

บทที่ 5

สรุปผลการศึกษา

การค้นคว้าแบบอิสระเรื่อง การศึกษาระบบการควบคุมภายในด้านการเงินและบัญชีของมหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงใหม่ มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาระบบการควบคุมภายใน ด้านการเงินและบัญชีของมหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงใหม่ในการประเมินแนวปฏิบัติตามระบบ โดยการเปรียบเทียบกับระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินว่าด้วยการกำหนดมาตรฐานการควบคุมภายใน พ.ศ.2544 หรือตามแนว COSO เป็นการศึกษาเชิงคุณภาพโดยข้อมูลปฐมภูมิที่ใช้ในการศึกษาเพื่อให้ทราบถึงวิธีปฏิบัติงานของการควบคุมภายในด้านการเงินและบัญชีได้มาจากการสอบถาม การสัมภาษณ์ ผู้บริหารระดับคณะและมหาวิทยาลัย หัวหน้าฝ่ายและเจ้าหน้าที่ฝ่ายการเงินและบัญชีที่เกี่ยวข้อง คณะกรรมการจัดวางระบบการควบคุมภายใน และคณะกรรมการตรวจสอบภายในของมหาวิทยาลัย ส่วนข้อมูลทุติยภูมิเป็นการศึกษาจากเอกสารด้านการควบคุมภายในตามระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินว่าด้วยการกำหนดมาตรฐานการควบคุมภายใน แนวปฏิบัติระบบการควบคุมภายใน แนวปฏิบัติระบบการเงินและบัญชี แนวปฏิบัติการบริหารงบประมาณรายจ่าย และประกาศ คำสั่ง ของมหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงใหม่

สรุปผลการศึกษา

จากการผลการศึกษาพบว่า การควบคุมภายในด้านการเงินของมหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงใหม่ มีและคณะกรรมการจัดวางระบบการควบคุมภายใน โดยได้จัดวางระบบให้สอดคล้องกับมาตรฐานการควบคุมภายในที่มีองค์ประกอบ 5 ประการ

ระบบการควบคุมภายในมหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงใหม่

1. สภาพแวดล้อมการควบคุม ได้มีปัจจัยที่เกี่ยวข้องเช่นในเรื่องปรัชญาและรูปแบบการปฏิบัติการ ความซื่อสัตย์และจรรยาบรรณ ความรู้ความสามารถของบุคลากร โครงสร้างองค์กร การมอบอำนาจและหน้าที่ความรับผิดชอบ รวมถึงนโยบายในการบริหารงานบุคคลและการติดตามประเมินผล ของมหาวิทยาลัยนั้นได้มีระเบียบ ข้อบังคับ คำสั่ง แนวปฏิบัติหรือคู่มือการปฏิบัติงานระบุไว้เพื่อให้พนักงานนั้นสามารถปฏิบัติตามได้

2. การประเมินความเสี่ยงมหาวิทยาลัยได้มีการกำหนด ระบุปัจจัยเสี่ยง วิเคราะห์ความเสี่ยง ที่อาจจะเกิดขึ้นในระดับองค์กรและระดับกิจกรรม เช่นมีการแบ่งแยกหน้าที่ความรับผิดชอบการ รับเงิน จ่ายเงิน และบันทึกบัญชี

3. กิจกรรมการควบคุมมหาวิทยาลัยมีกิจกรรมการควบคุมทางการเงินออกเป็น 5 ด้าน คือ ด้านการรับเงิน ด้านการจ่ายเงิน ด้านเงินสดในมือ ด้านเงินทตรง และด้านการบันทึกและการ จัดทำรายงาน ซึ่งกิจกรรมการควบคุมทางการเงินเป็นไปตามระเบียบการเงินของส่วนราชการและ แนวการปฏิบัติด้านการเงินและบัญชีของมหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงใหม่

4. สารสนเทศและการสื่อสาร มหาวิทยาลัยได้จัดให้มีระบบสารสนเทศในการทำงานด้าน ต่างๆ เช่น การบริหารทรัพยากรมนุษย์ ด้านการเงินและบัญชี การบริหารจัดการเรียนการสอน และ ได้นำคอมพิวเตอร์มาใช้ในการเก็บรักษาและประมวลผลข้อมูล ในด้านการเงินและบัญชี มหาวิทยาลัยได้นำโปรแกรมบัญชีสำเร็จรูปมาใช้เพื่อในการเก็บและประมวลผลข้อมูล รวมถึงการ ออกรายงานทางการเงินเพื่อให้ทันต่อเวลา

