

บทที่ 5

สรุปผลการศึกษา และข้อเสนอแนะ

การค้นคว้าแบบอิสระนี้มีวัตถุประสงค์ เพื่อศึกษาแนวทางการประยุกต์ใช้การประเมินการควบคุมโดยตนเอง (CSA : Control Self – Assessment) ร่วมกับหน่วยงานตรวจสอบภายในของมหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลธัญบุรี โดยมีขอบเขตการศึกษาเฉพาะการควบคุมภายในของแผนกพัสดุและแผนกการเงินการบัญชี แล้วนำมาเปรียบเทียบกับหลักเกณฑ์ของ CSA เพื่อเสนอแนะแนวทางการประยุกต์ใช้ CSA ในการปรับปรุงและพัฒนาระบบการควบคุมภายในของมหาวิทยาลัยฯ ต่อไปในอนาคต โดยผู้ศึกษาได้ดำเนินการรวบรวมข้อมูลจากการสอบถาม และสัมภาษณ์บุคลากรที่มีส่วนเกี่ยวข้องในการนำ CSA มาปรับใช้ในระบบการควบคุมภายในของมหาวิทยาลัยฯ ได้แก่ ผู้บังคับบัญชา ผู้ปฏิบัติงาน และผู้ตรวจสอบภายใน รวมจำนวนทั้งสิ้น 5 คน และศึกษาจากระเบียบข้อบังคับ หลักเกณฑ์ต่าง ๆ ในการจัดทำรายงานการควบคุมภายในตามระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินว่าด้วยการกำหนดมาตรฐานการควบคุมภายใน พ.ศ.2544 และจากหนังสือ วารสาร เอกสารประกอบการประชุม และสิ่งพิมพ์อิเล็กทรอนิกส์

สรุปผลการศึกษา

จากการศึกษาพบว่ามหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลธัญบุรี ได้นำ CSA มาใช้ในขั้นตอนการจัดวางระบบการควบคุมภายในของมหาวิทยาลัยฯ เพื่อให้เป็นไปตามมาตรฐานการควบคุมภายในของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน

ลักษณะการดำเนินงานมีการจัดตั้งคณะกรรมการจัดทำ CSA ซึ่งเป็นผู้ตรวจสอบภายใน และเป็นคณาจารย์ในคณะวิชาบริหารธุรกิจ รวมจำนวนทั้งสิ้น 4 คน มีหน้าที่สำคัญในการจัดทำรายงานสรุปผลเกี่ยวกับการควบคุมภายในต่อคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน ผู้กำกับดูแล และคณะกรรมการตรวจสอบภาคราชการประจำกระทรวง และในการได้มาซึ่งรายงานสรุปผลเกี่ยวกับการควบคุมภายในต่อหน่วยงานราชการที่เกี่ยวข้องนั้น ผู้ตรวจสอบภายในจะเป็นผู้นำมาซึ่งการทำ CSA ของมหาวิทยาลัยฯ และมีบทบาทอย่างมากในกระบวนการทำ CSA โดยการทำหน้าที่เป็นผู้ประสานงานคุณภาพ (Facilitator) ระหว่างผู้บริหารกับผู้ปฏิบัติงาน และเป็นผู้นำในการดำเนินการตามขั้นตอนการจัดวางระบบการควบคุมภายในของมหาวิทยาลัยฯ

รูปแบบของการประเมินการควบคุมภายในโดยตนเองที่มหาวิทยาลัยฯ นำมาใช้คือ การใช้แบบสอบถาม (Questionnaires) ประกอบด้วยแบบสอบถามการควบคุมภายในด้านการเงินการบัญชี

