

การประเมินผลการดำเนินงานตามระบบการควบคุมภายในของหน่วยงาน
สาธารณสุขจังหวัดกระบี่
An Evaluation of the Operation on Internal Control of Public Health Sector
in Krabi Province

สิทธิโชค เพชรทอง
Sittichok Pettong
สำนักงานสาธารณสุขจังหวัดกระบี่
Krabi Provincial Public Health Office

บทคัดย่อ

การวิจัยเชิงสำรวจครั้งนี้ มีวัตถุประสงค์เพื่อวิเคราะห์ปัจจัยการดำเนินงานที่มีความสัมพันธ์กับผลการดำเนินงานตามระบบการควบคุมภายใน และปัญหาอุปสรรคในการดำเนินงานตามระบบการควบคุมภายในของหน่วยงานสาธารณสุขจังหวัดกระบี่ ประชากรที่ใช้ในการวิจัยคือ หัวหน้ากลุ่มงานบริหารทั่วไปของทุกโรงพยาบาล ผู้ช่วยสาธารณสุขอำเภอทุกอำเภอ ผู้ปฏิบัติงานตามระบบการควบคุมภายใน และผู้ปฏิบัติงานในการตรวจสอบรายงานการเงินของสำนักงานสาธารณสุขจังหวัดกระบี่ รวมทั้งสิ้น 36 คน เครื่องมือที่ใช้เก็บรวบรวมข้อมูล เป็นแบบสอบถามวิเคราะห์ข้อมูลโดยการแจกแจงความถี่ หาค่าร้อยละ ค่าเฉลี่ย ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน การวิเคราะห์ความสัมพันธ์อย่างง่าย และการวิเคราะห์ถดถอยพหุแบบขั้นตอน ผลการวิจัย พบว่า ปัจจัยด้านปรัชญาและรูปแบบการบริหาร โครงสร้างการ จัดองค์กร การมอบอำนาจและหน้าที่ความรับผิดชอบ ความซื่อสัตย์และจริยธรรม ความรู้และความสามารถของบุคลากร การระบุปัจจัยเสี่ยง การวิเคราะห์ความเสี่ยง การบริหารความเสี่ยงหรือผลกระทบความเสี่ยง การวางแผน การปฏิบัติตามแผน การสอบทาน การดูแลป้องกันทรัพย์สินขององค์กร การบริหารความปลอดภัยของระบบสารสนเทศ และนโยบาย และวิธีปฏิบัติในการสื่อสาร มีความสัมพันธ์ทางบวกกับผลการดำเนินงานตามระบบการควบคุมภายในอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .01 ทุกตัวแปร จากการวิเคราะห์ถดถอยพหุแบบขั้นตอน ได้ปัจจัยหลักคือความซื่อสัตย์และจริยธรรม ปัจจัยรองคือโครงสร้างการจัดองค์กร โดยพยากรณ์ผลการดำเนินงานตามระบบการควบคุมภายในได้ร้อยละ 58.70 ส่วนชุดตัวแปรอิสระที่มีผลต่อผลการดำเนินงานตามระบบการควบคุมภายใน คือ กิจกรรมการควบคุม และสารสนเทศและการสื่อสาร โดยความสัมพันธ์เป็นไปในทิศทางเดียวกัน พยากรณ์ได้ร้อยละ 54.50 ประเด็นที่เป็นปัญหาอุปสรรคมากที่สุดใน การดำเนินงานตามระบบการควบคุมภายใน คือ การให้ความสำคัญกับระบบการควบคุมภายในของฝ่ายบริหาร

คำสำคัญ: การประเมินผล, การควบคุมภายใน, หน่วยงานสาธารณสุข

Abstract

This survey research aims to analyze operational factors relating to the results of the agencies' operational on internal control and to point out problems and obstacles of the agencies' operational on internal control of Krabi Public Health Sector. The data were collected using a questionnaire from 36 the Head of General Administration of all hospitals, District Public Health Assistant of all district, internal control officers, and finance officer in Krabi. Statistical methods included percentage, mean, standard deviation, simple correlation and stepwise multiple regression analysis. The results of this study showed that the relationship between the factors of philosophy and management style,

organizational structure, assignment of authority and responsibility, honesty and ethics, personnel's knowledge and competence, identification of risk factors, risk analysis, risk management or risk impacts, review, protection of corporate assets were positively correlated at a .01 level of significance. The analysis of 15 variables using stepwise regression has indicated that honesty and ethics was major factor, the organizational structure was minor factor, and were to explain the results of the operation on internal control for 58.70 percent. The set of independent variables that affect the results of the internal control system are control activities, and information and communication. The relationship is in the same direction and explain the results of the operation on internal control was 54.50 percent. As for the problems and obstacles in the operation on internal control system were found at a medium level. The most problematic issue is the importance of the management's internal control system.

Keywords : Evaluation, Internal Control, Public Health Sector

บทนำ

รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2560 มาตรา 62 วรรคสาม บัญญัติให้รัฐต้องรักษาวินัยการเงินการคลังเพื่อให้ฐานะการเงินการคลังมีเสถียรภาพมั่นคงและยั่งยืน โดยกฎหมายว่าด้วยวินัยการเงินการคลังต้องมีบทบัญญัติเกี่ยวกับกรอบการดำเนินการการคลังงบประมาณ วินัยรายได้ รายจ่าย ทั้งเงินงบประมาณและเงินนอกงบประมาณ การรับทรัพย์สิน เงินคงคลัง และหนี้สาธารณะ ดังนั้น จึงได้กำหนดพระราชบัญญัติวินัยการเงินการคลังของรัฐ พ.ศ. 2561 หมวด 4 การบัญชี การรายงาน และการตรวจสอบ มาตรา 79 ให้หน่วยงานของรัฐ จัดให้มีการตรวจสอบภายใน การควบคุมภายใน และการบริหารจัดการความเสี่ยง โดยให้ถือปฏิบัติตามมาตรฐานและหลักเกณฑ์ตามที่กระทรวงการคลังกำหนด ซึ่งการควบคุมภายในถือเป็นปัจจัยสำคัญที่จะช่วยให้การดำเนินงานตามภารกิจมีประสิทธิภาพ ประสิทธิภาพ ประหยัด และช่วยป้องกันหรือลดความเสี่ยง จากการผิดพลาด ความเสียหาย ความสิ้นเปลือง ความสูญเปล่าของการใช้ทรัพย์สิน หรือการกระทำอันเป็นการทุจริต มาตรการควบคุมภายในสำหรับหน่วยงานของรัฐนี้ได้จัดทำขึ้นตามมาตรฐานสากลของ The Committee Sponsoring Organizations of the Treadway Commission : COSO 2013 โดยปรับให้เหมาะสมกับบริบทของระบบบริหารราชการแผ่นดิน เพื่อใช้เป็นกรอบ

