

ความสัมพันธ์ระหว่างองค์ประกอบการควบคุมภายในตามแนวคิด COSO กับ การปฏิบัติงานด้านการเงิน และบัญชีของโรงพยาบาลชุมชนในสังกัดสำนักงานสาธารณสุขจังหวัดกาฬสินธุ์

The Correlation between internal control components based on COSO concepts and financial and accounting operations in Kalasin district government hospitals

สิรินดา ฆารสว่าง¹ กฤตพา แสนชัยธร²

Sirinda Khansawang, Krittaphan Saenchaiyathon

(Received: February 7 ,2020 ; Accepted: February 28 ,2020)

บทคัดย่อ

การศึกษานี้ มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษา 1) การปฏิบัติงานด้านการเงินและบัญชีของโรงพยาบาลชุมชนในสังกัดสำนักงานสาธารณสุขจังหวัดกาฬสินธุ์ และ 2) ความสัมพันธ์ระหว่างองค์ประกอบการควบคุมภายในตามแนวคิด COSO กับ การปฏิบัติงานด้านการเงินและบัญชี ของโรงพยาบาลชุมชนในสังกัดสำนักงานสาธารณสุขจังหวัดกาฬสินธุ์ เป็นการวิจัยเชิงปริมาณ เก็บข้อมูลโดยใช้แบบสอบถามจากหัวหน้าฝ่ายบริหาร เจ้าหน้าที่ปฏิบัติงานด้านการเงินและบัญชี ของโรงพยาบาลชุมชนในสังกัดสำนักงานสาธารณสุขจังหวัดกาฬสินธุ์ ทั้งหมด 17 แห่ง จำนวน 118 คน สถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูลคือ ค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์แบบเพียร์สัน

ผลการศึกษาพบว่า 1) องค์ประกอบการควบคุมภายในตามแนวคิด COSO ทุกด้าน มีความสัมพันธ์เชิงบวก ในระดับปานกลาง กับ การปฏิบัติงานด้านการเงิน ของโรงพยาบาลชุมชนในสังกัดสำนักงานสาธารณสุขจังหวัดกาฬสินธุ์ ที่ระดับนัยสำคัญทางสถิติ 0.001 โดยด้านสภาพแวดล้อมการควบคุมมีความสัมพันธ์กับการปฏิบัติงานด้านการเงินในระดับสูงสุด ($r = 0.841$) รองลงมาคือด้านการติดตามประเมินผล ($r = 0.807$) และด้านกิจกรรมการควบคุมอยู่ในระดับต่ำสุด ($r = 0.647$) 2) องค์ประกอบการควบคุมภายในตามแนวคิด COSO ทุกด้าน มีความสัมพันธ์เชิงบวก ในระดับปานกลาง กับ การปฏิบัติงานด้านบัญชี ที่ระดับนัยสำคัญทางสถิติ 0.001 ทุกด้าน โดยด้านการติดตามประเมินผลมีความสัมพันธ์กับการปฏิบัติงานด้านบัญชีในระดับสูงสุด ($r = 0.807$) รองลงมาคือด้านสารสนเทศและการสื่อสาร ($r = 0.802$) และด้านสภาพแวดล้อมการควบคุมอยู่ในระดับต่ำสุด ($r = 0.559$)

คำสำคัญ : การตรวจสอบภายในด้านการเงินและบัญชี, โรงพยาบาลชุมชน

Abstract

The objectives of this research are 1) to study about the financial and accounting operations in Kalasin district government hospitals, and 2) to study the correlation between the internal control components based on the COSO concepts and the finance and accounting operations in Kalasin district government hospital. This study is quantitative research and collected data using questionnaires from the 118 participants whom have a responsibility about finance and accounting in each district hospital in Kalasin province. The totally Kalasin district government hospitals are 17 hospitals. Pearson correlation coefficient is used for data analytic.

