

Original Article

นิพนธ์ต้นฉบับ

ปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อประสิทธิผลของการควบคุมภายในตามแนวทาง COSO :
กรณีศึกษาโรงพยาบาลสุโขทัย

Factors Affecting Effectiveness of COSO's Internal Control :

A Case Study of Sukhothai Hospital

รุ่งทิพย์ พงศ์กิจการเจริญ ศศ.ม.
โรงพยาบาลสุโขทัย

บทคัดย่อ ระบบการควบคุมภายใน เป็นกลไกที่สำคัญและเป็นเครื่องมือในการบริหารงานในหน่วยงาน ทั้งในภาครัฐหรือเอกชน เพื่อสร้างความมั่นใจและนำองค์กรไปสู่การกำกับดูแลที่ดี ระบบการควบคุมภายในช่วยควบคุมและลดความเสี่ยงของหน่วยงาน ดังนั้นการศึกษาปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อประสิทธิผลของการควบคุมภายใน สามารถนำผลที่ได้จากการศึกษาไปกำหนดแนวทางในการบริหารจัดการระบบการควบคุมภายใน เพื่อให้เกิดประสิทธิภาพ ประสิทธิผลต่อไป การวิจัยครั้งนี้เป็นการวิจัยเชิงพรรณนา (Descriptive research) มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาระดับประสิทธิผลและปัจจัยการดำเนินงานใดบ้างที่ส่งผลกระทบต่อประสิทธิผลของการควบคุมภายในตามแนวทาง COSO ของโรงพยาบาลสุโขทัย กลุ่มตัวอย่างเป็นบุคลากรในสังกัดโรงพยาบาลสุโขทัย จำนวน 260 คน ใช้วิธีการสุ่มตัวอย่างแบบหลายขั้นตอน เก็บรวบรวมข้อมูลโดยใช้แบบสอบถามระหว่าง 1 มกราคม 2560 - 31 มกราคม 2560 วิเคราะห์ข้อมูลด้วยสถิติสหสัมพันธ์เพียร์สัน และการวิเคราะห์ถดถอยพหุคูณแบบขั้นตอน

ผลการศึกษาพบว่ากลุ่มตัวอย่าง เพศหญิง (ร้อยละ 73.5) อายุระหว่าง 25 - 35 ปี (ร้อยละ 33.8) จบการศึกษาในระดับปริญญาตรี (ร้อยละ 55.0) ปฏิบัติงานอยู่ในกลุ่มภารกิจการพยาบาล (ร้อยละ 40.8) เป็นเจ้าหน้าที่อื่นๆ (ร้อยละ 60.8) สถานะเป็นข้าราชการ (ร้อยละ 50) มีประสบการณ์การทำงานมากกว่า 16 ปีขึ้นไป (ร้อยละ 37.3) อัตราเงินเดือนระหว่าง 20,000 – 30,000 บาท (ร้อยละ 38.5) มีความรู้ ความเข้าใจในระบบการควบคุมภายในในระดับสูง (ร้อยละ 57.31) ปัจจัยด้านความรู้ผู้บังคับบัญชา เพื่อนร่วมงาน การสนับสนุนจากฝ่ายบริหาร ลักษณะและปริมาณงาน การติดต่อสื่อสาร ภาวะเครียด ไม่มีความสัมพันธ์กับประสิทธิผลการควบคุมภายใน และพบว่าตัวแปรที่ส่งผลกระทบต่อประสิทธิผลการควบคุมภายในตามแนวทาง COSO ได้แก่ การสนับสนุนจากฝ่ายบริหาร และการติดต่อสื่อสาร โดยตัวแปรทั้งหมดร่วมทำนายประสิทธิผลการควบคุมภายในได้ร้อยละ 61.5 ดังนั้นการเพิ่มประสิทธิผลการควบคุมภายใน ควรจะประกอบด้วย 1) กิจกรรมการพัฒนาระบบการสื่อสารในองค์กร 2) กิจกรรมการเรียนรู้กฎระเบียบการควบคุมภายในของบุคลากรในองค์กร และ 3) ฝ่ายบริหารควรกำหนดนโยบายเรื่องการควบคุมภายในเป็นวาระที่บุคลากรทุกคนจะต้องร่วมกันดำเนินการ

คำสำคัญ: ประสิทธิภาพ การควบคุมภายในตามแนวทาง COSO โรงพยาบาลสุโขทัย

Abstract: Internal control system is an important mechanism and management tool for the organization both in the public or private sector to occur for confidence and lead the organization to good governance. Internal control system can control or reduce the risk of the organization, so a study factors affecting effectiveness of COSO's internal control can bring the results of the study to set guidelines for the management of internal control system to achieve efficiency and effectiveness. This research was a descriptive research aimed to study effectiveness levels and operation factors influencing the effectiveness internal control according to the guidelines COSO of Sukhothai Hospital. The samples were personnel in Sukhothai Hospital from 260 samples and randomized by using multi-stage random sampling. The data were collected by questionnaire during 1 January 2017 to 31 January 2017. The data were analyzed by Pearson's product moment correlation coefficient and Stepwise multiples regression.