แบบสอบถามการควบคุมภายในด้านพัสดุ และแบบประเมินองค์ประกอบของมาตรฐานการควบคุมภายใน รวมทั้งคณะกรรมการจัดทำ CSA จะใช้วิธีการตรวจสอบอื่นควบคู่กันไปด้วย ได้แก่ การสอบถาม การสัมภาษณ์ การสังเกตการณ์การปฏิบัติงาน และการตรวจสอบเอกสารหลักฐานอื่นเพิ่มเติม เพื่อนำผลที่ได้รับมาเปรียบเทียบกับแบบสอบถามที่ได้จากการประเมินเบื้องต้น โดยผู้ปฏิบัติงาน ทั้งนี้เพื่อพิจารณาว่าข้อมูลที่ได้รับจากหลาย ๆ แหล่งเป็นไปในทิศทางเดียวกันหรือไม่ เพื่อให้ได้ข้อมูลที่ถูกต้องเป็นจริงมากที่สุด วิธีการใช้แบบสอบถามจะเป็นไปในลักษณะของการเก็บข้อมูลเกี่ยวกับการปฏิบัติงาน หรือระบบงานที่พบว่ามีจุดอ่อน หรือข้อบกพร่องที่มีความเสี่ยงต่อการบรรลุวัตถุประสงค์ของมหาวิทยาลัยฯ โดยให้ผู้ปฏิบัติงาน หัวหน้าแผนกพัสดุ และแผนกการเงินการบัญชี ทำการประเมินผล สรุปผลการประเมิน และเสนอแนะแนวทางในการปรับปรุงระบบการควบคุมภายในไว้ในแบบสอบถาม เพื่อให้คณะกรรมการจัดทำ CSA ใช้เป็นข้อมูลเบื้องต้นสำหรับการดำเนินการตามขั้นตอนต่อไปของการจัดวางระบบการควบคุมภายใน

จากการศึกษาพบว่าในการประยุกต์ใช้ CSA ของมหาวิทยาลัยฯ ผู้ปฏิบัติงานจะมีส่วนร่วมเพียงขั้นตอนแรกคือ ขั้นตอนการสำรวจและประเมินระบบการควบคุมภายใน โดยมีหน้าที่ในการประเมินผลการควบคุม สรุปผลการประเมิน รวมทั้งเสนอแนะแนวทางในการปรับปรุงการควบคุมไว้ในแบบสอบถาม (Questionnaires) หลังจากนั้นคณะกรรมการจัดทำ CSA จะทำการรวบรวมข้อมูลแล้วนำมาสรุปผลในภาพรวม ส่วนในขั้นตอนที่สองถึงขั้นตอนที่หกจะดำเนินการผ่านคณะกรรมการจัดทำ CSA ซึ่งเป็นผู้ตรวจสอบภายในทั้งหมด ทำให้ไม่สอดคล้องกับแนวปฏิบัติของ CSA ที่เน้นให้ผู้บริหารและผู้ปฏิบัติงานเป็นผู้ประเมินการควบคุมโดยตนเอง

ดังนั้นเมื่อได้ศึกษาเปรียบเทียบหลักเกณฑ์ของ CSA กับแนวทางที่มหาวิทยาลัยฯ นำ CSA มาใช้ในปัจจุบัน เพื่อหาแนวทางการประยุกต์ใช้ CSA ในการปรับปรุงและพัฒนาการควบคุมภายในของมหาวิทยาลัยฯ ให้เหมาะสมต่อไปในอนาคต ตามขั้นตอนการจัดวางระบบการควบคุมภายในตามมาตรฐานของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินใน 6 ขั้นตอน ทำให้พบข้อแตกต่างและข้อเสนอแนะดังต่อไปนี้

1. ขั้นตอนการสำรวจและประเมินระบบการควบคุมภายในที่มีอยู่เดิม พบว่าในการนำ CSA มาประยุกต์ใช้ควรเริ่มต้นโดยให้ผู้ปฏิบัติงานหารือกับผู้ตรวจสอบภายในด้วยวิธีการจัดอบรม เพื่อเสริมสร้างความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับการนำ CSA มาใช้ในมหาวิทยาลัยฯ ควรนำวิธีการประชุมเชิงปฏิบัติการมาใช้เพิ่มเติมนอกเหนือจากการใช้แบบสอบถาม ขอบเขตการประเมินควรครอบคลุมในทุก ๆ ส่วนงานของมหาวิทยาลัยฯ และผู้ปฏิบัติงานควรเป็นผู้ประเมินผลโดยตนเอง แล้วให้หัวหน้าแผนกเป็นผู้สรุปผลในภาพรวม แทนที่จะทำโดยคณะกรรมการจัดทำ CSA ซึ่งเป็นผู้ตรวจสอบภายใน