¹ นักศึกษาปริญญาโท หลักสูตรบัญชีมหาบัณฑิต คณะบริหารธุรกิจและการบัญชี มหาวิทยาลัยขอนแก่น

² รองศาสตราจารย์ คณะบริหารธุรกิจและการบัญชี มหาวิทยาลัยขอนแก่น

The results of the study revealed that 1) all of internal control components based on COSO concepts have positive correlations with the financial operations in Kalasin district government hospitals (medium level, P value = 0.001). The control environment, a part of internal control component, is the highest correlated issue of internal control component which associated with the financial operations ($r = 0.841$). and the second highest correlated issue, in term of each internal control component, is the following evaluation ($r = 0.807$). The control activity is a part of internal control which is the lowest level correlation with financial operations (0.647). 2) All of internal control components based on COSO concepts also have positive correlations with the accounting operations in Kalasin district government hospitals (medium level, P value = 0.001). In term of the correlation between accounting operative and each internal control component, the following evaluation is the highest correlative issue of each internal control component associated with accounting operations ($r = 0.807$), and the second correlative issue is the information and communication ($r = 0.802$). The control environment is a part of internal control which is the lowest level correlation with accounting operations in Kalasin district government hospitals ($r = 0.559$).

Keywords : Financial and accounting internal control, Community hospitals

บทนำ

ภายใต้สภาวะแวดล้อมในโลกโลกาภิวัตน์ การเปลี่ยนแปลงด้านเทคโนโลยีใหม่ๆ ที่เปลี่ยนแปลงอย่างรวดเร็ว ตลอดจนการปฏิรูปหน่วยงานราชการในปัจจุบัน ทำให้ทุกหน่วยงาน ทั้งเอกชน รัฐวิสาหกิจ และหน่วยงานภาครัฐ นั้นต้องมีการปรับกลยุทธ์ในการปฏิบัติงานใหม่ๆ รวมทั้งจัดหาเครื่องมือทางด้านการจัดการ เข้ามาช่วยในการทำงานและบริหารงานมากขึ้น (กรมบัญชีกลาง, 2551) การควบคุมภายใน ถือเป็นส่วนสำคัญต่อการความสำเร็จขององค์กร เนื่องจากถือเป็นกลไกสำคัญ และเป็นเครื่องมือในการจัดการที่นำมาช่วยในการปฏิบัติงานและบริหารงานในหน่วยงานทั้งภาครัฐและเอกชน ขนาดเล็กและขนาดใหญ่ ถือเป็นส่วนสำคัญที่ช่วยควบคุมและกำกับลดความเสี่ยงของหน่วยงานให้เป็นไปตามเกณฑ์ที่ผู้บริหารคาดการณ์และยอมรับได้ การควบคุมภายในมีวัตถุประสงค์ เพื่อให้การปฏิบัติงานเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล เกิดการใช้ทรัพยากรอย่างคุ้มค่าและประโยชน์สูงสุด โดยลดขั้นตอนของการปฏิบัติงานที่ซ้ำซ้อนและไม่จำเป็น ลดความเสี่ยง ความเสียหายด้านการเงิน และด้านอื่นๆ ที่ก่อให้เกิดการเพิ่มต้นทุนของการดำเนินงานแก่หน่วยงานในที่สุด

ตามระเบียบของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน ว่าด้วยการกำหนดมาตรฐานการควบคุมภายใน พ.ศ.2544 กำหนดให้หน่วยงานของรัฐทุกแห่ง นำมาตรฐานการควบคุมภายในมาใช้เป็นแนวทาง วางระบบการควบคุมภายในและติดตามผลการดำเนินงานอย่างต่อเนื่อง ทำให้เกิดความมั่นใจว่าการดำเนินงานจะบรรลุผลสำเร็จตามวัตถุประสงค์และเป้าหมายที่กำหนดไว้อย่างให้เกิดประสิทธิผล และประสิทธิภาพ พร้อมมีรายงานทางการเงินเชื่อถือได้ เป็นไปตามกฎระเบียบ ข้อบังคับของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินและผู้ที่เกี่ยวข้อง (กรมบัญชีกลาง, 2555)