The results showed that most of sample were female (73.5%), aged between 25-35 years (33.8%), bachelor's degree (55.0%), work in the Cluster Nursing (40.8%), other personnel members (60.8%), civil servant status (50.0%), working experience more than 16 years (37.3%), rates of salary between 20,000 -30,000 baht (38.5%). Knowledge and understanding of internal control was high (57.31%). The factor of knowledge, commander, workmate, supported by administrators, characteristic and workloads, communication and the rules, all these there are no relationship with effectiveness internal control. And the result showed that 61.5 percentage of the variability in internal control was affected by knowing scores on these 2 independent variables such as supported by administrators and communication. So that the increasing the effectiveness of internal control must be : 1) Development of communication system 2) learning the rules of internal control and 3) the administrator should establish policies about internal control agenda that all personnel will be jointly implemented.

Keyword: effectiveness, COSO's internal control, Sukhothai Hospital

บทนำ

ปัญหาการทุจริตคอร์รัปชัน เป็นปัญหาใหญ่ และคุกคามความมั่นคงของประเทศ การคอร์รัปชัน อาจตีความได้อย่างกว้างขวางมาก เช่น การทุจริต

การฉ้อโกง การฉ้อราษฎร์บังหลวง โดยแต่ละความหมาย เป็นเชิงลบทั้งสิ้น ส่วนสาเหตุที่ทำให้เกิดการคอร์รัปชัน อาจเกิดจากหลายสาเหตุ หลายปัจจัย เช่น ความยากจนของข้าราชการชั้นผู้น้อย การขัดกันของผลประโยชน์ การทุจริตโดยนโยบาย ฯลฯ ซึ่งการ

คอร์ปชั่นในหน่วยงานภาครัฐส่งผลกระทบต่อทุกภาคส่วน ดังนั้น รัฐบาลจึงได้ดำเนินการปรับเปลี่ยนระบบราชการ ให้เป็นไปตามหลักการบริหารกิจการบ้านเมืองและสังคมที่ดี หรือธรรมาภิบาล (Good Governance) ซึ่งประกอบด้วยหลักคุณธรรม หลักนิติธรรม หลักความคุ้มค่า หลักความโปร่งใส หลักการมีส่วนร่วม หลักความรับผิดชอบ¹ อีกทั้งในปี 2544 รัฐบาลมีการกระจายอำนาจในการบริหารจัดการลงสู่ผู้ปฏิบัติมากขึ้น หน่วยงานส่วนกลางมีการปรับเปลี่ยนบทบาทจากการควบคุมเป็นการกำกับดูแล โดยเฉพาะด้านการเงินและการบัญชี ซึ่งกรมบัญชีกลางได้ปรับแนวทางในการปฏิบัติ เพื่อให้การปฏิบัติงานมีความโปร่งใสและป้องกันการทุจริตประพตมิชอบในระบบรายงาน และทำให้การรายงานผลการปฏิบัติงานเป็นไปอย่างถูกต้อง ตามระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน ว่าด้วยการกำหนดมาตรฐานการควบคุมภายใน พ.ศ. 2544 โดยประยุกต์ตามระบบควบคุมภายในของ The Committee of Sponsoring Organization of the Trade way Commission (COSO)² การควบคุมภายในตามแนวทาง COSO ออกแบบมาเพื่อให้องค์กรสามารถบรรลุวัตถุประสงค์ในเรื่องความมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลของการดำเนินงาน ความเชื่อถือได้ของรายงานทางการเงิน และการปฏิบัติตามกฎ ระเบียบและนโยบายที่ใช้บังคับองค์กรนั้นๆ โดยคนในองค์กรเป็นผู้สร้างขึ้น และเป็นกระบวนการที่ต่อเนื่องและแทรกซึมเข้าไปในกิจกรรมต่างๆ โดยมีองค์ประกอบในการดำเนินการเชื่อมโยงกับกระบวนการบริหาร 5 องค์ประกอบ คือ สภาพแวดล้อมของการควบคุม การประเมินความเสี่ยง กิจกรรมการควบคุม ข้อมูลและการสื่อสาร และการติดตามประเมินผล³

โรงพยาบาลสุโขทัย เป็นหน่วยงานภาครัฐในสังกัดกระทรวงสาธารณสุข มีหน้าที่หลักในการให้บริการประชาชนในด้านการตรวจ วินิจฉัยโรค

การรักษาพยาบาล ส่งเสริมสุขภาพและควบคุมป้องกันโรค ฟื้นฟูสภาพ มีกระบวนการบริหารจัดการให้เป็นไปตามกฎหมาย ระเบียบและข้อบังคับต่างๆ ซึ่งในกระบวนการต่างๆ จะมีกระบวนการควบคุมภายในอยู่ในทุกภารกิจ จากเหตุผลดังกล่าว ผู้ศึกษาจึงสนใจที่จะศึกษาปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อประสิทธิผลของการควบคุมภายในตามแนวทาง COSO ในมุมมองของบุคลากรในสังกัดโรงพยาบาลสุโขทัย

