได้อย่างรวดเร็ว เพิ่มประสิทธิภาพในการบริหารและการแข่งขันได้

นิตยา เรืองศรีอรุณ (2546) ได้ศึกษาความพร้อมด้านความรู้ และ ความเข้าใจในการบริหารงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงานใน โรงเรียนเอกชน สังกัดสำนักงานเขตพื้นที่การศึกษา

ขอนแก่น เขต 1 พบว่า (1) ความพร้อมด้านความรู้ในการบริหารงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงาน โดยภาพรวมมีความพร้อมในเกณฑ์ “ดี” โดยเรียงลำดับจากมากไปหาน้อย คือ การบริหารสินทรัพย์การรายงานทางการเงิน และผลการดำเนินงาน ความรู้ทั่วไปด้านการเงินและงบประมาณ ประโยชน์ของงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงานการคำนวณต้นทุนและกิจกรรม การจัดระบบจัดซื้อจัดจ้าง การบริหารเงินและการควบคุมงบประมาณ การวางแผนงบประมาณ การตรวจสอบภายใน ความแตกต่างของงบประมาณแบบเดิมกับงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงาน (2) ความพร้อมด้านความเข้าใจในการบริหารงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงาน โดยภาพรวมอยู่ในเกณฑ์ “ดี” เรียงลำดับจากมากไปหาน้อย คือ ความรู้ทั่วไปด้านการเงินและงบประมาณ ความแตกต่างของงบประมาณแบบเดิม กับงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงาน การวางแผนงบประมาณ การจัดระบบจัดซื้อจัดจ้าง การบริหารเงินและการควบคุมงบประมาณการบริหารสินทรัพย์ และตรวจสอบภายใน ยกเว้นการรายงานทางการเงินและผลการดำเนินงานการคำนวณต้นทุนและกิจกรรม และประโยชน์ของงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงาน อยู่ในเกณฑ์ “ปานกลาง”

จากการศึกษาแนวคิด ทฤษฎีและงานวิจัยที่เกี่ยวข้องมานี้สามารถสรุปได้ว่าสิ่งที่ส่งผลต่อประสิทธิภาพการบริหารการเงินการคลังภาครัฐสู่ระบบอิเล็กทรอนิกส์ประกอบด้วย 4 ด้าน ได้แก่ด้านความถูกต้องแม่นยำ ด้านความโปร่งใส ด้านความประหยัดค่าใช้จ่าย และ ด้านความรวดเร็วทันต่อเหตุการณ์ ซึ่งในแต่ละด้านจะทำให้ประสิทธิภาพการบริหารการเงินการคลังภาครัฐสู่ระบบอิเล็กทรอนิกส์ ประสบผลสำเร็จลงได้ ซึ่งตรงกับแนวคิดและทฤษฎีของ สำนักงานโครงการบริหารการเงินการคลังภาครัฐสู่ระบบอิเล็กทรอนิกส์ (2547) กล่าวว่า ประสิทธิภาพ หมายถึง การใช้ปัจจัยและกระบวนการในการดำเนินงานเพื่อให้บรรลุตามเป้าหมายที่กำหนดไว้ โดยสูญเสียเวลาและเสียพลังงานน้อยที่สุด รวมถึงการใช้กลยุทธ์หรือเทคนิควิธีการปฏิบัติที่เหมาะสมสามารถนำไปสู่การบังเกิดผลได้รวดเร็วและมีคุณภาพซึ่งประสิทธิภาพการบริหารการเงินการคลังภาครัฐมีตัวชี้วัดที่เป็นผลการปฏิบัติงานอยู่ 4 ด้าน

1. ด้านความถูกต้องแม่นยำ (Accuracy) ข้อมูลหรือรายงานที่ออกควรบรรจุกด้วยสารสนเทศที่ถูกต้อง ไม่มีข้อผิดพลาด และเป็นที่เชื่อถือได้ของผู้บริหาร เนื่องจากระบบ เป็นระบบที่มีการบูรณาการเชื่อมโยงภายในแต่ละระบบงานอย่างสมบูรณ์ เป็นการนำเข้าข้อมูลเพียงครั้งเดียว และระบบจะทำการบันทึกรายการที่เกี่ยวข้องให้โดยอัตโนมัติ การปรับปรุงข้อมูลเป็นแบบทันทีทันใด ทำให้ได้ผลลัพธ์ที่ถูกต้อง

2. ความโปร่งใส (Transparency) การใช้สารสนเทศต้องมุ่งใช้เพื่อประโยชน์ต่อองค์การ ขณะเดียวกันหากเกิดข้อผิดพลาดหรือปัญหาในการปฏิบัติงาน ผู้ปฏิบัติงานสามารถอภิปราย หรือซักถามข้อสงสัยกับผู้ร่วมงานหรือหัวหน้า เพื่อแลกเปลี่ยนข้อคิดเห็น หรือสารสนเทศต่างๆ

และผลที่เกิดขึ้น หรืออีกนัยหนึ่งผู้ปฏิบัติงานมีพฤติกรรม และค่านิยมที่ดีต่อเพื่อร่วมงาน โดยเฉพาะ การเชื่อถือเพื่อนร่วมงานและหัวหน้างาน อันนำไปสู่การแลกเปลี่ยนหรือเปิดเผยสารสนเทศ ขณะเดียวกันเพื่อนร่วมงาน หรือหัวหน้างานสามารถร่วมกันหาทางแก้ไขปัญหาย่างสร้างสรรค์ โดยใช้สารสนเทศที่ได้จากผู้ปฏิบัติงานเป็นพื้นฐาน และสารสนเทศอื่นที่จำเป็นมาใช้ประกอบ (มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช, 2546) ซึ่งการนำระบบ GFMS มาใช้แทนระบบการบริหาร การเงินการคลังแบบเดิมเป็นมอบหมายอำนาจหน้าที่แก่ผู้ปฏิบัติงานแทนการควบคุมอย่างเคร่งครัด และการกระจายอำนาจสู่ระดับล่าง และท้องถิ่นให้มีความโปร่งใสในการตัดสินใจและการปฏิบัติงาน

3. การประหยัดค่าใช้จ่าย (Sparing) ระบบสารสนเทศที่มีประสิทธิภาพ ช่วยลดเวลา แรงงาน และค่าใช้จ่ายในการทำงานลง เนื่องจากระบบสารสนเทศสามารถรับภาระงานที่ต้องใช้ แรงงานจำนวนมากตลอดจนช่วยลดขั้นตอนในการทำงาน ส่งผลให้สามารถลดจำนวนคนและระยะเวลาในการประสานงานให้น้อยลงโดยผลงานที่ออกมาอาจเท่าหรือดีกว่าเดิม

4. ความรวดเร็วเป็นปัจจุบันและทันต่อการตัดสินใจ (Timeliness) รายงานที่ออกควรจะ บรรลุสารสนเทศที่ทันสมัยและทันเวลา เพื่อสนับสนุนการตัดสินใจกำลังกระทำในขณะนั้น

Dwyer (2002) ได้ศึกษาความเครียดของนักศึกษามหาวิทยาลัยเกี่ยวกับ ประสิทธิภาพ ในตนเอง การสนับสนุนจากสังคม การจัดการกลยุทธ์ต่างๆ โดยให้ความสำคัญของปัญหา จากงานวิจัยนี้พบว่า ความเครียดส่งผลกระทบต่อสุขภาพร่างกายและสุขภาพจิตของนักศึกษารวมทั้งต่อการแสดงออกทางอารมณ์และทางวิชาการ กลุ่มตัวอย่าง คือ นักศึกษาระดับปริญญาตรี ของคณะศึกษาศาสตร์ จำนวน 75 คน (ชาย 54 คน หญิง 21 คน) ตอบแบบสอบถามดังนี้ คือ (1) วัตถุประสงค์เกี่ยวกับประสบการณ์ชีวิตของนักศึกษา (2) ประสิทธิภาพในตนเอง โดยภาพรวม (3) สัดส่วนการสนับสนุนจากสังคมตามความเข้าใจของเพื่อนๆ และครอบครัว และ (4) วิธีการจัดการความเครียดผลการวิจัยพบว่า มีความสัมพันธ์อย่างมีนัยสำคัญระหว่างจำนวน วิธีการจัดการ ความเครียดผลการวิจัยพบว่า มีความสัมพันธ์อย่างมีนัยสำคัญระหว่างจำนวน วิธีการจัดการ ความเครียดกับกลยุทธ์ที่มุ่งเน้นการหลีกเลี่ยงความเครียด โดยพบที่มีความสัมพันธ์ อย่างมีนัยสำคัญระหว่างการสนับสนุนทางสังคมจากเพื่อน กับวิธีการที่มุ่งเน้นอารมณ์อีกด้วย และนักศึกษาหญิงได้รับการสนับสนุนทางสังคมจากเพื่อนมากกว่านักศึกษาชายอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ

Spekle & Kruis (2007) ได้ศึกษา ปัจจัยที่ทำให้องค์กรเกิดระบบการ ควบคุมและ ตรวจสอบภายใน พบว่า ปัจจัยที่องค์กรตัดสินใจให้มีระบบการควบคุมและตรวจสอบภายใน เนื่องจากต้องการให้องค์กรมีการควบคุมที่เข้มแข็ง โปร่งใส สามารถตรวจสอบได้และทำให้งบการเงิน ขององค์กรเกิดความน่าเชื่อถือต่อบุคคลที่เกี่ยวข้อง ส่วนมากเป็นกิจการที่กำลังพัฒนาจากขนาดเล็ก

คู่ขนาดกลางและขนาดใหญ่ ในการเกิดระบบการควบคุมและตรวจสอบภายในขององค์กร จำเป็นจะต้อง มีผู้ที่มีความรู้เฉพาะทางด้านการควบคุมและตรวจสอบภายในที่มีความรู้ด้านการวางระบบการควบคุม มุ่งให้องค์กรจัดระบบการควบคุมและตรวจสอบภายในอย่างเหมาะสมและเพียงพอต่อขนาดขององค์กร โดยองค์กรคำนึงถึงว่าบุคลากรขององค์กรต้องมีความรู้ ความเข้าใจ ในระบบการควบคุมภายใน ทั้งนี้เพื่อดูแลรักษาระบบให้สามารถป้องกันความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้นในอนาคตได้ และต้องการให้ระบบ ควบคุมและตรวจสอบภายในมีความเหมาะสมกับองค์กร โดยที่ไม่มีการควบคุมที่มากเกินไปจนเกิดความล่าช้า และไม่น้อยเกินไปจนเกิดความเสียหายต่อองค์กร

Kopp & O'Donnell (2005) ได้ศึกษา ข้อมูลเกี่ยวกับการจัดการองค์กร ด้านการควบคุมภายในต่อกระบวนการทางธุรกิจ พบว่า วัตถุประสงค์ถูกกำหนดครอบคลุมการผลิต ภูมิความรู้ที่เข้มแข็งมากยิ่งขึ้น ภายหลังจากการฝึกอบรมผู้เริ่มฝึกอบรมผู้เริ่มฝึกหัดจะต้องประเมิน การควบคุมภายใน โดยใช้เครื่องมือที่รวบรวมได้จากขั้นตอนการทำงานที่มุ่งเน้นจำแนกประเด็น การควบคุมมากขึ้น ตลอดจนภาระหน้าที่การประเมินการควบคุม การค้นหาข้อแนะนำว่าประเด็น กระบวนการ อาจจะเป็นกรอบแนวคิดที่มีประสิทธิผลมากยิ่งขึ้น สำหรับหน้าที่การประเมินการควบคุม ภายใน องค์กรผลลัพธ์ที่ได้จากการศึกษาเสนอแนะว่า (ก) การใช้วิธีเพ่งเล็งกระบวนการ เมื่อผู้เข้ารับการอบรมปฏิบัติการ ประเมินค่าการควบคุมตรวจสอบภายในสามารถเข้าถึงการเรียนรู้ ถึงกระบวนการ (ข) การจัดการข้อมูลเพื่อช่วยในการตัดสินใจขององค์กรโดยมุ่งพิจารณา จากกระบวนการที่จะคอยช่วยเหลือผู้เริ่มควบคุมให้ตัดสินใจขององค์กรโดยมุ่งพิจารณา จากกระบวนการที่จะคอยช่วยเหลือผู้เริ่มควบคุมให้ตัดสินใจได้ดียิ่งขึ้น

Chen, Lai & Liu (2010) ได้ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างคุณภาพ การควบคุมภายใน และประสิทธิภาพการลงทุน สมมติฐานงานวิจัยคือการควบคุมภายในที่มีความหลากหลายส่งผลกระทบต่อคุณภาพของรายงานภายในที่ผู้บริหารนำไปใช้ในการตัดสินใจเพื่อการลงทุน อย่างไม่มีประสิทธิภาพ พบว่าการจัดการของกิจการที่มีความหลากหลายของการควบคุมภายใน มีความเป็นไปได้ที่จะมีการลงทุนที่ไม่เป็นไปตามที่คาดหวังไว้ ความสัมพันธ์ดังกล่าวมีนัยสำคัญมากขึ้น เพราะความหลากหลายของการควบคุมภายในเกิดขึ้นกับรายการที่เกี่ยวข้องกับรายได้และต้นทุนขาย ที่ถือว่าเป็นปัจจัยสำคัญต่อการตัดสินใจลงทุน งานวิจัยครั้งนี้ต้องถือการยืนยันผลลัพธ์ดังกล่าว จึงแยกกิจการที่ประกาศการแก้ไขปรับปรุงรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องกับการเปิดเผย และการควบคุมที่หลวม สำหรับปัญหาที่เกิดขึ้นภายในองค์กร เครื่องมือที่ใช้ในการวัดการลงทุนรวมถึงคุณภาพของรายงานทางการเงิน ของกิจการอื่นที่ไม่มีประสิทธิภาพ และการละเลยการกำกับดูแลกิจการที่ดิงงานวิจัยกล่าว โดยสรุปว่า คุณภาพการควบคุมภายในมีผลต่อรายงานการจัดการภายใน อย่างมีสาระสำคัญและการตัดสินใจลงทุน ดังนั้นการลงทุนควรคำนึงถึงรายการดังกล่าวข้างต้นอีกด้วย