จากระเบียบข้อบังคับดังกล่าว กระทรวงสาธารณสุข จึงได้กำหนดเป้าหมายให้หน่วยงานภายใต้สังกัด ดำเนินการตรวจสอบประเมินผลของการควบคุมภายในของหน่วยงานสังกัดกระทรวงสาธารณสุข เพื่อให้เป็นไปตามระเบียบข้อบังคับของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน ว่าด้วย “การกำหนดมาตรฐานการควบคุมภายใน พ.ศ.2544 แนวทาง: การตรวจสอบภายในและการประเมินผลการควบคุมภายใน พ.ศ.2552 ของสำนักงานตรวจเงินแผ่นดินระเบียบกระทรวงการคลังว่าด้วย การตรวจสอบภายในของส่วนราชการ พ.ศ.2551 และพระราช

กฎหมายว่าด้วยหลักเกณฑ์วิธีบริหารกิจการบ้านเมืองที่ดี พ.ศ.2546” (สำนักงานสาธารณสุขจังหวัดกาฬสินธุ์, 2558)

สำนักงานสาธารณสุขจังหวัดกาฬสินธุ์ จึงได้ดำเนินการจัดทำแผน/โครงการ ในการตรวจสอบภายใน เพื่อให้สอดคล้องกับระเบียบและนโยบายที่กำหนด จากการออกตรวจสอบหน่วยงานในสังกัด ประกอบด้วย โรงพยาบาลทั่วไป จำนวน 1 แห่ง สำนักงานสาธารณสุขอำเภอ จำนวน 18 แห่ง โรงพยาบาลชุมชน จำนวน 17 แห่ง และโรงพยาบาลส่งเสริมสุขภาพตำบล (รพ.สต.) จำนวน 156 แห่ง (สำนักงานสาธารณสุขจังหวัดกาฬสินธุ์ ปี 2561) พบว่า หน่วยงานในสังกัดบางแห่งยังไม่มีกระบวนการควบคุมภายในตามระเบียบของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน และหลายหน่วยงานมีการจัดทำระบบการควบคุมภายในไว้ไม่ครบถ้วนถูกต้อง ทำให้ไม่สามารถควบคุมความเสี่ยงที่เกิดขึ้นได้

การปฏิบัติด้านงานการเงินและบัญชีของโรงพยาบาลชุมชน นั้นเป็นเรื่องที่ซับซ้อน และผู้ปฏิบัติงานต้องยึดถือและปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบ คำสั่งและแนวปฏิบัติอย่างเคร่งครัด ถึงแม้กระทรวงสาธารณสุขจะมีข้อกำหนดในการปฏิบัติงานด้านการเงินและบัญชีไว้อย่างชัดเจนเพียงใดก็ตาม โรงพยาบาลชุมชนในสังกัดสำนักงานสาธารณสุขจังหวัดกาฬสินธุ์ส่วนใหญ่ก็ยังเกิดความสูญเสียในลักษณะต่างๆ ไม่ว่าจะเป็น ความสูญเสียต่อทรัพย์สิน การสูญเสียโอกาส เสียเวลา สิ้นเปลืองค่าใช้จ่ายทรัพยากร รวมถึงการตรวจพบข้อผิดพลาด ขาดความถูกต้องและครบถ้วนของการบันทึกบัญชี และการจัดทำข้อมูลทางการเงินที่เชื่อถือได้อย่างทันเวลา ซึ่งทำให้เกิดผลกระทบต่อ การดำเนินงานของโรงพยาบาลชุมชนอยู่มาก เพราะหัวหน้ากลุ่มงานบริหารและผู้ปฏิบัติงานด้านการเงินและบัญชียังไม่มี ความเข้าใจในระบบการควบคุมภายในที่ดี