2. ขั้นตอนการประเมินความเสี่ยง ควรให้ผู้ปฏิบัติงานขอคำปรึกษาแนะนำเกี่ยวกับแนวความคิดด้านความเสี่ยงและการควบคุมภายในจากผู้ตรวจสอบภายใน ควรให้ผู้มีความรู้ด้าน CSA จากภายนอกองค์กร เข้ามาทำหน้าที่เป็นผู้ประสานงานคุณภาพในขณะทำงาน CSA และควรให้ผู้ปฏิบัติงานและผู้บังคับบัญชาทุกแผนกในแต่ละส่วนงานได้ประเมินความเสี่ยงร่วมกัน

3. ขั้นตอนการออกแบบการควบคุมภายใน ควรให้ผู้บังคับบัญชาของแต่ละแผนกทำหน้าที่เป็นผู้ออกแบบการควบคุมหรือกำหนดกิจกรรมการควบคุมภายในด้วยตนเอง

4. ขั้นตอนการนำระบบการควบคุมภายในที่กำหนดไปสู่การปฏิบัติ ควรให้ผู้บังคับบัญชาของแต่ละแผนกติดตามผลการปฏิบัติงานตามรายงานที่ได้รับจากผู้ปฏิบัติงานอย่างสม่ำเสมอ

5. ขั้นตอนการประเมินผลการควบคุมภายใน ควรปลูกจิตสำนึกให้ผู้ปฏิบัติงานในองค์กรตระหนักถึงความสำคัญของการควบคุมภายใน เนื่องจากการใช้ CSA ต้องอาศัยความซื่อสัตย์ในการให้ข้อมูลหรือเปิดเผยข้อมูลของผู้ปฏิบัติงาน ควรนำวิธีการประชุมเชิงปฏิบัติการมาใช้เพิ่มเติม นอกเหนือจากการใช้แบบสอบถาม ขอบเขตการประเมินควรครอบคลุมในทุก ๆ ส่วนงานของมหาวิทยาลัยฯ และให้ผู้มีส่วนเกี่ยวข้องทุกคนได้มีส่วนร่วมในการประเมินการควบคุมโดยตนเอง

6. ขั้นตอนการปรับปรุงการควบคุมภายใน ควรให้คณะทำงาน CSA ซึ่งประกอบด้วยผู้ปฏิบัติงานและผู้บังคับบัญชาของแต่ละแผนกเป็นผู้จัดทำแผนการปรับปรุงการควบคุมภายในด้วยตนเอง

เนื่องจากลักษณะของการประเมินการควบคุมโดยตนเอง (CSA : Control Self - Assessment) เป็นรูปแบบของการประเมินผลในลักษณะความร่วมมือกันระหว่างผู้บริหาร กับผู้ปฏิบัติงานที่มีส่วนเกี่ยวข้องโดยตรงกับการปฏิบัติงานตามระบบการควบคุมภายในที่วางไว้ ทั้งนี้โดยอาศัยความช่วยเหลือจากผู้ตรวจสอบภายใน ดังนั้นในทุก ๆ ขั้นตอนของการจัดวางระบบการควบคุมภายในตามมาตรฐานการควบคุมภายในของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน จึงควรให้ผู้ปฏิบัติงานและผู้บังคับบัญชาของแต่ละแผนกในแต่ละส่วนงาน ซึ่งเป็นผู้ที่มีความรู้ ทักษะ และความชำนาญในงานที่ทำเป็นอย่างดี เข้าไปมีส่วนร่วมในการกำหนดแนวทางปฏิบัติและประเมินผลด้วยตนเอง โดยเริ่มจากการเก็บข้อมูล การประมวลผลข้อมูล ตลอดจนมีส่วนร่วมในการแสดงความคิดเห็นและระดมความคิดเพื่อพัฒนา ปรับปรุงระบบการควบคุมภายในด้วยตนเอง เพราะเงื่อนไขสำคัญที่จะทำให้ CSA ประสบความสำเร็จได้ ก็จะต้องให้ผู้บริหาร ผู้ปฏิบัติงาน และผู้ที่มีส่วนเกี่ยวข้องทุกคนได้มีส่วนร่วมในการประเมินผลการควบคุม

