

บทที่ 5

สรุปผลการศึกษา อภิปรายผลและข้อเสนอแนะ

การค้นคว้าแบบอิสระนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อประเมินถึงความเพียงพอและเหมาะสมของการควบคุมภายในทางการบัญชีของเหมืองแม่เมาะ การไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทย โดยทำการประเมินการควบคุมใน 8 องค์ประกอบตามแนวคิดของการบริหารความเสี่ยงองค์กร (Enterprise Risk Management : ERM) เพื่อใช้เป็นแนวทางในการพิจารณาแก้ไขปรับเปลี่ยนระบบการควบคุมภายในให้มีความเหมาะสมและสอดคล้องกับสถานการณ์ปัจจุบัน อันจะส่งผลให้การดำเนินงานเกิดประสิทธิภาพสูงสุด โดยผู้ศึกษาได้ดำเนินการเก็บรวบรวมข้อมูลจากแบบสอบถามที่ให้กับผู้ปฏิบัติงานทุกคนในกองบัญชีและการเงินเหมืองแม่เมาะ จำนวน 33 คน และการสัมภาษณ์ผู้บริหาร จำนวน 1 คน และนำข้อมูลมาทำการวิเคราะห์โดยใช้ ค่าความถี่ ร้อยละ และค่าเฉลี่ย นอกจากนี้ยังได้ศึกษาจากระเบียบ ข้อบังคับ และหลักเกณฑ์ต่างๆ ตามระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินว่าด้วยการกำหนดมาตรฐานการควบคุมภายใน พ.ศ. 2544 และจากหนังสือเอกสาร คู่มือการปฏิบัติงาน และสิ่งพิมพ์อิเล็กทรอนิกส์

สรุปผลการศึกษา

ข้อมูลทั่วไปของผู้ปฏิบัติงานในกองบัญชีและการเงินเหมืองแม่เมาะ

จากการศึกษาพบว่า ผู้ปฏิบัติงานในกองบัญชีและการเงินเหมืองแม่เมาะ ส่วนใหญ่เป็นเพศหญิง คิดเป็นร้อยละ 75.8 มีอายุระหว่าง 41-45 ปี และ 46-50 ปี คิดเป็นร้อยละ 27.3 และปฏิบัติงานในกองบัญชีและการเงินเหมืองแม่เมาะมาแล้ว 16-20 ปี คิดเป็นร้อยละ 33.3 ส่วนระดับการศึกษา ร้อยละ 63.6 จบการศึกษาระดับปริญญาตรี และปฏิบัติงานในตำแหน่งพนักงานวิชาชีพ คิดเป็นร้อยละ 54.6

ระดับการประเมินผลการควบคุมภายในทางการบัญชีของเหมืองแม่เมาะ

ผลที่ได้จากการศึกษาระดับการประเมินผลการควบคุมภายในทางการบัญชีของเหมืองแม่เมาะ การไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทย ตามแนวทางการบริหารความเสี่ยงองค์กรทั้ง 8 องค์ประกอบ มีดังนี้