5. การติดตามและประเมินผลในปี 2543 ถึง 2547 ได้มีการแต่งตั้งคณะกรรมการตรวจสอบ ภายในตามระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินว่าด้วยมาตรฐานการตรวจสอบภายในของส่วน ราชการ และได้เริ่มติดตาม ตรวจสอบความถูกต้องในเรื่องต่างๆให้เป็นไปตามระเบียบข้อบังคับ ของมหาวิทยาลัยในการดำเนินการควบคุมภายในมีการนำดัชนีวัดผลการปฏิบัติงานมาใช้ (Key Performance Indicator: KPI) เช่น การวิเคราะห์อัตราส่วนทางการเงินต่างๆ

การเปรียบเทียบระบบการควบคุมภายในตามแนวคิดของ COSO กับการควบคุมภายใน ด้านการเงินและบัญชี มหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงใหม่

จากการศึกษาประเมินระบบการควบคุมภายในด้านการเงินและบัญชี ซึ่งได้เปรียบเทียบกับ แนวคิดของ COSO ตามระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินว่าด้วยมาตรฐานการตรวจสอบ ภายในของส่วนราชการ ซึ่งมีองค์ประกอบที่เกี่ยวข้องสัมพันธ์และเชื่อมโยงกับกระบวนการบริหาร พบว่าระบบการควบคุมภายในด้านการเงินและบัญชี มหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงใหม่มีการดำเนินการ และยังอยู่ในช่วงพิจารณาหาแนวทางปฏิบัติ ดังต่อไปนี้

ด้านสภาพแวดล้อมของการควบคุม ตามแนวคิด COSO และระบบการควบคุมภายในด้าน การเงินและบัญชี มหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงใหม่ เมื่อพิจารณาปัจจัยในด้านสภาพแวดล้อม เช่น ปรัชญาและรูปแบบการบริหาร โครงสร้างการจัดองค์กร ความรู้ความสามารถที่เหมาะสมกับงานของ บุคลากร นโยบายและวิธีบริหารงานด้านบุคลากร การมอบอำนาจหน้าที่ความรับผิดชอบ คณะกรรมการบริหารและคณะกรรมการตรวจสอบ และการตรวจสอบภายในพบว่าได้มีการ ดำเนินการแล้ว และยังอยู่ในช่วงพิจารณาหาแนวทางปฏิบัติในการกำหนดวิธีการจัดบรรยากาศการ

ควบคุมภายในองค์กรโดยบุคคล เพื่อให้บุคลากรเกิดความเข้าใจและมีจิตสำนึกที่ดีในการควบคุม และการปฏิบัติงานตามความรับผิดชอบ และการติดตามตรวจสอบอย่างต่อเนื่อง

ด้านการประเมินความเสี่ยง ตามแนวคิดของ COSO หมายถึงการประเมินความเสี่ยงที่คาดว่าจะเกิดขึ้นในอนาคต มหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงใหม่ได้ดำเนินการปฏิบัติที่เกี่ยวกับเรื่องการประเมินความเสี่ยง การระบุปัจจัยเสี่ยง การวิเคราะห์ความเสี่ยง รวมถึงการกำหนดวิธีการควบคุม เพื่อป้องกันความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้น ในระดับองค์กร และระดับกิจกรรม ยกเว้นการมีส่วนร่วมในการระบุปัจจัยเสี่ยงของบุคลากร การระบุปัจจัยเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้นจากปัจจัยภายในและภายนอก เช่น การเปลี่ยนแปลงของกฎหมาย ระเบียบ การเปลี่ยนแปลงทางการเมือง เป็นต้น ในการวิเคราะห์ความเสี่ยงทางมหาวิทยาลัยยังอยู่ในช่วงพิจารณาหาแนวทางปฏิบัติในการกำหนดเกณฑ์การพิจารณา ระดับความสำคัญของความเสี่ยงและ ผลกระทบ รวมถึงการแจ้งให้บุคลากรทราบถึงการป้องกัน และติดตามผลการป้องกันความเสี่ยง และส่งเสริมให้บุคลากรทุกระดับมีส่วนร่วมในการประเมินความเสี่ยงและหาวิธีป้องกันหรือลดความเสี่ยงต่อไป

