



มหาวิทยาลัยราชภัฏพระนครศรีอยุธยา

บทที่ 5

สรุปผล อภิปรายผล และข้อเสนอแนะ

การวิจัยครั้งนี้ มีวัตถุประสงค์เพื่อสร้าง ศึกษาความเหมาะสมและความเป็นไปได้ของ แนวทางการพัฒนาระบบควบคุมภายในของสถานศึกษาสังกัดสำนักงานเขตพื้นที่การศึกษา ประถมศึกษาพระนครศรีอยุธยา เขต 2 โดยมีวิธีการดำเนินการวิจัย 3 ขั้นตอน ดังนี้

ขั้นตอนที่ 1 สร้างแนวทางการพัฒนาระบบควบคุมภายในของสถานศึกษาสังกัด สำนักงานเขตพื้นที่การศึกษาประถมศึกษาศรีอยุธยา เขต 2 ซึ่งประชากรที่ใช้ในการวิจัย ในขั้นตอนนี้ ได้แก่ ผู้ทรงคุณวุฒิ มีเกณฑ์คุณสมบัติ คือ มีวุฒิการศึกษาระดับปริญญาเอก หรือ ปริญญาโท สาขาบริหารการศึกษา สาขาบริหารธุรกิจ ที่มีความรู้และประสบการณ์ หรือบริหารงานที่ เกี่ยวข้องกับระบบควบคุมภายใน ไม่น้อยกว่า 5 ปี และกลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการวิจัย ได้แก่ ผู้ทรงคุณวุฒิ คุณสมบัติตามเกณฑ์ที่กำหนด จำนวน 5 คน ด้วยวิธีการเลือกแบบเจาะจง สำหรับ เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย ได้แก่ แบบสอบถามความคิดเห็นของผู้ทรงคุณวุฒิเกี่ยวกับตรงเชิงเนื้อหา โครงสร้าง และหลักวิชา และทำการวิเคราะห์ข้อมูลหาค่าดัชนีความสอดคล้อง (IOC)

ขั้นตอนที่ 2 ศึกษาความเหมาะสมของแนวทางการพัฒนาระบบควบคุมภายในของ สถานศึกษาสังกัดสำนักงานเขตพื้นที่การศึกษาประถมศึกษาศรีอยุธยา เขต 2 ซึ่งประชากร ที่ใช้ในการวิจัยในขั้นตอนนี้ ได้แก่ ผู้เชี่ยวชาญ มีเกณฑ์คุณสมบัติ คือ มีวุฒิการศึกษาระดับปริญญาโท สาขาบริหารการศึกษา มีความรู้และประสบการณ์ ด้านการวางระบบควบคุมภายใน หรือผู้ที่ ทำงานด้านการบริหารการศึกษา ไม่น้อยกว่า 5 ปี และกลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการวิจัย ได้แก่ ผู้เชี่ยวชาญ คุณสมบัติตามเกณฑ์ที่กำหนด จำนวน 17 คน ด้วยวิธีการเลือกแบบเจาะจง สำหรับเครื่องมือที่ใช้ใน การวิจัย ได้แก่ แบบสอบถามความเห็นของผู้เชี่ยวชาญเกี่ยวกับความเหมาะสมของแนวทางการ พัฒนาระบบควบคุมภายใน เป็นแบบสอบถามปลายปิด ชนิดมาตราประมาณค่า 5 ระดับ โดยกำหนด ระดับความคิดเห็นเป็นน้ำหนักคะแนนตามวิธีของลิเคิร์ต และทำการวิเคราะห์ข้อมูลด้วยการหา ค่ามัธยฐาน และค่าพิสัยระหว่างควอไทล์

ขั้นตอนที่ 3 ศึกษาความเป็นไปได้ของแนวทางการพัฒนาระบบควบคุมภายในของ สถานศึกษาสังกัดสำนักงานเขตพื้นที่การศึกษาประถมศึกษาศรีอยุธยา เขต 2 ซึ่งประชากร ที่ใช้ในการวิจัยในขั้นตอนนี้ ได้แก่ ผู้บริหารสถานศึกษา สังกัดสำนักงานเขตพื้นที่การศึกษา ประถมศึกษาพระนครศรีอยุธยา เขต 2 และกลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการวิจัย ได้แก่ ผู้บริหาร สถานศึกษาสังกัดสำนักงานเขตพื้นที่การศึกษาประถมศึกษาศรีอยุธยา เขต 2 โดย