ประกอบกับข้อมูลตรวจสอบภายใน ของสำนักงานสาธารณสุขจังหวัดกาฬสินธุ์ ปีงบประมาณ 2560 ตามหนังสือสำนักงานสาธารณสุขจังหวัดกาฬสินธุ์ ที่ กส. 0032.001/102/9957 ลงวันที่ 4 สิงหาคม 2560 เรื่อง รายงานผลการตรวจสอบภายในรอบ 9 เดือน ประจำปีงบประมาณ 2560 พบว่ามีข้อสังเกตที่ต้องปรับปรุงแก้ไข หลายประการเกี่ยวกับการปฏิบัติงานการเงินและบัญชี เช่น

การกำหนดหน้าที่รับผิดชอบด้านการเงิน-บัญชีจัดทำเป็นลายลักษณ์อักษร มีบางแห่งยังดำเนินการไม่ครอบคลุม, มีการจัดทำรายงานการใช้ใบเสร็จรับเงินคงเหลือล่าช้ากว่ากำหนด, การจ่ายเช็คให้ผู้อื่นเป็นผู้รับแทน บางหน่วยรับตรวจยังไม่มีหนังสือมอบอำนาจ, การจัดทำบัญชียอดเงินฝากธนาคารทุกบัญชี บางหน่วยรับตรวจไม่ได้รายงานยอดลูกหนี้/เจ้าหนี้คงเหลือให้ผู้บริหารทราบ, การบันทึกบัญชีของหน่วยบริการบางหน่วย ยังมีการบันทึกบัญชีไม่ถูกต้อง ทำให้เกิดปัญหาและความต้องการที่จำเป็น ซึ่งต้องได้รับการแก้ไขปรับปรุงโดยเร่งด่วน

ด้วยเหตุผลที่กล่าวมาข้างต้น ผู้วิจัยจึงเห็นความสำคัญและสนใจที่จะศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างองค์ประกอบการควบคุมภายในตามแนวคิด COSO กับการปฏิบัติงานด้านการเงินและบัญชีของโรงพยาบาลชุมชนในจังหวัดกาฬสินธุ์ เพื่อนำผลการศึกษามาใช้เป็นแนวทางในการพัฒนาและปรับปรุงแก้ไขการปฏิบัติงานด้านการเงินและบัญชีของโรงพยาบาล

วัตถุประสงค์

1. เพื่อศึกษาองค์ประกอบการควบคุมภายในตามแนวคิด COSO และการปฏิบัติงานด้านการเงินและบัญชีของโรงพยาบาลชุมชนในสังกัดสำนักงานสาธารณสุขจังหวัดกาฬสินธุ์
2. เพื่อศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างองค์ประกอบการควบคุมภายในตามแนวคิด COSO กับการปฏิบัติงานด้านการเงินและบัญชี ของโรงพยาบาลชุมชนในสังกัดสำนักงานสาธารณสุขจังหวัดกาฬสินธุ์

วิธีการวิจัย

การวิจัยครั้งนี้ เป็นการวิจัยเชิงสำรวจ แบบภาคตัดขวาง

ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง

ประชากร ได้แก่ หัวหน้าฝ่ายบริหารงานทั่วไป (มีหน้าที่ตรวจสอบด้านการเงินและบัญชี) และบุคลากร

ทางการเงินและบัญชี โดยศึกษาจากโรงพยาบาลชุมชนในสังกัดสำนักงานกระทรวงสาธารณสุขจังหวัดกาฬสินธุ์ จำนวน 17 แห่ง ประชากร จำนวน 165 คน (ฐานข้อมูลกลุ่มงานบุคลากรของสำนักงานสาธารณสุขจังหวัดกาฬสินธุ์, 2560)