Elbannan (2009) ได้ศึกษา ความสัมพันธ์ระหว่างการจัดลำดับเครดิตของกิจการและคุณภาพการควบคุมภายในที่นอกเหนือจากรายงานทางการเงินและการกำกับดูแลกิจการที่ดี ที่เข้ามา มีบทบาทสำคัญต่อความสำคัญดังกล่าว มีการใช้ตัวอย่างจากกิจการที่มีการเปิดเผย ความหลากหลายของการควบคุมภายใน งานวิจัยครั้งนี้พบว่า คุณภาพการควบคุมภายในมีความสัมพันธ์เชิงลบต่อการจัดลำดับเครดิตและกิจการที่มีการเปิดเผยความหลากหลายของการควบคุมภายในมีความเป็นไปได้ที่จะได้ที่จะมีการจัดลำดับเครดิตที่ต่ำลง โดยเฉพาะอย่างยิ่ง การจัดลำดับระดับ, ขนาดที่เล็กกว่า, ความสามารถในการทำกำไรที่ต่ำ, กระแสเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงานที่ต่ำ, ขาดทุนสุทธิในปีงบประมาณก่อนหน้านี้อันและในปีปัจจุบัน, ความแปรปรวนของรายได้ที่ค่อนข้างสูง, และภาระหนี้สินที่สูงกิจการไม่ได้ทำการเปิดเผยข้อมูลเหล่านี้และยิ่งไปกว่านั้นงานวิจัยยังพบว่า ความหลากหลายของการควบคุมภายในทำให้กิจการ ได้รับการจัดลำดับหนี้สินตามระดับการลงทุนที่ลดน้อยลงผลกระทบต่อต้นทุนหนี้สินที่เพิ่มมากขึ้น, รายได้ที่ต่ำ, และการชักชวนเข้าสู่ตลาดทุนที่ต่ำลงสุดท้ายผลลัพธ์แสดงให้เห็นว่าความแข็งแกร่งของการกำกับดูแลกิจการที่ดีมีความสัมพันธ์ต่อคุณภาพการควบคุมภายใน

บทที่ 3

ระเบียบวิธีวิจัย

ในการศึกษาวิจัยเรื่อง ปัจจัยการควบคุมภายในที่ส่งผลต่อประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน โดยใช้แบบสอบถามเป็นเครื่องมือในการเก็บรวบรวมข้อมูลซึ่งมีรายละเอียดเกี่ยวกับระเบียบวิธีการวิจัยดังนี้

1. รูปแบบการวิจัย
2. ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง
3. ตัวแปรที่ใช้ในการศึกษา
4. เครื่องมือในการวิจัย
5. การรวบรวมข้อมูล
6. สถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูล

1. รูปแบบการวิจัย

การศึกษาวิจัยเรื่อง ปัจจัยการควบคุมภายในที่ส่งผลต่อประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในเป็นการวิจัยเชิงปริมาณ โดยสำรวจความความคิดเห็นของนักบัญชีอิสระในกรุงเทพมหานคร โดยใช้แบบสอบถามเป็นเครื่องมือในการวิจัย

2. ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง

- 1) ประชากรที่ใช้ในการวิจัย

ประชากรได้แก่ นักบัญชีอิสระในกรุงเทพมหานคร มีจำนวน 174,512 คน ข้อมูลของ กรมพัฒนาธุรกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์ ณ วันที่ 30 มิถุนายน 2561

- 2) กลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการวิจัย

ขั้นที่ 1 กลุ่มตัวอย่างสำหรับงานวิจัยนี้ คือ นักบัญชีอิสระในกรุงเทพมหานคร

กำหนดขนาดที่เหมาะสม โดยใช้สูตรของ Yamane (1967) ที่ระดับความเชื่อมั่น ร้อยละ 95 และค่าความคลาดเคลื่อนที่ระดับร้อยละ 5 ผู้วิจัยได้ประมาณขนาดตัวอย่าง (Sample Size) จากการคำนวณดังนี้ (ศิริวรรณ เสรีรัตน์และคณะ, 2552)

$$n = \frac{N}{1 + N(e)^2}$$

เมื่อ

n = ขนาดตัวอย่าง

N = ขนาดประชากร

e = สัดส่วนของความคลาดเคลื่อนที่ยอมรับให้เกิดขึ้นได้ 5%

แทนค่า

$$n = \frac{174,512}{1 + 174,512 (0.05)^2}$$

$$= \frac{174,512}{437.28}$$

$$= 400$$

ได้ขนาดตัวอย่างอย่างน้อย 400 คน จึงจะสามารถประมาณค่าร้อยละ โดยมีความผิดพลาดไม่เกินร้อยละ 5 ที่ระดับความเชื่อมั่นร้อยละ 95 เพื่อความสะดวกในการประเมินผล และการวิเคราะห์ข้อมูล ผู้วิจัยจึงใช้ขนาดกลุ่มตัวอย่างทั้งหมด 400 ตัวอย่าง

ขั้นที่ 2 การสุ่มตัวอย่างอาศัยความน่าจะเป็น (Probability sampling) ใช้วิธีการสุ่มตัวอย่างแบบง่าย (Simple random sampling) โดยสุ่มตัวอย่าง จำนวน 400 คน

3. ตัวแปรที่ใช้ในการศึกษา

ตัวแปรที่ใช้ในการศึกษา มีดังนี้

ตัวแปรอิสระ (Independent Variable) คือ ได้แก่ สภาพแวดล้อมของการควบคุม การประเมินความเสี่ยง กิจกรรมการควบคุม สารสนเทศและการสื่อสาร และการติดตามและประเมินผล

ตัวแปรตาม (Dependent Variable) ได้แก่ ประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน

4. เครื่องมือในการวิจัย

1) ขั้นตอนการสร้างเครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย

- ศึกษาเอกสาร ตำรา และงานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับ ปัจจัยการควบคุมภายในที่ส่งผลต่อประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน เพื่อนำมาเป็นแนวทางในการสร้างแบบสอบถาม

- สร้างแบบสอบถาม และนำแบบสอบถามที่ผู้วิจัยสร้างขึ้น ไปเสนอต่ออาจารย์ที่ปรึกษาตรวจสอบความถูกต้องและเพื่อขอคำแนะนำปรับปรุงแก้ไขแบบสอบถามให้ถูกต้องเหมาะสม โดยแบบสอบถามแบ่งออกเป็น 3 ส่วน คือ

ส่วนที่ 1 ข้อมูลส่วนบุคคลของผู้ตอบแบบสอบถาม ได้แก่ เพศ อายุ ระดับการศึกษา รายได้เฉลี่ยต่อเดือน และประสบการณ์ทำงาน ซึ่งเป็นคำถามปลายปิด ประกอบด้วยข้อคำถามจำนวน 5 ข้อ

ส่วนที่ 2 ข้อมูล การควบคุมภายในตามแนวคิดของ COSO ได้แก่ สภาพแวดล้อมของการควบคุม การประเมินความเสี่ยง กิจกรรมการควบคุม สารสนเทศและการสื่อสาร และการติดตามและประเมินผล โดยเป็นคำถามปลายปิด ประกอบด้วยคำตอบย่อยที่แบ่งเป็น 5 ระดับ โดยใช้มาตรวัดประมาณค่า (Rating Scale)

ส่วนที่ 3 ข้อมูล ประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน โดยเป็นคำถามปลายปิด ประกอบด้วยคำตอบย่อยที่แบ่งเป็น 5 ระดับ โดยใช้มาตรวัดประมาณค่า (Rating Scale)

ทั้งนี้สำหรับแบบสอบถามส่วนที่ 2 และ 3 ข้อคำถามมีลักษณะปลายปิด ใช้มาตรวัดประมาณค่า (Rating Scale) ตามหลักของ Likert Scale สำหรับการวัดระดับความคิดเห็นจะมีระดับการวัดดังนี้

ระดับความความคิดเห็นน้อยที่สุด	มีค่าคะแนนเป็น 1
ระดับความความคิดเห็นน้อย	มีค่าคะแนนเป็น 2
ระดับความความคิดเห็นปานกลาง	มีค่าคะแนนเป็น 3
ระดับความความคิดเห็นมาก	มีค่าคะแนนเป็น 4
ระดับความความคิดเห็นมากที่สุด	มีค่าคะแนนเป็น 5

ซึ่งมีเกณฑ์การแปลความหมายของคะแนน จากสูตรคำนวณระดับการให้คะแนนเฉลี่ยในแต่ละระดับชั้น โดยใช้สูตรคำนวณช่วงความกว้างของชั้น ดังนี้

$$\text{ความกว้างของอันตรภาคชั้น} = \frac{\text{คะแนนสูงสุด}-\text{คะแนนต่ำสุด}}{\text{จำนวนชั้น}}$$

$$= \frac{5-1}{5}$$

$$= 0.80$$

คะแนน 4.21-5.00 หมายถึง ความคิดเห็นด้วยมากที่สุด

คะแนน 3.41-4.20 หมายถึง ความคิดเห็นด้วยมาก

คะแนน 2.61-3.40 หมายถึง ความคิดเห็นด้วยปานกลาง

คะแนน 1.81-2.60 หมายถึง ความคิดเห็นระดับน้อย

คะแนน 1.00-1.80 หมายถึง ความคิดเห็นระดับน้อยที่สุด

- นำแบบสอบถามที่ปรับปรุงแก้ไขแล้วไปหาค่าความเชื่อมั่น (Reliability) โดยการแจกแบบสอบถามกับกลุ่มตัวอย่างจำนวน 30 ชุด และนำไปวิเคราะห์หาความเชื่อมั่นของแบบสอบถาม และนำผลที่ได้จากการหาค่าความเชื่อมั่น ไปปรึกษากับอาจารย์ที่ปรึกษา

- นำแบบสอบถามฉบับสมบูรณ์ไปทดสอบกับกลุ่มตัวอย่างจำนวน 30 ชุด

2) การตรวจสอบเครื่องมือ

- การตรวจสอบความตรง (Validity) ผู้วิจัยได้นำเสนอแบบสอบถามที่ได้สร้างขึ้นต่ออาจารย์ที่ปรึกษา และผู้ทรงคุณวุฒิ เพื่อตรวจสอบความครบถ้วนและความสอดคล้องของเนื้อหา (Content Validity) ของแบบสอบถามที่ตรงกับเรื่องที่จะศึกษา (ผลการวิเคราะห์ในภาคผนวก ข.) ซึ่งผู้ทรงคุณวุฒิ จำนวน 4 ท่านที่พิจารณาแบบสอบถาม ได้แก่

ผู้เชี่ยวชาญคนที่ 1: อาจารย์จิตรลดา วิวัฒน์เจริญวงศ์

ผู้เชี่ยวชาญคนที่ 2: อาจารย์ชลิต ผลอินทร์หอม

ผู้เชี่ยวชาญคนที่ 3: อาจารย์วัชรนพวงศ์ ยอดราช

ผู้เชี่ยวชาญคนที่ 4: อาจารย์อำนาจ วังจิน

- วิธีการ และขั้นตอนการประเมิน

การตรวจสอบความตรงเชิงเนื้อหาผู้วิจัยได้กระทำได้โดยการนำนิยามเชิงปฏิบัติการ และข้อคำถามให้ผู้เชี่ยวชาญหรือผู้ทรงคุณวุฒิที่เกี่ยวข้องพิจารณาความสอดคล้อง และกรอกผลการพิจารณา ซึ่งดัชนีที่ใช้แสดงค่าความสอดคล้องเรียกว่า ดัชนีความสอดคล้องระหว่างข้อคำถามและวัตถุประสงค์ (Item-Objective Congruence Index: IOC) โดยผู้เชี่ยวชาญประเมินด้วยคะแนน 3 ระดับ

ให้คะแนน +1 หากแน่ใจว่า ข้อคำถามนั้นสอดคล้องกับนิยามของตัวแปรที่กำหนด

ให้คะแนน 0 หากไม่แน่ใจว่า ข้อคำถามนั้นสอดคล้องกับนิยามของตัวแปรที่กำหนด

ให้คะแนน -1 หากแน่ใจว่า ข้อคำถามนั้น ไม่สอดคล้อง กับนิยามของตัวแปรที่กำหนดค่าดัชนีความสอดคล้องที่ยอมรับได้ต้องมีค่าตั้งแต่ 0.50 ขึ้นไป (กรมวิชาการ, 2545, หน้า 65)

สูตรในการคำนวณ

$$IOC = \frac{\Sigma R}{n}$$

IOC	คือ	ดัชนีความสอดคล้องระหว่างข้อคำถามกับวัตถุประสงค์
R	คือ	คะแนนการพิจารณาของผู้เชี่ยวชาญ
ΣR	คือ	ผลรวมคะแนนการพิจารณาของผู้เชี่ยวชาญ
n	คือ	จำนวนผู้เชี่ยวชาญ

เกณฑ์ในการหาค่าความสอดคล้อง ระหว่างข้อคำถามกับนิยามการวัดตัวแปรที่กำหนด (สุวิมล ตรีภานันท์, 2548)

1. ข้อคำถามที่มีค่า IOC ตั้งแต่ 0.50 – 1.00 มีค่าความตรงผ่านเกณฑ์สามารถนำไปใช้ในการทดสอบก่อนการใช้งานได้
2. ข้อคำถามที่มีค่า IOC น้อยกว่า 0.50 ไม่ผ่านเกณฑ์ต้องปรับปรุงแก้ไข

การตรวจสอบความเชื่อมั่น (Reliability)

ผู้ศึกษาได้นำแบบสอบถามปรับปรุงตามคำแนะนำของผู้เชี่ยวชาญ และนำไปทำการทดสอบ (Pre-test) จำนวน 30 ชุด กับกลุ่มตัวอย่างที่มีลักษณะใกล้เคียงกับกลุ่มตัวอย่างของการวิจัยครั้งนี้ หลังจากได้ผลแล้ว จึงนำมารวบรวมเพื่อทำการทดสอบความเชื่อมั่น โดยวิธีการหาค่าสัมประสิทธิ์แอลฟาของครอนบาค (Cronbach's Alpha) ซึ่งเป็นวิธีที่นิยมใช้วัดค่าความเชื่อมั่นที่กว้างขวางมากที่สุดวิธีหนึ่ง โดยใช้โปรแกรมสำเร็จรูปทางสถิติ ค่าสัมประสิทธิ์แอลฟาฯ ควรมีค่าในระดับ .70 ขึ้นไป และค่าอำนาจจำแนกรายข้อ (Corrected Item Total Correlation) ควรมีค่าตั้งแต่ 0.3 (Hair, Black, Babin, Anderson, & Tatham, 2006)

5. การรวบรวมข้อมูล

วิธีการเก็บรวบรวมข้อมูลเพื่อวิจัยในเรื่อง ปัจจัยการควบคุมภายในที่ส่งผลต่อประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน มีการเก็บข้อมูลดังนี้