กำหนดขนาดกลุ่มตัวอย่างตามสูตรของ ท้าวโร ยามาเน่ จำนวน 118 คน สำหรับเครื่องมือที่ใช้เป็นแบบสอบถามความคิดเห็นของผู้บริหารสถานศึกษาสังกัดสำนักงานเขตพื้นที่การศึกษาประถมศึกษาพระนครศรีอยุธยา เขต 2 เกี่ยวกับความเป็นไปได้ของแนวทางการพัฒนาระบบควบคุมภายใน เป็นแบบสอบถามปลายปิด ชนิดมาตราประมาณค่า 5 ระดับ โดยกำหนดระดับความคิดเห็นเป็นน้ำหนักคะแนนตามวิธีของลิเคิร์ต และทำการวิเคราะห์ข้อมูลโดยใช้โปรแกรมสำเร็จรูป ด้วยการหาค่าเฉลี่ย (\bar{X}) และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน(S.D.) และ สถิติทดสอบ t-test

สรุปผลการวิจัย

จากผลการวิจัยเรื่องแนวทางการพัฒนาระบบควบคุมภายในของสถานศึกษาสังกัดสำนักงานเขตพื้นที่การศึกษาประถมศึกษาพระนครศรีอยุธยา เขต 2 มีประเด็นที่นำมาอภิปรายผลตามวัตถุประสงค์ของการวิจัย ดังนี้

1. สร้างแนวทางการพัฒนาระบบควบคุมภายในของสถานศึกษาสังกัดสำนักงานเขตพื้นที่การศึกษาประถมศึกษาพระนครศรีอยุธยา เขต 2 ผู้ทรงคุณวุฒิมีความคิดเห็นว่า ตรงตามเนื้อหา โครงสร้าง และหลักวิชาการ ทั้ง 6 ขั้นตอน 38 รายการ ได้แก่ ขั้นตอนที่ 1 การทบทวนการจัดวางระบบควบคุมภายใน ประกอบด้วย 10 รายการ เช่น กำหนดวิธีการปฏิบัติงานให้เป็นไปตามกฎหมายและระเบียบข้อบังคับที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงาน กำหนดกระบวนการบริหารจัดการศึกษาโดยการบริหารจัดการ ใช้ทรัพยากรอย่างมีประสิทธิภาพ และกำหนดการจัดทำรายงานทางการเงินเพื่อใช้ภายในและภายนอก ให้เป็นไปอย่างถูกต้องเชื่อถือได้ ขั้นตอนที่ 2 การประเมินความเสี่ยง ประกอบด้วย 6 รายการ เช่น พิจารณาขั้นตอนหรือกิจกรรมใดของการบริหารจัดการศึกษา ที่เสี่ยงต่อความผิดพลาด การสูญเสียชีวิต การสิ้นเปลือง การทุจริต และการไม่บรรลุวัตถุประสงค์ที่กำหนดระบุปัจจัยเสี่ยงทั้งปัจจัยภายในและภายนอก ในแต่ละขั้นตอนหรือกิจกรรมของการปฏิบัติงานและระบุประเภทความเสี่ยงว่าเป็นความเสี่ยงที่มีสาระสำคัญอยู่ในด้านใด ประกอบด้วย ความเสี่ยงด้านการดำเนินการ หรือความเสี่ยงด้านการเงิน หรือความเสี่ยงด้านการปฏิบัติตามระเบียบ กฎหมาย ขั้นตอนที่ 3 การออกแบบการควบคุมภายใน ประกอบด้วย 6 รายการ เช่น ทำความเข้าใจกับความเสี่ยงต่าง ๆ แต่ละขั้นตอนหรือกิจกรรมของการปฏิบัติงาน ที่มีผลต่อการบรรลุวัตถุประสงค์หรือผลการดำเนินงานของสถานศึกษา จัดกิจกรรมควบคุมภายในที่มีความเหมาะสมโดยกิจกรรมนั้นไม่มากหรือน้อยเกินไป มีความสะดวกไม่เสียเวลา ขึ้นอยู่กับความเสี่ยงที่สามารถยอมรับได้ ขั้นตอนที่ 4 การนำระบบควบคุมภายในที่กำหนดไปสู่การปฏิบัติ ประกอบด้วย 4 รายการ เช่น จัดทำเอกสารระบบควบคุมภายในเพื่อสื่อสารให้ฝ่ายบริหารและบุคลากรทุกระดับในสถานศึกษาทราบทั่วกัน ผู้บริหารสอบทานการดำเนินงาน เฉพาะส่วน หรือเฉพาะเรื่องที่สำคัญ โดยการตรวจสอบการบริหาร