สภาพแวดล้อมภายใน การควบคุมภายในทางการบัญชีของเหมืองแม่เมาะ การไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทย ในด้านสภาพแวดล้อมภายในมีการควบคุมภายในที่เพียงพอแล้ว โดยมีระดับการควบคุมที่ดีพอใช้ โดยเรื่องที่มีระดับการควบคุมภายในสูงสุดคือ เรื่องโครงสร้างการองค์กร มีค่าเฉลี่ย 3.20 ซึ่งหน่วยงานมีการจัดโครงสร้างองค์กรและสายงานการบังคับบัญชาที่ชัดเจนและเหมาะสมกับขนาดและลักษณะการดำเนินงานขององค์กร มีการสร้างจิตสำนึกและบรรยากาศของการควบคุมภายใน โดยมีการจัดทำข้อกำหนดด้านจริยธรรมและจรรยาบรรณของ กฟผ. เพื่อเป็นแนวทางที่พึงปฏิบัติไว้อย่างชัดเจน และยังมีการแจ้งให้พนักงานทุกคนได้รับทราบและถือปฏิบัติอย่างทั่วถึงกัน มีการจัดแบ่งหน้าที่แต่ละตำแหน่งงาน โดยกำหนดระดับความรู้ความสามารถ (Competency) ที่จำเป็นในการปฏิบัติงานแต่ละตำแหน่งและมีโครงการพัฒนาบุคลากรตั้งแต่แรกเข้าจนถึงวัยก่อนเกษียณอายุ รวมถึงมีการมอบหมายอำนาจหน้าที่และความรับผิดชอบตามความเหมาะสมและให้อำนาจการตัดสินใจในการปฏิบัติงานกับพนักงานตามความเหมาะสมกับตำแหน่งหน้าที่ นอกจากนี้แล้วผู้บริหารยังให้ความสำคัญกับงานทางด้านบัญชีและการเงิน และงานของผู้ตรวจสอบภายในและผู้ตรวจสอบภายนอก รวมทั้งงานของผู้ประเมินและศึกษาวิเคราะห์อื่น ๆ และมีการปรึกษาและแลกเปลี่ยนความคิดเห็นกันอย่างสม่ำเสมอ และการศึกษาค้นคว้าวิจัยยังพบจุดอ่อนของการควบคุมภายในที่มีระดับการควบคุมที่ยังไม่เพียงพอ ต้องปรับปรุงในเรื่องของจำนวนบุคลากรที่ยังไม่เพียงพอในการปฏิบัติงาน ซึ่งจุดอ่อนนี้หน่วยงานได้ปรับปรุงแก้ไขแล้วโดยการจัดทำกรอบอัตรากำลังเพื่อเสนอส่วนกลาง และทำการเคลื่อนย้ายคนภายในกองบัญชีและการเงินไปทำงานในส่วนที่ขาด เพื่อรอการสรรหาจากส่วนกลาง

นอกจากนี้ยังพบว่า มีการควบคุมภายในบางเรื่องที่มีการควบคุมอยู่ในระดับที่ดีพอใช้ แต่ยังมีค่าเฉลี่ยต่ำ คือ เรื่องการปฏิบัติตนของผู้บริหารให้เป็นตัวอย่างที่ดีทั้งโดยคำพูดและการกระทำอย่างสม่ำเสมอ มีค่าเฉลี่ย 2.79 การพัฒนาและทดสอบเกี่ยวกับทักษะ ความรู้ ความสามารถที่จำเป็นของพนักงานว่ามีความเหมาะสมกับการปฏิบัติงาน มีค่าเฉลี่ย 2.85 การกำหนดนโยบายและวิธีปฏิบัติในการคัดเลือก สรรหาพนักงาน เพื่อให้ได้บุคคลที่มีคุณภาพ มีค่าเฉลี่ย 2.73 การดำเนินการที่เหมาะสมเมื่อพบการปฏิบัติที่ไม่เป็นไปตามนโยบายและวิธีปฏิบัติที่กำหนดของพนักงาน มีค่าเฉลี่ย 2.88 ผู้บริหารมีทัศนคติที่ดี และสนับสนุนการปฏิบัติงานในหน้าที่และมีการปรึกษาหารือหรือแลกเปลี่ยนความคิดเห็นอย่างสม่ำเสมอ มีค่าเฉลี่ย 2.85 ซึ่งหน่วยงานควรมีการปรับปรุงในเรื่องต่างๆ เหล่านี้เพื่อเพิ่มประสิทธิผลของการควบคุมภายใน อันจะนำไปสู่การบรรลุผลสำเร็จตามวัตถุประสงค์ขององค์กร