การวิจัยครั้งนี้ มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาระดับประสิทธิผลและปัจจัยการดำเนินงานใดบ้างที่ส่งผลกระทบต่อประสิทธิผลของการควบคุมภายในตามแนวทาง COSO ของโรงพยาบาลสุโขทัย

วิธีการศึกษา

การศึกษาครั้งนี้ เป็นการศึกษาเชิงพรรณนา (Descriptive research) เก็บรวบรวมข้อมูลโดยใช้แบบสอบถาม ระหว่าง 1 มกราคม 2560 - 31 มกราคม 2560

ประชากรที่ศึกษาคือบุคลากรในสังกัดโรงพยาบาลสุโขทัย จำนวน 820 คน การกำหนดขนาดของกลุ่มตัวอย่างใช้หลักเกณฑ์ของ Kerlinger and Pedhazur⁴ กำหนดระดับความเชื่อมั่นที่ 95% หรือ $p < 0.05$ ได้ขนาดกลุ่มตัวอย่างเท่ากับ 250 ตัวอย่าง และเพิ่มจำนวนกลุ่มตัวอย่างอีกร้อยละ 10 เพื่อป้องกันการสูญหายของกลุ่มตัวอย่างหรือการได้ข้อมูลไม่สมบูรณ์ การวิจัยครั้งนี้ได้แบบสอบถามที่มีความสมบูรณ์ครบถ้วน จำนวน 260 ตัวอย่าง ใช้วิธีการสุ่มตัวอย่างแบบหลายขั้นตอน โดยขั้นแรกสุ่มพื้นที่ โดยกำหนดเป็นทุกกลุ่มภารกิจ ขั้นที่สองสำรวจรายชื่อผู้ที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินการควบคุมภายใน จากนั้นสุ่มเลือกตัวอย่าง เพื่อตอบแบบสอบถามโดยการสุ่มตัวอย่างแบบง่าย

เครื่องมือที่ใช้ในการศึกษาคั้งนี้ คือ แบบสอบถาม (Questionnaire) โดยแบ่งโครงสร้างแบบสอบถามออกเป็น 4 ส่วน ดังนี้ 1) ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม ประกอบด้วย 8 ข้อคำถาม 2) ความรู้ ความเข้าใจในระบบการควบคุมภายในตามแนวทาง COSO ประกอบด้วย 15 ข้อคำถาม 3) ปัจจัยที่มีผลกระทบต่อประสิทธิผลของการควบคุมภายในตามแนวทาง COSO ประกอบด้วย 6 ด้าน 22 ข้อคำถาม 4) ประสิทธิภาพการควบคุมภายใน ประกอบด้วย 3 ข้อคำถาม

โดยมีเกณฑ์การแปลผลระดับความรู้ความเข้าใจในระบบการควบคุมภายในตามแนวทาง COSO ดังนี้

ระดับสูง มีคะแนนระหว่าง 11-15 คะแนน

ระดับปานกลาง มีคะแนนระหว่าง 6-10 คะแนน

ระดับต่ำ มีคะแนนระหว่าง 0-5 คะแนน

เกณฑ์ในการแปลความหมายของระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับปัจจัยที่มีผลกระทบต่อประสิทธิผลการควบคุมภายใน และระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับประสิทธิผลของการควบคุมภายใน ดังนี้

ระดับสูง มีช่วงคะแนนระหว่าง 3.67-5.00

ระดับปานกลาง มีช่วงคะแนนระหว่าง 2.34-3.66

ระดับต่ำ มีช่วงคะแนนระหว่าง 1.00-2.33

การตรวจสอบคุณภาพเครื่องมือ

1. ตรวจสอบความตรงเชิงเนื้อหา โดยนำแบบสอบถามที่ผู้วิจัยสร้างขึ้นให้ผู้ทรงคุณวุฒิด้านการควบคุมภายใน จำนวน 5 ท่าน ตรวจสอบความตรงเชิงเนื้อหา พบว่า แบบสอบถามมีค่าดัชนีความสอดคล้องอยู่ระหว่าง 0.80-1.00

2. การหาค่าความเที่ยงของแบบสอบถาม โดยนำแบบสอบถามไปทดลองใช้กับบุคลากรสาธารณสุข โรงพยาบาลศรีสังวรสุโขทัย จำนวน 30 ชุด และนำมาวิเคราะห์หาค่าความเที่ยงของแบบสอบถาม ความรู้ความเข้าใจในระบบการควบคุมภายในตามแนวทาง COSO ปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อประสิทธิผลของการควบคุมภายในตามแนวทาง COSO และประสิทธิผลการควบคุมภายในโดยใช้สัมประสิทธิ์อัลฟาของครอนบัก ได้ค่าเท่ากับ 0.809 ตามลำดับ

เก็บรวบรวมข้อมูล โดยนักวิจัยและผู้ช่วยวิจัยอธิบายให้กลุ่มตัวอย่างทราบถึงวัตถุประสงค์ของการศึกษา วิธีการศึกษา และประโยชน์ที่จะเกิดขึ้นจากการวิจัย โดยคำนึงถึงหลักจริยธรรมการวิจัยในมนุษย์ และให้ผู้ที่ยินดีเข้าร่วมวิจัยลงนามในหนังสือแสดงเจตนาเข้าร่วมวิจัย จากนั้นแจกแบบสอบถามให้กลุ่มตัวอย่าง ให้เวลาในการตอบแบบสอบถามคนละประมาณ 15 นาที

