

การประเมินผลการควบคุมภายใน และแนวทางการพัฒนาระบบการควบคุมภายใน ของเทศบาลในเขตจังหวัดเชียงใหม่

The Internal Control Evaluation And The Internal Control System Development Approach of Municipalities in Chiang Mai province

สร้อยญา ทังสุข (Saranya Thungsook)^{1*} กมลทิพย์ คำใจ (Kamolthip Khamjai)²

^{1*} นักศึกษาระดับมหาบัณฑิต สาขาวิชาการบริหารธุรกิจ บัณฑิตวิทยาลัย ² ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร. อาจารย์ที่ปรึกษา
สาขาวิชาการบัญชีและการเงิน คณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงใหม่
อีเมลผู้แต่งหลัก : sarunya_stng@hotmail.com เบอร์โทร : 089-7019596

บทคัดย่อ

การวิจัยครั้งนี้ มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษา 1) ผลการประเมินการควบคุมภายใน 2) แนวทางการพัฒนาระบบการควบคุมภายใน และ 3) ปัญหาและอุปสรรค ในการจัดวางระบบการควบคุมภายใน ของเทศบาลในจังหวัดเชียงใหม่ การศึกษาครั้งนี้เป็นการศึกษาเชิงปริมาณ และเชิงคุณภาพ โดยใช้แบบสอบถามเป็นเครื่องมือในการเก็บรวบรวมข้อมูลการประเมินผลการควบคุมภายใน จากเทศบาลในจังหวัดเชียงใหม่ จำนวน 121 คน และการสัมภาษณ์แนวทางการพัฒนาระบบการควบคุมภายใน และปัญหาและอุปสรรคในการจัดวางระบบควบคุมภายใน ประชากรกลุ่มตัวอย่างที่ศึกษาได้แก่บุคลากรที่เกี่ยวข้องกับระบบควบคุมภายในของเทศบาลในเขตจังหวัดเชียงใหม่ จำนวน 13 คน จากเทศบาลขนาดใหญ่ จำนวน 1 คน เทศบาลขนาดกลาง จำนวน 6 คน และเทศบาลขนาดเล็ก จำนวน 6 คน ดำเนินการวิเคราะห์ข้อมูลเชิงปริมาณ โดยใช้สถิติค่าสถิติความถี่ และร้อยละ และวิเคราะห์ข้อมูลเชิงคุณภาพโดย เทคนิคการแจกแจง และวิเคราะห์เนื้อหา ผลการวิจัยพบว่า

1) การประเมินผลการควบคุมภายในของเทศบาลในจังหวัดเชียงใหม่ มีความคิดเห็นเกี่ยวกับการประเมินผลการควบคุมภายในของเทศบาลในภาพรวมอยู่ในระดับมาก เมื่อพิจารณาผลการประเมินการควบคุมภายในแยกตามแต่ละด้าน พบว่า ด้านแผนงาน การประเมินผลการควบคุมภายใน มีระดับความคิดเห็นในระดับมาก ด้านการเงินการบัญชี การประเมินผลการควบคุมภายใน มีระดับความคิดเห็นในระดับมากที่สุด ด้านรายได้ การประเมินผลการควบคุมภายใน มีระดับความคิดเห็นในระดับมาก ด้านการใช้จ่ายเงิน การประเมินผลการควบคุมภายใน มีระดับความคิดเห็นในระดับมากที่สุดและด้านการพัสดุ การประเมินผลการควบคุมภายใน มีระดับความคิดเห็นในระดับมาก

2) แนวทางการพัฒนาระบบการควบคุมภายในของเทศบาล ได้แก่ ฝ่ายบริหาร ควรออกแบบโครงสร้างระบบควบคุมภายในให้สอดคล้องและเหมาะสมกับภารกิจของแต่ละส่วนงาน การสร้างบรรยากาศและสภาพแวดล้อมการควบคุมภายในในหน่วยงาน เช่น การกำหนดจริยธรรม ของการทำงาน ความซื่อสัตย์ ความไว้วางใจได้ ความโปร่งใส การกำหนดแนวทางการปฏิบัติที่ชัดเจน เป็นรูปธรรม ตามหลักธรรมาภิบาล และการประเมินความเสี่ยงอย่างต่อเนื่อง เป็นลายลักษณ์อักษร

3) ปัญหาและอุปสรรคในการจัดวางระบบการควบคุมภายในของเทศบาล ได้แก่ บุคลากร ในองค์กรยังขาดความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับกระบวนการ และความสำคัญของระบบควบคุมภายใน ผู้บริหารไม่ได้ให้ความสำคัญต่อการจัดวางระบบการควบคุมภายในอย่างจริงจัง และการขาดคุณธรรม และจริยธรรมของเจ้าหน้าที่และผู้บริหาร

คำสำคัญ : การประเมินผล; การพัฒนา; ระบบการควบคุมภายใน

ABSTRACT

The main objective of this project were to study 1) the internal control evaluation results; 2) the internal control system development approach; and 3) the problems and obstacles in establishing the internal control system of municipalities in Chiang Mai. The study was conducted in quantitative and qualitative aspects. In order to study the internal control evaluation, a set of questionnaires was used to collect data from 121 municipalities in Chiang Mai. Interviews were also conducted by focusing on the approach to develop internal control system as well as the problems and obstacles in establishing internal control system. The data was collected from 1 large-sized, 6 medium-sized, and 6 small-sized municipalities. The collected data was then analyzed quantitatively by means of statistical values including frequency and percentage, and qualitatively by means of enumeration technique. All of the content was analyzed and summarized in accordance with the key words obtained from the interviews. A descriptive analysis was performed in order to present the results.

The results can be summarized as follows:

1) The Internal Control Evaluation of Municipalities in Chiang Mai: Most respondents evaluated the municipalities' overall internal control as "High". Considering internal control in each category, the evaluation results are as follows: Planning - High; Finance and Accounting - Highest; Income - High; Expense - Highest; and Procurement - High.