การกำหนดวัตถุประสงค์ การควบคุมภายในทางการบัญชีของเหมืองแม่เมาะ การไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทย ในด้านการกำหนดวัตถุประสงค์มีการควบคุมภายในที่เพียงพอแล้ว โดยมีระดับการควบคุมที่ดีพอใช้ทั้งในเรื่องของการกำหนดวัตถุประสงค์ระดับองค์กรและระดับกิจกรรม และเรื่องที่มีระดับการควบคุมภายในสูงสุดคือ เรื่องที่หน่วยงานมีการกำหนดวัตถุประสงค์โดยรวมขององค์กรในรูปของพันธกิจ เป้าหมายขององค์กร มีค่าเฉลี่ย 3.21 ส่วนเรื่องที่มีระดับการควบคุมภายในต่ำสุดคือ เรื่องการจัดสรรทรัพยากรของหน่วยงานให้เป็นไปตามลำดับความสำคัญของงาน มีค่าเฉลี่ย 2.79 โดยหน่วยงานมีการกำหนดวัตถุประสงค์ระดับสายงาน ระดับฝ่าย และระดับกิจกรรมที่มีความชัดเจนสอดคล้องกัน และมีความเชื่อมโยงกับวัตถุประสงค์ของการไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทย ในการที่จะทำงานให้สำเร็จด้วยงบประมาณและทรัพยากรที่มีอยู่อย่างเหมาะสม และมีการชี้แจงวัตถุประสงค์ให้บุคลากรทุกระดับทราบและเข้าใจตรงกัน

การระบุเหตุการณ์ การควบคุมภายในทางการบัญชีของเหมืองแม่เมาะ การไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทย ในด้านการระบุเหตุการณ์มีการควบคุมภายในที่เพียงพอแล้ว โดยมีระดับการควบคุมที่ดีพอใช้ และเรื่องที่มีระดับการควบคุมภายในสูงสุดคือ เรื่องที่ผู้บริหารทุกระดับมีส่วนร่วมในการระบุความเสี่ยงโดยครอบคลุมถึงความเสี่ยงที่สำคัญทั้งระดับองค์กรและระดับกิจกรรม มีค่าเฉลี่ย 2.94 ส่วนเรื่องที่มีระดับการควบคุมภายในต่ำสุดคือ เรื่องการเผยแพร่ให้พนักงานที่เกี่ยวข้องทราบถึงวิธีการที่ใช้ในการระบุความเสี่ยง การวิเคราะห์และการตอบสนองความเสี่ยง มีค่าเฉลี่ย 2.82 โดยการควบคุมภายในด้านการระบุเหตุการณ์ของหน่วยงานจะมีการระบุและจัดลำดับความสำคัญของความเสี่ยงทั้งจากความเสี่ยงที่อาจจะเกิดขึ้นจากปัจจัยภายใน เช่น การปรับลดบุคลากร การใช้เทคโนโลยีใหม่ การปรับโครงสร้างองค์กร เป็นต้น และความเสี่ยงที่อาจจะเกิดขึ้นจากปัจจัยภายนอก เช่น การเกิดภัยธรรมชาติ การแก้ไขกฎระเบียบ การเปลี่ยนแปลงทางการเมือง เศรษฐกิจ สังคม เป็นต้น โดยผู้บริหารทุกระดับจะมีส่วนร่วมในการระบุและประเมินความเสี่ยงและเผยแพร่ให้พนักงานที่เกี่ยวข้องทราบอย่างสม่ำเสมอ