วิเคราะห์ข้อมูลด้วยเครื่องคอมพิวเตอร์ กำหนดความเชื่อมั่นในการทดสอบทางสถิติที่ระดับ 0.05 สถิติที่ใช้ประกอบด้วยร้อยละ ค่าเฉลี่ย และค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน สหสัมพันธ์เพียร์สัน และการถดถอยพหุคูณแบบขั้นตอน

ผลการศึกษา

ข้อมูลทั่วไป พบว่า กลุ่มตัวอย่าง เพศชาย (ร้อยละ 26.5) เพศหญิง (ร้อยละ 73.5) อายุระหว่าง 25-35 ปี (ร้อยละ 33.8) จบการศึกษาในระดับปริญญาตรี (ร้อยละ 55.0) ปฏิบัติงานอยู่ในกลุ่มภารกิจโรงพยาบาล (ร้อยละ 40.8) ตำแหน่งเจ้าหน้าที่อื่นๆ (ร้อยละ 60.8) สถานะข้าราชการ (ร้อยละ 50.0) มีประสบการณ์การทำงานมากกว่า 16 ปีขึ้นไป (ร้อยละ 37.3) อัตราเงินเดือนระหว่าง 20,000 – 30,000 บาท (ร้อยละ 38.5)

ระดับความรู้ ความเข้าใจในระบบการควบคุมภายในตามแนวทาง COSO ของโรงพยาบาลสุโขทัย พบว่ามีความรู้ ความเข้าใจในระบบการควบคุมภายในในระดับสูง (ร้อยละ 57.31) มีความรู้

ความเข้าใจในระบบการควบคุมภายในในระดับปานกลาง (ร้อยละ 42.69) มีความรู้ความเข้าใจในระบบการควบคุมภายในในระดับต่ำ (ร้อยละ 0.0) ดังแสดงในตารางที่ 1

ตารางที่ 1 ระดับความรู้ ความเข้าใจในระบบการควบคุมภายในตามแนวทาง COSO

ระดับความรู้ ความเข้าใจ	ความถี่	ร้อยละ
สูง	149	57.31
ปานกลาง	111	42.69
ต่ำ	0	0.0

2. การวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยด้านความรู้ ผู้บังคับบัญชา เพื่อนร่วมงาน การสนับสนุนจากฝ่ายบริหาร ลักษณะและการประเมิงานด้านการติดต่อสื่อสาร และกฎระเบียบ กับประสิทธิผลการควบคุมภายใน พบว่า ปัจจัยด้านความรู้ ผู้บังคับบัญชา เพื่อนร่วมงาน การสนับสนุนจากฝ่ายบริหาร ลักษณะและการประเมิงาน ด้านการ

ติดต่อสื่อสาร และกฎระเบียบ ไม่มีความสัมพันธ์กับประสิทธิผลการควบคุมภายในตามแนวทาง COSO อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ($r = 0.303$ $p < 0.000$), ($r = 0.541$ $p < 0.000$), ($r = 0.378$ $p < 0.000$), ($r = 0.670$ $p < 0.000$), ($r = 0.554$ $p < 0.000$), ($r = 0.714$ $p < 0.000$) และ ($r = 0.486$ $p < 0.000$) ตามลำดับ (ดังแสดงในตารางที่ 2)

ตารางที่ 2 แสดงความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยที่คัดสรรกับประสิทธิผลการควบคุมภายใน ($n = 260$)

ปัจจัยคัดสรร	ประสิทธิผลการควบคุมภายใน	
	r	p-value
ความรู้	0.303	0.000**
ผู้บังคับบัญชา	0.541	0.000**
เพื่อนร่วมงาน	0.378	0.000**
การสนับสนุนจากฝ่ายบริหาร	0.670	0.000**
ลักษณะและปริมาณงาน	0.554	0.000**
การติดต่อสื่อสาร	0.714	0.000**
กฎระเบียบ	0.486	0.000**

**P < 0.01 มีนัยสำคัญทางสถิติ

3. การวิเคราะห์ปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อการควบคุมภายใน ทั้ง 6 ด้าน ผลดังนี้ ด้านผู้บังคับบัญชา พบว่าคะแนน อยู่ในระดับสูง (ค่าเฉลี่ย = 3.70) (ดังแสดงในตารางที่ 3)

ตารางที่ 3 แสดงค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานของปัจจัยด้านผู้บังคับบัญชา

ปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อการควบคุมภายใน	Mean	Sd.	แปลผล
1. ด้านผู้บังคับบัญชา			
1.1 ผู้บังคับบัญชาของท่านมีความเป็นกันเอง	3.81	0.78	สูง
1.2 ผู้บังคับบัญชาให้คำปรึกษาเสมอเมื่อท่านมีปัญหา	3.69	0.82	สูง
1.3 ผู้บังคับบัญชามีความเป็นธรรมในการมอบหมายงาน	3.63	0.81	ปานกลาง
1.4 ผู้บังคับบัญชามอบหมายงานที่เหมาะสมกับความรู้ความสามารถของท่าน	3.84	0.69	สูง
1.5 ผู้บังคับบัญชาให้การสนับสนุนท่านเสมอโดยเฉพาะในเรื่องที่เป็นการแสวงหาความรู้ใหม่ๆ	3.50	0.98	ปานกลาง
ค่าเฉลี่ยรวม	3.70	0.65	สูง

ด้านเพื่อนร่วมงาน พบว่าคะแนนอยู่ในระดับสูง (ค่าเฉลี่ย = 3.70) (ดังแสดงในตารางที่ 4)

ตารางที่ 4 แสดงค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานของปัจจัยด้านเพื่อนร่วมงาน

ปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อการควบคุมภายใน	Mean	Sd.	แปลผล
2. ด้านเพื่อนร่วมงาน			
2.1 ทุกคนในหน่วยงานของท่านมีความสัมพันธ์อันดีต่อกัน	3.76	0.73	สูง
2.2 เพื่อนร่วมงานให้ความช่วยเหลือเมื่อท่านมีปัญหา	3.74	0.74	สูง
2.3 ท่านได้รับความร่วมมืออย่างจริงใจจากเพื่อนร่วมงานในการทำงาน	3.64	0.75	ปานกลาง
2.4 ความสำเร็จของงานงานหนึ่งเพื่อนร่วมงานของท่านมีส่วนเป็นอย่างมาก	3.65	0.84	ปานกลาง
ค่าเฉลี่ยรวม	3.70	0.70	สูง

ด้านการสนับสนุนจากฝ่ายบริหาร พบว่าคะแนนอยู่ในระดับปานกลาง (ค่าเฉลี่ย = 3.58) (ดังแสดงในตารางที่ 5)

ตารางที่ 5 แสดงค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานของปัจจัยด้านการสนับสนุนจากฝ่ายบริหาร

ปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อการควบคุมภายใน	Mean	Sd.	แปลผล
3. ด้านการสนับสนุนจากฝ่ายบริหาร			
3.1 ฝ่ายบริหารให้การสนับสนุนให้หน่วยงานปฏิบัติงานตามหลักการควบคุมภายในที่องค์กรกำหนด	3.83	0.65	สูง
3.2 หน่วยงานของท่านมีการประชุมกับฝ่ายบริหารเพื่อรายงานผลการควบคุมภายใน	3.10	0.98	ปานกลาง
3.3 ผู้บริหารให้ความสำคัญกับการควบคุมภายใน	3.82	0.73	สูง
ค่าเฉลี่ยรวม	3.58	0.67	ปานกลาง

ด้านลักษณะและปริมาณของงาน พบว่าคะแนนอยู่ในระดับปานกลาง (ค่าเฉลี่ย = 3.63) (ดังแสดงในตารางที่ 6)

ตารางที่ 6 แสดงค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานของปัจจัยด้านลักษณะและปริมาณของงาน

ปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อการควบคุมภายใน	Mean	Sd.	แปลผล
4. ด้านลักษณะและปริมาณของงาน			
4.1 ท่านทราบหน้าที่และความรับผิดชอบในงานที่ท่านทำอย่างชัดเจน	4.12	0.64	สูง
4.2 ท่านคิดว่างานที่ปฏิบัติอยู่เป็นงานที่น่าสนใจและท้าทายความรู้ความสามารถของท่าน	3.77	0.63	สูง
4.3 ท่านมีโอกาสได้ใช้ความรู้ความสามารถในการปฏิบัติงานอย่างเต็มที่	3.84	0.61	สูง
4.4 ท่านคิดว่างานในความรับผิดชอบของท่านมีปริมาณเหมาะสมไม่มากหรือน้อยเกินไป	3.41	0.91	ปานกลาง
4.5 ท่านคิดว่าจำนวนบุคลากรที่ปฏิบัติงานในความรับผิดชอบของท่านมีความเพียงพอกับปริมาณงาน	3.03	0.98	ปานกลาง
ค่าเฉลี่ยรวม	3.63	0.52	ปานกลาง

ด้านการติดต่อสื่อสาร พบว่าคะแนนอยู่ในระดับปานกลาง (ค่าเฉลี่ย = 3.48) (ดังแสดงในตารางที่ 7)

ตารางที่ 7 แสดงค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานของปัจจัยด้านการติดต่อสื่อสาร

ปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อการควบคุมภายใน	Mean	Sd.	แปลผล
5. ด้านการติดต่อสื่อสาร			
5.1 ท่านได้รับแจ้งเกี่ยวกับระเบียบ หรือคำสั่งอย่างรวดเร็วและทันเวลา	3.48	0.76	ปานกลาง
5.2 ท่านได้รับแจ้งข่าวสารเกี่ยวกับแนวปฏิบัติในการควบคุมภายในจากส่วนกลางโดยสม่ำเสมอ	3.37	0.72	ปานกลาง
5.3 ผู้บริหารให้ความสำคัญกับการติดต่อสื่อสารเกี่ยวกับเรื่องการควบคุมภายใน	3.59	0.71	ปานกลาง
ค่าเฉลี่ยรวม	3.48	0.67	ปานกลาง