1) ข้อมูลปฐมภูมิ รวบรวมจากการออกแบบสอบถามให้กลุ่มตัวอย่าง โดยกำหนดกลุ่มตัวอย่าง 400 ตัวอย่าง เวลาที่ใช้ในการดำเนินการเพื่อเก็บข้อมูล จากนั้นนำแบบสอบถามที่ได้มาพิจารณา นำมาตรวจสอบความถูกต้อง และสมบูรณ์ของแบบสอบถาม จนครบถ้วนได้จำนวน 400 ชุด

2) ข้อมูลทุติยภูมิ รวบรวมข้อมูลโดยการศึกษาและค้นคว้าจากเอกสารต่างๆ ที่เกี่ยวข้อง ทั้งจาก สิ่งพิมพ์ บทความ ตำราสื่ออิเล็กทรอนิกส์ วิทยานิพนธ์ งานวิจัยทั้งในประเทศไทยและต่างประเทศ

6. สถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูล

ผู้วิจัยได้กำหนดสถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูลจากแบบสอบถาม ซึ่งเป็นออกเป็น 2 ส่วนดังนี้

1) ใช้การวิเคราะห์สถิติเชิงพรรณนา

1.1 ใช้สถิติ จำนวน ค่าร้อยละ ในการอธิบาย ข้อมูลส่วนบุคคลของตัวอย่าง ที่ใช้ในการศึกษา ประกอบด้วย เพศ อายุ ระดับการศึกษา รายได้ต่อเดือน และประสบการณ์ทำงาน

1.2 ใช้สถิติ ค่าเฉลี่ย (Mean) ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน (Standard Deviation: S.D.) ในการอธิบาย ระดับปัจจัยการควบคุมภายใน และระดับประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน: กรณีศึกษานักบัญชีไทยในองค์กรธุรกิจ เขตกรุงเทพมหานคร

2) การวิเคราะห์สถิติเชิงอนุมาน (Inferential Statistics Analysis)

2.1 ใช้การวิเคราะห์ค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์แบบเพียร์สัน (pearson product-moment correlation coefficient) เพื่อหาความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปร ระดับปัจจัยการควบคุมภายใน และระดับประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน: กรณีศึกษานักบัญชีไทย ในองค์กรธุรกิจ เขตกรุงเทพมหานคร

โดยที่ค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์มีค่าอยู่ระหว่าง $-1 \leq r \leq 1$ ความหมายของค่า r คือ เครื่องหมายบวกและลบจะเป็นตัวบ่งบอกถึงทิศทางของความสัมพันธ์

ค่า r ที่มีค่าเป็นบวกหมายถึงตัวแปรทั้งสองมีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกัน

ค่า r ที่มีค่าเป็นลบ หมายถึงตัวแปรทั้งสองมีความสัมพันธ์ในทิศทางตรงกันข้าม สำหรับขนาดของความสัมพันธ์สามารถดูได้จากค่า r ที่เป็นตัวเลข

ค่า r ที่มีค่าสูง (ค่าเข้าใกล้ 1) หมายถึงมีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันและมีสัมพันธ์กันมาก

ค่า r ที่มีค่าต่ำ (ค่าเข้าใกล้ -1) หมายถึงมีความสัมพันธ์ในทิศทางตรงกันข้าม

และมีสัมพัทธ์กันน้อย

ค่า r ที่มีค่าเป็นศูนย์หมายถึงไม่มีความสัมพันธ์กันเลย

ค่า r ที่มีค่าเข้าใกล้ศูนย์หมายถึงมีความสัมพันธ์กันน้อย

2.2 ใช้การวิเคราะห์ถดถอยพหุคูณ (Multiple Regression Analysis) เพื่อศึกษาอิทธิพลที่ปัจจัยการควบคุมภายในส่งผลต่อประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน โดยศึกษาทัศนคติของนักบัญชีในกรุงเทพมหานคร

บทที่ 4

ผลการวิเคราะห์ข้อมูล

การศึกษาเรื่อง ปัจจัยการควบคุมภายในที่ส่งผลต่อประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน โดยศึกษาทัศนคติของนักบัญชีในกรุงเทพมหานคร ผู้วิจัยได้ทำการเก็บรวบรวมข้อมูลจากแบบสอบถามที่มีคำตอบครบถ้วนสมบูรณ์ จำนวน 400 ชุด คิดเป็นอัตราการตอบกลับ 100% ผู้วิจัยได้ดำเนินการวิเคราะห์ข้อมูลทดสอบสมมติฐาน และนำเสนอผลการวิเคราะห์โดยแบ่งออกเป็น 5 ส่วน ดังนี้

- 4.1 การวิเคราะห์ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม
- 4.2 การวิเคราะห์ข้อมูลเกี่ยวกับการควบคุมภายในตามแนวคิดของ COSO
- 4.3 การวิเคราะห์ข้อมูลเกี่ยวกับประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน
- 4.4 การวิเคราะห์ข้อมูลเพื่อทดสอบสมมติฐาน
- 4.5 สรุปผลการทดสอบสมมติฐาน

4.1 การวิเคราะห์ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม

กลุ่มตัวอย่างในการศึกษานี้ มีจำนวน 400 คน ซึ่งรายละเอียดในส่วนข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม ได้แก่ เพศ อายุ ระดับการศึกษา รายได้เฉลี่ยต่อเดือน และประสบการณ์ในการทำงาน ของผู้ตอบแบบสอบถาม โดยแบ่งออกเป็นดังนี้

ตารางที่ 4.1 จำนวนและร้อยละของผู้ตอบแบบสอบถาม จำแนกตามข้อมูลส่วนบุคคล

ปัจจัยส่วนบุคคล	จำนวน	ร้อยละ
เพศ		
ชาย	127	31.8
หญิง	273	68.2
รวม	400	100.0

ตารางที่ 4.1 (ต่อ)

ปัจจัยส่วนบุคคล	จำนวน	ร้อยละ
อายุ		
ต่ำกว่า 30 ปี	111	27.8
30 – 45 ปี	206	51.5
สูงกว่า 45 ปี	83	20.8
รวม	400	100.0
ระดับการศึกษา		
ต่ำกว่าปริญญาตรี	7	1.8
ปริญญาตรี	302	75.5
ปริญญาโทหรือสูงกว่า	91	22.8
รวม	400	100.0
รายได้เฉลี่ยต่อเดือน		
15,001 – 25,000 บาท	74	18.5
25,001 – 35,000 บาท	143	35.8
35,001 – 45,000 บาท	118	29.5
45,001 – 55,000 บาท	50	12.5
55,001 บาทขึ้นไป	15	3.8
รวม	400	100.0
ประสบการณ์ทำงาน		
น้อยกว่า 5 ปี	36	9.0
5 – 10 ปี	200	50.0
มากกว่า 10 ปีขึ้นไป	164	41.0
รวม	400	100.0

ผลการศึกษาข้อมูล พบว่า ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่เป็นเพศหญิง ซึ่งมีจำนวน 273 คน คิดเป็นร้อยละ 68.2 มีอายุต่ำกว่า 30 – 45 ปี ซึ่งมีจำนวน 206 คน คิดเป็นร้อยละ 51.5 มีการศึกษา ระดับปริญญาตรี ซึ่งมีจำนวน 302 คน คิดเป็นร้อยละ 75.5 รายได้เฉลี่ยอยู่ที่ 25,001-35,000 บาท ซึ่ง

มีจำนวน 143 คน คิดเป็นร้อยละ 35.8 และมีประสบการณ์ในการทำงาน 5 – 10 ปี จำนวน 200 คน คิดเป็นร้อยละ 50.0

4.2 การวิเคราะห์ข้อมูลเกี่ยวกับการควบคุมภายในตามแนวคิดของ COSO

ในส่วนนี้ผู้วิจัยนำเสนอผลการวิเคราะห์สถิติเชิงพรรณนา ได้แก่ ค่าเฉลี่ย ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน และการแปรผล ของการควบคุมภายในตามแนวคิดของ COSO ดังแสดงได้ในตารางดังต่อไปนี้

ตารางที่ 4.2 ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานของการควบคุมภายในตามแนวคิดของ COSO ด้านสภาพแวดล้อมของการควบคุม

การควบคุมภายในตามแนวคิดของ COSO ด้านสภาพแวดล้อมของการควบคุม	\bar{X}	S.D.	ระดับความคิดเห็น
1. ฝ่ายบริหารมีการกำหนดนโยบายที่ชัดเจนในเรื่องของความสัมพันธ์ และจริยธรรมในการดำเนินงานสำหรับพนักงานทุกระดับ	3.36	.832	ปานกลาง
2. มีการประเมินผลการปฏิบัติงานและชี้แจงให้พนักงานได้ทราบผลการประเมินและข้อควรปรับปรุง	3.45	.678	มาก
3. ผู้บริหารมีการติดตามผลการนำนโยบายการควบคุมภายในไปปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอ	3.38	.656	ปานกลาง
4. มีการประเมินโครงสร้างและจัดโครงสร้างขององค์กรเป็นระยะๆ เพื่อให้สอดคล้องกับสถานการณ์ที่มีการเปลี่ยนแปลง	3.47	.592	มาก
5. มีการแบ่งแยกหน้าที่การปฏิบัติงานอย่างเหมาะสม และชัดเจน	3.33	.553	ปานกลาง
รวม	3.39	.409	ปานกลาง

ผลการศึกษาระดับความคิดเห็นของผู้ตอบแบบสอบถามต่อการควบคุมภายในตามแนวคิดของ COSO ด้านสภาพแวดล้อมของการควบคุม พบว่า โดยรวมอยู่ในระดับเห็นด้วยปานกลาง ที่ระดับคะแนนเฉลี่ย 3.39 เมื่อพิจารณารายข้อพบว่าผู้ตอบแบบสอบถามเห็นด้วยมากในเรื่อง มีการ

ประเมินโครงสร้างและจัดโครงสร้างขององค์กรเป็นระยะๆ เพื่อให้สอดคล้องกับสถานการณ์ที่มีการเปลี่ยนแปลง รองลงมาคือ มีการประเมินผลการปฏิบัติงานและชี้แจงให้พนักงานได้ทราบผลการประเมินและขอควรปรับปรุง

ตารางที่ 4.3 ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานของการควบคุมภายในตามแนวคิดของ COSO ด้านการประเมินความเสี่ยง

การควบคุมภายในตามแนวคิดของ COSO ด้านการประเมินความเสี่ยง	\bar{X}	S.D.	ระดับความคิดเห็น
1. มีการกำหนดวัตถุประสงค์และเป้าหมายการดำเนินงานของโครงการอย่างชัดเจนและประเมินผลได้	3.86	1.092	มาก
2. ผู้บริหารมีส่วนร่วมในการระบุและประเมินความเสี่ยงเรื่อง การทุจริต และมูลเหตุแห่งการทุจริต	3.56	.948	มาก
3. มีการกำหนดหลักเกณฑ์ในการพิจารณาระดับความสำคัญของความเสี่ยง	3.73	1.128	มาก
4. มีการพิจารณาความคุ้มค่าของต้นทุนที่จะเกิดขึ้นจากการกำหนดวิธีการควบคุมเพื่อป้องกันหรือลดความเสี่ยง	3.76	1.164	มาก
5. ผู้บริหารมีการติดตามผลการปฏิบัติงานตามวิธีการควบคุมที่กำหนดและปรับปรุงเพื่อให้สามารถป้องกันหรือลดความเสี่ยงที่จะเกิดขึ้นในสถานการณ์ต่างๆ ได้	3.93	.995	มาก
รวม	3.76	.901	มาก

ผลการศึกษาระดับความคิดเห็นของผู้ตอบแบบสอบถามต่อการควบคุมภายในตามแนวคิดของ COSO ด้านการประเมินความเสี่ยง พบว่า โดยรวมอยู่ในระดับเห็นด้วยมาก ที่ระดับคะแนนเฉลี่ย 3.76 เมื่อพิจารณารายข้อพบว่าผู้ตอบแบบสอบถามเห็นด้วยมากในเรื่อง ผู้บริหารมีการติดตามผลการปฏิบัติงานตามวิธีการควบคุมที่กำหนดและปรับปรุงเพื่อให้สามารถป้องกันหรือลดความเสี่ยงที่จะเกิดขึ้นในสถานการณ์ต่างๆ ได้ รองลงมาคือ มีการกำหนดวัตถุประสงค์และเป้าหมายการดำเนินงานของโครงการอย่างชัดเจนและประเมินผลได้

ตารางที่ 4.4 ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานของการควบคุมภายในตามแนวคิดของ COSO ด้านกิจกรรมการควบคุม

การควบคุมภายในตามแนวคิดของ COSO ด้านกิจกรรมการควบคุม	\bar{X}	S.D.	ระดับความคิดเห็น
1. ผู้บริหารมีการกำหนดแผนงบประมาณค่าใช้จ่าย และติดตามควบคุมค่าใช้จ่ายให้เป็นไปตามแผนที่กำหนดไว้	3.90	.761	มาก
2. ผู้บริหารหรือหัวหน้างานมีการประเมินผลการปฏิบัติงานจริงกับเป้าหมายหรือแผนงานที่วางไว้	3.88	.711	มาก
3. ผู้บริหารมีการวิเคราะห์เปรียบเทียบการปฏิบัติงานของฝ่ายบัญชีกับระเบียบงานด้านบัญชีที่กำหนดไว้	4.04	.945	มาก
4. มีการกำหนดแผนการปฏิบัติงานไว้ล่วงหน้า และสามารถปฏิบัติตามแผนที่กำหนดไว้ได้	4.09	1.054	มาก
5. มีการกำหนดมาตรฐานเวลาในการปฏิบัติงานแต่ละประเภท และประเมินผลการปฏิบัติงานทุกครั้ง	3.94	1.092	มาก
รวม	3.97	.595	มาก

ผลการศึกษาระดับความคิดเห็นของผู้ตอบแบบสอบถามต่อการควบคุมภายในตามแนวคิดของ COSO ด้านกิจกรรมการควบคุม พบว่า โดยรวมอยู่ในระดับเห็นด้วยมาก ที่ระดับคะแนนเฉลี่ย 3.97 เมื่อพิจารณารายข้อพบว่าผู้ตอบแบบสอบถามเห็นด้วยมากในเรื่อง มีการกำหนดแผนการปฏิบัติงานไว้ล่วงหน้า และสามารถปฏิบัติตามแผนที่กำหนดไว้ได้ รองลงมาคือ ผู้บริหารมีการวิเคราะห์เปรียบเทียบการปฏิบัติงานของฝ่ายบัญชีกับระเบียบงานด้านบัญชีที่กำหนดไว้