กลุ่มตัวอย่าง ได้ทำการกำหนดกลุ่มตัวอย่างโดยใช้ตารางสำเร็จรูปคำนวณหาขนาดของกลุ่มตัวอย่างของ Krejcie และ Morgan (ชานินทร์ ศิลป์จารุ, 2551) ในการกำหนดค่ากำหนดกลุ่มตัวอย่าง ขนาดประชากรจำนวน 165 คน จะได้ขนาดตัวอย่างจำนวน 116 คน เนื่องจากผู้วิจัยได้ทำการส่งแบบสอบถามไปทั้งหมดจำนวน 165 คนตามจำนวนประชากรทั้งหมด และมีผู้กลับตอบแบบสอบถามกลับมาจำนวน 118 คน ผู้วิจัยจึงได้กำหนดขนาดตัวอย่างเป็นจำนวน 118 คน ตามจำนวนที่รวบรวมแบบสอบถามได้แหล่งข้อมูล

เครื่องมือที่ใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูล

เครื่องมือที่ใช้ในการศึกษาวิจัยครั้งนี้ ได้แก่ แบบสอบถาม ที่พัฒนามาจากแนวคิดที่ใช้ในการศึกษาตามวัตถุประสงค์และกรอบแนวคิดของงานวิจัย โดยมีรายละเอียดของข้อมูลที่ต้องการทราบ ซึ่งแบ่งออกเป็น 3 ตอน คือ

ตอนที่ 1 เป็นแบบสอบถามที่เกี่ยวกับข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถามจากกลุ่มตัวอย่าง มีลักษณะเป็นแบบการตรวจสอบรายการแบบ Check list จำนวน 8 ข้อ ประกอบด้วย เพศ อายุ ระดับการศึกษา สาขาวิชา ประสบการณ์ทำงาน ขนาดองค์กร(จำนวนเตียงให้บริการ) จำนวนบุคลากรที่ทำหน้าที่ในการควบคุมภายในจำนวนครั้งการตรวจสอบภายในต่อปี

ตอนที่ 2 เป็นแบบสอบถามที่เกี่ยวกับองค์ประกอบ การควบคุมภายใน ตามแนวคิด COSO ประกอบด้วย 5 ด้าน ดังนี้(รายละเอียดดังแนบในภาคผนวก)

1. สภาพแวดล้อมของการควบคุม จำนวน 7 ข้อ
2. การประเมินความเสี่ยง จำนวน 5 ข้อ
3. กิจกรรมการควบคุม จำนวน 5 ข้อ
4. สารสนเทศและการสื่อสาร จำนวน 6 ข้อ

5. การติดตามประเมินผลจำนวน 6 ข้อ

ตอนที่ 3 เป็นแบบสอบถามที่เกี่ยวกับการปฏิบัติงานด้านการเงินและบัญชี ประกอบด้วย

1. ด้านการเงิน จำนวน 8 ข้อ
2. ด้านบัญชี จำนวน 9 ข้อ

ลักษณะแบบสอบถามเป็นแบบมาตราส่วนประมาณค่า (Rating Scale) มี 5 ระดับ ตามแบบของลิเคิร์ต (Likert Type) โดยแบ่งเป็น 5 ระดับความคิดเห็น คือ เห็นด้วยมากที่สุด เห็นด้วยอย่างมาก เห็นด้วยปานกลาง เห็นด้วยน้อย เห็นด้วยน้อยที่สุด โดยกำหนดค่าของลำดับคะแนน ดังนี้

เห็นด้วยมากที่สุด	กำหนดให้	5	คะแนน
เห็นด้วยอย่างมาก	กำหนดให้	4	คะแนน
เห็นด้วยปานกลาง	กำหนดให้	3	คะแนน
เห็นด้วยน้อย	กำหนดให้	2	คะแนน
เห็นด้วยน้อยที่สุด	กำหนดให้	1	คะแนน