ด้านกฎระเบียบ พบว่าคะแนนอยู่ในระดับสูง (ค่าเฉลี่ย = 3.81) (ดังแสดงในตารางที่ 8)

ตารางที่ 8 แสดงค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานของปัจจัยด้านกฎระเบียบ

ปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อการควบคุมภายใน	Mean	Sd.	แปลผล
6. ด้านกฎระเบียบ			
6.1 ระเบียบและคู่มือในการปฏิบัติงานขององค์กรที่มีลักษณะชัดเจนเข้าใจง่ายไม่คลุมเครือ	3.82	0.70	สูง
6.2 ท่านสามารถปฏิบัติงานได้จริงตามกฎระเบียบและคู่มือในการปฏิบัติงานขององค์กร	3.79	0.73	สูง
ค่าเฉลี่ยรวม	3.81	0.68	สูง

การศึกษาระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อประสิทธิผลของการควบคุมภายในตามแนวทาง COSO ทั้ง 6 ด้าน สรุปได้ดังนี้

ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่ให้คะแนนความคิดเห็นเกี่ยวกับปัจจัยในภาพรวม 6 ด้าน อยู่ในระดับปานกลาง (ค่าเฉลี่ย = 3.65) และเมื่อพิจารณาเป็นรายข้อ พบว่า ผู้ตอบแบบสอบถามให้คะแนน

เฉลี่ยมากที่สุด คือ ด้านกฎระเบียบ (ค่าเฉลี่ย = 3.81) รองลงมาคือด้านผู้บังคับบัญชา ด้านเพื่อนร่วมงาน ด้านลักษณะและปริมาณงาน ด้านการสนับสนุนจากฝ่ายบริหาร และด้านการติดต่อสื่อสาร (ค่าเฉลี่ย = 3.70, 3.70, 3.63, 3.58 และ 3.48 ตามลำดับ) (ดังแสดงในตารางที่ 9)

ตารางที่ 9 แสดงค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานของปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อการควบคุมภายในในภาพรวมจำนวน 6 ด้าน

ปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อการควบคุมภายใน	Mean	Sd.	แปลผล
1. ด้านผู้บังคับบัญชา	3.70	0.65	สูง
2. ด้านเพื่อนร่วมงาน	3.70	0.70	สูง
3. ด้านการสนับสนุนจากฝ่ายบริหาร	3.58	0.73	ปานกลาง
4. ด้านลักษณะและปริมาณงาน	3.63	0.52	ปานกลาง
5. ด้านการติดต่อสื่อสาร	3.48	0.67	ปานกลาง
6. ด้านกฎระเบียบ	3.81	0.68	สูง
ค่าเฉลี่ยรวม	3.65	0.48	ปานกลาง

4. ประสิทธิภาพการควบคุมภายในพบว่า การปฏิบัติการควบคุมภายในในองค์กรอยู่ในระดับปานกลาง ค่าเฉลี่ยเท่ากับ 3.63 ระบบการควบคุมภายในสร้างมูลค่าเพิ่มให้กับองค์กร อยู่ในระดับปานกลาง คะแนนเฉลี่ยเท่ากับ 3.59 ค่าเบี่ยงเบนมาตรฐานเท่ากับ 0.70 ระบบการควบคุมภายในช่วยลดความเสี่ยงและเพิ่มประสิทธิภาพการปฏิบัติงาน อยู่ในระดับสูง คะแนนเฉลี่ยเท่ากับ 3.84 ค่าเบี่ยงเบนมาตรฐานเท่ากับ 0.74 ภาพรวมประสิทธิภาพการควบคุมภายใน อยู่ในระดับสูง คะแนนเฉลี่ยเท่ากับ 3.68 ค่าเบี่ยงเบนมาตรฐานเท่ากับ 0.65 (ดังแสดงในตาราง 10)

ตารางที่ 10 ประสิทธิภาพของการควบคุมภายใน (n = 260)

ปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อการควบคุมภายใน	Mean	Sd.	แปลผล
1.ระบบการควบคุมภายในขององค์กรของท่านมีประสิทธิผลอยู่ในระดับใด	3.63	0.71	ปานกลาง
2. ระบบการควบคุมภายในสร้างมูลค่าเพิ่มให้กับองค์กรเพียงใด	3.59	0.70	ปานกลาง
3.ระบบการควบคุมภายในช่วยลดความเสี่ยงและเพิ่มประสิทธิภาพการปฏิบัติงาน	3.84	0.74	สูง
ค่าเฉลี่ยรวม	3.68	0.65	สูง

5. ปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อประสิทธิภาพการควบคุมภายในตามแนวทาง COSO โดยการวิเคราะห์ถดถอยพหุคูณแบบขั้นตอน พบว่า ตัวแปรที่ส่งผลกระทบต่อประสิทธิภาพการควบคุมภายในตามแนวทาง COSO ได้แก่ การสนับสนุนจากฝ่ายบริหาร และการติดต่อสื่อสาร ($p = 0.000$) โดยตัวแปรการ