อภิปรายผล

เนื่องจากมหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลล้านนา ยังอยู่ในช่วงเริ่มต้นของการนำ CSA มาปรับใช้ในระบบการควบคุมภายใน ทำให้ยังขาดความพร้อมในหลาย ๆ ด้าน โดยเฉพาะข้อจำกัดในด้านเวลา และด้านความรู้ ความสามารถของบุคลากร ทางมหาวิทยาลัยฯ จึงได้นำ CSA มาประยุกต์ใช้ให้เหมาะสมกับสภาพการณ์ในปัจจุบัน โดยการจัดตั้งคณะกรรมการจัดทำ CSA ซึ่งเป็นผู้ตรวจสอบภายใน และเป็นคณาจารย์ในคณะวิชาบริหารธุรกิจ จำนวน 4 คน ทำหน้าที่เป็นผู้ประสานงานคุณภาพ (Facilitator) ระหว่างผู้บริหารกับผู้ปฏิบัติงาน และเป็นผู้นำในการดำเนินการตามขั้นตอนการจัดวางระบบการควบคุมภายในเพื่อให้เป็นไปตามมาตรฐานการควบคุมภายในของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน

จากการศึกษาพบว่า การนำ CSA มาประยุกต์ใช้ในขั้นตอนการจัดวางระบบการควบคุมภายในของมหาวิทยาลัยฯ ยังไม่สอดคล้องตามหลักเกณฑ์ของการประเมินการควบคุมภายใน โดยตนเองที่ดี เนื่องจากผู้ประเมินผลการควบคุมของมหาวิทยาลัยฯ ยังคงเป็นผู้ตรวจสอบภายใน ซึ่งตามหลักเกณฑ์ของ CSA แล้ว ควรให้ผู้ปฏิบัติงานเป็นผู้ประเมินผลการควบคุมโดยตนเอง ไม่ใช่โดยผู้ตรวจสอบภายในหรือผู้สอบบัญชีอิสระ (ประจิต หาวัตร และศรัณย์ ชูเกียรติ, 2546) ทั้งนี้ ปัญหาประการสำคัญที่ทำให้การประยุกต์ใช้ CSA ของมหาวิทยาลัยฯ ยังไม่ได้ผลเท่าที่ควร เป็นเพราะบุคลากรภายในองค์กร ยังไม่มีความรู้ ความเข้าใจเกี่ยวกับการควบคุมภายใน และวิธีการประเมินการควบคุมโดยตนเองอย่างเพียงพอ ทำให้ไม่สามารถเป็นผู้มีบทบาทสำคัญในการนำ CSA มาใช้ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ของ CSA และบรรลุผลตามวัตถุประสงค์ที่ต้องการได้

ข้อเสนอแนะผลการศึกษา

จากการศึกษาเปรียบเทียบหลักเกณฑ์ของ CSA กับแนวทางการนำ CSA มาใช้ในปัจจุบันของมหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลล้านนา ทำให้ได้ข้อเสนอแนะในการนำ CSA มาประยุกต์ใช้ต่อไปในอนาคต แบ่งออกเป็นด้านต่าง ๆ ดังต่อไปนี้

ด้านวัตถุประสงค์ ควรนำ CSA มาใช้ในทุกระดับขั้นตอนของการจัดวางระบบการควบคุมภายใน เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของการควบคุมภายในที่จะป้องกันหรือลดความเสี่ยงให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ซึ่งจะช่วยให้มีระบบการควบคุมภายในที่เหมาะสมเพียงพอ