2) The Internal Control System Development Approach of the Municipalities: The administration departments should design an internal control system structure that is consistent with and suitable for each section's duties, and create the atmosphere and environment of internal control such as work ethics, integrity, trust, and transparency. A clear and substantial guideline shall be provided in written form regarding good governance practices and constant risk assessment.

3) Problems and Obstacles in establishing the Internal Control System of the Municipalities: The organization's personnel were in lack of knowledge and understanding about process and the importance of internal control system. The administrators do not aware of the importance of a serious establishment of internal control system. The officials and the administrators also were in lack of moral and ethical qualities.

Key Words : evaluation; development; internal control system

บทนำ

ระบบการควบคุมภายใน เป็นกลไกที่สำคัญและเป็นเครื่องมือในการบริหารงานในหน่วยงาน ไม่ว่าจะเป็นการจัดการในภาครัฐหรือเอกชนทั้งขนาดเล็กและขนาดใหญ่ ระบบการควบคุมภายใน จะช่วยควบคุมหรือลดความเสี่ยงของหน่วยงานให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ซึ่งจะทำให้การปฏิบัติงาน และการจัดการของหน่วยงานบรรลุตามวัตถุประสงค์

การควบคุมภายในมีประโยชน์คือ ทำให้การดำเนินงานบรรลุวัตถุประสงค์ที่วางไว้อย่างมีประสิทธิภาพ การใช้ทรัพยากรเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ ประหยัด และคุ้มค่า ข้อมูลและรายงานทางการเงินถูกต้อง ครบถ้วนและเชื่อถือได้ สามารถนำไปใช้ในการตัดสินใจ การปฏิบัติงานเป็นไปอย่างมีระบบและอยู่ในกรอบของกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง และเป็นเครื่องมือช่วยผู้บริหารในการกำกับดูแลการปฏิบัติงานได้อย่างดียิ่ง (กรมบัญชีกลาง, 2553)

จังหวัดเชียงใหม่มีองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น (อปท.) ทั้งหมด 211 แห่ง แบ่งเป็นองค์การบริหารส่วนจังหวัด 1 แห่ง เทศบาลนคร 1 แห่ง เทศบาลเมือง 4 แห่ง เทศบาลตำบล 116 แห่ง และองค์การบริหารส่วนตำบล 89 แห่ง (สำนักงานส่งเสริมการปกครองท้องถิ่นจังหวัดเชียงใหม่, 2560 : ออนไลน์) เทศบาลเป็นองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นรูปแบบหนึ่ง และเป็นหน่วยรับตรวจตาม มาตรา 4 (3) แห่งพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ.2542 ดังนั้นเทศบาลในจังหวัดเชียงใหม่ทั้ง 121 แห่ง จึงต้องปฏิบัติงานให้เป็นไปตามระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินว่าด้วยการกำหนดมาตรฐานการควบคุมภายใน พ.ศ.2544 (สำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน, 2544) โดยมีเป้าหมายสำคัญเพื่อให้มีแนวทางในการจัดระบบการควบคุมภายใน และติดตาม ประเมินผลการควบคุมภายในตามระเบียบ

สภาพปัญหาด้านระบบการควบคุมภายในของเทศบาลในเขตจังหวัดเชียงใหม่ ได้แก่ ด้านการป้องกันทรัพย์สินให้ปลอดภัย การจัดสำนักงานไม่สอดคล้องกับสายงานและการเก็บรักษาเงินไว้ในที่ปลอดภัย ด้านการจัดการให้มีการอนุมัติ ไม่มีการแต่งตั้งกรรมการฝากและถอนเงินฝากธนาคาร ด้านการควบคุมบัญชี การจัดทำทะเบียนคุมต่างๆ ยังไม่เป็นปัจจุบัน ด้านการควบคุมงบประมาณ ขาดการติดตามการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีบำรุงท้องที่ ภาษีป้าย ที่จัดเก็บได้ไม่ครบถ้วน (จงกลณีย์ สุริยวงศ์, 2551)

จากเอกสารเผยแพร่ความรู้ “ข้อบกพร่องที่สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินตรวจพบ” ได้สรุปประเด็นข้อสังเกต จากการตรวจสอบ แบ่งเป็น 5 ด้าน ได้แก่ 1) ด้านแผนงาน 2) ด้านการเงิน การบัญชี 3) ด้านรายได้ 4) ด้านการใช้จ่ายเงิน และ 5) ด้านการบริหารพัสดุ โดยเก็บร้อยละ 90 ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น มีการบริหารงานที่บกพร่อง ไม่โปร่งใส เพราะการควบคุมภายในมี ข้อบกพร่อง อันอาจก่อให้เกิดการทุจริตหรือการประพฤติมิชอบได้ (มหาวิทยาลัยทักษิณ, 2560 : ออนไลน์) จากงานวิจัยของ อรรพรรณ คำกระโทก (2554) ได้ศึกษาแนวทางการปฏิบัติเกี่ยวกับการ ควบคุมภายในทางการเงินและบัญชีขององค์การบริหารส่วนตำบลในจังหวัดเชียงใหม่ และสรุปผล การศึกษาตามองค์ประกอบการควบคุมภายในด้านการเงินและบัญชีทั้ง 5 องค์ประกอบ ได้แก่ 1) ด้านสภาพแวดล้อมการควบคุม มีความเห็นว่าสถานที่ทำงานไม่ควรอยู่ร่วมกับหน่วยงานอื่น และควรจะมีสถานที่ในการจัดเก็บเอกสารเป็นสัดส่วน ผู้บริหารควรสร้างบรรยากาศในการทำงาน เพื่อให้พนักงานเกิดทัศนคติที่ดีต่อการควบคุมภายใน 2) ด้านการประเมินความเสี่ยง มีความเห็นว่า ทางองค์การบริหารส่วนตำบลควรมีการจัดทำระบบตรวจสอบภายในเพื่อหาข้อมูลและแก้ไข ข้อบกพร่อง 3) ด้านกิจกรรมการควบคุม มีความเห็นว่าควรมีการฝึกอบรมให้ความรู้แก่พนักงาน และลูกจ้าง เพื่อให้เกิดความรับผิดชอบในงานที่เกี่ยวข้อง 4) ด้านระบบสารสนเทศและการสื่อสาร มีความเห็นว่ามีการนำระบบเทคโนโลยีมาใช้ในการจัดเก็บข้อมูลและเผยแพร่ข้อมูลที่ควรให้ประชาชน รับรู้ทางอินเทอร์เน็ต 5) ด้านการติดตามและประเมินผล มีความเห็นว่ามี การตรวจสอบ กับผู้บังคับบัญชา และมีการตรวจทานกับผู้ทำงานในตำแหน่งหน้าที่ที่เกี่ยวข้องกัน