ด้านกิจกรรมการควบคุม ตามแนวคิดของ COSO จะเป็นกิจกรรมที่สนับสนุนการปฏิบัติงานให้เป็นไปตามนโยบาย วิธีการปฏิบัติงาน และคำสั่งต่างๆ ที่ฝ่ายบริหารกำหนด มหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงใหม่ได้ดำเนินการปฏิบัติแล้ว คือ การกำหนดนโยบายและวิธีการปฏิบัติงานที่ชัดเจนที่เกี่ยวกับขั้นตอนการปฏิบัติด้านการเงินทั้งออกเป็นคู่มือ ระเบียบ ข้อบังคับ มีการสอบทานโดยผู้บริหารระดับสูงและระดับกลาง การควบคุมการประมวลผลข้อมูลทั้งในเรื่องการใช้ระบบสารสนเทศ การแบ่งแยกหน้าที่ออกอย่างชัดเจน การควบคุมทางกายภาพที่มีการกำหนดระเบียบวิธีการดูแลและตรวจสอบทรัพย์สินที่มีตัวตน แต่สิ่งที่ทางมหาวิทยาลัยยังอยู่ในช่วงหาแนวทางปฏิบัติการนำผลปฏิบัติงานจริงไปเปรียบเทียบกับคู่แข่งหรือสถาบันอื่น และเครื่องมือที่ใช้ในการประเมินผล มหาวิทยาลัยยังใช้เครื่องมือวัดผลทางการเงินที่เป็นแบบเดิม ได้แก่ งบประมาณ การวิเคราะห์ทางการเงินต่างๆ เช่น อัตราส่วนทางการเงิน มาเป็นเครื่องมือในการประเมินผล ในขณะที่ COSO จะเน้นการนำเอาเทคนิคสมัยใหม่มาใช้ในการวัดความสำเร็จขององค์กร เครื่องมือในการประเมินผลแบบเดิมอาจไม่สามารถแสดงผลการดำเนินงานที่แท้จริง เป็นข้อมูลในอดีตที่นำมาวิเคราะห์ประเมินสภาพปัจจุบันขององค์กร ซึ่งข้อมูลนั้นอาจไม่สามารถนำมาใช้เป็นเกณฑ์ในการวางแผนการบริหารงานเพราะไม่ได้สะท้อนถึงสภาพปัจจุบันและสถานการณ์ที่จะเกิดขึ้นในอนาคต การนำเครื่องมือการประเมินผลการดำเนินงานสมัยใหม่ ที่มีการพัฒนาให้เหมาะสมกับรูปแบบของมหาวิทยาลัยที่เน้นความสำคัญของการให้บริการเป็นหลัก เช่น ดัชนีวัดผลการปฏิบัติงาน เป็นการวัดผลในทุกระดับขององค์กร ทั้งในระดับองค์กร ระดับหน่วยงาน และระดับพนักงาน หรือการนำแนวคิด Balanced Scorecard มาใช้ซึ่งเป็นการกำหนดเป้าหมายและตัววัดผลการปฏิบัติงานทั้ง 4 มุมมอง

ทั้งมุมมองทางการเงิน ด้านลูกค้า ด้านกระบวนการปฏิบัติงาน ภายใน และด้านการเรียนรู้ ซึ่งการกำหนดการวัดผลการดำเนินงานต้องกำหนดให้สอดคล้องกับแผนปฏิบัติงานขององค์กรตามหน้าที่และผลการดำเนินงานหลักขององค์กร โดยกำหนดจากนโยบาย ทิศทางการดำเนินงาน ข้อเท็จจริง และข้อคิดเห็นต่างๆ จากผู้ที่เกี่ยวข้อง

ด้านสารสนเทศและการสื่อสาร ตามแนวคิดของ COSO จะเน้นการดำเนินการที่เชื่อถือได้ ทั้งสารสนเทศที่เกี่ยวข้องกับการเงินและมีใช้ด้านการเงิน วิธีปฏิบัติของมหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงใหม่ให้ความสำคัญกับการมีระบบสารสนเทศที่ดี มีการจัดหาบุคลากรที่มีความรู้ ความสามารถ และประสบการณ์ทางวิชาชีพ มีการจัดหาเครื่องมือเครื่องใช้ เทคโนโลยีและมีการพัฒนาระบบงาน ทั้งระบบเอกสาร ระบบบัญชี และระบบการประมวลผลข้อมูลเพื่อการบริหารอื่นๆ และในส่วนของ การสื่อสารมีการจัดระบบการสื่อสารทั้งภายในและภายนอก และผู้ที่ต้องการใช้ข้อมูลสามารถเข้าถึง ข้อมูลที่ต้องการได้ แต่เนื่องจากฝ่ายการเงินและบัญชีมีการนำโปรแกรมสำเร็จรูปทางการบัญชีมาใช้ เพื่อการเก็บรักษาข้อมูลและประมวลผลหลากหลาย โปรแกรมทำให้ข้อมูลที่ได้ยังไม่สัมพันธ์กันทั้งระบบ ทำให้ผู้บริหารไม่สามารถนำข้อมูลดังกล่าว ไปใช้ได้ทันทีและทันต่อเหตุการณ์