ตารางที่ 4.5 ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานของการควบคุมภายในตามแนวคิดของ COSO ด้านสารสนเทศและการสื่อสาร

การควบคุมภายในตามแนวคิดของ COSO ด้านสารสนเทศและการสื่อสาร	\bar{X}	S.D.	ระดับความคิดเห็น
1. ระบบสารสนเทศขององค์กรมีความถูกต้องเหมาะสมและช่วยให้ตัดสินใจได้ทันเวลา	4.08	1.215	มาก

ตารางที่ 4.5 (ต่อ)

การควบคุมภายในตามแนวคิดของ COSO ด้านสารสนเทศและการสื่อสาร	\bar{X}	S.D.	ระดับความคิดเห็น
2. มีการปรับปรุงระบบสารสนเทศให้ทันสมัย (Update) อย่างสม่ำเสมอ	4.06	.895	มาก
3. มีการใช้ระบบคอมพิวเตอร์วิเคราะห์สถิติ และแนวโน้มเรื่องต่างๆ เพื่อวางแผนการบริหารทรัพย์สินและควบคุมค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้น	4.04	.872	มาก
4. มีการจัดให้มีช่องทางการสื่อสารกันภายในองค์กรผ่านระบบสารสนเทศระหว่างผู้บริหารกับพนักงาน และพนักงานกับพนักงาน	4.13	.850	มาก
5. มีการรับฟังข้อร้องเรียนจากพนักงานภายในส่วนงานตามสายการบังคับบัญชา	3.97	.471	มาก
รวม	4.05	.580	มาก

ผลการศึกษาระดับความคิดเห็นของผู้ตอบแบบสอบถามต่อการควบคุมภายในตามแนวคิดของ COSO ด้านสารสนเทศและการสื่อสาร พบว่า โดยรวมอยู่ในระดับเห็นด้วยมาก ที่ระดับคะแนนเฉลี่ย 4.05 เมื่อพิจารณารายข้อพบว่าผู้ตอบแบบสอบถามเห็นด้วยมากในเรื่อง มีการจัดให้มีช่องทางการสื่อสารกันภายในองค์กรผ่านระบบสารสนเทศระหว่างผู้บริหารกับพนักงาน และพนักงานกับพนักงาน รองลงมาคือ ระบบสารสนเทศขององค์กรมีความถูกต้องเหมาะสมและช่วยให้ตัดสินใจได้ทันเวลา

ตารางที่ 4.6 ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานของการควบคุมภายในตามแนวคิดของ COSO ด้านการติดตามและประเมินผล

การควบคุมภายในตามแนวคิดของ COSO ด้านการติดตามและประเมินผล	\bar{X}	S.D.	ระดับความคิดเห็น
1. มีการติดตามและกำกับดูแลการปฏิบัติงานในแต่ละกิจกรรมอย่างต่อเนื่องและเหมาะสม	3.55	.888	มาก

ตารางที่ 4.6 (ต่อ)

การควบคุมภายในตามแนวคิดของ COSO ด้านการติดตามและประเมินผล	\bar{X}	S.D.	ระดับความคิดเห็น
2. มีการประชุมเพื่อรายงานผลความคืบหน้าของงาน การชี้แจงข้อมูล สาเหตุ ความคลาดเคลื่อนและการดำเนินการแก้ไข	3.68	.811	มาก
3. มีการติดตามการแก้ไขผลการดำเนินงานที่ไม่เป็นไปตามแผนงานอย่างทันเวลา	3.82	1.090	มาก
4. มีการประเมินผลการดำเนินงาน โดยหน่วยงานตรวจสอบภายใน หน่วยงานตรวจสอบภายนอก	3.96	1.028	มาก
5. มีการติดตามสาเหตุการปฏิบัติงานที่ล่าช้า หรือไม่เสร็จตามกำหนดเวลา	4.00	.981	มาก
รวม	3.80	.567	มาก

ผลการศึกษาระดับความคิดเห็นของผู้ตอบแบบสอบถามต่อการควบคุมภายในตามแนวคิดของ COSO ด้านการติดตามและประเมินผล พบว่า โดยรวมอยู่ในระดับเห็นด้วยมาก ที่ระดับคะแนนเฉลี่ย 3.80 เมื่อพิจารณารายข้อพบว่าผู้ตอบแบบสอบถามเห็นด้วยมากในเรื่อง มีการติดตามสาเหตุการปฏิบัติงานที่ล่าช้า หรือไม่เสร็จตามกำหนดเวลา รองลงมาคือ มีการประเมินผลการดำเนินงานโดยหน่วยงานตรวจสอบภายใน หน่วยงานตรวจสอบภายนอก

4.3 การวิเคราะห์ข้อมูลเกี่ยวกับประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน

ในส่วนนี้ผู้วิจัยนำเสนอผลการวิเคราะห์สถิติเชิงพรรณนา ได้แก่ ค่าเฉลี่ย ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน และการแปรผล ของประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน ดังแสดงได้ในตารางดังต่อไปนี้

ตารางที่ 4.7 ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานของประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน

ประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน	\bar{X}	S.D.	ระดับความคิดเห็น
1. ผลการปฏิบัติงานของท่าน มีความถูกต้องครบถ้วนสมบูรณ์ เป็นกลางและ สามารถเชื่อถือได้	3.95	1.115	มาก
2. ท่านให้ความสำคัญกับจรรยาบรรณ ในอาชีพบัญชี	3.90	1.074	มาก
3. ท่านสามารถปฏิบัติงานได้ตามเป้าหมายที่หน่วยงานกำหนด	3.48	.864	มาก
4. ท่านมีการวางแผนงาน ก่อนลงมือปฏิบัติเพื่อให้งานเสร็จทันตามเวลาที่กำหนด	3.78	.718	มาก
5. ท่านสามารถทำงานได้ทันต่อสถานการณ์ฉุกเฉิน และในสถานการณ์ปัจจุบัน	3.79	.682	มาก
รวม	3.78	.726	มาก

ผลการศึกษาระดับความคิดเห็นของผู้ตอบแบบสอบถามต่อประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน พบว่า โดยรวมอยู่ในระดับเห็นด้วยมาก ที่ระดับคะแนนเฉลี่ย 3.78 เมื่อพิจารณารายข้อพบว่าผู้ตอบแบบสอบถามเห็นด้วยมากในเรื่อง ผลการปฏิบัติงานของท่าน มีความถูกต้องครบถ้วนสมบูรณ์เป็นกลางและ สามารถเชื่อถือได้ รองลงมาคือ ท่านให้ความสำคัญกับจรรยาบรรณ ในอาชีพบัญชี

4.4 การวิเคราะห์ข้อมูลเพื่อทดสอบสมมติฐาน

การวิเคราะห์ข้อมูลเพื่อการทดสอบสมมติฐาน โดยใช้การวิเคราะห์สมการถดถอยเชิงเส้น (Linear Regression) ในรูปแบบของการวิเคราะห์ความถดถอยแบบพหุคูณ (Multiple Regression Analysis) ได้ผลดังนี้

ตารางที่ 4.8 ผลการวิเคราะห์ปัจจัยการควบคุมภายในที่ส่งผลต่อประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน

การควบคุมภายในตาม แนวคิดของ COSO	ประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน						
	B	S.E.	β	t	Sig.	Tolerance	VIF
ค่าคงที่	.376	.315		1.191	.235	-	-
1. สภาพแวดล้อมของการควบคุม	.320	.068	.180	4.711	.000*	.849	1.178
2. การประเมินความเสี่ยง	.162	.033	.201	4.873	.000*	.731	1.367
3. กิจกรรมการควบคุม	.408	.050	.334	8.202	.000*	.746	1.341
4. สารสนเทศและการสื่อสาร	.073	.045	.058	1.607	.109	.940	1.064
5. การติดตามและประเมินผล	.798	.054	.623	14.802	.000*	.700	1.428

Note: $R^2 = .511$, $AR^2 = .505$, $F = 82.478$, $*p < .05$

จากตารางที่ 4.8 ผลการวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุ (Multiple Regression Analysis) พบว่า ปัจจัยการควบคุมภายในที่ส่งผลต่อประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน กรุงเทพมหานคร อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .05 ได้แก่ สภาพแวดล้อมของการควบคุม (Sig=.000) การประเมินความเสี่ยง (Sig=.000) กิจกรรมการควบคุม (Sig=.000) และการติดตามและประเมินผล (Sig=.000) ในขณะที่ สารสนเทศและการสื่อสาร (Sig=.109) ไม่ส่งผลต่อประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน

เมื่อพิจารณาน้ำหนักของผลกระทบของตัวแปรอิสระที่ส่งผลต่อประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในกรุงเทพมหานคร พบว่า การติดตามและประเมินผล ($\beta = .623$) ส่งผลต่อประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน มากที่สุด รองลงมา ได้แก่ กิจกรรมการควบคุม ($\beta = .334$) ถัดมา การประเมินความเสี่ยง ($\beta = .201$) และสภาพแวดล้อมของการควบคุม ($\beta = .180$) ตามลำดับ

สัมประสิทธิ์การกำหนด ($R^2 = .511$) แสดงให้เห็นว่า อิทธิพลของสภาพแวดล้อมของการควบคุม การประเมินความเสี่ยง กิจกรรมการควบคุม และการติดตามและประเมินผล ส่งผลต่อประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน คิดเป็นร้อยละ 51.1

นอกจากนี้ จากการตรวจสอบ Multicollinearity โดยใช้ค่า Variance Inflation Factor (VIF) ซึ่งค่า VIF ที่มีค่าเกิน 5.0 แสดงว่า ตัวแปรอิสระมีความสัมพันธ์กันเอง ดังนั้น ก่อนนำตัวแปรอิสระใดๆ เข้าสู่สมการถดถอยควรพิจารณารายละเอียดความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระก่อน ซึ่งวิธีการทดสอบความสัมพันธ์ของตัวแปรอิสระมีอยู่หลายแนวทาง (ประสิทธิ์ สันติกาญจน์, 2551) โดยงานวิจัยฉบับนี้ผู้วิจัยได้ใช้วิธีการตรวจสอบความสัมพันธ์กันระหว่างตัวแปรอิสระอยู่ 2 วิธี ได้แก่

1. การตรวจสอบจากค่า Variance Inflation Factor (VIF) ของตัวแปรอิสระ
2. การตรวจสอบจากค่า Tolerance ของตัวแปรอิสระ

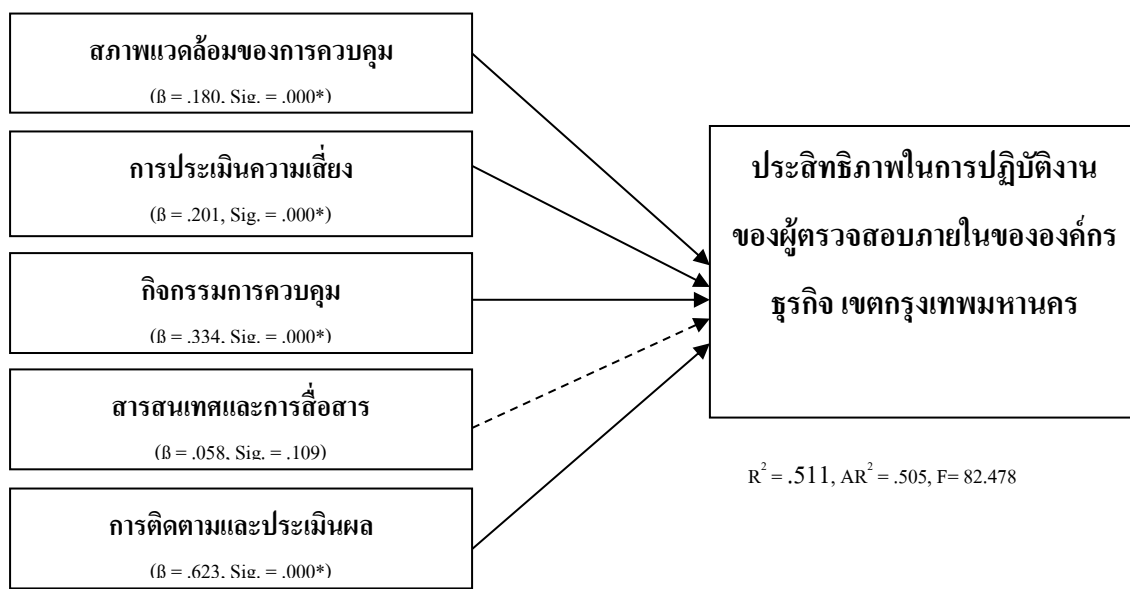
โดยที่ค่า Tolerance และ Variance Inflation Factor (VIF) เป็นตัวบ่งบอกว่า ตัวแปรใดบ้างที่ไม่เป็นอิสระต่อกัน โดยที่ค่าทั้งสองนี้เป็นส่วนกลับต่อกัน ดังแสดงได้ในสมการข้างล่างนี้ (ประสิทธิ์ สันติกาญจน์, 2551)

$$\begin{aligned} \text{Tol}_i &= 1 / \text{VIF}_i = 1 - R_i^2 \\ \text{และ} \quad \text{Tol}_i &= 1 - R_i^2 \\ \text{เพราะฉะนั้น} \quad \text{VIF} &= 1 / (1 - R_i^2) = 1 / \text{Tol}_i \end{aligned}$$

ดังนั้น ค่า VIF และค่า R^2 จะมีความสัมพันธ์ทางตรงกันข้าม กล่าวคือ จะไม่รับตัวแปรอิสระเข้าในสมการถดถอย ถ้า R_i^2 หรือ VIF_i มีค่าสูง หรือ Tol_i มีค่าต่ำ ซึ่งผลการวิเคราะห์ พบว่า ค่า Tol ของตัวแปรอิสระ มีค่าเท่ากับ .700 - .940 ซึ่งสูงกว่าเกณฑ์ขั้นต่ำ คือ > .40 (Allison, 1999) ค่า VIF ของตัวแปรอิสระมีค่าตั้งแต่ 1.064 – 1.428 ซึ่งมีค่าไม่เกิน 5.0 แสดงว่า ตัวแปรอิสระมีความสัมพันธ์กันแต่ไม่มีนัยสำคัญ (Zikmund, Babin, Carr & Griffin, 2013, p. 590)