(Management audit) หรือการตรวจสอบการดำเนินงาน (Performance audit) ทุกปี และติดตามผลระหว่างการทำงาน หรือระหว่างกระบวนการควบคุมภายในที่กำหนดไปสู่การปฏิบัติอย่างต่อเนื่องทุก 6 เดือน ขั้นตอนที่ 5 การประเมินผลการควบคุมภายใน ประกอบด้วย 8 รายการ เช่น ผู้บริหารมอบหมายหัวหน้างานต่าง ๆ และบุคลากรทุกระดับในสถานศึกษา รับผิดชอบการประเมินการควบคุมภายใน กำหนดขอบเขตและวัตถุประสงค์การประเมิน การควบคุมภายในของการบริหารจัดการสถานศึกษา 4 ด้าน ประกอบด้วย ด้านวิชาการ ด้านการบริหารงานบุคคล ด้านงบประมาณและด้านการบริหารงานทั่วไป และจัดทำรายงานการประเมินผลการควบคุมภายใน ตามแบบที่สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินกำหนด ส่งสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินภูมิภาค ภายในวันที่ 30 ธันวาคม ของทุกปี ขั้นตอนที่ 6 การปรับปรุงการควบคุมภายใน ประกอบด้วย 4 รายการ เช่น ผู้บริหารและบุคลากรทุกระดับในสถานศึกษา ร่วมกันปรับปรุงการควบคุมภายใน จากผลการประเมินการควบคุมภายในที่ระบุความเสี่ยงที่ยังมีอยู่ทุกปี ปรับปรุงการควบคุมภายใน โดยจัดให้มีกิจกรรมการควบคุมใหม่เพิ่มขึ้น และ/หรือลดกิจกรรมควบคุมที่เกินความจำเป็นและไม่คุ้มค่า และปรับปรุงระบบควบคุมภายใน โดยทุกงานในสถานศึกษาปฏิบัติงานตามแผนการปรับปรุงการควบคุมภายในที่กำหนดกิจกรรมการควบคุมใหม่และให้สอดคล้องกับการเปลี่ยนแปลงอย่างต่อเนื่องทุกปี

2. ความเหมาะสมของแนวทางการพัฒนาระบบควบคุมภายในของสถานศึกษาสังกัดสำนักงานเขตพื้นที่การศึกษาประถมศึกษาพระนครศรีอยุธยา เขต 2 โดยพิจารณาจากการตอบแบบสอบถามของผู้เชี่ยวชาญ พบว่ามีความเหมาะสม ทั้ง 6 ขั้นตอน 38 รายการ

3. ความเป็นไปได้ของแนวทางการพัฒนาระบบควบคุมภายในของสถานศึกษาสังกัดสำนักงานเขตพื้นที่การศึกษาประถมศึกษาพระนครศรีอยุธยา เขต 2 โดยพิจารณาจากการตอบแบบสอบถามของผู้บริหารสถานศึกษา พบว่ามีความเหมาะสม ทั้ง 6 ขั้นตอน 38 รายการ

อภิปรายผล

จากผลการวิจัยแนวทางการพัฒนาระบบควบคุมภายในของสถานศึกษาสังกัดสำนักงานเขตพื้นที่การศึกษาประถมศึกษาพระนครศรีอยุธยา เขต 2 ซึ่งสรุปเป็น ประเด็นหลัก คือ

ขั้นตอนที่ 1 การทบทวนการจัดวางระบบควบคุม ผลการวิจัยพบว่ารายการที่มีความเป็นไปได้มากที่สุดคือ กำหนดวิธีการปฏิบัติงานให้เป็นไปตามกฎหมายและระเบียบข้อบังคับที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงาน รองลงมาคือ กำหนดกระบวนการบริหารจัดการศึกษาโดยการบริหารจัดการ ใช้ทรัพยากรอย่างมีประสิทธิภาพ และกำหนดการจัดทำรายงานทางการเงินเพื่อใช้ภายในและภายนอก ให้เป็นไปอย่างถูกต้องเชื่อถือได้ ตามลำดับซึ่งสอดคล้องกับแนวคิดของหน่วยงาน