แนวทางในการกำหนด ประเมินและปรับปรุงระบบการควบคุมภายในของหน่วยงานของรัฐอันจะทำให้การดำเนินงาน และการบริหารงานของหน่วยงานของรัฐบรรลุผลสำเร็จตามวัตถุประสงค์ เป้าหมาย และมีการกำกับดูแลที่ดี (หลักเกณฑ์กระทรวงการคลังว่าด้วยมาตรฐานและหลักเกณฑ์ปฏิบัติการควบคุมภายในสำหรับหน่วยงานของรัฐ พ.ศ.2561)

ผลของการศึกษาที่เกี่ยวข้องกับการประเมินผลการควบคุมภายใน 5 องค์ประกอบตามแนวของ COSO พบความสัมพันธ์ของปัจจัยตามองค์ประกอบการควบคุมภายในกับผลการดำเนินงานระบบควบคุมภายในในระดับที่แตกต่างกัน พบความสัมพันธ์ด้านสภาพแวดล้อมองค์กรและด้านสารสนเทศและการสื่อสารกับผลการดำเนินงานในทิศทางเดียวกันในระดับค่อนข้างสูง และกิจกรรมการควบคุมและด้านการติดตามประเมินผลมีความสัมพันธ์กับผลการดำเนินงานในทิศทางเดียวกันในระดับสูงมาก (ยุภา วิเศษศร, 2550) หรือพบความสัมพันธ์ระหว่างประสิทธิภาพของการดำเนินงานกับปัจจัยตามองค์ประกอบการควบคุมภายใน กล่าวคือ ประสิทธิภาพของการดำเนินงานมีความสัมพันธ์กับด้านสภาพแวดล้อมของการควบคุม และด้านการติดตามและประเมินผล ความเชื่อถือได้ของข้อมูลและรายงานทางการเงินมีความสัมพันธ์กับด้านสภาพแวดล้อมของการควบคุม และด้านสารสนเทศและการสื่อสาร การปฏิบัติ

ตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับมีความสัมพันธ์กับด้านสภาพแวดล้อมของการควบคุม ด้านสารสนเทศและการสื่อสารและด้านการติดตามและประเมินผล (ชนินาด บูรณา และคณะ, 2562) หรือแม้แต่งานวิจัยในต่างประเทศที่ศึกษาเกี่ยวข้องกับ 5 องค์ประกอบตามแนวของ COSO กับประสิทธิภาพของการปฏิบัติงานพบว่า การใช้รูปแบบการควบคุมภายในของ COSO เป็นกรอบในการปฏิบัติงานของบุคลากรกิจกรรมการควบคุมส่งผลให้องค์กรมีประสิทธิภาพในการปฏิบัติงาน (Schneide and Becker, 2011) และการควบคุมภายในที่ดีสามารถช่วยให้การทุจริตทางการเงินของเจ้าหน้าที่ลดลง (Adewale, 2014) แต่ยังไม่พบว่าการประเมินผลระบบควบคุมภายใน 5 องค์ประกอบตามแนวของ COSO ไม่ส่งผลต่อการดำเนินงานทั้ง 5 องค์ประกอบ เช่นผลการศึกษาของ กิตติพงษ์ โภชนะสมบัติ (2557) พบว่ามีเพียงปัจจัยเดียวคือ ด้านสภาพแวดล้อมของการควบคุมที่ส่งผลต่อการดำเนินงานของหน่วยงานในสังกัดสำนักงานปลัดกระทรวงศึกษาธิการ ส่วนปัจจัยที่ไม่ส่งผลต่อการดำเนินงานคือ ด้านการประเมินความเสี่ยง ด้านกิจกรรมการควบคุม ด้านสารสนเทศและการสื่อสาร และด้านการติดตามและประเมินผล

จากผลงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง ข้อสรุปที่ยังไม่ชัดเจนและการดำเนินงานของหน่วยงานสาธารณสุขจังหวัดกระบี่ที่ผ่านมาพบว่ายังมีปัญหาและยังไม่มี การประเมินผลการดำเนินงานระบบควบคุมภายในของหน่วยงานสาธารณสุขจังหวัดกระบี่อย่างจริงจัง ด้วยเหตุนี้ จึงทำให้ผู้วิจัยมีความจำเป็นต้องศึกษาค้นคว้าเพิ่มเติมโดยมุ่งสนใจที่จะศึกษาผลของการดำเนินงานตามระบบการควบคุมภายใน โดยเลือกใช้โครงสร้างของการควบคุมภายในตามแนว COSO มีองค์ประกอบการควบคุมทั้งหมด 5 องค์ประกอบที่มีความเชื่อมโยงและเกื้อกูลกัน (กรมบัญชีกลาง, 2562: 9) ได้แก่ สภาพแวดล้อมของการควบคุม การประเมินความเสี่ยง กิจกรรมการควบคุมสารสนเทศและการสื่อสาร และการติดตามผล เพื่อให้ทราบว่า มีปัจจัยใดบ้างที่มีความสัมพันธ์กับการดำเนินงาน เพื่อให้สามารถนำผลที่ได้จากการศึกษาไปกำหนดแนวทางในการพัฒนาการดำเนินงานตามระบบ