4.5 สรุปผลการทดสอบสมมติฐาน

ในการศึกษาปัจจัยการควบคุมภายในที่ส่งผลต่อประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในสามารถสรุปผลการวิเคราะห์ในกรอบแนวคิดการวิจัย ดังภาพ



หมายเหตุ: —————> หมายถึง มีอิทธิพล/ส่งผล
 - - - - -> หมายถึง ไม่มีอิทธิพล/ไม่ส่งผล
 * หมายถึง มีนัยสำคัญทางสถิติ .05

ภาพประกอบที่ 2 ผลการวิเคราะห์ความถดถอยแบบพหุคูณ

จากภาพที่ 2 สรุปได้ว่า ปัจจัยการควบคุมภายในด้านสภาพแวดล้อมของการควบคุม ด้านการประเมินความเสี่ยง ด้านกิจกรรมการควบคุม และด้านการติดตามและประเมินผล ส่งผลต่อประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน ในขณะที่ ด้านสารสนเทศและการสื่อสาร ไม่ส่งผลต่อประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .05

บทที่ 5

สรุปผลการศึกษา อภิปรายผล และข้อเสนอแนะ

บทนี้เป็นการสรุปผลการศึกษา ผลการทดสอบสมมุติฐาน การอภิปรายผลของการศึกษา เปรียบเทียบกับแนวคิด ทฤษฎีและงานวิจัยที่เกี่ยวข้องที่ผู้วิจัยได้ทำการสืบค้นและนำเสนอไว้ในบทที่ 2 การนำผลการศึกษาไปใช้ในทางปฏิบัติและข้อเสนอแนะสำหรับการวิจัยครั้งต่อไป

สรุปผลการวิจัย

ผลการศึกษาด้านข้อมูลส่วนบุคคล และผลสรุปตามวัตถุประสงค์มีดังนี้

1. ผลสรุปข้อมูลส่วนบุคคล

ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่เป็นเพศหญิง มีอายุต่ำกว่า 30 – 45 ปี มีการศึกษาระดับปริญญาตรี รายได้เฉลี่ยอยู่ที่ 25,001-35,000 และมีประสบการณ์ในการทำงาน 5 – 10 ปี

2. ผลสรุปข้อมูลเกี่ยวกับระดับความคิดเห็นต่อการควบคุมภายในตามแนวคิดของ COSO

2.1 ระดับความคิดเห็นของผู้ตอบแบบสอบถามต่อการควบคุมภายในตามแนวคิดของ COSO ด้านสภาพแวดล้อมของการควบคุม พบว่า โดยรวมอยู่ในระดับเห็นด้วยปานกลาง เมื่อพิจารณารายข้อพบว่าผู้ตอบแบบสอบถามเห็นด้วยมากในเรื่อง มีการประเมินโครงสร้างและจัดโครงสร้างขององค์กรเป็นระยะๆ เพื่อให้สอดคล้องกับสถานการณ์ที่มีการเปลี่ยนแปลง รองลงมาคือ มีการประเมินผลการปฏิบัติงานและชี้แจงให้พนักงานได้ทราบผลการประเมินและข้อควรปรับปรุง

2.2 ระดับความคิดเห็นของผู้ตอบแบบสอบถามต่อการควบคุมภายในตามแนวคิดของ COSO ด้านการประเมินความเสี่ยง พบว่า โดยรวมอยู่ในระดับเห็นด้วยมาก เมื่อพิจารณารายข้อพบว่าผู้ตอบแบบสอบถามเห็นด้วยมากในเรื่อง ผู้บริหารมีการติดตามผลการปฏิบัติงานตามวิธีการควบคุมที่กำหนดและปรับปรุงเพื่อให้สามารถป้องกันหรือลดความเสี่ยงที่จะเกิดขึ้นในสภาวะการณ์ต่างๆ ได้รองลงมาคือ มีการกำหนดวัตถุประสงค์และเป้าหมายการดำเนินงานของโครงการอย่างชัดเจนและประเมินผลได้

2.3 ระดับความคิดเห็นของผู้ตอบแบบสอบถามต่อการควบคุมภายในตามแนวคิดของ COSO ด้านกิจกรรมการควบคุม พบว่า โดยรวมอยู่ในระดับเห็นด้วยมากเมื่อพิจารณารายข้อ

พบว่าผู้ตอบแบบสอบถามเห็นด้วยมากในเรื่อง มีการกำหนดแผนการปฏิบัติงานไว้ล่วงหน้า และสามารถปฏิบัติตามแผนที่กำหนดไว้ได้ รองลงมาคือ ผู้บริหารมีการวิเคราะห์เปรียบเทียบการปฏิบัติงานของฝ่ายบัญชีกับระเบียบงานด้านบัญชีที่กำหนดไว้

2.4 ระดับความคิดเห็นของผู้ตอบแบบสอบถามต่อการควบคุมภายในตามแนวคิดของ COSO ด้านสารสนเทศและการสื่อสาร พบว่า โดยรวมอยู่ในระดับเห็นด้วยมาก เมื่อพิจารณารายข้อพบว่าผู้ตอบแบบสอบถามเห็นด้วยมากในเรื่อง มีการจัดให้มีช่องทางการสื่อสารกันภายในองค์กรผ่านระบบสารสนเทศระหว่างผู้บริหารกับพนักงาน และพนักงานกับพนักงาน รองลงมาคือระบบสารสนเทศขององค์กรมีความถูกต้องเหมาะสมและช่วยให้ตัดสินใจได้ทันเวลา

2.5 ระดับความคิดเห็นของผู้ตอบแบบสอบถามต่อการควบคุมภายในตามแนวคิดของ COSO ด้านการติดตามและประเมินผล พบว่า โดยรวมอยู่ในระดับเห็นด้วยมาก เมื่อพิจารณารายข้อพบว่าผู้ตอบแบบสอบถามเห็นด้วยมากในเรื่อง มีการติดตามสาเหตุการปฏิบัติงานที่ล่าช้าหรือไม่เสร็จตามกำหนดเวลา รองลงมาคือ มีการประเมินผลการดำเนินงาน โดยหน่วยงานตรวจสอบภายใน หน่วยงานตรวจสอบภายนอก

3. ผลสรุปข้อมูลเกี่ยวกับระดับความคิดเห็นต่อประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน

ระดับความคิดเห็นของผู้ตอบแบบสอบถามต่อประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน พบว่า โดยรวมอยู่ในระดับเห็นด้วยมาก เมื่อพิจารณารายข้อพบว่าผู้ตอบแบบสอบถามเห็นด้วยมากในเรื่อง ผลการปฏิบัติงานของท่าน มีความถูกต้องครบถ้วนสมบูรณ์เป็นกลางและ สามารถเชื่อถือได้ รองลงมาคือ ท่านให้ความสำคัญกับจรรยาบรรณ ในอาชีพบัญชี

4. ผลการทดสอบสมมติฐาน

ผลการวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุ พบว่า ปัจจัยการควบคุมภายในด้านสภาพแวดล้อมของการควบคุม ด้านการประเมินความเสี่ยง ด้านกิจกรรมการควบคุม และด้านการติดตามและประเมินผล ส่งผลต่อประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน ในขณะที่ด้านสารสนเทศและการสื่อสาร ไม่ส่งผลต่อประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .05 โดยอิทธิพลของสภาพแวดล้อมของการควบคุม การประเมินความเสี่ยง กิจกรรมการควบคุม และการติดตามและประเมินผล ส่งผลต่อประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน คิดเป็นร้อยละ 51.1

อภิปรายผลการวิจัย

สมมติฐานข้อที่ 1 สภาพแวดล้อมของการควบคุมส่งผลต่อประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในขององค์กรธุรกิจ เขตกรุงเทพมหานคร

จากการศึกษาพบว่า สภาพแวดล้อมของการควบคุมส่งผลต่อประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในขององค์กรธุรกิจ เขตกรุงเทพมหานคร ทั้งนี้เป็นเพราะสภาพแวดล้อมของการควบคุมเป็นสิ่งสำคัญที่จะทำให้การปฏิบัติงานมีประสิทธิภาพ ด้วยเพราะสภาพแวดล้อมของการควบคุมเป็นองค์ประกอบที่เกี่ยวกับการสร้างจิตสำนึกและบรรยากาศของการควบคุมภายในซึ่งปัจจัยหลายๆ ปัจจัยที่นำมาพิจารณารวมกันส่งผลให้เกิดความมีประสิทธิภาพของมาตรการหรือวิธีการควบคุมในองค์กร หรือทำให้มาตรการและวิธีการควบคุมที่ดีขึ้น โดยส่งเสริมให้ทุกคนในองค์กรตระหนักถึงความจำเป็นของระบบการควบคุมภายในและเน้นการสร้างบรรยากาศโดยผู้บริหารระดับสูงเพื่อให้คนขององค์กรเกิดจิตสำนึกที่ดีในการปฏิบัติตามความรับผิดชอบ ดังนั้น สภาพแวดล้อมของการควบคุมที่ดีจะช่วยให้บุคลากรเข้าใจถึงความจำเป็นและความสำคัญของการควบคุมภายใน (กุสุมา โสเจียว, 2549) ซึ่งผลการศึกษารั้งนี้สอดคล้องกับการศึกษาของ สกลพร พิบูลย์วงศ์ (2555) ศึกษาเรื่อง ความคิดเห็นของนักบัญชีบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ทางเลือกเพื่อการลงทุนเกี่ยวกับการวางระบบควบคุมภายใน และสภาพแวดล้อมภายในองค์กรที่มีผลต่อคุณภาพข้อมูลทางบัญชี ผลการศึกษาพบว่า โดยสรุปการวางระบบควบคุมภายใน และสภาพแวดล้อมภายในองค์กร มีผลต่อคุณภาพข้อมูลทางบัญชีซึ่งจะส่งผลต่อประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานของพนักงานในองค์กร

สมมติฐานข้อที่ 2 การประเมินความเสี่ยงส่งผลต่อประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในขององค์กรธุรกิจ เขตกรุงเทพมหานคร

จากการศึกษาพบว่า การประเมินความเสี่ยงส่งผลต่อประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในขององค์กรธุรกิจ เขตกรุงเทพมหานคร ทั้งนี้เป็นเพราะ ความเสี่ยงจึงเป็นเรื่องที่หลีกเลี่ยงไม่ได้ ซึ่งการประเมินความเสี่ยงนั้นเป็นกระบวนการที่ทำให้กิจการขององค์กรทราบถึงความเสี่ยงที่กำลังจะเผชิญล่วงหน้าได้ เมื่อทราบถึงความเสี่ยงแล้วก็สามารถที่จะบริหารความเสี่ยงเพื่อเปลี่ยนวิกฤติให้เป็นโอกาส และเพื่อลดผลกระทบความเสียหายที่จะเกิดขึ้นได้เนื่องจากเป็นการค้ายุคการแข่งขันเสรีที่มีความเสี่ยงสูงและต้องเตรียมความพร้อมในทุกสถานการณ์ การประเมินความเสี่ยงจะทำให้ฝ่ายบริหารได้ทราบถึงปัจจัยเสี่ยงทั้งจากปัจจัยภายใน และปัจจัยภายนอกที่มีผลกระทบต่อการบรรลุวัตถุประสงค์ขององค์กรอย่างเพียงพอและเหมาะสม (จันทนา สาขากร, นิพันธ์ เห็น โชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจันเพช, 2550) ซึ่งผลการศึกษารั้งนี้สอดคล้องกับการศึกษาของ มณีรัตน์ ศิริสวัสดิ์ (2557) ศึกษาเรื่องความสัมพันธ์ระหว่างการบริหารตามกรอบ

COSO กับประสิทธิภาพของการจัดทำบัญชีของสำนักงานบัญชีในเขตกรุงเทพมหานคร ผลการศึกษาพบว่า การบริหารตามแนวคิดของ COSO การประเมินความเสี่ยงและความคุ้มค่า มีความสัมพันธ์ทิศทางเดียวกับประสิทธิภาพของการจัดทำบัญชีของสำนักงานบัญชีในเขตกรุงเทพมหานคร

สมมติฐานข้อที่ 3 กิจกรรมการควบคุมส่งผลต่อประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในขององค์กรธุรกิจ

จากการศึกษาพบว่า กิจกรรมการควบคุมส่งผลต่อประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในขององค์กรธุรกิจ เขตกรุงเทพมหานคร ทั้งนี้เป็นเพราะ กิจกรรมการควบคุมนั้น เป็นการกระทำที่สนับสนุนและส่งเสริมการปฏิบัติงานให้เป็นไปตามนโยบาย วิธีปฏิบัติงาน และคำสั่งต่างๆ ที่ฝ่ายบริหารกำหนดซึ่งจะต้องเป็นการกระทำที่ถูกต้องและในเวลาที่เหมาะสม จะเพิ่มความมั่นใจในความสำเร็จตามวัตถุประสงค์ที่กำหนด อันจะส่งผลให้เกิดประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในขององค์กรธุรกิจต่อไป (จันทนา สาขากร, นิพันธ์ เห็นโชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจันทเพช, 2550) ซึ่งผลการศึกษาครั้งนี้สอดคล้องกับการศึกษาของ วันวิสาข์ พวงมะลิ (2554) ศึกษาเรื่อง ปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อประสิทธิภาพของการควบคุมภายในตามแนวทาง COSO กรณีศึกษา การไฟฟ้าส่วนภูมิภาคเขต 1 (ภาคใต้) จังหวัดเพชรบุรี ผลการศึกษาพบว่า กิจกรรมการควบคุมส่งผลต่อประสิทธิภาพของการควบคุมภายในตามแนวทาง COSO กรณีศึกษา การไฟฟ้าส่วนภูมิภาคเขต 1 (ภาคใต้) จังหวัดเพชรบุรี

สมมติฐานข้อที่ 4 สารสนเทศและการสื่อสารส่งผลต่อประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในขององค์กรธุรกิจ เขตกรุงเทพมหานคร

จากการศึกษาพบว่า สารสนเทศและการสื่อสารไม่ส่งผลต่อประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในขององค์กรธุรกิจ เขตกรุงเทพมหานคร ทั้งนี้อาจเป็นเพราะกลุ่มตัวอย่างให้ความสำคัญกับปัจจัยด้านอื่นของ การควบคุมภายในตามแนวคิดของ COSO มากกว่า เช่น ปัจจัยสภาพแวดล้อมของการควบคุม การประเมินความเสี่ยง รวมทั้งการติดตามและประเมินผล อย่างไรก็ตามผลการศึกษาครั้งนี้มีบางส่วนสอดคล้องกับการศึกษาของ ปิยพร บรรดาศักดิ์ (2555) ศึกษาเรื่อง ระบบการควบคุมภายในตามแนว COSO ด้านรายรับ - รายจ่ายกรณีศึกษากองทุนสุขภาพ พบว่า ด้านสารสนเทศและการสื่อสาร ระดับการควบคุมอยู่ในเกณฑ์เพียงพอแต่ยังมีข้อบกพร่องอยู่บ้างประเด็นการควบคุมที่ยังไม่มีความเหมาะสม คือ การสื่อสารทั้งภายในและภายนอกอย่างเป็นระบบ