ได้แก่ (สำนักงานเขตพื้นที่การศึกษาประถมศึกษาพระนครศรีอยุธยา เขต 2.2547:1-2); (สำนักงานคณะกรรมการการศึกษาขั้นพื้นฐาน. 2552 : 28) ที่ว่าการจัดวางระบบควบคุมภายใน สถานศึกษา ควรดำเนินการ 1) กำหนดขอบเขตงานที่จะประเมินของแต่ละส่วนงานโดยการเก็บรวบรวมข้อมูล ตามภาระงานของหน่วยงาน 2) ประเมินการควบคุมของแต่ละส่วนงานโดยการนำข้อมูลมา วิเคราะห์เพื่อหาจุดด้อย ปัญหา อุปสรรค และปัจจัยเสี่ยงต่าง ๆ 3) จัดทำแผนการปรับปรุงการ ควบคุมภายใน โดยจัดกิจกรรมการควบคุมโครงการ กิจกรรมนั้น ๆ เพื่อแก้ปัญหา อุปสรรค และ ปัจจัยเสี่ยงต่าง ๆ 4) จัดทำรายงานโดยการเสนอแผนการปรับปรุงการควบคุมภายในต่อผู้บริหาร เพื่อพิจารณาให้ความเห็นชอบ และแจ้งให้ผู้เกี่ยวข้องทราบ รวมถึงการกำหนดกระบวนการบริหาร จัดการศึกษา ใช้ทรัพยากรอย่างมีประสิทธิภาพและมีประสิทธิผล กำหนดการจัดทำรายงานทางการเงิน โดยการปฏิบัติตามกฎหมายและระเบียบ กำหนดโครงสร้างหรือรูปแบบระบบควบคุมภายใน ตามมาตรฐานที่คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินกำหนด

ผลการวิจัยแสดงให้เห็นว่า การทบทวนการจัดวางระบบควบคุมภายใน เป็นขั้นตอน เริ่มต้นก่อนที่จะมีการกำหนดหรือออกแบบวิธีการควบคุม ซึ่งสถานศึกษามีกระบวนการบริหารจัดการ การศึกษาออกเป็น 4 กลุ่มงาน ได้แก่ งานด้านวิชาการ งานด้านงบประมาณ งานด้านการบริหารงาน บุคคล งานด้านการบริหารทั่วไป พร้อมขอบข่ายและภารกิจในแต่ละกลุ่มงาน การทบทวนการจัดวางระบบควบคุมภายใน จะใช้วิธีปรับปรุงการควบคุมที่มีอยู่แล้ว หรือการออกแบบการควบคุม ใหม่ได้ จึงมีความจำเป็นที่จะต้องทำความเข้าใจกับขอบข่ายและภารกิจในแต่ละกลุ่มงาน นำข้อมูล ที่ได้จากการวิเคราะห์ในแต่ละกลุ่มงาน ไปใช้ในการจัดวางระบบควบคุมภายในโดยใช้ทรัพยากร อย่างมีประสิทธิภาพและมีประสิทธิผล กำหนดการจัดทำรายงานทางการเงิน และการปฏิบัติตาม กฎหมายและระเบียบ ซึ่งปัจจัยที่สำคัญในการทบทวนการจัดวางระบบควบคุมภายใน ก็คือ ผู้บริหารและบุคลากรทุกระดับในสถานศึกษา

ขั้นตอนที่ 2 การประเมินความเสี่ยง ผลการวิจัยพบว่ารายการที่มีความเป็นไปได้มาก ที่สุด คือ พิจารณารายงานหรือกิจกรรมใดของการบริหารจัดการศึกษา ที่เสี่ยงต่อความผิดพลาด การ สูญเสีย การสิ้นเปลือง การทุจริต และการไม่บรรลุวัตถุประสงค์ที่กำหนด รองลงมาคือ ระบุปัจจัย เสี่ยงทั้งปัจจัยภายในและภายนอก ในแต่ละขั้นตอนหรือกิจกรรมของการปฏิบัติงาน และระบุ ประเภทความเสี่ยงที่มีสาระสำคัญอยู่ในด้านใด ประกอบด้วย ความเสี่ยงด้านการดำเนินการ หรือ ความเสี่ยงด้านการเงิน หรือความเสี่ยงด้านการเงิน หรือความเสี่ยงด้านการปฏิบัติตามระเบียบ กฎหมาย ตามลำดับ ซึ่งสอดคล้องกับแนวคิดของนักวิชาการ อุษณา ภัทรมนตรี(2543 :11-12) ที่ว่าขั้นตอนในการประเมินความเสี่ยงคือ 1)การรู้จักหรือระบุปัจจัยเสี่ยง 2)การวิเคราะห์และจัด ระดับความเสี่ยง 3)การบริหารความเสี่ยงและการเปลี่ยนแปลงให้มีผลกระทบในระดับที่ยอมรับได้