ด้านหน่วยงานและขอบเขตงาน ควรนำ CSA มาใช้ให้ครอบคลุมทุกหน่วยงานและทุกกิจกรรมภายในมหาวิทยาลัยฯ

ด้านผู้ประเมินผล ควรให้ผู้ปฏิบัติงาน และผู้บังคับบัญชาทุกระดับในแต่ละส่วนงานเป็นผู้ประเมินการควบคุมภายใน โดยตนเอง และควรให้ผู้ตรวจสอบภายใน หรือผู้มีความรู้ด้าน CSA

จากภายนอกองค์กรเข้ามาทำหน้าที่เป็นผู้ประสานงานคุณภาพ (Facilitator) ในการให้คำปรึกษา แนะนำ และสารสนเทศเกี่ยวกับการควบคุมภายในแก่บุคลากรในมหาวิทยาลัยฯ

ด้านวิธีการปฏิบัติ ควรนำรูปแบบการประชุมเชิงปฏิบัติการ (Workshop) มาใช้เป็นเครื่องมือในการปรับปรุงและพัฒนาระบบการควบคุมภายในของแต่ละหน่วยงานในอนาคต นอกเหนือจากการใช้แบบสอบถาม (Questionnaires) เพื่อให้ผู้ปฏิบัติงานมีบทบาทและมีส่วนร่วม ในการนำ CSA มาใช้มากยิ่งขึ้น

ด้านการรายงาน ควรดำเนินการโดยคณะทำงาน CSA ซึ่งประกอบด้วยผู้ปฏิบัติงานและผู้บังคับบัญชาทุกระดับในแต่ละส่วนงาน เป็นผู้จัดทำรายงานเพื่อสรุปผลและรับรองผลการประเมิน การควบคุมโดยตนเอง

ข้อจำกัดในการศึกษา

ในระหว่างการนำ CSA มาใช้นั้น มีการปรับเปลี่ยนสถานะจากสถาบันเทคโนโลยีราชมงคล วิทยาเขตภาคพายัพ มาเป็นมหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลล้านนา วิทยาเขตภาคพายัพ รวมทั้ง มีการปรับเปลี่ยนโครงสร้างการบริหารงานใหม่ บางหน่วยงานมีการปรับเปลี่ยนรูปแบบการทำงาน ใหม่ไปบ้างแล้ว ดังนั้นผลสัมฤทธิ์ที่ได้จากการประเมินผลการควบคุมภายใน จึงไม่อาจชี้วัดได้ว่า เกิดจากการนำวิธีการประเมินการควบคุมโดยตนเอง (CSA) มาใช้ หรือเกิดจากการเปลี่ยนแปลงรูปแบบ การบริหารงานใหม่

ข้อเสนอแนะสำหรับการศึกษารั้งต่อไป

การศึกษาในครั้งนี้ เป็นการศึกษาการนำวิธีประเมินการควบคุมโดยตนเอง (CSA) มาใช้กับ หน่วยงานราชการที่เป็นสถาบันการศึกษา ซึ่งมีระบบการควบคุมภายในที่กำหนดขึ้นโดยคณะกรรมการ ตรวจสอบแผ่นดิน (คตง.) และสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน (สตง.) รองรับเอาไว้อยู่แล้ว ดังนั้นวิธีการ ประเมินการควบคุมโดยตนเองที่นำมาประยุกต์ใช้ในมหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลล้านนา จึงมี ลักษณะดำเนินไปตามกรอบของการปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ และเป็นไปตามระบบ การควบคุมภายในที่กำหนดโดยหน่วยงานภาครัฐ ซึ่งอาจแตกต่างไปจากหน่วยงานเอกชนที่มีอิสระ ในการกำหนดระบบการควบคุมภายในขึ้นมาใช้ได้เอง ดังนั้น จึงควรทำการศึกษาเพิ่มเติมในเรื่องของ การประยุกต์ใช้ CSA กับหน่วยงานเอกชน รวมถึงผลสัมฤทธิ์ในการนำ CSA มาใช้ระหว่างหน่วยงาน ภาครัฐและภาคเอกชน



ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright © by Chiang Mai University
All rights reserved