สมมติฐานข้อที่ 5 การติดตามและประเมินผลส่งผลต่อประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในขององค์กรธุรกิจ เขตกรุงเทพมหานคร

จากการศึกษาพบว่า การติดตามและประเมินผลส่งผลกระทบต่อประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในขององค์กรธุรกิจ เขตกรุงเทพมหานคร ทั้งนี้เป็นเพราะการควบคุมภายในขององค์กรจะสมบูรณ์ไม่ได้หากขาดการติดตามและประเมินผล เพราะเป็นองค์ประกอบสำคัญที่ทำให้ผู้บริหารมั่นใจได้ว่า มาตรการและระบบการควบคุมภายในมีประสิทธิภาพและได้รับการปรับปรุงให้ทันสมัยอยู่ตลอดเวลา โดยการประเมินผลนั้นเริ่มต้นตั้งแต่ การติดตามผลระหว่างการดำเนินงาน ผ่านการสังเกต การติดตาม ระบบรายงานความคืบหน้าของงานรวมทั้งการสอบทานหรือการยืนยันผลงานระหว่างการปฏิบัติงาน การจัดประชุมเชิงปฏิบัติร่วมกัน ระหว่างผู้บริหาร ผู้ปฏิบัติงานผู้มีความรู้ด้านการควบคุม และผู้อื่นที่มีส่วนเกี่ยวข้อง เพื่อกำหนดกิจกรรมควบคุมและประเมินผลร่วมกัน ในด้านที่ได้รับมอบหมายให้ดำเนินงานนั้น เพื่อให้การปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในขององค์กรธุรกิจเกิดประสิทธิภาพสูงสุด (จันทนา สาขากร, นิพนธ์ เห็น โชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจันทเพช, 2550) ซึ่งผลการศึกษาคั้งนี้สอดคล้องกับการศึกษาของ มณีรัตน์ ศิริสวัสดิ์ (2557) ศึกษาเรื่อง ความสัมพันธ์ระหว่างการบริหารตามกรอบ COSO กับประสิทธิภาพของการจัดทำบัญชีของสำนักงานบัญชีในเขตกรุงเทพมหานคร ผลการศึกษาพบว่า การบริหารด้านการติดตามและประเมินผล มีความสัมพันธ์ทิศทางเดียวกับประสิทธิภาพของการจัดทำบัญชีของสำนักงานบัญชีในเขตกรุงเทพมหานคร

ข้อเสนอแนะที่ได้จากการวิจัย

จากการศึกษา ปัจจัยการควบคุมภายในด้านสภาพแวดล้อมของการควบคุม ด้านการประเมินความเสี่ยง ด้านกิจกรรมการควบคุม และด้านการติดตามและประเมินผล ส่งผลกระทบต่อประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน ผู้มีส่วนเกี่ยวข้องสามารถนำผลการวิจัยในครั้งนี้ไปใช้เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานได้ดังนี้

1. ด้านสภาพแวดล้อมของการควบคุม ฝ่ายบริหารหรือผู้ที่เกี่ยวข้องควรมีการจัดการสภาพแวดล้อมของการควบคุมอย่างเหมาะสม และชัดเจน มีการกำหนดนโยบายที่ชัดเจนในเรื่องของความซื่อสัตย์ มีการแบ่งแยกหน้าที่การปฏิบัติงาน และจริยธรรมในการดำเนินงานสำหรับพนักงานทุกระดับ โดยต้องมีการประเมินผลการปฏิบัติงานและชี้แจงให้พนักงานได้ทราบผลการประเมินและข้อควรปรับปรุง นอกจากนี้แล้วต้องมีการการติดตามผลการนำนโยบายการควบคุมภายในไปปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอ เพื่อให้สอดคล้องกับสถานการณ์ที่มีการเปลี่ยนแปลง

2. ด้านการประเมินความเสี่ยง ฝ่ายบริหารหรือผู้ที่เกี่ยวข้องควรมีการกำหนดวัตถุประสงค์และเป้าหมายการดำเนินงานของโครงการอย่างชัดเจน มีการกำหนดหลักเกณฑ์ในการพิจารณา

ระดับความสำคัญของความเสี่ยง รวมทั้งการพิจารณาความคุ้มค่าของต้นทุนที่จะเกิดขึ้นจากการกำหนดวิธีการควบคุมเพื่อป้องกันหรือลดความเสี่ยง นอกจากนี้แล้วต้องมีการติดตามผลการปฏิบัติงานตามวิธีการควบคุมที่กำหนดและปรับปรุงเพื่อให้สามารถป้องกันหรือลดความเสี่ยงที่จะเกิดขึ้นในสถานการณ์ต่างๆ ได้ เพื่อประสิทธิภาพการปฏิบัติงานที่สูงสุดของผู้ตรวจสอบภายใน

3. ด้านกิจกรรมการควบคุม ฝ่ายบริหารหรือผู้ที่เกี่ยวข้องควรมีการกำหนดแผนงบประมาณค่าใช้จ่าย และติดตามควบคุมค่าใช้จ่ายให้เป็นไปตามแผนที่กำหนดไว้ มีการกำหนดแผนการปฏิบัติงานไว้ล่วงหน้า กำหนดมาตรฐานเวลาในการปฏิบัติงานแต่ละประเภท และต้องมีการประเมินผลการปฏิบัติงานจริงกับเป้าหมายหรือแผนงานที่วางไว้ แล้วนำมาวิเคราะห์เปรียบเทียบการปฏิบัติงานของฝ่ายบัญชีกับระเบียบงานด้านบัญชีที่กำหนดไว้ เพื่อให้ทราบถึงการปฏิบัติงานของผู้ตอบสอบบัญชี อันจะสามารถนำไปปรับปรุงเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานได้ต่อไป

4. ด้านการติดตามและประเมินผล ฝ่ายบริหารหรือผู้ที่เกี่ยวข้องควรมีการติดตามและกำกับดูแลการปฏิบัติงานในแต่ละกิจกรรมอย่างต่อเนื่อง ติดตามสาเหตุการปฏิบัติงานที่ล่าช้า หรือไม่เสร็จตามกำหนดเวลา จากนั้นควรมีการประชุมเพื่อรายงานผลความคืบหน้าของงาน การชี้แจงข้อมูลสาเหตุ ความคลาดเคลื่อนและการดำเนินการแก้ไข และติดตามการแก้ไขผลการดำเนินการที่ไม่เป็นไปตามแผนงาน เพื่อประสิทธิภาพสูงสุดในการปฏิบัติงาน และเป็นประโยชน์กับองค์กรมากที่สุดต่อไป

ข้อเสนอแนะเพื่อการวิจัยครั้งต่อไป

การวิจัยเรื่อง ปัจจัยการควบคุมภายในที่ส่งผลต่อประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน ผู้วิจัยได้ให้ความสำคัญในเรื่องการนำเอาทฤษฎีการควบคุมภายในตามแนวคิดของ COSO มาประยุกต์ใช้เพื่อทราบถึงประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน ดังนั้นแล้วในการวิจัยครั้งต่อไป ควรมีการนำแนวคิด ทฤษฎี หรือแนวทางปฏิบัติอื่นๆ มาปรับใช้กับองค์กร เพื่อให้ทราบถึงองค์ความรู้ใหม่ๆ ที่อาจส่งผลต่อประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน เพื่อให้ทุกคนในองค์กรได้มีส่วนร่วมในการดำเนินกิจกรรมต่างๆ ได้อย่างถ่วงถ่วง และเกิดการพัฒนาประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานอย่างยั่งยืนต่อไป

นอกจากนี้แล้วการวิจัยครั้งนี้เป็นการวิจัยเชิงปริมาณ ดังนั้น สำหรับผู้ที่สนใจที่จะทำการศึกษาวิจัยในหัวข้อที่เกี่ยวข้องกับวิจัยเรื่องนี้ ควรจะมีการศึกษาวิจัยเจาะลึกในเชิงคุณภาพ

(Qualitative Study) ถึงมูลเหตุที่มีอิทธิพล หรือปัจจัยอื่นๆ เพื่อให้เกิดการค้นพบปัจจัยใหม่ๆ ที่อาจส่งผลต่อประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน ต่อไป

บรรณานุกรม

- กุสุมา โสเจียว. (2549). ผลกระทบของประสิทธิภาพการควบคุมภายในและสภาพแวดล้อมธุรกิจที่มีต่อคุณภาพข้อมูลทางการบัญชี. วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ, มหาวิทยาลัยมหาสารคาม.
- จันทนา สาขากร, นิพันธ์ เห็นโชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจันทเพช. (2550). การควบคุมภายในและการตรวจสอบภายใน. กรุงเทพฯ: ทีพีเอ็นเพรส.
- ฉิมหระพีร์ พุ่มสงวน. (2558). แนวทางการควบคุมภายใน. กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยมหิดล.
- จิตรารวรรณ ถาวรวงศ์สกุล. (2554). ปัจจัยกระบวนการที่ส่งผลต่อประสิทธิภาพการทำงานของพนักงานระดับ 2-7 ของการไฟฟ้าส่วนภูมิภาค สำนักงานใหญ่. วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ, มหาวิทยาลัยศิลปากร.
- จิราวรรณ รินทะริก. (2552). ผลกระทบของความคิดเชิงระบบที่มีต่อประสิทธิภาพการทำงานของบุคลากรสำนักงานประกันสังคมในกลุ่มภาคตะวันออกเฉียงเหนือ. การศึกษาค้นคว้าอิสระปริญญาโทบริหารธุรกิจ, มหาวิทยาลัยมหาสารคาม.
- จุฬาลักษณ์ ฟองมูล. (2554). ความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีต่อความสัมพันธ์ระหว่างประสิทธิผลของการควบคุมภายในตามมาตรา 404 ของกฎหมายวิชาชีพ ออกซ์เลย์ กับคุณภาพรายงานทางการเงิน. เชียงใหม่: มหาวิทยาลัยเชียงใหม่.
- ชุบ กาญจนประกร. (2542). รัฐประศาสนศาสตร์. กรุงเทพฯ : มงคลการพิมพ์.
- ณภาพัช อัครสุริยานันท์. (2549). ผลกระทบของความผูกพันต่อองค์การที่มีต่อประสิทธิภาพการทำงานของนักบัญชีบริษัทในเขตภาคตะวันออกเฉียงเหนือตอนล่าง. วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ, มหาวิทยาลัยมหาสารคาม.
- ณัฐธนีย์ พิสงษ์. (2555). ความสัมพันธ์ระหว่างคุณภาพชีวิตในการทำงานกับประสิทธิภาพการปฏิบัติงาน กรณีศึกษา พนักงานธนาคารออมสิน ภาค 1. การศึกษาค้นคว้าอิสระปริญญาโทบริหารธุรกิจ, มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลธัญบุรี.
- ณัฐพันธ์ เขจรนันท์ และ ไพบูลย์ เกียรติโกมล. (2545). ระบบสารสนเทศเพื่อการตัดสินใจ. กรุงเทพฯ : ส. เอเชียเพรส.
- ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. (2549). แนวทางการตรวจสอบภายใน. กรุงเทพฯ : ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย.

บรรณานุกรม(ต่อ)

- ทิพย์วรรณ นามพรม. (2548). การบริหารระบบการควบคุมภายใน ของธนาคารพาณิชย์ในจังหวัดขอนแก่นตามแนวคิดการควบคุมภายในของ COSO. การค้นคว้าอิสระปริญญาโทบริหารธุรกิจ, มหาวิทยาลัยมหาสารคาม.
- ชนกร กรวัชรเจริญ. (2555). ปัจจัยที่มีผลต่อประสิทธิภาพการทำงานเป็นทีมของพนักงานบริษัทควอลิตี้เฮาส์ จำกัด(มหาชน). การค้นคว้าอิสระหลักสูตรบริหารธุรกิจมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลธัญบุรี.
- ธงชัย สันติวงษ์. (2539). การบริหารงานบุคคล. กรุงเทพฯ : ไทยวัฒนาพานิช.
- ธรรมรงค์ สุวรรณนิกรกุล. (2553). การศึกษาปัจจัยการควบคุมภายในตามแนวคิด COSO ERM ที่มีผลต่อระดับความเชื่อมั่นในการดำเนินงานของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ, มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- ธิดารัตน์ สีนแสง. (2556). ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานของพนักงาน TMB ในเขตธุรกิจสมุทรปราการ. วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ, มหาวิทยาลัยรามคำแหง.
- นฤมล สุนสวัสดิ์. (2549). การจัดการอุตสาหกรรมบริการ. กรุงเทพฯ : พิมพ์อักษร.
- นิตยา เรืองศรีอรัญญา. (2546). ความพร้อมด้านความรู้ และ ความเข้าใจในการบริหารงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงานในโรงเรียนเอกชน สังกัดสำนักงานเขตพื้นที่การศึกษาขอนแก่น เขต 1. วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ, มหาวิทยาลัยขอนแก่น.
- บุศรา สุดพิพัฒน์. (2553). ปัจจัยส่วนบุคคลและความผูกพันต่อองค์กรที่มีผลต่อประสิทธิภาพการทำงาน: กรณีศึกษา บริษัทผู้ผลิตเคมีภัณฑ์แห่งหนึ่งในนิคมอุตสาหกรรมอมตะนคร จังหวัดชลบุรี. วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ, มหาวิทยาลัยบูรพา.
- ประมวดี พระดลัป. (2551). ผลกระทบของความรู้ความสามารถด้านเทคโนโลยีสารสนเทศที่มีต่อประสิทธิภาพการทำงานของพนักงานบริษัท ทีไอที จำกัด (มหาชน). วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ, มหาวิทยาลัยมหาสารคาม.
- ประสิทธิ์ สันติกาญจน์. (2551). การทดสอบข้อกำหนดเบื้องต้นของการวิเคราะห์เส้นโยง. *BU Academic Review*, 7(1), 27-45.
- ประพันธ์ ศิริรัตน์ธารง และคณะ. (2549). การวางระบบบัญชี. กรุงเทพฯ : BrandAgebooks.
- ปิยพร บรรดาศักดิ์. (2555). ระบบการควบคุมภายในตามแนว COSO ด้านรายรับ – รายจ่าย กรณีศึกษากองทุนสุขภาพ. การศึกษาค้นคว้าด้วยตนเองวิทยาศาสตร์มหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยหอการค้าไทย.