ติดต่อสื่อสารส่งผลกระทบต่อประสิทธิภาพการควบคุมภายในตามแนวทาง COSO มากที่สุด และตัวแปรทั้งหมดร่วมทำนายประสิทธิภาพการควบคุมภายในได้ร้อยละ 61.5 ($\text{Adjusted } R^2 = 0.290$) (ดังแสดงในตารางที่ 11)

ตารางที่ 11 ปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อประสิทธิผลการควบคุมภายใน (n = 260)

ตัวแปร	B	SE	Beta	t	p-value
การสนับสนุนจากฝ่ายบริหาร	0.283	0.054	0.290	4.279	0.000
การติดต่อสื่อสาร	0.358	0.058	0.369	5.152	0.000
Constant= 6.182 Adjusted R ² = 0.615 S _e = 0.410 F = 67.397 p-value = < 0.001					

วิจารณ์

จากผลการศึกษา พบว่า ร้อยละ 57.31 มีความรู้ ความเข้าใจในระบบการควบคุมภายในตามแนวทาง COSO ในระดับสูง ทั้งนี้อาจเนื่องมาจากโรงพยาบาลสุโขทัย ได้กำหนดเรื่องการควบคุมภายในเป็นนโยบายที่ต้องดำเนินการอย่างเคร่งครัด จึงส่งผลให้บุคลากรโรงพยาบาลสุโขทัย มีความสนใจใฝ่หาความรู้และนำมาใช้ในการดำเนินงานการควบคุมภายในซึ่งสอดคล้องกับการศึกษาของกมลวรรณ พุฒชาติ⁵ ที่ได้ศึกษาปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับการควบคุมภายในโดยการประเมินตนเองของสำนักงานทรัพย์สินส่วนพระมหากษัตริย์ พบว่า ส่วนใหญ่มีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับการควบคุมภายในในระดับสูง แต่แตกต่างกับการศึกษาของวันวิสาข์ พวงมะลิ⁶ ที่ได้ศึกษาปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อประสิทธิผลการควบคุมภายในตามแนวทาง COSO กรณีศึกษาการไฟฟ้าส่วนภูมิภาคเขต 1 (ภาคใต้) จังหวัดเพชรบุรี พบว่าส่วนใหญ่มีความรู้ ความเข้าใจในระบบการควบคุมภายในในระดับปานกลาง และแตกต่างกับการศึกษาของศุภชัย ลีเลิศธรรม⁷ ที่ได้ศึกษาความเป็นไปได้ในการควบคุมภายในตามแนว COSO มาใช้กับการบริหารการไฟฟ้าส่วนภูมิภาค 1 (ภาคใต้) จังหวัดเพชรบุรี ที่พบว่า ส่วนใหญ่มีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับการควบคุมภายในระดับต่ำ

จากผลการวิจัย พบว่า ปัจจัยด้านความรู้ผู้บังคับบัญชา เพื่อนร่วมงาน การสนับสนุนจากฝ่าย

บริหาร ลักษณะและการประเมินงาน ด้านการติดต่อสื่อสาร และกฎระเบียบ กับประสิทธิผลการควบคุมภายใน ไม่มีความสัมพันธ์กัน ซึ่งสอดคล้องกับ วิไลวรรณ ปาลี⁸ ได้ศึกษาการประเมินผลการจัดระบบควบคุมภายในของโรงพยาบาลอมก๋อย จังหวัดเชียงใหม่ พบว่า ความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยการดำเนินงาน ไม่มีความสัมพันธ์กับผลการดำเนินงานจัดระบบควบคุมภายในของโรงพยาบาลอมก๋อย อาจเป็นเพราะว่า บุคลากรของโรงพยาบาลสุโขทัย ได้ปฏิบัติอย่างต่อเนื่อง ซึ่งกำหนดไว้ในกระบวนการปฏิบัติงานประจำวันตามปกติ โดยรวมเป็นส่วนหนึ่งของกระบวนการบริหารงาน บุคลากรมีหน้าที่รับผิดชอบ โดยการปฏิบัติตามระบบควบคุมภายในที่ฝ่ายบริหารกำหนดขึ้น การดำเนินงานควบคุมภายในให้ประสบผลสำเร็จจะต้องอาศัยหลายปัจจัยทั้งปัจจัยส่วนบุคคล ปัจจัยด้านบริหาร และปัจจัยสนับสนุนต่างๆ ดังนั้นตัวแปรด้านความรู้ ผู้บังคับบัญชา เพื่อนร่วมงาน การสนับสนุนจากฝ่ายบริหาร ลักษณะและการประเมินงาน ด้านการติดต่อสื่อสาร กฎระเบียบ จึงไม่สัมพันธ์กับประสิทธิผลการควบคุมภายใน