การออกแบบเครื่องมือ

ผู้ศึกษาได้กำหนดขั้นตอนในการดำเนินการสร้าง และหาคุณภาพของเครื่องมือ ดังนี้

1. ศึกษาทบทวนทฤษฎีและงานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับองค์ประกอบการควบคุมภายในตามแนวคิด COSO
2. พัฒนาและปรับปรุงแบบสอบถาม ให้ครอบคลุมขอบข่ายของนิยามที่กำหนดไว้โดยประยุกต์และปรับปรุงจากมาตรฐานการควบคุมภายในของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน
3. ตรวจสอบข้อความในแบบสอบถามที่สร้างขึ้น โดยผู้เชี่ยวชาญที่มีความรู้ในเรื่องการควบคุมภายใน จำนวน 3 คนเป็นผู้พิจารณาให้ความเห็นว่ามีเนื้อหาครอบคลุมน่าเชื่อถือในการศึกษา ภาษาที่ใช้มีความหมายรัดกุมและตรงกับเรื่องที่ต้องการศึกษาหรือไม่
4. นำแบบสอบถามที่ได้แก้ไขปรับปรุงครั้งสุดท้ายเรียบร้อยแล้ว ไปทดลองใช้กับกลุ่มประชากรที่เกี่ยวข้องด้านการเงินและบัญชีของโรงพยาบาลชุมชน จังหวัดมหาสารคาม ที่ไม่ใช่กลุ่มตัวอย่าง จำนวน 30 คน

แล้วนำไปวิเคราะห์เพื่อหาค่าความเชื่อมั่น(Reliability) โดยใช้สูตรการหาค่าสัมประสิทธิ์แอลฟาของครอนบาค (Alpha - Cronbach)

5. นำแบบสอบถามไปใช้ในการเก็บรวบรวม

ข้อมูลการวิเคราะห์ข้อมูล

ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม ซึ่งประกอบด้วย เพศ อายุ ระดับการศึกษา สาขาวิชา ประสบการณ์ทำงาน ขนาดองค์กร(จำนวนเตียงให้บริการ) จำนวนบุคลากรที่ทำหน้าที่ในการควบคุมภายใน จำนวนครั้งการตรวจสอบภายในต่อปี โดยหาค่าความถี่และค่าร้อยละ องค์ประกอบการควบคุมภายใน ตามแนวคิด COSO วิเคราะห์การปฏิบัติงานด้านการเงิน วิเคราะห์การปฏิบัติงานด้านบัญชี โดยการหาค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน วิเคราะห์ความสัมพันธ์ โดยการหาค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ (Correlation Coefficient) ของ Spearman Rank Correlation Coefficient โดยมีเกณฑ์แปลค่าความสัมพันธ์ (ฉัตรศิริ ปิยะพิมลสิทธิ์, 2548) ดังนี้ สัมพันธ์กันสูง $r \geq 0.80$ $r \leq -0.80$ สัมพันธ์กันปานกลาง $0.50 < r < 0.80$ หรือ $-0.80 < r < -0.50$ สัมพันธ์กันต่ำ $-0.50 < r < 0.50$

ผลการวิจัย

จากการศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างองค์ประกอบการควบคุมภายในตามแนวคิด COSO กับการปฏิบัติงานด้านการเงินและบัญชี ของโรงพยาบาลชุมชนในสังกัดสำนักงานสาธารณสุขจังหวัดกาฬสินธุ์ ผู้วิจัยสรุปผลการวิจัยเป็นประเด็นดังนี้

1. ผู้ตอบแบบสอบถาม พบว่าผู้ตอบแบบสอบถามเป็นเพศหญิง ร้อยละ 84.75 เพศชาย ร้อยละ 15.25 อายุ จบการศึกษาระดับต่ำกว่าปริญญาตรี ร้อยละ 51.69 และจบการศึกษาระดับปริญญาตรี ร้อยละ 48.31 ส่วนใหญ่จบสาขาการบัญชี ร้อยละ 57.63 ซึ่งส่วนใหญ่มีประสบการณ์ทำงานด้านการเงินและบัญชี 3 ปีขึ้นไป ส่วนมากเป็นโรงพยาบาลขนาด 30-60 เตียง และมีหน่วยงานตรวจสอบภายในเข้าตรวจสอบปีละ 1 ครั้ง

2. ผลการวิเคราะห์ข้อมูลองค์ประกอบการควบคุมภายในตามแนวคิด COSO ของโรงพยาบาลชุมชนในสังกัดสำนักงานสาธารณสุขจังหวัดกาฬสินธุ์