การประเมินความเสี่ยง การควบคุมภายในทางการบัญชีของเหมืองแม่เมาะ การไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทย ในด้านการประเมินความเสี่ยงมีการควบคุมภายในที่เพียงพอแล้ว โดยมีระดับการควบคุมที่ดีพอใช้ และเรื่องที่มีระดับการควบคุมภายในสูงสุดคือ เรื่องที่หน่วยงานมีการประเมินถึงนัยสำคัญของความเสี่ยง มีค่าเฉลี่ย 3.03 ส่วนเรื่องที่มีระดับการควบคุมภายในต่ำสุดคือ เรื่องการจัดประชุมเพื่อวิเคราะห์ความเสี่ยงที่คาดว่าจะเกิดขึ้น โดยพนักงานและผู้บริหาร ในระดับที่เหมาะสม มีค่าเฉลี่ย 2.94 โดยการควบคุมภายในด้านการประเมินความเสี่ยงของหน่วยงานจะมีการจัดประชุมทั้งผู้บริหารและพนักงานเพื่อหารือ วิเคราะห์ความเสี่ยงที่คาดว่าจะเกิดขึ้น และกำหนดเกณฑ์หรือมาตรฐานในการพิจารณาระดับความสำคัญของความเสี่ยงและประเมินความถี่หรือโอกาสที่จะเกิด

ความเสี่ยงนั้นในระดับ สูง กลาง ต่ำ รวมถึงมีการประเมินนัยสำคัญหรือผลกระทบของความเสี่ยงที่อาจจะเกิดขึ้นด้วย โดยความเสี่ยงที่มีความสำคัญจะต้องมีการนำขึ้นสู่การพิจารณาของผู้บริหารระดับสูงของหน่วยงานเพื่อกำหนดวิธีการจัดการกับความเสี่ยงนั้นๆ

การตอบสนองความเสี่ยง การควบคุมภายในทางการบัญชีของเหมืองแม่เมาะ การไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทย ในด้านการตอบสนองความเสี่ยงมีการควบคุมภายในที่เพียงพอแล้ว โดยมีระดับการควบคุมที่ดีพอใช้ และเรื่องที่มีระดับการควบคุมภายในสูงสุดคือ เรื่องที่หน่วยงานมีการวิเคราะห์สาเหตุของความเสี่ยงและกำหนดวิธีการควบคุมเพื่อป้องกันหรือลดความเสี่ยงอย่างเหมาะสมและมีการติดตามผลการปฏิบัติตามวิธีการควบคุมที่กำหนดขึ้น มีค่าเฉลี่ย 3.06 ส่วนเรื่องที่มีระดับการควบคุมภายในต่ำสุดคือ การพิจารณาความคุ้มค่าของต้นทุนที่เกิดขึ้นจากการกำหนดวิธีการควบคุมเพื่อป้องกันหรือลดความเสี่ยง มีค่าเฉลี่ย 2.85 โดยการควบคุมภายในด้านการตอบสนองความเสี่ยงของหน่วยงานนั้นจะมีการวิเคราะห์สาเหตุและผลกระทบของความเสี่ยง และกำหนดวิธีการควบคุม โดยการจัดทำแผนและระเบียบวิธีปฏิบัติในการบริหารความเสี่ยงในกระบวนการทำงานของหน่วยงานซึ่งพิจารณาถึงความคุ้มค่าของต้นทุนที่จะเกิดขึ้นจากการกำหนดวิธีการควบคุมเพื่อป้องกันหรือลดความเสี่ยง และแจ้งให้บุคลากรทุกคนทราบเกี่ยวกับวิธีการควบคุมนั้น โดยทั่วถึงกัน

กิจกรรมการควบคุม การควบคุมภายในทางการบัญชีของเหมืองแม่เมาะ การไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทย ในด้านกิจกรรมการควบคุมมีการควบคุมภายในที่เพียงพอแล้ว โดยมีระดับการควบคุมที่ดีมากซึ่งถือเป็นจุดแข็งของการควบคุมภายในของหน่วยงาน แสดงให้เห็นว่าหน่วยงานให้ความสำคัญในการกำหนดนโยบายและวิธีการปฏิบัติงานเพื่อตอบสนองความเสี่ยง โดยมีการกำหนดกิจกรรมการควบคุมไว้ในการปฏิบัติงานด้านต่างๆ และเรื่องที่มีระดับการควบคุมภายในสูงสุดคือ เรื่องการอนุมัติรายการ มีค่าเฉลี่ย 3.59 โดย กฟผ. มีนโยบายและมีระเบียบคำสั่ง ข้อบังคับของ กฟผ. เกี่ยวกับวิธีปฏิบัติงานที่ถูกต้อง เพื่อให้เกิดความมั่นใจว่าเมื่อมีการปฏิบัติตามแผนงานและระบบงานที่กำหนดไว้จะสามารถลดความเสี่ยงให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ดังนี้