มหาวิทยาลัยราชภัฏพระนครศรีอยุธยา

104

และสอดคล้องกับแนวคิดของหน่วยงาน มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลพระนคร(2553:13) ที่ว่าการประเมินความเสี่ยง คือกระบวนการที่ใช้ในการระบุวิเคราะห์ความเสี่ยงที่มีผลต่อการบรรลุวัตถุประสงค์ของมหาวิทยาลัย รวมทั้งการค้นหาและนำวิธีการควบคุมเพื่อป้องกันหรือลดความเสี่ยง มาใช้ให้เกิดประสิทธิภาพและประสิทธิผลต่อมหาวิทยาลัย รวมทั้งการนำวิธีการป้องกันหรือลดความเสี่ยงที่สามารถจัดการได้โดย การหลีกเลี่ยงการแบ่งความรับผิดชอบ การลดโอกาสที่จะเกิดความเสียหาย และการยอมรับความเสี่ยงนั้น

ผลการวิจัยแสดงให้เห็นว่า การประเมินความเสี่ยง เป็นขั้นตอนที่ผู้บริหารและบุคลากรทุกระดับต้องให้ความสำคัญ เพราะว่าการประเมินความเสี่ยงมีผลกระทบต่อความสำเร็จตามวัตถุประสงค์ของสถานศึกษา ซึ่งเกิดจากทั้งปัจจัยภายในและปัจจัยภายนอก ทำให้ความเสี่ยงเป็นเรื่องที่หลีกเลี่ยงไม่ได้ โดยสถานศึกษาอาจใช้วิธีการบริหารความเสี่ยงระบุเหตุการณ์ที่กระทบต่อความสำเร็จของวัตถุประสงค์ ทั้งนี้ ควรพิจารณาระดับความน่าจะเป็นที่จะเกิดความเสียหายและระดับผลกระทบ การพิจารณาความคุ้มค่า และการจัดการความเสี่ยงเพื่อให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ในภาพรวม

ขั้นตอนที่ 3 การออกแบบการควบคุมภายใน ผลการวิจัยพบว่ารายการที่มีความเป็นไปได้มากที่สุด คือทำความเข้าใจกับความเสี่ยงต่าง ๆ แต่ละขั้นตอนหรือกิจกรรมของการปฏิบัติงาน ที่มีผลต่อการบรรลุวัตถุประสงค์หรือผลการดำเนินงานของสถานศึกษา รองลงมาคือ จัดกิจกรรมควบคุมภายในที่มีความเหมาะสมโดยกิจกรรมนั้นไม่มากหรือน้อยเกินไป มีความสะดวกไม่เสียเวลา ขึ้นอยู่กับความเสี่ยงที่สามารถยอมรับได้ ตามลำดับ สอดคล้องกับแนวคิดของหน่วยงาน ได้แก่ (สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน. 2545ข:4) ว่าการออกแบบการควบคุมภายใน ควรมีขั้นตอน 5 ขั้นตอน 1)ทำความเข้าใจกับความเสี่ยงต่าง ๆ ที่มีนัยสำคัญ โดยประเมินความเสี่ยง จัดระดับความเสี่ยง 2)สอบทานการควบคุมภายในที่มีอยู่แล้ว ว่าสามารถที่จะป้องกันหรือลดความเสี่ยงดังกล่าวได้หรือไม่เพื่อพิจารณาจะคงไว้ หรือปรับแก้ ซึ่งอาจเพิ่มการควบคุมใหม่ หรือปรับระบบใหม่ 3)ระบุกิจกรรมการควบคุมใหม่เพื่อป้องกันความเสี่ยงหรือลดระดับความเสี่ยงให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ 4)ประมาณการต้นทุน ที่จะต้องใช้ในการจัดให้มีและดำรงไว้ซึ่งกิจกรรมการควบคุม ว่าต้นทุนไม่สูงกว่าประโยชน์ที่จะได้รับจากการมีกิจกรรมควบคุม 5)จัดให้มีกิจกรรมนั้นเป็นการควบคุมภายใน โดยออกแบบหรือปรับปรุงการควบคุมภายในตามความเหมาะสม และมีมาตรฐานไม่ต่ำกว่ามาตรฐานการควบคุมภายในที่กำหนด และสอดคล้องกับแนวคิดของนักวิชาการ อุษณา ภัทรมนตรี(2550 : 5-24) ว่าการแทรกกิจกรรมการควบคุมในการปฏิบัติงาน กิจกรรมการควบคุมควรแทรกในขั้นตอนที่มีความเสี่ยงสูง หรือในจุดที่เหมาะสมไม่มากหรือน้อยเกินไป โดย