บรรณานุกรม(ต่อ)

- ผกากรอง บรรดาศักดิ์. (2549). *ประสิทธิภาพในการทำงาน หลังการเปลี่ยนแปลงระดับบัญชีเกณฑ์เงินสดเป็นเกณฑ์คงค้างของนักบัญชีในจังหวัดกาฬสินธุ์*. วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยมหาสารคาม.
- พยอม สิงห์เสนห์. (2542). *การสอบบัญชี*. กรุงเทพฯ : โรงพิมพ์ชวนพิมพ์.
- มณีรัตน์ ศิริสวัสดิ์. (2557). *ความสัมพันธ์ระหว่างการบริหารตามกรอบ COSO กับประสิทธิภาพของการจัดทำบัญชีของสำนักงานบัญชีในเขตกรุงเทพมหานคร*. สารนิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- มาลี พรหมชะอ่อน. (2555). *ปัจจัยที่มีผลต่อการควบคุมภายในของบริษัทจดทะเบียนในเขตนิคมอุตสาหกรรมจังหวัดพระนครศรีอยุธยา*. วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยศรีปทุม.
- วันวิสาข์ พวงมะลิ. (2554). *ปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อประสิทธิภาพของการควบคุมภายในตามแนวทาง COSO กรณีศึกษา การไฟฟ้าส่วนภูมิภาคเขต 1 (ภาคใต้) จังหวัดเพชรบุรี*. สารนิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- วิดา ปานาลาด. (2548). *การบริหารการควบคุมภายใน กระทรวงมหาดไทย จังหวัดนครราชสีมา*. การค้นคว้าอิสระปริญญาโทมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยมหาสารคาม.
- วิไล วีระปรีย, ประจิต หาว์ตร, จงจิตต์ หลีกภัย. (2551). *ระบบบัญชี*. กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- วิไล วีระปรียะ และคณะ. (2549). *ระบบบัญชี*. กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- วิไลวรรณ ศรีหาตา. (2551). *ความสัมพันธ์ระหว่างประสิทธิภาพ การเรียนรู้กับประสิทธิผลการปฏิบัติงานของผู้ทำบัญชีในเขตภาคตะวันออกเฉียงเหนือ*. วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยมหาสารคาม.
- วิเชียร พันธุ์ประไพ. (2547). *การสอบบัญชี*. กรุงเทพฯ : TDC.
- สกลพร พิบูลย์วงศ์. (2555). *ความคิดเห็นของนักบัญชีบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ทางเลือกเพื่อการลงทุนเกี่ยวกับการวางระบบควบคุมภายใน และสภาพแวดล้อมภายในองค์กรที่มีผลต่อคุณภาพข้อมูลทางบัญชี*. นนทบุรี: วิทยาลัยราชพฤกษ์.
- สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. (2558). *มาตรฐานการควบคุมคุณภาพ*. สืบค้นจาก <http://www.fap.or.th/Article/Detail/66979>.

บรรณานุกรม(ต่อ)

- สมใจ ลักษณะ. (2544). *การพัฒนาประสิทธิภาพในการทำงาน*. กรุงเทพฯ: สถาบันราชภัฏสวนสุนันทา.
- สมหมาย ปฐมวิชัยวัฒน์. (2539). การควบคุมภายในเพื่อการจัดการ. *วารสารสำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน*, 2(8), 32-34.
- สมบูรณ์ กนกปราง. (2547). *การใช้เทคโนโลยีสารสนเทศเพื่อพัฒนาระบบบริหารและเพิ่มประสิทธิภาพในการแข่งขัน กรณีศึกษา บริษัท ทศท. คอร์ปอเรชั่น จำกัด (มหาชน)*. วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ, มหาวิทยาลัยขอนแก่น.
- สุธีรา กิจนาบุญ. (2545). *การวิเคราะห์ระบบบัญชีราชการตามเกณฑ์คงค้างเพื่อประเมินประสิทธิภาพของรัฐ กรณีศึกษา สำนักงานคลังจังหวัดแม่ฮ่องสอน*. วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ, มหาวิทยาลัยเชียงใหม่.
- อมรรักษ์ ศิริทองสุข. (2551). *ความสัมพันธ์ระหว่างสภาพแวดล้อมทางธุรกิจกับประสิทธิภาพการทำงานของนักบัญชีบริษัทในเขตภาคตะวันออกเฉียงเหนือตอนบน*. วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ, มหาวิทยาลัยมหาสารคาม.
- อำนาจ ชีระวนิช. (2547). *การจัดการ*. กรุงเทพฯ : บริษัท ซีวีแอล การพิมพ์ จำกัด.
- อุษณา ภัทรมนตรี. (2547). *การตรวจสอบภายในสมัยใหม่*. กรุงเทพฯ : เทกซ์แอนด์เจอนัล.
- อุทัย หิรัญโต. (2547). *การปกครองท้องถิ่น*. กรุงเทพฯ : โอเดียนสโตร์.
- Allison, P. D. (1999). *Multiple regression: A primer*. Thousand Oaks, CA: Pine Forge.
- Cochran, W.G. (1953). *Sampling Techniques*. New York : John Wiley & Sons. Inc.
- Hair, J.F., Black, W.C., Babin, B.J., Anderson, R.E. and Tatham, R.L. (2006). *Multivariate. Data Analysis*. (6th ed.). New Jersey: Prentice-Hall.
- Peterson, E., & Plowman, G.E. (1989). *Business organization and management*. Illinois: Irwin.
- Watts, R.L. and Zimmerman, J.L. (1983) Agency Problems, Auditing, and the Theory of the Firm Some Evidence. *Journal of Law and Economics*, 26, 613-633.
- Zikmund, W.G., Babin, B.J., Carr, J.C., & Griffin, M. (2013). *Business research methods* (9th ed.). Singapore: Cengage Learning.

ภาคผนวก

ภาคผนวก ก

แบบตรวจสอบคุณภาพ การหาดัชนีความสอดคล้อง (IOC)

**ผลการวิเคราะห์การหาค่าดัชนีความสอดคล้องของวัตถุประสงค์
(ค่า IOC)ของผู้เชี่ยวชาญ**

ชื่อเรื่อง: ปัจจัยการควบคุมภายในที่ส่งผลต่อประสิทธิภาพการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน
: กรณีศึกษานักบัญชีไทยในองค์กรธุรกิจ เขตกรุงเทพมหานคร

แบบสอบถามที่ใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูล โดยผู้วิจัยได้ส่งแบบสอบถามให้ผู้เชี่ยวชาญ
ดังรายนามต่อไปนี้

1. อาจารย์จิตรลดา วิวัฒน์เจริญวงศ์ ตำแหน่ง อาจารย์ประจำคณะบัญชี
มหาวิทยาลัยศรีปทุม
2. อาจารย์ชลิต ผลอินทร์หอม ตำแหน่ง ผู้จัดการอาวุโสฝ่ายบัญชี การเงินและ
บุคคล บริษัท เฟรชเชอร์ จำกัด
3. อาจารย์วัชรพงษ์ ยอดราช ตำแหน่ง อาจารย์ประจำคณะบริหารธุรกิจ
มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลรัตนโกสินทร์ บพิตรพิมุข จักรวรรดิ
4. อาจารย์อำนาจ วังจิ้น ตำแหน่ง ผู้ช่วยผู้อำนวยการสำนักวิชาศึกษาทั่วไป และ
อาจารย์ประจำมหาวิทยาลัยศรีปทุม

ผู้วิจัยได้กำหนดค่าดัชนีความสอดคล้องของวัตถุประสงค์ (IOC) ของแต่ละข้อไม่น้อยกว่า 0.5(อ้างอิง) ดังตารางสรุปแบบทดสอบความเที่ยงตรง (Validity) ของแบบสอบถามดังนี้

-1 หมายถึง ไม่สอดคล้อง 0 หมายถึง ไม่แน่ใจ 1 หมายถึง สอดคล้อง

ข้อคำถาม / ประเด็นคำถาม	ผู้เชี่ยวชาญท่านที่			คะแนน IOC	แปลผล
	1	2	3		
ส่วนที่1 ข้อมูลส่วนบุคคลของผู้ตอบแบบสอบถาม					
1.เพศ	1	1	1	1	สอดคล้อง
2.อายุ	1	1	1	1	สอดคล้อง
3.ระดับการศึกษา	1	1	1	1	สอดคล้อง
4.รายได้เฉลี่ยต่อเดือน	1	1	1	1	สอดคล้อง
5.ประสบการณ์ในการทำงาน	1	1	1	1	สอดคล้อง
ส่วนที่2 แบบสอบถามเกี่ยวกับข้อมูลการควบคุมภายในตามแนวคิดของ COSO					
สภาพแวดล้อมของการควบคุม					
ข้อที่ 1	1	1	1	1	สอดคล้อง
ข้อที่ 2	1	1	1	1	สอดคล้อง
ข้อที่ 3	1	1	1	1	สอดคล้อง
ข้อที่ 4	1	0	1	0.66	สอดคล้อง
ข้อที่ 5	1	0	1	0.66	สอดคล้อง
การประเมินความเสี่ยง					
ข้อที่ 1	1	1	1	1	สอดคล้อง
ข้อที่ 2	1	0	1	0.66	สอดคล้อง
ข้อที่ 3	1	1	1	1	สอดคล้อง
ข้อที่ 4	1	1	1	1	สอดคล้อง
ข้อที่ 5	1	1	1	1	สอดคล้อง
กิจกรรมการควบคุม					
ข้อที่ 1	1	1	1	1	สอดคล้อง
ข้อที่ 2	1	1	1	1	สอดคล้อง
ข้อที่ 3	1	1	1	1	สอดคล้อง
ข้อที่ 4	1	0	1	0.66	สอดคล้อง

ข้อที่ 5	1	0	1	0.66	สอดคล้อง
สารสนเทศและการสื่อสาร					
ข้อคำถาม / ประเด็นคำถาม	ผู้เชี่ยวชาญท่านที่			คะแนน IOC	แปลผล
	1	2	3		
ข้อที่ 1	1	1	1	1	สอดคล้อง
ข้อที่ 2	1	1	1	1	สอดคล้อง
ข้อที่ 3	1	1	1	1	สอดคล้อง
ข้อที่ 4	1	1	1	1	สอดคล้อง
ข้อที่ 5	1	1	1	1	สอดคล้อง
การติดตามและประเมินผล					
ข้อที่ 1	1	1	1	1	สอดคล้อง
ข้อที่ 2	1	1	1	1	สอดคล้อง
ข้อที่ 3	1	1	1	1	สอดคล้อง
ข้อที่ 4	1	1	1	1	สอดคล้อง
ส่วนที่ 3 : ประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน					
ประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน					
ข้อที่ 1	1	0	1	0.66	สอดคล้อง
ข้อที่ 2	1	1	1	1	สอดคล้อง
ข้อที่ 3	1	1	1	1	สอดคล้อง
ข้อที่ 4	1	1	1	1	สอดคล้อง
ข้อที่ 5	1	1	1	1	สอดคล้อง
รวม	1.0	0.8	1.0	0.93	สอดคล้อง
	0	6	0		

ค่าความเชื่อมั่นของแบบสอบถาม

จากการสร้างแบบสอบถาม ผู้วิจัยได้หาค่าความเชื่อมั่นของแบบสอบถาม โดยค่าความเชื่อมั่น (Cronbach's Alpha) ต้องมีค่าตั้งแต่ 0.7 และค่าอำนาจจำแนกรายข้อ (Corrected Item Total Correlation) ต้องมีค่าตั้งแต่ 0.3 โดยมีค่าดังต่อไปนี้

ตารางที่ 24 ค่าความเชื่อมั่นของแบบสอบถาม

ภาพรวมชุดคำถาม		0.849
ข้อคำถาม	ค่าอำนาจจำแนกรายข้อ	ค่าความเชื่อมั่น
การควบคุมภายในตามแนวคิดของ COSO		
1. สภาพแวดล้อมของการควบคุม		0.781
1. ฝ่ายบริหารมีการกำหนดนโยบายที่ชัดเจนในเรื่องของความเสี่ยง และจริยธรรมในการดำเนินงานสำหรับพนักงานทุกระดับ	0.633	
2. มีการประเมินผลการปฏิบัติงานและชี้แจงให้พนักงานได้ทราบผลการประเมินและข้อควรปรับปรุง	0.574	
3. ผู้บริหารมีการติดตามผลการนำนโยบายการควบคุมภายในไปปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอ	0.548	
4. มีการประเมินโครงสร้างและจัดโครงสร้างขององค์กรเป็นระยะๆ เพื่อให้สอดคล้องกับสถานการณ์ที่มีการเปลี่ยนแปลง	0.485	
5. มีการแบ่งแยกหน้าที่การปฏิบัติงานอย่างเหมาะสม และชัดเจน	0.672	
2. การประเมินความเสี่ยง		0.899
1. มีการกำหนดวัตถุประสงค์และเป้าหมายการดำเนินงานของโครงการอย่างชัดเจนและประเมินผลได้	0.822	
2. ผู้บริหารมีส่วนร่วมในการระบุและประเมินความเสี่ยงเรื่องการทุจริต และมูลเหตุแห่งการทุจริต	0.764	
3. มีการกำหนดหลักเกณฑ์ในการพิจารณาระดับความสำคัญของ	0.872	