การควบคุมภายในให้บรรลุเป้าหมายและวัตถุประสงค์ที่วางไว้

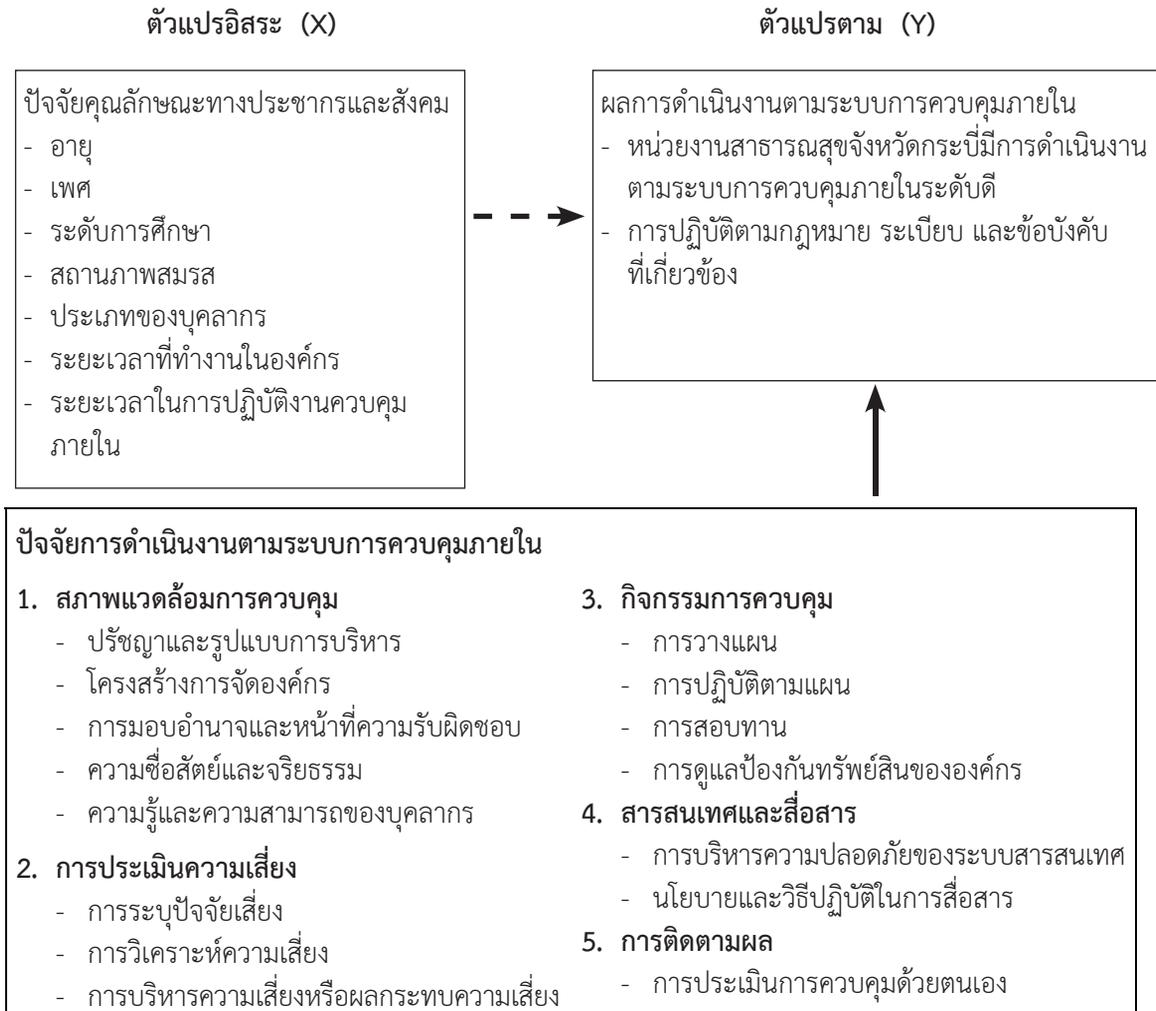
วัตถุประสงค์วิจัย

1. เพื่อวิเคราะห์ปัจจัยการดำเนินงานที่มีความสัมพันธ์กับผลการดำเนินงานตามระบบการควบคุมภายในของหน่วยงานสาธารณสุขจังหวัดกระบี่
2. เพื่อระบุปัญหาและอุปสรรคในการดำเนินงานตามระบบการควบคุมภายในของหน่วยงานสาธารณสุขจังหวัดกระบี่

สมมติฐานการวิจัย

1. ปัจจัยการดำเนินงานตามระบบการควบคุมภายในของหน่วยงานสาธารณสุขจังหวัดกระบี่มีความสัมพันธ์ทางบวกกับผลการดำเนินงานตามระบบการควบคุมภายใน
2. ปัจจัยการดำเนินงานตามระบบการควบคุมภายในของหน่วยงานสาธารณสุขจังหวัดกระบี่จะมีความสัมพันธ์ทางบวกและอธิบายผลการดำเนินงานตามระบบการควบคุมภายในอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ

กรอบแนวคิดการวิจัย



ระเบียบวิธีวิจัย

การวิจัยครั้งนี้ เป็นการวิจัยเชิงสำรวจ ประชากรที่ใช้ในการวิจัยคือ หัวหน้ากลุ่มงานบริหารทั่วไปของโรงพยาบาลทุกแห่ง ผู้ช่วยสาธารณสุขอำเภอทุกอำเภอ ผู้ปฏิบัติงานตามระบบการควบคุมภายใน และผู้ปฏิบัติงานในการตรวจสอบรายงานการเงินของสำนักงานสาธารณสุขจังหวัดกระบี่ รวมทั้งสิ้น 36 คน

เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย

เป็นแบบสอบถาม มีส่วนประกอบ 4 ส่วน คือ ส่วนที่ 1 ข้อมูลคุณลักษณะทางประชากรและสังคม

จำนวน 7 ข้อ ส่วนที่ 2 คำถามเกี่ยวกับปัจจัยการดำเนินงานตามระบบการควบคุมภายในของหน่วยงาน จำนวน 30 ข้อ ส่วนที่ 3 คำถามเกี่ยวกับผลการดำเนินงานตามระบบการควบคุมภายในของหน่วยงาน จำนวน 12 ข้อ และส่วนที่ 4 ปัญหา อุปสรรค และข้อเสนอแนะในการดำเนินงานตามระบบการควบคุมภายในของหน่วยงาน จำนวน 8 ข้อ

การตรวจสอบคุณภาพเครื่องมือ

การตรวจสอบความตรงเชิงเนื้อหา (Validity test) โดยผู้เชี่ยวชาญ 3 ท่าน ได้ค่าดัชนีความสอดคล้อง

(IOC) ระหว่าง 0.501.00- หาค่าความเที่ยง (Reliability) วิเคราะห์หาค่าสัมประสิทธิ์แอลฟา (Alpha coefficient) วิธีหาของ Cronbach ค่าความเชื่อมั่นที่อยู่ในเกณฑ์ยอมรับได้ตั้งแต่ 0.71 ขึ้นไป ข้อคำถามเกี่ยวกับปัจจัยการดำเนินงานตามระบบควบคุมภายใน มีค่าความเที่ยง .872 ข้อคำถามเกี่ยวกับผลของการดำเนินงานตามระบบการควบคุมภายใน มีค่าความเที่ยง .945 และข้อคำถามเกี่ยวกับปัญหาและอุปสรรคในการดำเนินงานตามระบบการควบคุมภายใน มีค่าความเที่ยง .762

การเก็บรวบรวมข้อมูล

ผู้วิจัยดำเนินการเก็บรวบรวมข้อมูลภายหลังจากได้รับการรับรองจากคณะกรรมการจริยธรรมการวิจัยในมนุษย์สำนักงานสาธารณสุขจังหวัดกระบี่เรียบร้อยแล้ว

1. ติดต่อประสานงานเพื่อขอความอนุเคราะห์เก็บข้อมูลถึงผู้อำนวยการโรงพยาบาลทุกแห่ง สาธารณสุขอำเภอทุกอำเภอและหัวหน้ากลุ่มงานบริหารทั่วไป สำนักงานสาธารณสุขจังหวัดกระบี่
2. ดำเนินการเก็บรวบรวมข้อมูล โดยก่อนเริ่มเก็บรวบรวมข้อมูล ผู้วิจัยชี้แจงวัตถุประสงค์ของโครงการและสิทธิ์ของผู้เข้าร่วมการวิจัย ถ้าผู้เข้าร่วมการวิจัยไม่ต้องการหรือต้องการจะออกจากกรวิจัย สามารถทำได้ตลอดเวลาโดยไม่มีผลกระทบใดๆ ทั้งสิ้น หากผู้เข้าร่วมการวิจัยเข้าใจและสมัครใจเข้าร่วมโครงการ เมื่อดำเนินการตอบแบบสอบถามเสร็จเรียบร้อยแล้ว ขอความอนุเคราะห์ให้รวบรวมส่งถึงผู้วิจัย
3. หลังเก็บรวบรวมข้อมูลจนได้ข้อมูลครบถ้วนตามประชากรที่กำหนดไว้ ตรวจสอบความถูกต้องรวบรวมข้อมูลเพื่อประมวลผลและวิเคราะห์ข้อมูลตามวิธีการทางสถิติ

การวิเคราะห์ข้อมูล

1. การวิเคราะห์ ข้อมูลคุณลักษณะทางประชากรและสังคมของผู้ตอบแบบสอบถาม โดยการแจกแจงความถี่ ค่าร้อยละ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน

2. วิเคราะห์ผลการดำเนินงานตามระบบการควบคุมภายใน โดยใช้การวิเคราะห์ข้อมูลด้วยการแจกแจงความถี่ ค่าร้อยละ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน

3. การวิเคราะห์ความสัมพันธ์อย่างง่าย (simple correlation) เพื่อดูความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระและตัวแปรตาม

4. การวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยการดำเนินงานตามระบบการควบคุมภายในกับผลการดำเนินงานตามระบบการควบคุมภายใน ระหว่างตัวแปรมากกว่า 2 ตัวขึ้นไป โดยการวิเคราะห์ถดถอยพหุแบบขั้นตอน (stepwise multiple regression)

จริยธรรมวิจัย

ผู้วิจัยยึดหลักจริยธรรมการวิจัยในมนุษย์ที่เป็นหลักการสากล และใช้หลักจริยธรรมพื้นฐานที่แสดงในรายงานเบลมอนด์ได้แก่หลักความเคารพในบุคคล หลักคุณประโยชน์ไม่ก่ออันตราย และหลักความยุติธรรม เพื่อให้มั่นใจว่าได้มีการปกป้องและคุ้มครองผู้เข้าร่วมการวิจัยอย่างเหมาะสม และผ่านการรับรองจากคณะกรรมการจริยธรรมการวิจัยในมนุษย์จังหวัดกระบี่ เมื่อวันที่ 10 ธันวาคม 2564 ตามเอกสารรับรองเลขที่ KBO-IRB 2021/27.1012