จากผลการศึกษา พบว่า ตัวแปรที่ส่งผลกระทบต่อประสิทธิผลการควบคุมภายในตามแนวทาง COSO ได้แก่ การสนับสนุนจากฝ่ายบริหารและการติดต่อสื่อสาร ทั้งนี้ หากการควบคุมภายในได้รับการสนับสนุนจากฝ่ายบริหารเป็นอย่างดีแล้ว จะส่งช่วยให้การควบคุมภายในมีความสะดวก และเกิดประสิทธิภาพ ประสิทธิภาพได้มากขึ้น และการควบคุมภายในจะมี

ความน่าเชื่อถือ ผู้บริหารควรให้ความสำคัญกับปัจจัยในเรื่องการติดต่อสื่อสารและการมีมนุษยสัมพันธ์ด้วย

สรุป

จากผลการวิจัยแสดงให้เห็นว่า ตัวแปรที่ส่งผลกระทบต่อประสิทธิผลการควบคุมภายในตามแนวทาง COSO ได้แก่ การสนับสนุนจากฝ่ายบริหารและการติดต่อสื่อสาร ดังนั้น การเพิ่มประสิทธิผลการควบคุมภายในควรประกอบด้วย 1) กิจกรรมการพัฒนากระบวนการสื่อสารในองค์กร 2) กิจกรรมการเรียนรู้กฎระเบียบการควบคุมภายในของบุคลากรในองค์กร และ 3) ฝ่ายบริหารควรกำหนดนโยบายเรื่องการควบคุมภายในเป็นวาระที่บุคลากรทุกคนจะต้องร่วมกันดำเนินการ

กิตติกรรมประกาศ

ผู้วิจัยขอขอบคุณ นายเดชา พุกแป้น รองผู้อำนวยการฝ่ายบริหาร โรงพยาบาลสุโขทัย ที่ได้ให้คำปรึกษา แนะนำและส่งเสริมให้งานวิจัยนี้สำเร็จลุล่วง ตลอดจนทีมฝ่ายบริหารทั่วไป รวมถึงกลุ่มตัวอย่างทุกท่าน ที่ให้ความร่วมมือและเสียสละเวลาในการให้ข้อมูลแก่คณะผู้วิจัยเป็นอย่างดี และขอขอบคุณทุกท่านที่ไม่ได้กล่าวนามที่มีส่วนเกี่ยวข้องในความสำเร็จครั้งนี้ คณะผู้วิจัยคาดหวังว่าคุณค่าจากงานวิจัยนี้จะเป็นประโยชน์ต่อการพัฒนางานต่อไป

เอกสารอ้างอิง

1. วิไลวรรณ ปาลี. การประเมินผลการจัดระบบควบคุมภายในของโรงพยาบาลอมก๋อย จังหวัดเชียงใหม่. [วิทยานิพนธ์รัฐประศาสนศาสตร์มหาบัณฑิต]. เชียงใหม่: มหาวิทยาลัยเชียงใหม่; 2552.

2. วรณฤดี เทียงวัน. การเปรียบเทียบระบบการควบคุมภายในด้านการเงินและการบัญชีของโรงพยาบาลเชียงดาว จังหวัดเชียงใหม่ กับมาตรฐานการควบคุมภายในของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน [วิทยานิพนธ์ธุรกิจมหาบัณฑิต]. เชียงใหม่: มหาวิทยาลัยเชียงใหม่; 2551.

3. ศิริ ตงศิริ. Modern framework for risk management internal control and internal audit. กรุงเทพมหานคร: มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์; 2546.

4. Kertlinger Fred N, Pedhazur Elazer J. Multiple regression in behavioral research. New York : Holt, Rinehart & Winston; 1973.

5. กมลวรรณ พุฒชาติ. ปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับการควบคุมภายในโดยการประเมินตนเอง (Control Self? Assessment CSA) ของสำนักงานทรัพย์สินส่วนพระมหากษัตริย์. [วิทยานิพนธ์ศิลปศาสตรมหาบัณฑิต]. เพชรบุรี: มหาวิทยาลัยศิลปากร; 2553.

6. วันวิสาข์ พวงมะลิ. ปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อประสิทธิผลการควบคุมภายในตามแนวทาง COSO: กรณีศึกษาการไฟฟ้าส่วนภูมิภาคเขต 1 (ภาคใต้) จังหวัดเพชรบุรี. [วิทยานิพนธ์บัญชีมหาบัณฑิต]. กรุงเทพมหานคร: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์; 2554.

7. ศุภชัย ลีลิตธรรม. ความเป็นไปได้ในการควบคุมภายในตามแนว COSO มาใช้กับการบริหารการไฟฟ้าส่วนภูมิภาคเขต 1 (ภาคใต้) จังหวัดเพชรบุรี. [วิทยานิพนธ์บริหารธุรกิจมหาบัณฑิต]. เพชรบุรี: มหาวิทยาลัยราชภัฏเพชรบุรี; 2554.

8. วิไลวรรณ ปาลี. การประเมินผลการจัดระบบควบคุมภายในของโรงพยาบาลอมก๋อย จังหวัดเชียงใหม่. [วิทยานิพนธ์รัฐประศาสนศาสตร์มหาบัณฑิต]. เชียงใหม่: มหาวิทยาลัยเชียงใหม่; 2552.