ด้านการติดตามและประเมินผล ตามแนวคิดของ COSO จะเน้นให้ผู้ประเมินพิจารณาความเหมาะสมของระบบติดตามประเมินผลการควบคุมภายในของหน่วยงานในอันจะช่วยให้บรรลุ วัตถุประสงค์ของการควบคุมภายใน มหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงใหม่ได้ดำเนินการในเรื่องของการ ติดตามและประเมินผล คือ มีการเปรียบเทียบแผนงานและผลการดำเนินงาน รวมถึงรายงานให้กับ ผู้กำกับดูแลทราบอย่างเป็นลายลักษณ์อักษรอย่างต่อเนื่องแต่เนื่องจากการเปลี่ยนแปลงสภาพของ มหาวิทยาลัยและโครงสร้างองค์กร ที่กำลังดำเนินการจัดตั้งหน่วยงานตรวจสอบภายในให้ขึ้นตรงกับอธิการบดี จึงทำให้มีผลต่อการติดตามและตรวจสอบอย่างต่อเนื่องรวมถึงยังอยู่ในช่วงพิจารณาหาแนวทางปฏิบัติ

ในเรื่องการประเมินผลความเพียงพอและประสิทธิผลของการควบคุมภายในให้บรรลุตาม วัตถุประสงค์ขององค์กรในลักษณะการประเมินการควบคุมด้วยตนเอง หรือการประเมินอย่างเป็น อิสระ การติดตามประเมินผลและรายงานอย่างเพียงพอของคณะกรรมการตรวจสอบภายในต่อ ผู้กำกับดูแล รวมถึงการติดตามแก้ไขข้อบกพร่องที่พบจากการประเมินผลของการควบคุมภายใน การติดตามและประเมินผลการปฏิบัติงานเป็นเรื่องที่ควร ปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอ ซึ่งจะเป็นตัวบ่งชี้ว่า การบริหารจัดการนั้นเป็นไปตามแผนงานหรือระเบียบ ข้อบังคับของทางมหาวิทยาลัยหรือไม่ รวมทั้งเกิดการทุจริตหรือไม่

อภิปรายผล

มหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงใหม่เป็นหน่วยงานของรัฐบาลแห่งหนึ่ง ที่มีระบบบริหารจัดการตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับของภาครัฐและในระบบดังกล่าวได้มีกลไกการควบคุมภายในอยู่ในทุกขั้นตอนการปฏิบัติงานซึ่งที่ผ่านมาทางมหาวิทยาลัยได้ดำเนินการการควบคุมภายในตามแนว COSO ในเรื่องของสภาพแวดล้อมการควบคุม เช่น โครงสร้างองค์กร ปรัชญาและรูปแบบการปฏิบัติการ นโยบายการบริหาร รวมถึงกิจกรรมการควบคุมที่ได้แทรกอยู่ในทุกขั้นตอนของการปฏิบัติงานทุกด้านของกิจกรรมด้านการเงินและบัญชี พร้อมทั้งได้นำโปรแกรมสำเร็จรูปมาใช้งาน เพื่อให้มีการประมวลผลข้อมูลที่รวดเร็วและทันกาลซึ่งส่งผลทำให้ระบบสารสนเทศและการสื่อสารของมหาวิทยาลัยได้รับการพัฒนาและปรับปรุงไปพร้อม ๆ กัน

ในเรื่องการประเมินความเสี่ยงของมหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงใหม่ ยังอยู่ในช่วงพิจารณาหาแนวทางปฏิบัติทั้งในการส่วนของการระบุปัจจัยเสี่ยงและการกำหนดระดับของความเสี่ยง ซึ่งจะต้องมีการควบคุมความเสี่ยงที่เหมาะสมโดยให้คณะ ศูนย์ สำนักต่างๆ ทำการประเมินและควบคุมความเสี่ยงของตนเองเพราะแต่ละคณะ ศูนย์ สำนักต่างๆ มีสภาพแวดล้อมและลักษณะการดำเนินกิจกรรมที่แตกต่างกัน รวมทั้งการติดตามผลและประเมินผลของมหาวิทยาลัยที่ควรทำอย่างสม่ำเสมอ

ข้อเสนอแนะ

จากการศึกษาระบบการควบคุมภายในด้านการเงินและบัญชี มหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงใหม่ให้เป็นไปตามแนว COSO ในแต่ละองค์ประกอบที่เกี่ยวข้องกับสภาพแวดล้อมของการควบคุม การประเมินความเสี่ยง กิจกรรมการควบคุม สารสนเทศและการสื่อสาร และการติดตามและประเมินผล พบว่ามีข้อเสนอแนะจากการศึกษาดังนี้