ผลการวิจัย

1. ข้อมูลคุณลักษณะทางประชากรและสังคม ประชากรที่ศึกษาส่วนใหญ่มีอายุระหว่าง 51-60 ปี คิดเป็นร้อยละ 38.2 เป็นเพศหญิงร้อยละ 55.6 จบการศึกษาปริญญาตรีหรือเทียบเท่า ร้อยละ 72.2 สถานภาพสมรสแต่งงานและอยู่ร่วมกัน ร้อยละ 61.1 ระยะเวลาที่ทำงานในหน่วยงานมากกว่า 10 ปี มากที่สุด ร้อยละ 58.3 และระยะเวลาที่ปฏิบัติงานควบคุมภายในไม่เกิน 5 ปี มากที่สุด ร้อยละ 61.1
2. ปัจจัยการดำเนินงานตามระบบควบคุมภายใน

ปัจจัยการดำเนินงานตามแนวของ COSO ทั้ง 5 องค์ประกอบ โดยรวมอยู่ในระดับดี (ค่าเฉลี่ย 3.92) กล่าวคือ ด้านกิจกรรมการควบคุมมีระดับการปฏิบัติงาน

ดีที่สุด ($\bar{X} = 4.05, S.D. = 0.52$) รองลงมาคือ ด้านสภาพแวดล้อมของการควบคุม ($\bar{X} = 4.05, S.D. = 0.54$)

ส่วนระดับการปฏิบัติงานต่ำสุดคือ ด้านการประเมินความเสี่ยง (ค่าเฉลี่ย 3.70) ดังตาราง 1

ตาราง 1 ระดับการปฏิบัติงานตามระบบการควบคุมภายในของหน่วยงานสาธารณสุขจังหวัดกระบี่ โดยรวมและเป็นรายด้าน

มาตรฐานการควบคุมภายใน	\bar{X}	S.D.	ระดับการปฏิบัติ
1. สภาพแวดล้อมของการควบคุม	4.05	0.54	ดี
2. การประเมินความเสี่ยง	3.70	0.74	ดี
3. กิจกรรมการควบคุม	4.05	0.52	ดี
4. สารสนเทศและการสื่อสาร	3.87	0.55	ดี
5. การติดตามและประเมินผล	3.93	0.53	ดี
รวม	3.92	0.50	ดี

3. ผลของการดำเนินงานตามระบบควบคุมภายใน

ผลการดำเนินงานตามระบบการควบคุมภายในของหน่วยงานสาธารณสุขจังหวัดกระบี่ โดยรวมมีการปฏิบัติงานอยู่ในระดับดี (ค่าเฉลี่ยรวม 2.86) เมื่อพิจารณารายชื่อ พบว่า การดำเนินงานตามระบบการควบคุมภายในส่งผลให้การจัดทำรายงานทางการเงินของหน่วยงานเป็นไปอย่างถูกต้อง เชื่อถือได้ และทันเวลา มีคะแนนเฉลี่ยการปฏิบัติงานสูงสุด (ค่าเฉลี่ย 3.00) รองลงมาคือ บุคลากรในหน่วยงานได้ปฏิบัติตามระเบียบข้อบังคับที่เกี่ยวข้องเพิ่มมากขึ้นเมื่อได้ดำเนินงานตามระบบการควบคุมภายใน และการดำเนินงานตามระบบการควบคุมภายในส่งผลให้การจัดทำรายงานทางการเงินของหน่วยงานเป็นไปอย่างถูกต้องเชื่อถือได้ (ค่าเฉลี่ย 2.97)

4. การวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยด้านการดำเนินงานตามระบบการควบคุมภายในกับผลการดำเนินงานตามระบบการควบคุมภายใน

สมมติฐานการวิจัยข้อที่ 1 : ปัจจัยการดำเนินงานตามระบบการควบคุมภายในของหน่วยงานสาธารณสุขจังหวัดกระบี่มีความสัมพันธ์ทางบวกกับผลการดำเนินงานตามระบบการควบคุมภายใน

พบว่า ตัวแปรอิสระ : ปัจจัยที่มีผล 14 ปัจจัย มีความสัมพันธ์กับตัวแปรตาม ยกเว้นปัจจัย X15 การประเมินการควบคุมด้วยตนเอง ไม่มีความสัมพันธ์กับตัวแปรตาม ความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระ : ปัจจัยที่มีผล กับตัวแปรตาม: ผลการดำเนินงานตามระบบการควบคุมภายใน ความสัมพันธ์มากที่สุด คือ X14 นโยบายและวิธีปฏิบัติในการสื่อสาร ($r = .694^{**}$) น้อยที่สุดคือ X12 การดูแลป้องกันทรัพย์สินขององค์กร ($r = .525^{**}$) ดังตาราง 2

ตาราง 2 ค่าเมตริกซ์ความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรปัจจัยที่มีผลต่อตัวแปรผลการดำเนินงานตามระบบการควบคุม

ภายใน

ตัวแปร	X1	X2	X3	X4	X5	X6	X7	X8	X9	X10	X11	X12	X13	X14	X15	Y
X1		.642	.757	.668	.625	.754	.712	.665	.704	.723	.648	.451	.569	.667	.545	.604
X2			.593	.361	.502	.603	.671	.581	.508	.470	.620	.036	.403	.503	.380	.533
X3				.632	.815	.709	.610	.574	.694	.755	.721	.382	.578	.581	.533	.559
X4					.577	.718	.561	.500	.634	.712	.611	.644	.553	.743	.372	.682
X5						.665	.511	.486	.724	.805	.726	.351	.385	.545	.448	.597
X6							.744	.718	.689	.699	.666	.327	.533	.720	.434	.681
X7								.860	.396	.569	.674	.423	.484	.695	.425	.588
X8									.417	.517	.546	.420	.503	.662	.607	.567
X9										.707	.706	.219	.364	.539	.450	.615
X10											.795	.464	.433	.609	.494	.637
X11												.275	.318	.602	.495	.593
X12													.683	.654	.441	.525
X13														.787	.526	.557
X14															.549	.694
X15																.244
Y																