มหาวิทยาลัยราชภัฏพระนครศรีอยุธยา

105

การพิจารณาดังนี้ 1)เป็นจุดที่สำคัญ หรือมีความเสี่ยงสูง 2)เป็นจุดที่ทำให้ผลลัพธ์ที่วัดผลได้ หรือเป็นที่ยอมรับได้ง่าย 3)ความสะดวกไม่เสียเวลา 4)ไม่เสียค่าใช้จ่ายเกินควร

ผลการวิจัยแสดงให้เห็นว่า การออกแบบการควบคุมภายใน และการประเมินความเสี่ยง มีความสัมพันธ์กันสูงมาก โดยที่ผู้บริหารและบุคลากรทุกระดับในสถานศึกษาต้องมั่นใจว่าการประเมินความเสี่ยงที่กำหนดขึ้นทำให้ความเสี่ยงอยู่ในระดับที่ยอมรับได้ อย่างมีประสิทธิภาพและภายในระยะเวลาที่กำหนด ดังนั้นผู้บริหารและบุคลากรทุกระดับควรพิจารณาการออกแบบการควบคุมและการประเมินความเสี่ยงไปพร้อมกัน เพื่อความมั่นใจว่าวิธีการจัดการตอบสนองความเสี่ยง และกิจกรรมการควบคุมตามที่ออกแบบไว้ เลือกลงกับวัตถุประสงค์ได้รับการปฏิบัติตามจริงอย่างเหมาะสมและทันเวลา

ขั้นตอนที่ 4 การนำระบบควบคุมภายในไปสู่การปฏิบัติ ผลการวิจัยพบว่ารายการที่มีความเป็นไปได้มากที่สุด คือจัดทำเอกสารระบบควบคุมภายในเพื่อสื่อสารให้ฝ่ายบริหารและบุคลากรทุกระดับในสถานศึกษาทราบทั่วกัน รองลงมาคือ ผู้บริหารสอบทานการดำเนินงาน เฉพาะส่วน หรือเฉพาะเรื่องที่สำคัญ โดยการตรวจสอบการบริหาร (Management audit) หรือการตรวจสอบการดำเนินงาน (Performance audit) ทุกปี และติดตามผลระหว่างการปฏิบัติงาน หรือระหว่างการนำระบบควบคุมภายในที่กำหนดไปสู่การปฏิบัติอย่างต่อเนื่องทุก 6 เดือน ตามลำดับ สอดคล้องกับแนวคิดของหน่วยงาน (สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน. 2545ข :24)ให้ไว้ว่า เมื่อออกแบบการควบคุมแล้ว ควรนำระบบควบคุมภายในที่กำหนดไปใช้ในการปฏิบัติ โดย 1)การสื่อสาร 2)การติดตามประเมินผล 3)การติดตามผลระหว่างปฏิบัติงาน 4)การประเมินการควบคุมด้วยตนเอง 5) การสอบทานเฉพาะเรื่อง และสอดคล้องกับงานวิจัยของ ชุติกาญจน์ ไชยเมื่อดิ(2548:86)ได้ศึกษาวิจัยเรื่อง การควบคุมภายในด้านการเงินและบัญชีของมหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงใหม่ พบว่ามหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงใหม่ ได้จัดให้มีระบบสารสนเทศและการสื่อสารในงานด้านต่าง ๆ และได้นำคอมพิวเตอร์มาใช้ในการเก็บรักษา และประมวลผลข้อมูลรวมทั้งการติดตามประเมินผล และการรายงานผลเพื่อให้ทันต่อเวลา

ผลการวิจัยแสดงให้เห็นว่า ขั้นตอนการนำระบบควบคุมภายในที่กำหนดไปสู่การปฏิบัติ ต้องมีการประชาสัมพันธ์สื่อสารที่ชัดเจนเกี่ยวกับระบบควบคุมภายใน เช่นการจัดทำเป็นนโยบาย คู่มือ บันทึกการประชุม ประกาศในเวปไซด์ ให้ทราบทั่วกัน และมีการติดตามประเมินผลระดับการปฏิบัติงานอย่างต่อเนื่อง โดยอาจพัฒนาการประชาสัมพันธ์สื่อสารระบบควบคุมภายใน เป็นระบบบริหารจัดการความรู้ (Knowledge management) ทำให้บุคลากรทุกระดับ สามารถแลกเปลี่ยนความรู้ทั่วทั้งองค์กร