ด้วยผลการศึกษาดังกล่าว ผู้วิจัยจึงสนใจที่จะศึกษาการประเมินผลการควบคุมภายใน ของเทศบาลในจังหวัดเชียงใหม่ เพื่อให้ทราบถึงผลการประเมินการควบคุมภายในที่มีอยู่ แนวทางในการพัฒนาระบบการควบคุมภายในและปัญหาและอุปสรรคในการจัดวางระบบการควบคุม ภายในของเทศบาลในจังหวัดเชียงใหม่

วัตถุประสงค์ของงานวิจัย

1. เพื่อศึกษาผลการประเมินการควบคุมภายใน ของเทศบาลในเขตจังหวัดเชียงใหม่
2. เพื่อศึกษาแนวทางการพัฒนาระบบการควบคุมภายใน ของเทศบาลในจังหวัดเชียงใหม่

3. เพื่อศึกษาปัญหาและอุปสรรค ในการจัดวางระบบการควบคุมภายใน ของเทศบาลใน จังหวัดเชียงใหม่

ขอบเขตของการศึกษาวิจัย

1. ขอบเขตด้านพื้นที่

การศึกษาครั้งนี้มุ่งศึกษาเฉพาะเทศบาลในเขตจังหวัดเชียงใหม่ จำนวน 121 แห่ง ได้แก่ เทศบาลนคร 1 แห่ง เทศบาลเมือง 4 แห่ง และเทศบาลตำบล 116 แห่ง

2. ขอบเขตด้านเนื้อหา

2.1 ศึกษาการผลการประเมินการควบคุมภายใน ตามประเด็นข้อบกพร่องขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินตรวจพบ 5 ด้าน (มหาวิทยาลัยทักษิณ, 2560) ได้แก่ 1) ด้านแผนงาน 2) ด้านการเงินการบัญชี 3) ด้านรายได้ 4) ด้านการใช้จ่ายเงิน 5) ด้านการบริหารพัสดุ

2.2 ศึกษาแนวทางการพัฒนาระบบการควบคุมภายใน และปัญหาและอุปสรรค ในการจัดวางระบบควบคุมภายใน ภายใต้องค์ประกอบของการควบคุมภายใน 5 ด้าน ตามแนวคิด การควบคุมภายในของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน (สำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน, 2544) ได้แก่ 1) สภาพแวดล้อมของการควบคุม 2) การประเมินความเสี่ยง 3) กิจกรรมการควบคุม 4) สารสนเทศ และการสื่อสาร 5) การติดตามประเมินผล

3. ขอบเขตด้านประชากร

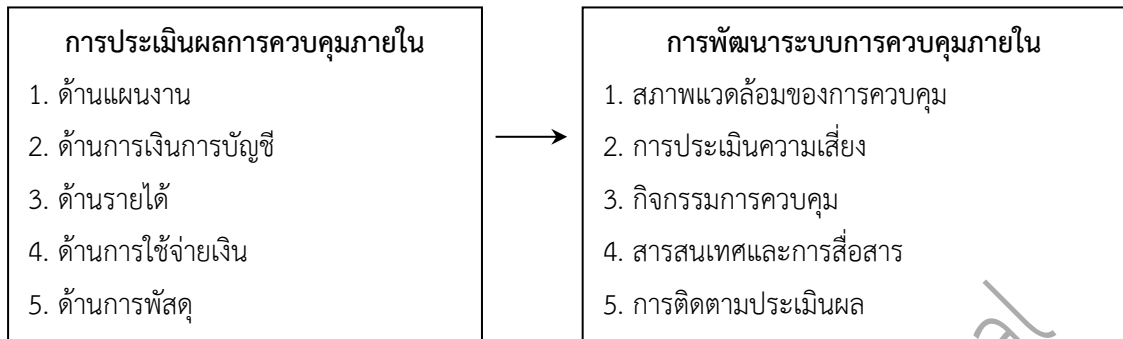
ประชากร ได้แก่ บุคลากรที่เกี่ยวข้องกับระบบควบคุมภายในของเทศบาลนคร เทศบาลเมือง และเทศบาลตำบล ในเขตจังหวัดเชียงใหม่ รวมทั้งสิ้น 121 แห่ง/คน (สำนักงานส่งเสริมการปกครองท้องถิ่นจังหวัดเชียงใหม่, 2560)

4. ขอบเขตด้านเวลา

ศึกษาเก็บข้อมูลในช่วงระหว่างเดือน เมษายน 2560 ถึงเดือน ธันวาคม 2560

กรอบในการดำเนินงานวิจัย

ผู้วิจัยทำการศึกษาการประเมินผลการควบคุมภายในของทุกเทศบาลในจังหวัดเชียงใหม่ ทั้ง 5 ด้าน แล้วจึงนำผลการประเมินที่ได้ไปทำการคัดเลือกเทศบาลที่จะทำการสัมภาษณ์ เพื่อศึกษา แนวทางการพัฒนาระบบการควบคุมภายใน และปัญหาและอุปสรรคในการจัดวางระบบควบคุมภายใน ภายใต้องค์ประกอบของการควบคุมภายใน 5 ประการ ตามแนวคิดของ COSO (จันทนา สาขากกร และคณะ, 2551) และ (COSO, 2011) และแนวคิดเกี่ยวกับการควบคุมภายในของ คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน



วิธีดำเนินการวิจัย

เป็นงานวิจัยเชิงปริมาณและเชิงคุณภาพ โดยมีวิธีดำเนินการวิจัยดังนี้

ตอนที่ 1 ศึกษาผลการประเมินการควบคุมภายใน ของเทศบาลในจังหวัดเชียงใหม่

1. ประชากรและกลุ่มตัวอย่างในการวิจัยเชิงปริมาณ

ประชากรที่ทำการศึกษานี้ ได้แก่บุคลากรที่เกี่ยวข้องกับระบบควบคุมภายในของเทศบาลในเขตจังหวัดเชียงใหม่ ประกอบด้วย เทศบาลนคร 1 แห่ง(คน) เทศบาลเมือง 4 แห่ง(คน) และเทศบาลตำบล 116 แห่ง(คน) รวมทั้งสิ้น 121 แห่ง(คน) โดยการเลือกบุคลากรตามความสะดวกจากผู้ปฏิบัติงานในด้านต่างๆ ได้แก่

- 1) ด้านแผนงาน คือ นักวิเคราะห์นโยบายและแผน
- 2) ด้านการเงินการบัญชี คือ ผู้อำนวยการกองคลัง
- 3) ด้านรายได้ คือ เจ้าพนักงานจัดเก็บรายได้
- 4) ด้านการใช้จ่ายเงิน คือ เจ้าพนักงานการเงินและบัญชี
- 5) ด้านการบริหารพัสดุ คือ เจ้าพนักงานพัสดุ

2. เครื่องมือที่ใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูล

แบบสอบถาม (Questionnaire) ที่ผู้วิจัยสร้างขึ้นจากการทบทวนแนวคิด ทฤษฎีวรรณกรรม และงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง เพื่อการเก็บรวบรวมและวิเคราะห์ข้อมูลเชิงปริมาณ ซึ่งแบบสอบถามแต่ละชุด ประกอบด้วย

ส่วนที่ 1 แบบสอบถามเกี่ยวกับข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม ประกอบด้วย เพศ อายุ ระดับการศึกษา และระยะเวลาในการปฏิบัติงาน เป็นแบบสอบถามคำถามปลายปิดแบบเลือกตอบ (Check List)

ส่วนที่ 2 แบบสอบถามเกี่ยวกับการประเมินผลการควบคุมภายใน โดยมีคำถามครอบคลุมใน 5 หัวข้อ ได้แก่ คำถามด้านแผนงาน ด้านการเงินการบัญชี ด้านรายได้

ด้านการใช้จ่ายเงิน และด้านการบัญชีพัสดุและบริหารทรัพย์สิน มีลักษณะเป็นคำถามแบบมาตร
ประมาณค่า (Rating Scale) 6 ระดับ

3. การเก็บรวบรวมข้อมูล

ผู้วิจัยได้ดำเนินการในการเก็บรวบรวมข้อมูลเป็นลำดับ ดังต่อไปนี้

3.1 ทำหนังสือขออนุญาตเก็บข้อมูลเพื่อทำการค้นคว้าอิสระ จากบัณฑิตวิทยาลัย
มหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงใหม่ ถึงนายกเทศมนตรี เพื่อขอเก็บข้อมูลจากเทศบาล
ในจังหวัดเชียงใหม่

3.2 นำแบบสอบถามส่งให้โดยตรงถึงกลุ่มตัวอย่าง เพื่อขอความอนุเคราะห์
ในการตอบแบบสอบถาม

3.3 นำแบบสอบถามมาตรวจดูความสมบูรณ์ในแต่ละข้อ และนับจำนวน
แบบสอบถามให้ครบถ้วน หากพบแบบสอบถามชุดใดตอบไม่ครบทุกข้อ ก็ทำการเก็บข้อมูล
เพิ่มเติม เมื่อได้ข้อมูลครบตามต้องการแล้วจึงนำข้อมูลไปวิเคราะห์ตามวิธีทางสถิติต่อไป

4. การวิเคราะห์ข้อมูล

ข้อมูลเชิงปริมาณซึ่งเป็นข้อมูลที่ได้จากแบบสอบถาม ผู้วิจัยจะใช้การวิเคราะห์ข้อมูล
โดยใช้โปรแกรมสำเร็จรูปทางสถิติ ดังนี้

ส่วนที่ 1 วิเคราะห์ข้อมูลสถิติเชิงพรรณนา (Descriptive Statistics) ได้แก่
การหาค่าร้อยละ (Percentage) ประกอบตารางแจกแจงความถี่ที่แสดงผลข้อมูลทั่วไป
ของผู้ตอบแบบสอบถาม

ส่วนที่ 2 วิเคราะห์ข้อมูลด้วยค่าเฉลี่ย (Mean) เพื่อหาค่าคะแนนเฉลี่ย
ในการตอบคำถามแต่ละข้อเกี่ยวกับการประเมินผลการควบคุมภายใน แสดงผลความคิดเห็น
โดยการแปลความหมายของค่าคะแนนเฉลี่ยดังนี้

ค่าคะแนนเฉลี่ย 5.166 – 6.000 หมายถึง มีผลการควบคุมภายในระดับมากที่สุด

ค่าคะแนนเฉลี่ย 4.333 – 5.165 หมายถึง มีผลการควบคุมภายในระดับมาก

ค่าคะแนนเฉลี่ย 3.500 – 4.332 หมายถึง มีผลการควบคุมภายในระดับค่อนข้างมาก

ค่าคะแนนเฉลี่ย 2.667 – 3.499 หมายถึง มีผลการควบคุมภายในระดับค่อนข้างน้อย

ค่าคะแนนเฉลี่ย 1.834 – 2.666 หมายถึง มีผลการควบคุมภายในระดับน้อย

ค่าคะแนนเฉลี่ย 1.000 – 1.833 หมายถึง มีผลการควบคุมภายในระดับน้อยที่สุด

ตอนที่ 2 ศึกษาแนวทางการพัฒนาระบบการควบคุมภายใน และปัญหาและอุปสรรค ในการจัดวางระบบการควบคุมภายใน ของเทศบาลในจังหวัดเชียงใหม่