- การจัดทำคู่มือการปฏิบัติงานด้านบัญชีและการเงินไว้อย่างละเอียดในแต่ละขั้นตอนของการปฏิบัติงาน
- การแบ่งแยกหน้าที่การอนุมัติรายการออกจากหน้าที่การดูแลทรัพย์สิน และแบ่งแยกหน้าที่การรับ-จ่ายและเก็บรักษาเงินสดออกจากหน้าที่บันทึกการรายการ
- การอนุมัติรายการที่กำหนดให้มีการตรวจสอบเอกสารที่ใช้ประกอบการลงบัญชีก่อนการอนุมัติรายการและกำหนดผู้มีอำนาจอนุมัติในแต่ละรายการรวมทั้งกำหนดวงเงินในการอนุมัติไว้อย่างชัดเจน

- การใช้ระบบใบสำคัญจ่ายในการจ่ายหรืออนุมัติค่าใช้จ่ายและประทับตราว่า “จ่ายแล้ว” ลงบนเอกสารประกอบการจ่ายเงินและออกหลักฐานการรับเงินทุกครั้ง โดยมีสำเนาเก็บไว้เป็นหลักฐานและลงรายชื่อผู้รับเงินไว้ด้วย
- การกำหนดหมายเลขเอกสารทางการเงิน โดยเรียงลำดับไว้ล่วงหน้า
- การควบคุมทรัพย์สินที่มีการจัดเก็บรักษาทรัพย์สินที่สำคัญไว้ในสถานที่ที่มั่นคงและปลอดภัย รวมถึงจัดเวรยามรักษาการณ์สถานที่และควบคุมการเข้า-ออกของสถานที่
- การควบคุมการเข้าถึงข้อมูล โดยจำกัดให้เฉพาะบุคคลที่ได้รับอนุมัติเท่านั้นและมีการใช้เทคโนโลยีที่เหมาะสมในการประมวลผลข้อมูล
- การสอบทาน โดยผู้บริหาร ที่มีการวิเคราะห์เปรียบเทียบผลการปฏิบัติงานจริงกับแผนงานหรืองบประมาณที่กำหนดไว้ รวมถึงเปรียบเทียบกับผลงานในอดีต

โดยกิจกรรมการควบคุมจะชี้ให้เห็นถึงความเสี่ยงที่อาจจะเกิดขึ้นในการปฏิบัติงาน เพื่อให้เกิดความระมัดระวังและสามารถปฏิบัติงานให้สำเร็จตามวัตถุประสงค์

ระบบสารสนเทศและการสื่อสาร การควบคุมภายในทางการบัญชีของเหมืองแม่เมาะ การไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทย ในด้านระบบสารสนเทศและการสื่อสารมีการควบคุมภายในที่เพียงพอแล้ว โดยมีระดับการควบคุมที่ดีพอใช้ และเรื่องที่มีระดับการควบคุมภายในสูงสุดคือ เรื่องที่หน่วยงานมีการจัดเก็บเอกสารประกอบการจ่ายเงินและการบันทึกบัญชีไว้อย่างครบถ้วนและเป็นหมวดหมู่ มีค่าเฉลี่ย 3.48 ส่วนเรื่องที่มีระดับการควบคุมภายในต่ำสุดคือ เรื่องการแจ้งให้พนักงานทราบปัญหาและจุดอ่อนของการควบคุมภายใน มีค่าเฉลี่ย 2.94 โดยหน่วยงานมีระบบข้อมูลสารสนเทศที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงาน การรายงานทางการเงิน และการปฏิบัติตามนโยบายและระเบียบต่างๆ และมีการสื่อสารไปยังผู้ใช้ภายในหน่วยงาน เพื่อช่วยให้ผู้รับข้อมูลสารสนเทศสามารถปฏิบัติหน้าที่ตามความรับผิดชอบได้อย่างมีประสิทธิภาพ ในปัจจุบันอยู่ระหว่างการพัฒนาโปรแกรม SAP ให้เป็นระบบงานหลักที่รวบรวมการทำงานของทุกระบบเข้าด้วยกัน เพื่อเพิ่มขีดความสามารถของบุคลากรในการวิเคราะห์ข้อมูล และรองรับการขยายงานด้านระบบเทคโนโลยีสารสนเทศในอนาคต นอกจากนั้นแล้วหน่วยงานยังจัดช่องทางการสื่อสารเพื่อให้พนักงานได้แจ้งข้อสงสัยเกี่ยวกับความประพฤติที่มีชอบ และสามารถเสนอความคิดเห็นหรือข้อเสนอแนะต่างๆ ในการดำเนินงานและทำการตรวจสอบ แก้ไข ติดตามผลอย่างทันเวลา