ภาพรวมชุดคำถาม		0.849
ข้อคำถาม	ค่าอำนาจ จำแนกราย ข้อ	ค่าความ เชื่อมั่น
ความเสี่ยง		
4. มีการพิจารณาความคุ้มค่าของต้นทุนที่จะเกิดขึ้นจากการกำหนดวิธีการควบคุมเพื่อป้องกันหรือลดความเสี่ยง	0.884	
5. ผู้บริหารมีการติดตามผลการปฏิบัติงานตามวิธีการควบคุมที่กำหนดและปรับปรุงเพื่อให้สามารถป้องกันหรือลดความเสี่ยงที่จะเกิดขึ้นในสภาวะการณ์ต่างๆ ได้	0.733	
3. กิจกรรมการควบคุม		0.746
1. ผู้บริหารมีการกำหนดแผนงบประมาณค่าใช้จ่าย และติดตามควบคุมค่าใช้จ่ายให้เป็นไปตามแผนที่กำหนดไว้	0.564	
2. ผู้บริหารหรือหัวหน้างานมีการประเมินผลการปฏิบัติงานจริงกับเป้าหมายหรือแผนงานที่วางไว้	0.531	
3. ผู้บริหารมีการวิเคราะห์เปรียบเทียบการปฏิบัติงานของฝ่ายบัญชีกับระเบียบงานด้านบัญชีที่กำหนดไว้	0.636	
4. มีการกำหนดแผนการปฏิบัติงานไว้ล่วงหน้า และสามารถปฏิบัติตามแผนที่กำหนดไว้ได้	0.599	
5. มีการกำหนดมาตรฐานเวลาในการปฏิบัติงานแต่ละประเภท และประเมินผลการปฏิบัติงานทุกครั้ง	0.623	
4. สารสนเทศและการสื่อสาร		0.758
1. ระบบสารสนเทศขององค์กรมีความถูกต้องเหมาะสมและช่วยให้ตัดสินใจได้ทันเวลา	0.710	
2. มีการปรับปรุงระบบสารสนเทศให้ทันสมัย (Update) อย่างสม่ำเสมอ	0.552	
3. มีการใช้ระบบคอมพิวเตอร์วิเคราะห์สถิติ และแนวโน้มเรื่องต่างๆ เพื่อวางแผนการบริหารทรัพย์สินและควบคุมค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้น	0.526	
4. มีการจัดให้มีช่องทางการสื่อสารกันภายในองค์กรผ่านระบบ	0.680	

ภาพรวมชุดคำถาม		0.849
ข้อความคำถาม	ค่าอำนาจ จำแนกราย ข้อ	ค่าความ เชื่อมั่น
สารสนเทศระหว่างผู้บริหารกับพนักงาน และพนักงานกับพนักงาน		
5. มีการรับฟังข้อร้องเรียนจากพนักงานภายในส่วนงานตามสายการบังคับบัญชา	0.709	
5. การติดตามและประเมินผล		0.727
1. มีการติดตามและกำกับดูแลการปฏิบัติงานในแต่ละกิจกรรมอย่างต่อเนื่องและเหมาะสม	0.546	
2. มีการประชุมเพื่อรายงานผลความคืบหน้าของงาน การชี้แจงข้อมูลสาเหตุ ความคลาดเคลื่อนและการดำเนินการแก้ไข	0.514	
3. มีการติดตามการแก้ไขผลการดำเนินการที่ไม่เป็นไปตามแผนงานอย่างทันเวลา	0.540	
4. มีการประเมินผลการดำเนินงานโดยหน่วยงานตรวจสอบภายใน หน่วยงานตรวจสอบภายนอก	0.429	
5. มีการติดตามสาเหตุการปฏิบัติงานที่ล่าช้า หรือไม่เสร็จตามกำหนดเวลา	0.501	
ประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน		0.859
1. ผลการปฏิบัติงานของท่าน มีความถูกต้องครบถ้วนสมบูรณ์เป็นกลางและ สามารถเชื่อถือได้	0.575	
2. ท่านให้ความสำคัญกับจรรยาบรรณ ในอาชีพบัญชี	0.738	
3. ท่านสามารถปฏิบัติงานได้ตามเป้าหมายที่หน่วยงานกำหนด	0.715	
4. ท่านมีการวางแผนงาน ก่อนลงมือปฏิบัติเพื่อให้งานเสร็จทันตามเวลาที่กำหนด	0.740	
5. ท่านสามารถทำงานได้ทันต่อสถานการณ์ฉุกเฉิน และในสถานการณ์ปัจจุบัน	0.740	

ภาคผนวก ข
แบบสอบถาม



แบบสอบถาม

ปัจจัยการควบคุมภายในที่ส่งผลต่อประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานของผู้ ตรวจสอบภายใน

คำชี้แจง

แบบสอบถามชุดนี้เป็นส่วนหนึ่งการศึกษาในระดับปริญญาโท มหาวิทยาลัยศรีปทุม ทางผู้วิจัยใคร่ขอความร่วมมือจากผู้ตอบแบบสอบถาม ในการให้ข้อมูลที่ตรงกับสภาพความเป็นจริงมากที่สุด โดยที่ข้อมูลทั้งหมดของท่านจะถูกเก็บเป็นความลับ และใช้เพื่อประโยชน์ทางการศึกษาเท่านั้น

ตอนที่ 1 : ปัจจัยส่วนบุคคล

คำชี้แจง : ให้ท่านตอบคำถามโดยทำเครื่องหมาย ✓ ในช่อง ที่ตรงกับความเป็นจริงของท่านมากที่สุด โดยเลือกตอบเพียงช่องเดียว

1. เพศ

1. ชาย 2. หญิง

2. อายุ

1. ต่ำกว่า 30 ปี 2. 30 - 45 ปี 3. สูงกว่า 45 ปี

3. ระดับการศึกษา

1. ต่ำกว่าปริญญาตรี 2. ปริญญาตรี 3. ปริญญาโทหรือสูงกว่า

4. รายได้เฉลี่ยต่อเดือน

1. น้อยกว่าหรือเท่ากับ 15,000 บาท
2. 15,001 – 25,000 บาท
3. 25,001 – 35,000 บาท
4. 35,001 – 45,000 บาท
5. 45,001 – 55,000 บาท
6. 55,001 บาทขึ้นไป

5. ประสบการณ์ในการทำงาน

1. น้อยกว่า 5 ปี
2. 5 - 10 ปี
3. มากกว่า 10 ปี ขึ้นไป

ตอนที่ 2: การควบคุมภายในตามแนวคิดของ COSO

คำชี้แจง: โปรดทำเครื่องหมาย ✓ ลงในช่องที่ตรงกับความคิดเห็นของท่านมากที่สุดในแต่ละข้อ
เพียงข้อละหนึ่งคำตอบ และโปรดทำให้ครบทุกข้อ

การควบคุมภายในตามแนวคิดของ COSO	ระดับความเห็นด้วย				
	มากที่สุด (5)	มาก (4)	ปานกลาง (3)	น้อย (2)	น้อยที่สุด (1)
1. สภาพแวดล้อมของการควบคุม					
1. ฝ่ายบริหารมีการกำหนดนโยบายที่ชัดเจนในเรื่องของความซื่อสัตย์ และจริยธรรมในการดำเนินงานสำหรับพนักงานทุกระดับ					
2. มีการประเมินผลการปฏิบัติงานและชี้แจงให้พนักงานได้ทราบผลการประเมินและข้อควรปรับปรุง					
3. ผู้บริหารมีการติดตามผลการดำเนินงานนโยบายการควบคุมภายในไปปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอ					
4. มีการประเมินโครงสร้างและจัดโครงสร้างขององค์กรเป็นระยะๆ เพื่อให้สอดคล้องกับสถานการณ์ที่มีการ					

การควบคุมภายในตามแนวคิดของ COSO	ระดับความเห็นด้วย				
	มากที่สุด (5)	มาก (4)	ปานกลาง (3)	น้อย (2)	น้อยที่สุด (1)
เปลี่ยนแปลง					
5. มีการแบ่งแยกหน้าที่การปฏิบัติงานอย่างเหมาะสม และชัดเจน					
2. การประเมินความเสี่ยง					
1. มีการกำหนดวัตถุประสงค์และเป้าหมายการดำเนินงานของโครงการอย่างชัดเจนและประเมินผลได้					
2. ผู้บริหารมีส่วนร่วมในการระบุและประเมินความเสี่ยงเรื่องการทุจริต และมูลเหตุแห่งการทุจริต					
3. มีการกำหนดหลักเกณฑ์ในการพิจารณาระดับความสำคัญของความเสี่ยง					
4. มีการพิจารณาความคุ้มค่าของต้นทุนที่จะเกิดขึ้นจากการกำหนดวิธีการควบคุมเพื่อป้องกันหรือลดความเสี่ยง					
5. ผู้บริหารมีการติดตามผลการปฏิบัติงานตามวิธีการควบคุมที่กำหนดและปรับปรุงเพื่อให้สามารถป้องกันหรือลดความเสี่ยงที่จะเกิดขึ้นในสถานการณ์ต่างๆ ได้					
3. กิจกรรมการควบคุม					
1. ผู้บริหารมีการกำหนดแผนงบประมาณค่าใช้จ่าย และติดตามควบคุมค่าใช้จ่ายให้เป็นไปตามแผนที่กำหนดไว้					
2. ผู้บริหารหรือหัวหน้างานมีการประเมินผลการปฏิบัติงานจริงกับเป้าหมายหรือแผนงานที่วางไว้					

การควบคุมภายในตามแนวคิดของ COSO	ระดับความเห็นด้วย				
	มากที่สุด (5)	มาก (4)	ปานกลาง (3)	น้อย (2)	น้อยที่สุด (1)
3. ผู้บริหารมีการวิเคราะห์เปรียบเทียบการปฏิบัติงานของฝ่ายบัญชีกับระเบียบงานด้านบัญชีที่กำหนดไว้					
4. มีการกำหนดแผนการปฏิบัติงานไว้ล่วงหน้า และสามารถปฏิบัติตามแผนที่กำหนดไว้ได้					
5. มีการกำหนดมาตรฐานเวลาในการปฏิบัติงานแต่ละประเภท และประเมินผลการปฏิบัติงานทุกครั้ง					
4. สารสนเทศและการสื่อสาร					
1. ระบบสารสนเทศขององค์กรมีความถูกต้องเหมาะสม และช่วยให้ตัดสินใจได้ทันเวลา					
2. มีการปรับปรุงระบบสารสนเทศให้ทันสมัย (Update) อย่างสม่ำเสมอ					
3. มีการใช้ระบบคอมพิวเตอร์วิเคราะห์สถิติ และแนวโน้มเรื่องต่างๆ เพื่อวางแผนการบริหารทรัพย์สินและควบคุมค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้น					
4. มีการจัดให้มีช่องทางการสื่อสารกันภายในองค์กรผ่านระบบสารสนเทศระหว่างผู้บริหารกับพนักงาน และพนักงานกับพนักงาน					
5. มีการรับฟังข้อร้องเรียนจากพนักงานภายในส่วนงานตามสายการบังคับบัญชา					
5. การติดตามและประเมินผล					
1. มีการติดตามและกำกับดูแลการปฏิบัติงานในแต่ละกิจกรรมอย่างต่อเนื่องและเหมาะสม					

การควบคุมภายในตามแนวคิดของ COSO	ระดับความเห็นด้วย				
	มากที่สุด (5)	มาก (4)	ปานกลาง (3)	น้อย (2)	น้อยที่สุด (1)
2. มีการประชุมเพื่อรายงานผลความคืบหน้าของงาน การชี้แจงข้อมูล สาเหตุ ความคลาดเคลื่อนและการดำเนินการแก้ไข					
3. มีการติดตามการแก้ไขผลการดำเนินการที่ไม่เป็นไปตามแผนงานอย่างทันเวลา					
4. มีการประเมินผลการดำเนินงาน โดยหน่วยงาน ตรวจสอบภายใน หน่วยงานตรวจสอบภายนอก					
5. มีการติดตามสาเหตุการปฏิบัติงานที่ล่าช้า หรือไม่เสร็จตามกำหนดเวลา					

ตอนที่ 3 : ประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน

คำชี้แจง: โปรดทำเครื่องหมาย ✓ ลงในช่องที่ตรงกับความคิดเห็นของท่านมากที่สุดในแต่ละข้อ เพียงข้อละหนึ่งคำตอบ และโปรดทำให้ครบทุกข้อ

ประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน	ระดับความเห็นด้วย				
	มากที่สุด (5)	มาก (4)	ปานกลาง (3)	น้อย (2)	น้อยที่สุด (1)
1. ผลการปฏิบัติงานของท่าน มีความถูกต้องครบถ้วน สมบูรณ์เป็นกลางและ สามารถเชื่อถือได้					
2. ท่านให้ความสำคัญกับจรรยาบรรณ ในอาชีพบัญชี					
3. ท่านสามารถปฏิบัติงานได้ตามเป้าหมายที่หน่วยงาน กำหนด					

ประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน	ระดับความเห็นด้วย				
	มากที่สุด (5)	มาก (4)	ปานกลาง (3)	น้อย (2)	น้อยที่สุด (1)
4. ท่านมีการวางแผนงาน ก่อนลงมือปฏิบัติเพื่อให้งานเสร็จทันตามเวลาที่กำหนด					
5. ท่านสามารถทำงานได้ทันต่อสถานการณ์ฉุกเฉิน และในสถานการณ์ปัจจุบัน					

โอกาสนี้ผู้วิจัยขอขอบคุณทุกท่านที่กรุณาใช้เวลาในการตอบแบบสอบถาม

ประวัติผู้วิจัย

ชื่อ-สกุล	นางสาวกิตติยา จิตต์อาจหาญ
วัน เดือน ปี เกิด	13 ตุลาคม 2529
สถานที่เกิด	จังหวัดลำปาง
ประวัติการทำงาน	
พ.ศ. 2554	อาจารย์สาขาการบัญชี วิทยาลัยสหพาณิชย์บริหารธุรกิจ กรุงเทพมหานคร
พ.ศ. 2556	อาจารย์สาขาการบัญชี และ งานแนะแนวการศึกษาวิทยาลัยเทคโนโลยี บริหารธุรกิจ สมุทรปราการ
พ.ศ. 2561	อาจารย์สาขาการบัญชี วิทยาลัยอรรถวิทย์พัฒนวิชาการ กรุงเทพมหานคร
ประวัติการศึกษา	
พ.ศ. 2548	ประกาศนียบัตรวิชาชีพ สาขาบัญชี วิทยาลัยอาชีวศึกษาลำปาง
พ.ศ. 2550	ประกาศนียบัตรวิชาชีพชั้นสูง สาขาบัญชี วิทยาลัยเทคโนโลยี ศรีวัฒนาบริหารธุรกิจและเทคโนโลยีนานาชาติ
พ.ศ. 2552	บชบ.(บัญชีบัณฑิต) มหาวิทยาลัยศรีปทุม บางเขน
พ.ศ. 2559	ประกาศนียบัตร บัณฑิตวิชาชีพครู มหาวิทยาลัยธนบุรี
ปัจจุบัน	นักศึกษาระดับปริญญาโท บัณฑิตมหาบัณฑิต คณะบัญชี มหาวิทยาลัยศรีปทุม