1. ผู้ให้ข้อมูลสำคัญในการวิจัยเชิงคุณภาพ

ผู้ให้ข้อมูลสำคัญ (Key Informants) ได้แก่ บุคลากรที่เกี่ยวข้องกับการจัดวางระบบควบคุมภายใน โดยทำการคัดเลือกกลุ่มตัวอย่างด้วยการสุ่มตัวอย่างแบบชั้นภูมิ (Stratified Sampling) ซึ่งแบ่งโดยขนาดของเทศบาล เพื่อเป็นตัวแทนในการให้สัมภาษณ์ จำนวนรวมทั้งสิ้น 13 คน ดังต่อไปนี้

1) จากเทศบาลขนาดใหญ่ (มีเพียงแห่งเดียว) จำนวน 1 คน

2) จากกลุ่มเทศบาลขนาดกลาง (แห่งละ 1 คน) โดยเลือกจากเทศบาลที่มีผลการประเมินการควบคุมภายในที่ระดับคะแนนสูงที่สุดในกลุ่ม จำนวน 3 แห่ง และจากเทศบาลที่มีผลการประเมินการควบคุมภายในที่ระดับคะแนนต่ำสุดในกลุ่ม จำนวน 3 แห่ง รวมเป็น 6 คน

3) จากกลุ่มเทศบาลขนาดเล็ก (แห่งละ 1 คน) โดยเลือกจากเทศบาลที่มีผลการประเมินการควบคุมภายในที่ระดับคะแนนสูงที่สุดในกลุ่ม จำนวน 3 แห่ง และจากเทศบาลที่มีผลการประเมินการควบคุมภายในที่ระดับคะแนนต่ำสุดในกลุ่ม จำนวน 3 แห่ง รวมเป็น 6 คน

2. เครื่องมือที่ใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูล

แบบสัมภาษณ์ เป็นเครื่องมือที่ใช้ในการรวบรวมข้อมูลเชิงคุณภาพในการวิจัยครั้งนี้ ประกอบด้วย

ส่วนที่ 1 แบบสัมภาษณ์เกี่ยวกับแนวทางการพัฒนาระบบการควบคุมภายในที่เทศบาลเลือกใช้

ส่วนที่ 2 แบบสัมภาษณ์เกี่ยวกับปัญหาและอุปสรรค ในการจัดวางระบบการควบคุมภายในของเทศบาล

สำหรับวิธีการสร้างเครื่องมือ ผู้ศึกษาได้ศึกษาเอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับแนวทางการพัฒนาระบบการควบคุมภายใน และปัญหาและอุปสรรค ในการจัดวางระบบการควบคุมภายใน สร้างแบบสัมภาษณ์ตามเนื้อหาที่เกี่ยวข้อง นำแบบสัมภาษณ์ที่สร้างขึ้นนำเสนอให้อาจารย์ที่ปรึกษาตรวจสอบความถูกต้องให้ข้อเสนอแนะเพื่อทำการปรับปรุงแก้ไข แล้วจึงนำไปใช้ในการสัมภาษณ์ต่อไป

3. การเก็บรวบรวมข้อมูล

ผู้วิจัยได้ดำเนินการในการเก็บรวบรวมข้อมูลด้วยตนเอง โดยการสัมภาษณ์เชิงลึก (Indepth Interview) ผู้ให้ข้อมูลสำคัญตามที่ได้คัดเลือกไว้ และนำมาวิเคราะห์ข้อมูล

4. การวิเคราะห์ข้อมูล

วิเคราะห์ข้อมูลจากการสัมภาษณ์เกี่ยวกับแนวทางการพัฒนาระบบการควบคุมภายใน และปัญหาและอุปสรรค ในการจัดวางระบบการควบคุมภายใน ของเทศบาล ด้วยการวิเคราะห์เนื้อหา (Content Analysis) และนำเสนอด้วยวิธีพรรณนาวิเคราะห์

ผลการวิจัย

1. การประเมินผลการควบคุมภายในของเทศบาลในจังหวัดเชียงใหม่

ความคิดเห็นเกี่ยวกับการประเมินผลการควบคุมภายในของเทศบาลในจังหวัดเชียงใหม่ เทศบาลส่วนใหญ่มีความคิดเห็นเกี่ยวกับการประเมินผลการควบคุมภายในของเทศบาลในระดับมาก (ค่าเฉลี่ยรวม 5.134) เมื่อวิเคราะห์ผลการประเมินการควบคุมภายในแต่ละด้าน พบว่า 1) ด้านแผนงาน มีค่าเฉลี่ยรวม 4.607 อยู่ในระดับมาก 2) ด้านการเงินการบัญชี มีค่าเฉลี่ยรวม 5.576 อยู่ในระดับมากที่สุด 3) ด้านรายได้ มีค่าเฉลี่ยรวม 4.769 อยู่ในระดับมาก 4) ด้านการใช้จ่ายเงิน มีค่าเฉลี่ยรวม 5.627 อยู่ในระดับมากที่สุด 5) ด้านการพัสดุ มีค่าเฉลี่ยรวม 5.091 อยู่ในระดับมาก