การติดตามและประเมินผล การควบคุมภายในทางการบัญชีของเหมืองแม่เมาะ การไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทย ในด้านการติดตามและประเมินผลมีการควบคุมภายในที่เพียงพอแล้ว โดยมีระดับการควบคุมที่ดีมากซึ่งถือเป็นจุดแข็งของการควบคุมภายในของหน่วยงาน และเรื่องที่มีการควบคุมภายในสูงสุดคือ เรื่องที่หน่วยงานตรวจสอบภายในขององค์กรมีความเป็นอิสระจาก

ส่วนงานที่ตนตรวจสอบและรายงานโดยตรงไปยังผู้บริหารระดับสูง มีค่าเฉลี่ย 3.52 โดยหน่วยงานมีการติดตามและประเมินผลการควบคุมภายในและประเมินคุณภาพของการปฏิบัติงาน โดยกำหนดวิธีปฏิบัติเพื่อติดตามการปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายในอย่างต่อเนื่องและเป็นส่วนหนึ่งของกระบวนการปฏิบัติงานตามปกติ นอกจากนี้ยังมีการประเมินผลแบบรายครั้ง (Separate Evaluation) โดยผู้ตรวจสอบภายในจากส่วนกลางอย่างน้อยปีละหนึ่งครั้ง และการประเมินการควบคุมโดยตนเอง (Control Self-Assessment) โดยให้ส่วนงานของผู้ปฏิบัติเป็นผู้ประเมินเป็นครั้งคราวตามความจำเป็น เมื่อมีการตรวจพบข้อบกพร่องก็จะแจ้งให้เจ้าหน้าที่ที่รับผิดชอบได้ทราบทันที และรายงานต่อไปยังผู้บริหารเพื่อกำหนดมาตรการที่เหมาะสมในการดำเนินการแก้ไขอย่างทันถ่วงที

อภิปรายผล

จากการศึกษาเรื่องการประเมินผลการควบคุมภายในทางการบัญชีของเหมืองแม่เมาะ การไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทย พบว่าเหมืองแม่เมาะ การไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทยเป็นหน่วยงานรัฐวิสาหกิจ ซึ่งถูกกำกับดูแลและตรวจสอบโดยสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน (สตง.) และคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน ได้กำหนดมาตรฐานการควบคุมภายในไว้เพื่อเป็นแนวทางในการจัดวางระบบการควบคุมภายในให้เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลโดยเป็นไปตามแนวคิดการควบคุมภายในของ COSO แต่ในการศึกษาครั้งนี้เป็นการประเมินผลการควบคุมภายในตามแนวคิดของการบริหารความเสี่ยงองค์กร หรือ ERM ซึ่งเป็นแนวคิดที่พัฒนามาจากแนวคิดของ COSO เพื่อขยายขอบเขตของการควบคุมภายในให้กว้างขวางมากขึ้น และพบว่าการควบคุมภายในทางการบัญชีของเหมืองแม่เมาะมีความเพียงพอและมีประสิทธิผล โดยมีลักษณะดำเนินไปตามกรอบของการปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ และมติรัฐมนตรี