ขั้นตอนที่ 5 การประเมินผลการควบคุม ผลการวิจัยพบว่ารายการที่มีความเป็นไปได้มากที่สุด คือ ผู้บริหารมอบหมายหัวหน้างานต่าง ๆ และบุคลากรทุกระดับในสถานศึกษา รับผิดชอบการประเมินการควบคุมภายใน รองลงมาคือ กำหนดขอบเขตและวัตถุประสงค์การประเมิน การควบคุมภายใน ของการบริหารจัดการสถานศึกษา 4 ด้าน ประกอบด้วย ด้านวิชาการ ด้านการบริหารงานบุคคล ด้านงบประมาณและด้านการบริหารงานทั่วไป และจัดทำรายงานการประเมินผลการควบคุมภายใน ตามแบบที่สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินกำหนด ส่งสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินภูมิภาค ภายในวันที่ 30 ธันวาคม ของทุกปี ตามลำดับซึ่งสอดคล้องกับแนวคิดของหน่วยงาน สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน(2545ข:7-9) ว่าการประเมินผลการควบคุมภายใน ควรประเมินดังนี้ 1)ความเพียงพอของโครงสร้าง 5 องค์ประกอบ 2)การปฏิบัติตามระเบียบของทางราชการ 3)การมีอยู่จริงของการควบคุมภายใน และสอดคล้องกับนักวิชาการ จิตติมา ฉิมบรรเทิง(2548 : ออนไลน์) ที่ว่าการประเมินผลการควบคุม ต้องติดตามประเมินผลการดำเนินงานอย่างต่อเนื่องและรายงานให้หน่วยงานต้นสังกัดทราบ เพื่อกำหนดแนวทางแก้ไขในกรณีที่มีความเสี่ยงนั้นเกินความสามารถของหน่วยงานที่จะหามาตรการมาควบคุมความเสี่ยงที่เกิดขึ้นได้

ผลการวิจัยแสดงให้เห็นว่า การประเมินผลการควบคุมภายใน เป็นขั้นตอนของการปรับปรุงแก้ไขตามความจำเป็น โดยการติดตามผลของผู้บริหาร ซึ่งมอบหมายให้บุคลากรทุกระดับ รับผิดชอบการประเมิน ด้วยเครื่องมือการประเมินที่เหมาะสม และรายงานข้อบกพร่องสำคัญที่มีผลกระทบต่อวัตถุประสงค์ขององค์กร ต้องรายงานให้ฝ่ายบริหารและผู้เกี่ยวข้องทราบ

ขั้นตอนที่ 6 การปรับปรุงการควบคุมภายใน ผลการวิจัยพบว่ารายการที่มีความเป็นไปได้มากที่สุด คือ ผู้บริหารและบุคลากรทุกระดับในสถานศึกษา ร่วมกันปรับปรุงการควบคุมภายใน จากผลการประเมินการควบคุมภายในที่ระบุความเสี่ยงที่ยังมีอยู่ทุกปี รองลงมาคือ ปรับปรุงการควบคุมภายใน โดยจัดให้มีกิจกรรมการควบคุมใหม่เพิ่มขึ้น และ/หรือลดกิจกรรมควบคุมที่เกินความจำเป็นและไม่คุ้มค่า และปรับปรุงระบบควบคุมภายใน โดยทุกงานในสถานศึกษาปฏิบัติตามแผนการปรับปรุงการควบคุมภายในที่กำหนดกิจกรรมการควบคุมใหม่ และให้สอดคล้องกับการเปลี่ยนแปลงอย่างต่อเนื่องทุกปี ตามลำดับ ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ คินนี่ (Kinney, 2000 : Online) ได้วิจัยเรื่อง ผลกระทบต่อคุณภาพของการควบคุมภายในและการให้ความเชื่อมั่น พบว่า ผลกระทบต่อคุณภาพของการควบคุมภายในและการให้ความเชื่อมั่น มี 3 ประการได้แก่ 1) เทคโนโลยีข่าวสารข้อมูล 2) โลกาภิวัตน์ 3)กฎระเบียบ ข้อบังคับ จากความเชื่อมั่นดังกล่าวนี้ การมีเทคโนโลยีข่าวสารแบบอัตโนมัติ ทำให้เน้นการควบคุมที่ป้องกันการเปิดเผยข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง มากกว่าที่จะสืบค้นและแก้ไขการเปิดเผยข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ส่วนด้าน โลกาภิวัตน์ เนื่องจากสภาพแวดล้อมที่มีการเปลี่ยนแปลงไปอย่างรวดเร็ว