2. แนวทางการพัฒนาระบบการควบคุมภายในของเทศบาลในจังหวัดเชียงใหม่

สรุปผลการสัมภาษณ์กลุ่มตัวอย่างจากเทศบาลจำนวน 13 แห่ง ได้ดังนี้

1. ด้านสภาพแวดล้อมของการควบคุม

ฝ่ายบริหารควรออกแบบโครงสร้างระบบควบคุมภายในให้สอดคล้องและเหมาะสม กับการกิจของแต่ละส่วนงาน มีสายบังคับบัญชาที่ชัดเจน โดยกำหนดวัตถุประสงค์ วางกลไก การควบคุมและการกำหนดกิจกรรมต่างๆ มีการปรับโครงสร้างตำแหน่ง อัตรากำลัง ให้มีความเหมาะสมตลอดเวลา จัดปฐมนิเทศหรือแนะนำบุคลากร และพนักงานที่ได้บรรจุใหม่ รับทราบถึงวัตถุประสงค์ของเทศบาล และรับทราบนโยบายผู้บริหาร มีการบรรจุ แต่งตั้ง การเลื่อนตำแหน่ง โดยพิจารณาจากคุณวุฒิประสบการณ์ รวมทั้งการติดตามผลการควบคุมภายใน ส่วนบุคลากรอื่นๆขององค์กรเป็นผู้รับผิดชอบต่อการปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายใน

2. ด้านการประเมินความเสี่ยง

ทุกสำนักหรือทุกกองควรดำเนินการประเมินและทบทวนความเสี่ยงให้เหมาะสม กับสถานการณ์ที่เปลี่ยนแปลงอยู่เสมอ มีการทบทวนคำสั่งแบ่งงาน และมอบหมายงานให้เหมาะสม กับความรู้ความสามารถของแต่ละคน ควรประเมินความเสี่ยงอย่างต่อเนื่อง เป็นลายลักษณ์อักษร ควรมีการประเมินความเสี่ยง ตามวัตถุประสงค์และเป้าหมายดำเนินงาน ให้สอดคล้องกับการกิจ ของเทศบาล และให้ครอบคลุม และวัตถุประสงค์ในระดับกิจกรรมของการดำเนินงานที่เฉพาะเจาะจง สำหรับแต่ละกิจกรรมที่หน่วยงานกำหนด เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของหน่วยงาน ซึ่งวัตถุประสงค์ ของแต่ละกิจกรรมจะต้องสนับสนุนและสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ในระดับเทศบาล

3. ด้านกิจกรรมการควบคุม

เมื่อมีการวิเคราะห์และจัดลำดับความเสี่ยงแล้ว ผู้บริหารทุกระดับควรพิจารณาหาวิธีเพื่อป้องกันความเสี่ยงนั้นๆ โดยต้องคำนึงถึงค่าใช้จ่ายที่ต้องใช้ว่าคุ้มกับประโยชน์ที่จะได้รับหรือไม่ ซึ่งในการกำหนดแนวทางในการป้องกันหรือลดความเสี่ยง การป้องกันหรือลดความเสี่ยงกระทำได้อย่างจัดให้มีกิจกรรมการควบคุมอย่างเพียงพอและเหมาะสม การกำหนดวิธีการควบคุมเพื่อจัดการให้ความเสี่ยงอยู่ในสภาพที่เป็นผลดีกับเทศบาล ควรมีการปรับปรุงด้านจำนวนบุคลากรให้เหมาะสมกับปริมาณงาน อาจกระทำโดยพัฒนาบุคลากรให้สามารถปฏิบัติงานได้หลายด้าน จัดสรรงบประมาณอย่างเพียงพอในการพัฒนาบุคลากร พิจารณาให้ทุกคนได้รับสิทธิในการอบรมเท่าเทียมกัน กำหนดกระบวนการคัดเลือกเพื่อให้ได้บุคคลที่เหมาะสมกับตำแหน่งงานที่สุด

4. ด้านสารสนเทศและการสื่อสาร

ควรจัดทำสื่อสารสนเทศทั้งภายในและภายนอก ที่สามารถปฏิบัติได้จริง กำหนดให้เจ้าหน้าที่ทุกคนได้รับข้อมูลข่าวสารที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงานของตนอย่างชัดเจน และทันกาล ทั้งจากภายในหรือภายนอกหน่วยงาน รวมทั้งข้อมูลข่าวสารที่มีผลต่อความเสี่ยงที่อาจเกิดกับหน่วยงาน จัดให้มีช่องทางการสื่อสารข้อมูลที่ดีระหว่างผู้บริหารและผู้บริหารปฏิบัติงาน ทำให้สามารถทำความเข้าใจ และประสานงานกันได้อย่างดี

5. ด้านการติดตามและประเมินผล

ฝ่ายบริหารควรให้ความสนใจในการกำหนดนโยบายการติดตามและประเมินผลการควบคุมภายในของหน่วยงาน ให้มีการเปรียบเทียบผลการดำเนินงานที่เกิดขึ้นจริง กับตัวชี้วัดในการประเมินผลที่ได้กำหนดไว้ โดยทำเป็นระบบการประเมินผลอย่างต่อเนื่อง สม่าเสมอว่ามีความสอดคล้องกับเป้าหมาย หลักเกณฑ์ และมาตรฐานที่กำหนดไว้เพียงใด ควรให้ความสำคัญในการติดตามและประเมินผล และมีการแก้ไขเพื่อความเหมาะสมกับสถานการณ์ ให้มีการสอบทานและรายงานผลเกี่ยวกับประสิทธิผลของแต่ละองค์ประกอบของการควบคุมภายในในทุกๆด้านอย่างสม่ำเสมอ ซึ่งเป็นการรายงานจากภายในและจากบุคคลภายนอก โดยเปรียบเทียบกับข้อมูลที่ปฏิบัติงานจริง ซึ่งการประเมินควรพิจารณาขอบเขตและความถี่ของการประเมินด้วย เพื่อให้มั่นใจถึงประสิทธิภาพของระบบการควบคุมภายในในเรื่องนั้นๆ ว่าสามารถป้องกันความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้นได้ รายงานผลตามข้อเท็จจริงอย่างเป็นอิสระ ไม่ปิดบังสิ่งผิดปกติ

3. ปัญหาและอุปสรรคในการจัดวางระบบการควบคุมภายในของเทศบาลในจังหวัดเชียงใหม่

บุคลากรในองค์กรยังขาดความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับกระบวนการ และความสำคัญ ของระบบควบคุมภายใน ผู้บริหารไม่ได้ให้ความสำคัญต่อการจัดวางระบบการควบคุมภายใน