- X1 'ปรัชญาและรูปแบบการบริหาร'
- X3 'การมอบอำนาจและหน้าที่ความรับผิดชอบ'
- X5 'ความรู้และความสามารถของบุคลากร'
- X7 'การวิเคราะห์ความเสี่ยง'
- X9 'การวางแผน'
- X11 'การสอบทาน'
- X13 'การบริหารความปลอดภัยของระบบสารสนเทศ'
- X15 'การประเมินการควบคุมด้วยตนเอง'

- X2 'โครงสร้างการจัดองค์กร'
- X4 'ความซื่อสัตย์และจริยธรรม'
- X6 'การระบุปัจจัยเสี่ยง'
- X8 'การบริหารความเสี่ยงหรือผลกระทบความเสี่ยง'
- X10 'การปฏิบัติตามแผน'
- X12 'การดูแลป้องกันทรัพย์สินขององค์กร'
- X14 'นโยบายและวิธีปฏิบัติในการสื่อสาร'
- Y 'ผลการดำเนินงานตามระบบการควบคุมภายใน'

สมมติฐานการวิจัยข้อที่ 2 : ปัจจัยการดำเนินงานตามระบบการควบคุมภายในของหน่วยงานสาธารณสุขจังหวัดกระบี่จะมีความสัมพันธ์ทางบวกและอธิบายผลการดำเนินงานตามระบบการควบคุมภายในอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ

ผลจากการวิเคราะห์ในบรรดาตัวแปรอิสระ 15 ตัวแปร ด้วยการวิเคราะห์ถดถอยพหุแบบขั้นตอน (Stepwise regression) มีตัวแปรอิสระที่มีผลต่อตัวแปรตาม : ผลการดำเนินงานตามระบบการควบคุมภายใน (Y) 2 ตัวเท่านั้นคือ โครงสร้างการจัดองค์กร (X2) และความซื่อสัตย์และจริยธรรม (X4) และทั้ง 2 ตัวแปรอิสระมีผลในเชิงบวกอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติต่อตัวแปรตาม

ทั้งหมด ตัวแปรอิสระทั้ง 2 ตัวแปรนี้สามารถอธิบายการเปลี่ยนแปลงของตัวแปรตาม : ผลการดำเนินงานตามระบบการควบคุมภายใน (Y) ได้ร้อยละ 58.70 และสมการที่ได้จากการถดถอยแบบขั้นตอนมีนัยสำคัญทางสถิติที่ .00 และ .05

ดังนั้น สมการที่พยากรณ์ตัวแปรตาม: ผลการดำเนินงานตามระบบการควบคุมภายใน ได้ คือ

$$Y = 1.813 + .154 X_4 + .099 X_2 \dots\dots(1)$$

(10.552) (4.781) (2.484)

ดังตาราง 3

ตาราง 3 ผลการวิเคราะห์ถดถอยพหุแบบขั้นตอน ระหว่างตัวแปรอิสระ 14 ตัวแปรกับตัวแปรตาม (Y) ของหน่วยงานสาธารณสุขจังหวัดกระบี่

ตัวแปรอิสระ	B	SE B	Beta	T	Sig. T
X2 'โครงสร้างการจัดองค์กร'	.099	.040	.309	2.484	0.019
X4 'ความซื่อสัตย์และจริยธรรม'	.154	.032	.595	4.781	0.000
(Constant)	1.813	.172		10.552	0.000

Multiple R = .766, R Square = .587, Adjusted R Square = .561, Standard Error = .1426, F = 22.074, Sig. F = 0.000

ผลจากการวิเคราะห์ชุดตัวแปรอิสระ 5 ตัวแปร ด้วยการวิเคราะห์ถดถอยพหุแบบขั้นตอน (Stepwise regression) มีชุดตัวแปรอิสระที่มีผลต่อตัวแปรตาม : ผลการดำเนินงานตามระบบการควบคุมภายใน (Y) 2 ตัวเท่านั้นคือ กิจกรรมการควบคุม (D3) และสารสนเทศและการสื่อสาร (D4) และทั้ง 2 ชุดตัวแปรอิสระมีผลในเชิงบวกอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติต่อตัวแปรตามทั้งหมด ชุด

ตัวแปรอิสระทั้ง 2 ตัวแปรนี้สามารถอธิบายการเปลี่ยนแปลงของตัวแปรตาม : ผลการดำเนินงานตามระบบการควบคุมภายใน (Y) ได้ร้อยละ 54.50 และสมการที่ได้จากการถดถอยแบบขั้นตอนมีนัยสำคัญทางสถิติที่ .05 ดังตาราง 4

ตาราง 4 ผลการวิเคราะห์ถดถอยพหุแบบขั้นตอน ระหว่างชุดตัวแปรอิสระ 5 ตัวแปรกับตัวแปรตาม (Y) ของหน่วยงานสาธารณสุขจังหวัดกระบี่

ชุดตัวแปรอิสระ	B	SE B	Beta	T	Sig. T
กิจกรรมการควบคุม (D3)	.153	.069	.380	2.217	0.034
สารสนเทศและการสื่อสาร (D4)	.157	.065	.415	2.423	0.021
(Constant)	1.637	.199		8.227	0.000

Multiple R = .738, R Square = .545, Adjusted R Square = .518, Standard Error = .1452
F = 19.786, Sig. F = 0.000

ดังนั้น สมการที่พยากรณ์ตัวแปรตาม : ผลการดำเนินงานตามระบบการควบคุมภายใน ได้ คือ

$$Y = 1.637 + .157 D_4^{**} + .153 D_3^{**} \dots (2)$$

(8.227) (2.423) (2.217)

5. ปัญหาและอุปสรรคในการดำเนินงานตามระบบควบคุมภายใน ปัญหาและอุปสรรคในการดำเนินงานตามระบบการควบคุมภายใน โดยรวมอยู่ในระดับปานกลาง (ร้อยละ 51.4) โดยประเด็นที่เป็นปัญหาและอุปสรรคมากที่สุด คือ การให้ความสำคัญกับระบบการควบคุมภายในของฝ่ายบริหาร (ร้อยละ 54.3)