พบว่า โดยภาพรวมโรงพยาบาลชุมชนในสังกัดสำนักงานสาธารณสุขจังหวัดกาฬสินธุ์ มีการควบคุมภายใน อยู่ในระดับมาก มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.15 โดยมีการควบคุมภายในด้านการประเมินความเสี่ยงสูงที่สุด รองลงมา มีการควบคุมภายในด้านสภาพแวดล้อมการควบคุม ด้านกิจกรรมการควบคุม ด้านการติดตามประเมินผล และมีการควบคุมภายในด้านการติดตามและประเมินผลต่ำที่สุด ซึ่งสามารถสรุปผลเป็นรายด้านได้ดังนี้

2.1) ด้านสภาพแวดล้อมการควบคุม พบว่าส่วนใหญ่มีผลการประเมินอยู่ในระดับมาก มีค่าเฉลี่ยระหว่าง 4.13 – 4.33 เมื่อพิจารณาความคิดเห็นรายข้อ พบว่า โรงพยาบาลมีการมอบหมายอำนาจและหน้าที่ความรับผิดชอบให้กับบุคคลที่เหมาะสมและเป็นไปอย่างถูกต้อง และมีการแจ้งให้พนักงานทุกคนทราบ มีค่าเฉลี่ยสูงสุด 4.33 รองลงมา คือ โรงพยาบาลดำเนินการโดยเร่งด่วนเมื่อมีสัญญาณแจ้งว่าอาจมีปัญหาเรื่องความซื่อสัตย์และจริยธรรมของพนักงานเกิดขึ้น มีค่าเฉลี่ย 4.31 ส่วนข้อที่มีผลการประเมินต่ำที่สุด คือ โรงพยาบาลมีการลงโทษทางวินัยและแก้ไขปัญหามาเมื่อมีการไม่ปฏิบัติตามนโยบายหรือข้อกำหนดด้านจริยธรรม มีค่าเฉลี่ย 4.13

2.2) ด้านการประเมินความเสี่ยง พบว่า ส่วนใหญ่มีผลการประเมินอยู่ในระดับมาก มีค่าเฉลี่ยระหว่าง 4.14 – 4.39 เมื่อพิจารณาความคิดเห็นรายข้อ พบว่า โรงพยาบาลมีแนวทางจัดการกับความเปลี่ยนแปลงที่อาจเกิดขึ้น และมีผลกระทบต่อการบริหารงาน เช่น การเปลี่ยนแปลงนโยบายจากภาครัฐ กฎหมาย ระเบียบ และข้อบังคับใหม่ มีค่าเฉลี่ยสูงสุด 4.39 รองลงมา คือ โรงพยาบาลมีแนวทางบริหารความเสี่ยงที่อาจจะเกิดขึ้น เช่น มีหนังสือร้องเรื่องการให้บริการของเจ้าหน้าที่จากบุคคลภายนอก มีค่าเฉลี่ย 4.26 ส่วนข้อที่มีผลการประเมินต่ำที่สุด คือ โรงพยาบาลมีการกำหนดวัตถุประสงค์และเป้าหมายการดำเนินงานของหน่วยงานอย่างชัดเจนและวัดผลได้ มีค่าเฉลี่ย 4.14

2.3) ด้านกิจกรรมการควบคุม พบว่า ส่วนใหญ่มีความคิดเห็นอยู่ในระดับมาก มีค่าเฉลี่ยระหว่าง 3.94 – 4.28 เมื่อพิจารณาความคิดเห็นรายข้อ พบว่า โรงพยาบาลมีการแบ่งแยกหน้าที่การปฏิบัติงานที่สำคัญหรืองานที่เสี่ยงต่อความเสียหายตั้งแต่ต้นจนจบ เช่น การอนุมัติ การบันทึกบัญชี และการดูแลรักษาทรัพย์สิน มีค่าเฉลี่ยสูงสุด 4.28 รองลงมา คือ โรงพยาบาลมีมาตรการป้องกันและดูแลรักษาทรัพย์สินอย่างรัดกุมและเพียงพอ มีค่าเฉลี่ย 4.16 ส่วนข้อที่มีผลการประเมินต่ำที่สุด คือ โรงพยาบาลมีการกำหนดขอบเขตอำนาจหน้าที่และวงเงินอนุมัติของผู้บริหารแต่ละระดับไว้อย่างชัดเจนและเป็นลายลักษณ์อักษร มีค่าเฉลี่ย 3.94