อย่างจริงจัง การขาดคุณธรรมและจริยธรรมของเจ้าหน้าที่และผู้บริหาร กระบวนการปฏิบัติงานไม่ชัดเจน

อภิปรายผล

1. แนวทางการพัฒนาระบบการควบคุมภายในของเทศบาลในจังหวัดเชียงใหม่

จากผลการวิจัย พบว่าเทศบาลมีความคิดเห็นในการพัฒนาระบบการควบคุมภายใน ดังนี้

1.1 ให้ฝ่ายบริหารออกแบบโครงสร้างระบบควบคุมภายในให้สอดคล้องและเหมาะสมกับการกิจของแต่ละส่วนงาน สร้างบรรยากาศและสภาพแวดล้อมการควบคุมภายในในหน่วยงาน เช่น การกำหนดจริยธรรมของการทำงาน ความซื่อสัตย์ ความไว้วางใจได้ ความโปร่งใส และกำหนดแนวทางการปฏิบัติที่ชัดเจนเป็นรูปธรรม ตามหลักธรรมาภิบาล (Good Governance) ดังที่ กฎหมายรัฐธรรมนูญ (2555) ได้ศึกษาวิจัยเรื่องแนวทางการพัฒนาระบบการควบคุมภายในด้านการคลังขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในเขตอำเภอจกระราช จังหวัดนครราชสีมา พบว่า แนวทางการพัฒนาระบบการควบคุมภายใน คือผู้บริหารต้องให้ความสำคัญกับการปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมภายใน ฝึกอบรมบุคลากรให้เกิดผลการปฏิบัติอย่างเป็นรูปธรรม กำหนดกระบวนการปฏิบัติงานที่ชัดเจน ค้นหาความเสี่ยง ความสำเร็จของงาน ติดตามประเมินผลอย่างต่อเนื่อง ส่งเสริมให้องค์กรมีการปฏิบัติงานตามหลักธรรมาภิบาล

1.2 ทุกสำนัก/กอง ควรดำเนินการประเมินและทบทวนความเสี่ยงให้เหมาะสมกับสถานการณ์ที่เปลี่ยนแปลงอยู่เสมอ มีการทบทวนคำสั่งแบ่งงาน และมอบหมายงานให้เหมาะสมกับความรู้ความสามารถของแต่ละคน ควรประเมินความเสี่ยงอย่างต่อเนื่อง เป็นลายลักษณ์อักษร สอดคล้องกับงานวิจัยของสุกัญญา ทระมี (2554) ซึ่งได้ทำการศึกษาแนวทางการพัฒนาการควบคุมภายในของเทศบาลตำบลกมลาไสย จังหวัดกาฬสินธุ์ ผลการศึกษาพบว่า ด้านสภาพแวดล้อมของการควบคุม ควรดำเนินการเพิ่มประสิทธิภาพของบุคลากร เพื่อส่งเสริมให้บุคลากรมีความรู้ความสามารถในงานที่ปฏิบัติ ด้านประเมินความเสี่ยง ทุกสำนัก/กอง ควรดำเนินการประเมินและทบทวนความเสี่ยงให้เหมาะสมกับสภาพการณ์ขององค์กรที่เปลี่ยนแปลงไป ด้านกิจกรรมควบคุม ทุกสำนัก/กองต้องมีการตรวจทานและปรับปรุงข้อมูลให้เป็นปัจจุบันอยู่เสมอ ด้านสารสนเทศ และการสื่อสาร ควรปรับปรุงสารสนเทศและการสื่อสารให้ทันสมัย ด้านการติดตามและประเมินผล ควรแต่งตั้งเจ้าหน้าที่รับผิดชอบด้านการติดตามและประเมินผลโดยตรง

1.3 ฝ่ายบริหารควรให้ความสนใจในการกำหนดนโยบายการติดตามและประเมินผลการควบคุมภายในของหน่วยงาน ให้มีการเปรียบเทียบผลการดำเนินงานที่เกิดขึ้นจริง กับตัวชี้วัดในการประเมินผลที่ได้กำหนดไว้ สอดคล้องกับงานวิจัยของพะยอม สาสกุล (2550) ซึ่งได้ทำการศึกษาความคิดเห็นในการติดตามประเมินผลการควบคุมภายในองค์การบริหารส่วนตำบลในพื้นที่

อำเภอเมือง จังหวัดลำปาง ผลการศึกษาพบว่า แนวทางการแก้ไขเพื่อให้การติดตามประเมินผลการควบคุมภายในขององค์การบริหารส่วนตำบลมีประสิทธิภาพมากขึ้น คือ ผู้บริหารควรให้ความสนใจในการกำหนดนโยบายในการติดตามประเมินผลการควบคุมภายใน ให้มีการเปรียบเทียบข้อมูลในการดำเนินงานที่เกิดขึ้นจริงกับข้อมูลในการประมวลผลตลอดจนจัดให้มีการรู้ความเข้าใจและคู่มือการปฏิบัติงานเกี่ยวกับการประเมินผลการควบคุมภายในแก่บุคลากรในองค์กรเพิ่มมากขึ้น

2. ปัญหาและอุปสรรคในการจัดวางระบบการควบคุมภายในของเทศบาลในจังหวัดเชียงใหม่

จากผลการวิจัย พบว่าปัญหาส่วนใหญ่คือบุคลากรในองค์กรยังขาดความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับกระบวนการ และความสำคัญของระบบควบคุมภายใน ผู้บริหารไม่ได้ให้ความสำคัญต่อการจัดวางระบบการควบคุมภายในอย่างจริงจัง การขาดคุณธรรมและจริยธรรมของเจ้าหน้าที่และผู้บริหาร กระบวนการปฏิบัติงานไม่ชัดเจน ซึ่งสอดคล้องกับ เนตรดาว ทองประกอบ (2550) ได้ศึกษาวิจัยเปรียบเทียบผลสัมฤทธิ์ของมาตรการควบคุมภายในระหว่างเทศบาลขนาดใหญ่และเทศบาลขนาดเล็ก กรณีศึกษาเทศบาลนครราชสีมากับ เทศบาลตำบลโคกกรวด อำเภอเมืองนครราชสีมา จังหวัดนครราชสีมา พบว่า ผู้บริหารระดับสูงของเทศบาลและกลุ่มผู้ปฏิบัติงานของเทศบาลยังไม่ให้ความสำคัญกับการใช้มาตรการควบคุมภายใน ผู้ปฏิบัติงานไม่มีความรู้ ความเข้าใจเกี่ยวกับมาตรการควบคุมภายใน