ตลอดเวลา ทำให้มีความต้องการควบคุมภายใน เพื่อช่วยประเมินความเสี่ยงที่อาจจะเกิดขึ้นได้ตลอดเวลา และสอดคล้องกับแนวคิดของนักวิชาการ อุษณา ภัทรมนตรี(2550:5-27) ที่ว่าการพัฒนาปรับปรุงอย่างต่อเนื่อง การควบคุมการปฏิบัติต้องมีการพัฒนาแก้ไขให้ทันสมัยตามสถานการณ์ที่เปลี่ยนแปลง หรือเมื่อมีการเปลี่ยนกลยุทธ์ใหม่ หรืออย่างน้อยเป็นระยะๆ เมื่อมีการประเมินโดยเฉพาะในจุดวิกฤตแล้วพบความคลาดเคลื่อนจากมาตรฐานที่ควรจะเป็น

ผลการวิจัยแสดงให้เห็นว่า ขั้นตอนการควบคุมภายในเป็นขั้นตอนสุดท้ายที่มีความจำเป็น ซึ่งต้องปรับปรุงอย่างต่อเนื่อง โดยผู้บริหารและบุคลากรทุกระดับ มีการพัฒนาแก้ไขให้ทันต่อการเปลี่ยนแปลงทั้งภายใน และภายนอก เพื่อพัฒนาระบบควบคุมภายในให้มีประสิทธิภาพและประสิทธิผล

ข้อเสนอแนะ

จากผลการวิจัยเรื่องแนวทางการพัฒนาระบบควบคุมภายในของสถานศึกษาสังกัดสำนักงานเขตพื้นที่การศึกษาประถมศึกษาพระนครศรีอยุธยา เขต 2 ที่มีความเหมาะสม และนำไปปฏิบัติได้จริงภายใต้บริบทของสถานศึกษานั้น ผู้วิจัยมีข้อเสนอแนะดังต่อไปนี้

1. ข้อเสนอแนะสำหรับการนำผลการวิจัยไปใช้

1.1 ผู้บริหารสถานศึกษาสังกัดสำนักงานเขตพื้นที่การศึกษาประถมศึกษาพระนครศรีอยุธยา เขต 2 ควรนำแนวทางการพัฒนาระบบควบคุมภายในไปใช้ในการจัดวางระบบควบคุมภายในของสถานศึกษา เนื่องจากเป็นแนวทางที่มีความเหมาะสม และมีความเป็นไปได้ เพื่อให้เกิดประสิทธิภาพ ประสิทธิผล ในการดำเนินงาน และต้องมีการพัฒนาอยู่เสมอ เพื่อให้สถานศึกษามีระบบควบคุมภายในที่ดี

1.2 ผู้บริหารสถานศึกษาสังกัดสำนักงานเขตพื้นที่การศึกษาประถมศึกษาพระนครศรีอยุธยา เขต 2 ควรนำผลการวิจัยไปประยุกต์ใช้ในการจัดวางระบบควบคุมภายในของสถานศึกษา เพื่อให้สอดคล้องกับบริบทของสถานศึกษาที่เปลี่ยนแปลงไป

1.3 สำนักงานเขตพื้นที่การศึกษาประถมศึกษาพระนครศรีอยุธยา เขต 2 ควรนำแนวทางการพัฒนาระบบควบคุมภายใน ไปใช้จัดทำแผนการตรวจสอบ และประเมินผลการควบคุมภายใน อย่างเป็นระบบและต่อเนื่อง

2. ข้อเสนอแนะสำหรับการวิจัยครั้งต่อไป

2.1 ควรศึกษาวิจัยการพัฒนาระบบควบคุมภายใน โดยวิธีการสังเคราะห์รูปแบบการจัดวางระบบควบคุมภายใน จากความคิดเห็นของผู้เชี่ยวชาญ (Focus group)

2.2 ควรศึกษาวิจัยในสถานศึกษาที่มีผลการดำเนินการควบคุมภายในที่เป็นแบบอย่างที่ดี (Best practice)