อภิปรายผล

การดำเนินงานด้านสภาพแวดล้อมการควบคุมส่วนใหญ่อยู่ในระดับดีขึ้นไปสอดคล้องกับผลการศึกษาของวัชรินทร์พรเรื่องรอง (59 :2549) เนื่องจากผู้บริหารของหน่วยงานได้ให้ความสำคัญกับการดำเนินงานตามระบบการควบคุมภายในเป็นอย่างมาก เห็นได้จากการกำหนดนโยบาย และการมอบหมายอำนาจหน้าที่ให้บุคลากรรับผิดชอบในการควบคุมภายในอย่างเหมาะสม และหน่วยงานยังได้จัดทำแนวทางการปฏิบัติงานตามระบบการควบคุมภายในอย่างชัดเจน เพื่อให้บุคลากรได้จัดวางระบบการควบคุมภายในให้เหมาะสมกับหน่วยงาน

การดำเนินงานด้านการประเมินความเสี่ยงเกี่ยวกับการควบคุมภายใน พบว่า ทุกกิจกรรมการดำเนินงานส่วนใหญ่อยู่ในระดับดีขึ้นไป เป็นเพราะว่าผู้บริหารเกือบทุกหน่วยงานมีส่วนร่วมในการระบุปัจจัยเสี่ยงและประเมินความเสี่ยงทั้งภายในและภายนอกองค์กร มีการวิเคราะห์และประเมินระดับความสำคัญหรือผลกระทบของความเสียหาย และความถี่ที่จะเกิดขึ้นหรือโอกาสที่จะเกิดความเสียหาย สอดคล้องกับมาตรฐานการควบคุมภายในของกรมบัญชีกลาง (2562) ที่กำหนดให้ฝ่ายบริหารต้องประเมินความเสี่ยง แต่ไม่สอดคล้องกับผลการศึกษาของวัชรีย์ พรรณเรืองรอง (61 :2549) การดำเนินงานด้านการประเมินความเสี่ยงโดยรวมอยู่ในระดับปานกลาง อาจเนื่องจากเพียง 1 ใน 3 ผู้บริหารมีส่วนร่วมในการระบุปัจจัยเสี่ยงและประเมินความเสี่ยงในระดับดี มีการวิเคราะห์และประเมินระดับความสำคัญหรือผลกระทบของความเสียหาย และความถี่ที่จะเกิดขึ้นหรือโอกาสที่จะเกิดความเสียหายค่อนข้างน้อย การดำเนินงานด้านกิจกรรมการควบคุมตามระบบควบคุมภายในส่วนใหญ่อยู่ในระดับดี มีการวางแผน มีการปฏิบัติงานตามแผน มีการสอบทานงานโดยผู้บริหารแต่ละระดับอย่างต่อเนื่องและสม่ำเสมอ สอดคล้องกับกรมบัญชีกลาง (2562) ที่กล่าวว่ากิจกรรมการควบคุม ควรเป็นส่วนหนึ่งของการปฏิบัติงานโดยแทรกหรือแฝงอยู่กับการปฏิบัติงานปกติ เช่น การวางแผน การปฏิบัติตามแผน การสอบทาน การดูแลป้องกันรักษาทรัพย์สินขององค์กร และสอดคล้องกับผลการศึกษาของวัชรีย์ พรรณเรืองรอง (63 :2549) การดำเนินงานด้านกิจกรรมการควบคุมโดยรวมดำเนินการอยู่ในระดับดี การดำเนินงานด้านสารสนเทศและการสื่อสารโดยรวมอยู่ในระดับดี เนื่องจากหน่วยงานดำเนินงานได้ดี ตั้งแต่มีการบริหารความปลอดภัยของระบบสารสนเทศขององค์กรเหมาะสม ระบบการติดต่อสื่อสารทั้งภายในและภายนอกเพียงพอ เชื่อถือได้ และทันเวลา มีการสื่อสารให้บุคลากรทุกคนทราบและเข้าใจบทบาทและหน้าที่ของตนเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายในอย่างชัดเจน รวมถึงมีกลไกหรือช่องทางให้บุคลากรสามารถเสนอข้อคิดเห็นหรือข้อเสนอแนะในการปรับปรุงการดำเนินงานขององค์กร ซึ่งการดำเนินการดังกล่าวมีความสอดคล้องกับการศึกษา

ของ นพวรรณ พุติตระกูล (2544) ที่พบว่าธนาครอสมสิน และ COSO ต่างให้ความสำคัญกับการมีระบบสารสนเทศและการสื่อสาร มีการจัดระบบการสื่อสารทั้งภายในและภายนอกที่มีประสิทธิภาพและประสิทธิผล ผู้ที่ต้องการใช้ข้อมูลสามารถเข้าถึงข้อมูลที่ต้องการได้ สามารถนำข้อมูลไปใช้ให้เกิดประโยชน์ในการตัดสินใจต่างๆ ได้ทันเวลา แต่ไม่สอดคล้องกับผลการศึกษาของวัชรีย์ พรรณเรืองรอง (64 :2549) การดำเนินงานด้านสารสนเทศและการสื่อสารโดยรวมอยู่ในระดับปานกลาง เนื่องจากการสื่อสารภายในหน่วยงานเกี่ยวกับการดำเนินงานตามระบบการควบคุมภายในยังไม่ครอบคลุมหรือชัดเจนเท่าที่ควร การดำเนินงานด้านการติดตามประเมินผล โดยรวมดำเนินการอยู่ในระดับดี เนื่องจากหน่วยงานมีการเปรียบเทียบแผนและผลการดำเนินงานและรายงานให้ผู้กำกับดูแลทราบ เป็นลายลักษณ์อักษรอย่างต่อเนื่องและสม่ำเสมอ สอดคล้องกับผลการศึกษาของ ชนิศา นูรณาและคณะ (16 :2562) พบว่าการดำเนินงานด้านการติดตามและประเมินผลอยู่ในระดับดี เนื่องจากมีการกำหนดให้มีการติดตามผลการปฏิบัติงานของบุคลากรอย่างต่อเนื่องและสม่ำเสมอ เพื่อให้ทราบถึงประสิทธิภาพของการดำเนินงาน รวมถึงปัญหาและอุปสรรค