ข้อเสนอแนะ

ข้อเสนอแนะในการนำผลการวิจัยไปใช้

1. ฝ่ายบริหารควรให้ความสนใจในการกำหนดนโยบายการติดตามและประเมินผลการควบคุมภายในของหน่วยงาน และออกแบบโครงสร้างระบบควบคุมภายในให้สอดคล้องและเหมาะสมกับภารกิจของแต่ละส่วนงาน
2. ควรจัดฝึกอบรมให้ความรู้แก่เจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงาน เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานและการประเมินผลการควบคุมภายในให้มากขึ้น
3. ควรมีการสื่อสารให้ทุกคนในหน่วยงานเห็นความสำคัญของการจัดวางระบบควบคุมภายใน และปฏิบัติตามแผนงานที่วางไว้อย่างเป็นระบบและเป็นไปตามขั้นตอน

ข้อเสนอแนะในการวิจัยครั้งต่อไป

1. ควรมีการเปรียบเทียบข้อมูลการดำเนินงานที่เกิดขึ้นจริง กับข้อมูลจากการประเมินผล กรณีมีผลแตกต่างให้หาสาเหตุและวิธีการแก้ไข
2. ควรมีการศึกษาในประเด็นเฉพาะเจาะจงด้านใดด้านหนึ่ง เช่น ด้านการจัดซื้อจัดจ้าง ด้านระบบการบริหารพัสดุ เป็นต้น

เอกสารอ้างอิง

- กรมบัญชีกลาง. (2553). **แนวปฏิบัติระบบการควบคุมภายในภาครัฐ**. กรุงเทพฯ : กระทรวงการคลัง.
- กัญญาณัฐ นอกกระโทก. (2555). **แนวทางการพัฒนาระบบการควบคุมภายในด้านการคลังขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในเขตอำเภอจักราช จังหวัดนครราชสีมา**. การค้นคว้าอิสระรัฐประศาสนศาสตรมหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยขอนแก่น.
- จกกลณีย์ สุริยวงศ์. (2551). **แนวทางการควบคุมภายในทางการเงินและบัญชีของเทศบาลตำบลในอำเภอเมืองเชียงใหม่**. การค้นคว้าแบบอิสระบัณฑิต มหาวิทยาลัยเชียงใหม่.
- จันทนา สาขากร, นิพันธ์ เห็นโชคชัยชนะ และ ศิลพร ศรีจันทเพชร. (2551). **การควบคุมภายในและการตรวจสอบภายใน**. พิมพ์ครั้งที่ 2. กรุงเทพฯ : ห้างหุ้นส่วนจำกัด ที พี เอ็นเพรส.
- เนตรดาว ทองประกอบ. (2550). **เปรียบเทียบผลสัมฤทธิ์ของมาตรการควบคุมภายในระหว่างเทศบาลขนาดใหญ่และเทศบาลขนาดเล็ก กรณีศึกษาเทศบาลนครราชสีมา กับเทศบาลตำบลโคกกรวด อำเภอเมืองนครราชสีมา จังหวัดนครราชสีมา**. การค้นคว้าอิสระรัฐประศาสนศาสตรมหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยขอนแก่น.
- พะยอม สาสกุล. (2550). **ความคิดเห็นในการติดตามประเมินผลการควบคุมภายในองค์การบริหารส่วนตำบลในพื้นที่อำเภอเมือง จังหวัดลำปาง**. การค้นคว้าอิสระรัฐประศาสนศาสตรมหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยขอนแก่น.
- มหาวิทยาลัยทักษิณ. (2560). **เอกสารเผยแพร่ความรู้ ข้อบกพร่องที่สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินตรวจพบ**. ค้นเมื่อ 1 มกราคม 2560 จาก www2.tsu.ac.th/ecba/UserFiles/คู่มือผู้เข้ารับการอบรม.pdf
- สุกัญญา ทาระมี. (2554). **แนวทางการพัฒนาการควบคุมภายในของเทศบาลตำบลกมลาไสย จังหวัดกาฬสินธุ์**. การค้นคว้าอิสระรัฐประศาสนศาสตรมหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยขอนแก่น.
- สำนักคอมพิวเตอร์และเครือข่าย มหาวิทยาลัยอุบลราชธานี (2559). **การควบคุมภายใน**. ค้นเมื่อ 31 สิงหาคม 2559 จาก www.ocn.ubu.ac.th/Qualiy_Assurance/quadrangle/mean.doc
- สำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน. (2544). **ระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน ว่าด้วยการกำหนดมาตรฐานการควบคุมภายใน พ.ศ. 2544**. กรุงเทพฯ: โรงพิมพ์คุรุสภาลาดพร้าว.
- สำนักงานส่งเสริมการปกครองท้องถิ่นจังหวัดเชียงใหม่. (2560). **องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในจังหวัดเชียงใหม่**. ค้นเมื่อ 1 มกราคม 2560 จาก <http://www.chiangmailocal.go.th/index09.php>

อรรธรณ ค้ากระโทก. (2554). แนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับการควบคุมภายในทางการเงินและบัญชีของ
องค์การบริหารส่วนตำบลในจังหวัดเชียงใหม่. การค้นคว้าแบบอิสระบัญชีมหาบัณฑิต
มหาวิทยาลัยเชียงใหม่.

Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission (COSO). (2011).
Internal control-Integrated Framework. [Online]. Available
<http://www.coso.org> (December 2011).

Lampang Rajabhat University Journal