จากการศึกษาระบบการควบคุมภายในทางการบัญชีของเหมืองแม่เมาะ พบว่ามีการควบคุมภายในทางการบัญชีที่เพียงพอแล้ว โดยมีจุดเด่นของการควบคุมภายในด้านกิจกรรมการควบคุม ซึ่งสอดคล้องกับผลการศึกษาของ สิริรัตน์ ศรีจักรวาลวงษ์ (2545) ที่พบว่าเหมืองแม่เมาะมีการปฏิบัติงานเป็นไปตามหลักของการควบคุมภายในที่ดี ทั้งทางด้านเกี่ยวกับบุคลากร การปฏิบัติงาน และการรักษาความปลอดภัยของทรัพย์สิน โดยมีการบันทึกบัญชีที่ครบถ้วน ถูกต้อง เชื่อถือได้และทันเวลา มีการจัดเก็บข้อมูลอย่างเป็นระบบ มีการจัดทำคู่มือการปฏิบัติงาน และมีแบบฟอร์มทางการบัญชีเพื่อใช้งานไว้อย่างครบถ้วนและครอบคลุมในทุกๆ เรื่อง แต่อย่างไรก็ตาม การศึกษาครั้งนี้ยังพบว่ายังมีจุดอ่อนของการควบคุมภายในด้านบุคลากรที่ยังไม่เพียงพอในการปฏิบัติงาน ซึ่งจำเป็นอย่างยิ่งที่หน่วยงานจะต้องทำการสรรหาเพิ่มเติมให้มีความเพียงพอและเหมาะสม เพื่อควบคุมหรือลดความเสี่ยงที่อาจจะเกิดขึ้นในการปฏิบัติงานของหน่วยงานเหมืองแม่เมาะได้

ข้อเสนอแนะผลการศึกษา

จากการศึกษาการประเมินผลการควบคุมภายในทางการบัญชีของเหมืองแม่เมาะ การไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทย ทำให้ได้ข้อเสนอแนะซึ่งอาจจะเป็นประโยชน์ในการนำมาพิจารณาแก้ไขปรับเปลี่ยนการควบคุมภายในทางการบัญชีของเหมืองแม่เมาะ ดังนี้

1. ด้านสภาพแวดล้อมภายใน หน่วยงานควรมีการเพิ่มจำนวนบุคลากรในการปฏิบัติงานให้เพียงพอ และกำหนดระดับความรู้ ความสามารถ และทักษะที่จำเป็นในการปฏิบัติงานแต่ละตำแหน่งอย่างเหมาะสม เนื่องจากการที่บุคลากรมีงานในหน้าที่และความรับผิดชอบมากเกินไป อาจจะทำให้ขาดความละเอียดรอบคอบในการปฏิบัติงาน และบั่นทอนขวัญและกำลังใจในการทำงานซึ่งอาจส่งผลกระทบต่อการทำงานและส่งผลเสียต่อองค์กรได้

2. ด้านสภาพแวดล้อมภายใน ผู้บริหารควรมีการชี้แจงและแสดงให้บุคลากรเห็นว่าผู้บริหารให้ความสำคัญกับการควบคุมภายใน เพื่อกระตุ้นให้บุคลากรเห็นความสำคัญและปฏิบัติอย่างจริงจังสม่ำเสมอ นอกจากนี้ควรให้พนักงานทุกคนมีส่วนร่วมในการกำหนดแนวปฏิบัติในการควบคุมภายในตามความเหมาะสม