1. การส่งเสริมให้บุคลากรภายในมหาวิทยาลัยได้ตระหนักถึงคุณค่าของจริยธรรม คุณธรรม จรรยาบรรณ และเข้าใจบทบาทหน้าที่ของตนเองที่เกี่ยวข้องกับการควบคุมภายใน เนื่องจากยังมีบุคลากรในมหาวิทยาลัยเป็นจำนวนมากที่ไม่เข้าใจหรือเข้าใจผิดถึงหน้าที่ของตนเอง และการมีคุณธรรม จริยธรรม หรือจรรยาบรรณ ในการปฏิบัติงานในองค์กร ควรมีการจัดการอบรม เพื่อเพิ่มความรู้ และมีการประชาสัมพันธ์อย่างต่อเนื่องให้บุคลากรได้ตระหนักถึงบทบาทหน้าที่ และจริยธรรม ซึ่งจะส่งผลให้มหาวิทยาลัยมีสภาพแวดล้อมในการควบคุมที่ดี

2. การประเมินความเสี่ยง มหาวิทยาลัยควรมีการประเมินผลความเสี่ยง และกำหนดระดับความเสี่ยง ตั้งแต่วัตถุประสงค์ระดับองค์กรเพื่อให้เห็นถึงเป้าหมายการดำเนินงานขององค์กรชัดเจนและในระดับกิจกรรมจะได้มีการกำหนดกิจกรรมที่สอดคล้องกับเป้าหมายขององค์กรซึ่งจะสามารถทำให้ระบุถึงปัจจัยเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้นจากทั้งภายในและภายนอกองค์กรได้อย่างชัดเจนซึ่งจะส่งผลให้การวิเคราะห์ความเสี่ยงนั้นใกล้เคียงกับความเป็นจริง และส่งเสริมให้บุคลากรทุกระดับมีส่วนร่วมในการประเมินความเสี่ยงและหาวิธีป้องกันหรือลดความเสี่ยงต่อไป

3. การนำเอาเครื่องมือการประเมินผลการดำเนินงานสมัยใหม่มาใช้ เครื่องมือในการประเมินผลแบบเดิมอาจไม่สามารถแสดงผลการดำเนินงานที่แท้จริง เป็นข้อมูลในอดีตที่นำมาวิเคราะห์ประเมินสภาพปัจจุบันขององค์กร ซึ่งข้อมูลนั้นอาจไม่สามารถนำมาใช้เป็นเกณฑ์ในการวางแผนการบริหารงานเพราะไม่ได้สะท้อนถึงสภาพปัจจุบันและสถานการณ์ที่จะเกิดขึ้นในอนาคต การนำเครื่องมือการประเมินผลการดำเนินงานสมัยใหม่ ที่มีการพัฒนาให้เหมาะสมกับรูปแบบของมหาวิทยาลัยที่เน้นความสำคัญของการให้บริการเป็นหลัก เช่น ดัชนีวัดผลการปฏิบัติงานเป็นการวัดผลในทุกระดับขององค์กร ทั้งในระดับองค์กร ระดับหน่วยงาน และระดับพนักงาน หรือการนำแนวคิด Balanced Scorecard มาใช้ซึ่งเป็นการกำหนดเป้าหมายและตัววัดผลการปฏิบัติงานทั้ง 4 มุมมอง ทั้งมุมมองทางการเงิน ด้านลูกค้า ด้านกระบวนการปฏิบัติงานภายใน และด้านการเรียนรู้ ซึ่งการกำหนดการวัดผลการดำเนินงานต้องกำหนดให้สอดคล้องกับแผนปฏิบัติงานขององค์กรตามหน้าที่และผลการดำเนินงานหลักขององค์กร โดยกำหนดจากนโยบาย ทิศทางการดำเนินงาน ข้อเท็จจริง และข้อคิดเห็นต่างๆ จากผู้ที่เกี่ยวข้อง

4. การติดตามและประเมินผล การติดตามและประเมินผลการปฏิบัติงานเป็นเรื่องที่ควรปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอ ซึ่งจะเป็นตัวบ่งชี้ว่าการบริหารจัดการนั้นเป็นไปตามแผนงานหรือระเบียบข้อบังคับของทางมหาวิทยาลัยหรือไม่ รวมทั้งเกิดการทุจริตหรือไม่ เพื่อให้มหาวิทยาลัยสามารถบรรลุเป้าหมายที่วางไว้