ผลจากการวิเคราะห์มาตรฐานการควบคุมภายใน 5 องค์ประกอบ พบว่า กิจกรรมการควบคุม และสารสนเทศและการสื่อสาร มีผลเชิงบวกกับผลการดำเนินงานตามระบบการควบคุมภายในอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ไม่สอดคล้องกับผลการศึกษากิตติพงษ์ โกษณะสมบัติ (2557) ทำการประเมินผลระบบควบคุมภายในตามแนวคิด COSO กรณีศึกษาหน่วยงานในสังกัดสำนักงานปลัดกระทรวงศึกษาธิการ พบว่า ผลการทดสอบการถดถอยมีเพียงปัจจัยด้านสภาพแวดล้อมของการควบคุมที่มีผลต่อการดำเนินงานทุกด้าน ส่วนปัจจัยที่ไม่ส่งผลต่อการดำเนินงาน คือ ด้านการประเมินความเสี่ยง ด้านกิจกรรมการควบคุม ด้านสารสนเทศและการสื่อสาร และด้านการติดตามและประเมินผล

ปัญหาและอุปสรรคในการดำเนินงานตามระบบการควบคุมภายใน โดยรวมอยู่ในระดับปานกลาง สอดคล้องกับผลการวิจัยของ วัชรีย์ พรรณเรืองรอง (:2549 73) พบว่า ปัญหาและอุปสรรคในการดำเนินงาน

ตามระบบการควบคุมภายใน โดยรวมอยู่ในระดับปานกลาง และไม่สอดคล้องกับผลการศึกษาของ จันทนา อยู่อ้อม (2557) พบว่าปัญหาาระบบควบคุมภายในภาพรวมมีปัญหาอยู่ในระดับมาก

ข้อเสนอแนะในการวิจัยครั้งต่อไป

1. ควรมีการศึกษาปัจจัยที่มีผลต่อความสำเร็จหรือล้มเหลวของการดำเนินงานตามระบบการควบคุมภายใน เช่น พฤติกรรมการบริหารของผู้บริหาร สมรรถนะ

ขององค์กร ภาวะผู้นำ และความร่วมมือของผู้ปฏิบัติงาน เป็นต้น

2. ควรมีการศึกษาการดำเนินงานควบคุมภายในเชิงเปรียบเทียบระหว่างหน่วยงานต่างกระทรวงภายในจังหวัด

3. ควรมีการศึกษาการดำเนินงานควบคุมภายในประเด็นเฉพาะเจาะจงด้านใดด้านหนึ่ง เช่น ด้านการจัดซื้อจัดจ้าง ด้านระบบการบริหารพัสดุ เป็นต้น

เอกสารอ้างอิง

- กรมบัญชีกลาง. (2562). แนวปฏิบัติระบบการควบคุมภายในภาครัฐราชการ. กรุงเทพฯ: กระทรวงการคลัง.
- กรมบัญชีกลาง. (2561). หลักเกณฑ์กระทรวงการคลังว่าด้วยมาตรฐานและหลักเกณฑ์ปฏิบัติการควบคุมภายในสำหรับหน่วยงานของรัฐ. กรุงเทพฯ: กระทรวงการคลัง.
- กิตติพงษ์ โภชนะสมบัติ. (2557). การประเมินผลระบบควบคุมภายในตามแนวคิด COSO กรณีศึกษาหน่วยงานในสังกัดสำนักงานปลัดกระทรวงศึกษาธิการ. วิทยาลัยปริญญารัฐประศาสนศาสตรมหาบัณฑิต, บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยบูรพา.
- ชนินาถ บุรณา และคณะ. (2562). แนวทางการประยุกต์ระบบการควบคุมภายในให้มีประสิทธิภาพตามมาตรฐานสากล กรณีศึกษา โรงเรียนประถมศึกษาในจังหวัดเชียงใหม่. วารสารบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยแม่โจ้, 1(2), 1-19.
- นพวรรณ พุติตระกูล. (2544). การศึกษาเปรียบเทียบแนวคิดด้านการควบคุมภายในของ COSO และระบบการควบคุมภายในของธนาคารออมสิน. การค้นคว้าอิสระปริญญาบัญชี มหาบัณฑิต, สาขาวิชาการบัญชี บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยเชียงใหม่.
- ยุภา วิเศษศร. (2550). การประเมินระบบควบคุมภายในของมหาวิทยาลัยแม่โจ้. การค้นคว้าอิสระปริญญารัฐประศาสนศาสตรมหาบัณฑิต, บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยเชียงใหม่.
- วัชรี้ พรรณเรืองรอง. (2549). การประเมินผลการดำเนินงานตามระบบการควบคุมภายในของ มหาวิทยาลัยเชียงใหม่. การค้นคว้าอิสระปริญญารัฐประศาสนศาสตรมหาบัณฑิต, บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยเชียงใหม่.
- Schneide, Kent N. and Lana L. Becker. (2011). Using the COSO Model of Internal Control as a Framework for Ethics Initiatives in Business School. Journal of Academic and Business Ethics.
- Oduwayo Henry Adewale. (2014). Internal Control System : A managerial Tool for Proper Accountability, a Case Study of Nigeria Customs Service. European Scientific Journal, 267 -252 :(13)10.