3. ด้านการระบุเหตุการณ์ ควรพิจารณาระบบการควบคุมภายในให้มีความเหมาะสมสำหรับใช้ปฏิบัติในองค์กร เนื่องจากสภาพแวดล้อมทางธุรกิจมีการเปลี่ยนแปลงอยู่ตลอดเวลา ดังนั้นจึงควรมีการพิจารณาถึงปัจจัยเสี่ยงทั้งจากภายในและภายนอกองค์กร เพื่อจะได้ปรับปรุงวิธีการปฏิบัติงานให้เป็นไปตามแนวทางการควบคุมภายในที่เหมาะสมกับสภาพแวดล้อมการดำเนินงานขององค์กร นอกจากนั้นควรให้ผู้ปฏิบัติงานในทุกระดับทราบถึงผลกระทบที่อาจจะเกิดขึ้นจากความเสี่ยงต่างๆ เพื่อจะได้เห็นความสำคัญของระบบการควบคุมภายในซึ่งเป็นวิธีการที่จะช่วยลดผลเสียหายที่อาจจะเกิดขึ้นได้ และช่วยให้พนักงานปฏิบัติงานตามแนวปฏิบัติของการควบคุมภายในอย่างเคร่งครัด ซึ่งจะส่งผลให้การดำเนินงานของหน่วยงานเกิดประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น

4. ด้านการตอบสนองความเสี่ยง หน่วยงานควรจะต้องคำนึงถึงค่าใช้จ่ายที่ต้องใช้ในการกำหนดวิธีการควบคุมว่ามีความคุ้มค่ากับประโยชน์ที่จะได้รับหรือไม่ และมีวิธีใดบ้างที่สามารถใช้ในการจัดการกับความเสี่ยงและมีความเหมาะสมกับความเสี่ยงนั้นๆ เช่น ในกรณีที่ไม่เกิดความคุ้มค่าของต้นทุนในการกำหนดวิธีการควบคุมความเสี่ยง หน่วยงานอาจจะเลิกหรือหลีกเลี่ยงการกระทำและเหตุการณ์ที่ก่อให้เกิดความเสี่ยง โดยการใช้บริการจากบุคคลภายนอก หรือการทำสัญญารับเหมาช่วง เป็นต้น

5. ด้านสารสนเทศและการสื่อสาร หน่วยงานควรจะต้องมีการแจ้งให้พนักงานได้รับทราบถึงปัญหาของการควบคุมภายในและจุดอ่อนของการควบคุมภายในที่ตรวจพบ เพื่อพนักงานจะได้ปฏิบัติงานด้วยความระมัดระวัง ซึ่งจะช่วยลดความผิดพลาดที่อาจเกิดขึ้นจากจุดอ่อนของการควบคุมภายในของหน่วยงานได้

ข้อเสนอแนะสำหรับการศึกษาคั้งต่อไป

การไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทยเป็นรัฐวิสาหกิจขนาดใหญ่ ซึ่งในการดำเนินงานนั้นจะต้องประกอบด้วยหลายหน่วยงาน เช่น หน่วยงานด้านการสำรวจ หน่วยงานการผลิต หน่วยงานวิศวกรรม เป็นต้น และแต่ละหน่วยงานจะต้องมีระบบการบริหารจัดการและการควบคุมภายในที่ดี โดยในการศึกษาคั้งนี้เป็นการประเมินผลการควบคุมภายในทางการบัญชีของหน่วยงานเหมืองแม่เมาะ ดังนั้นจึงควรมีการศึกษาเพิ่มเติมในเรื่องการควบคุมภายในของหน่วยงานอื่นๆ เพื่อนำมาเปรียบเทียบความเหมือนหรือความแตกต่างของระดับการควบคุมภายใน ซึ่งอาจจะทำให้ทราบถึงจุดอ่อนหรือข้อบกพร่องของระบบการควบคุมภายในของหน่วยงานนั้นๆ เพื่อจะได้นำมาแก้ไขปรับเปลี่ยนให้มีความเหมาะสมและสอดคล้องกับสถานการณ์ปัจจุบัน อันจะส่งผลให้การดำเนินงานต่างๆ เกิดประสิทธิภาพสูงสุด