2.4) ด้านสารสนเทศและการสื่อสาร พบว่า ส่วนใหญ่มีความคิดเห็นอยู่ในระดับมาก มีค่าเฉลี่ยระหว่าง 3.96 – 4.29 เมื่อพิจารณาผลการประเมินรายข้อ พบว่า โรงพยาบาลมีช่องทางให้เจ้าหน้าที่ที่สามารถเสนอข้อคิดเห็นหรือข้อเสนอแนะในการปรับปรุงการดำเนินงานขององค์กรมีค่าเฉลี่ยสูงสุด 4.29 รองลงมา คือ โรงพยาบาลมีการรายงานข้อมูลที่เป็นทั้งจากภายในและภายนอกให้ผู้บริหารทุกระดับ มีค่าเฉลี่ย 4.15 ส่วนข้อที่มีผลการประเมินต่ำที่สุด คือ โรงพยาบาลมีการจัดทำและรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับการดำเนินงานการเงินและการปฏิบัติตามกฎระเบียบ ข้อบังคับ และมติคณะรัฐมนตรีไว้อย่างถูกต้อง ครบถ้วนและเป็นปัจจุบัน มีค่าเฉลี่ย 3.96

2.5) ด้านการติดตามประเมินผล พบว่า ส่วนใหญ่มีผลการประเมินอยู่ในระดับมาก มีค่าเฉลี่ยระหว่าง 3.88 – 4.26 เมื่อพิจารณาผลการประเมินรายข้อ พบว่า โรงพยาบาลได้รับการประเมินและติดตามการดำเนินงานโดยผู้ตรวจสอบกิจการ/ผู้ตรวจสอบภายใน มีค่าเฉลี่ยสูงสุด 4.26 รองลงมา คือ โรงพยาบาลมีการเปรียบเทียบแผนและผลการดำเนินงาน และรายงานให้ผู้กำกับดูแลทราบเป็นลายลักษณ์อักษรอย่างต่อเนื่องและสม่ำเสมอ มีค่าเฉลี่ย 4.22 ส่วนข้อที่มีความคิดเห็นต่ำที่สุด คือ โรงพยาบาลมีการติดตามและตรวจสอบการปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายในที่กำหนดไว้อย่างต่อเนื่องและสม่ำเสมอ มีค่าเฉลี่ย 3.88

3. ผลการวิเคราะห์การปฏิบัติงานด้านการเงินและบัญชี ของโรงพยาบาลชุมชนในสังกัดสำนักงานสาธารณสุขจังหวัดกาฬสินธุ์ พบว่า โดยภาพรวมอยู่ในระดับมาก มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 3.92 เมื่อพิจารณาเป็นด้านจะเห็นว่า การปฏิบัติงานด้านการเงินนั้นสูงกว่าด้านบัญชี ซึ่งมีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.05 ในขณะที่ด้านบัญชี มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 3.80 ซึ่งสามารถสรุปผลเป็นรายด้านดังนี้

3.1) การปฏิบัติงานด้านการเงิน ของโรงพยาบาลชุมชนในสังกัดสำนักงานสาธารณสุขจังหวัดกาฬสินธุ์ พบว่า มีค่าเฉลี่ยอยู่ระหว่าง 3.83 – 4.23 เมื่อพิจารณาออกเป็นรายข้อ พบว่า โรงพยาบาลมีการแบ่งแยกหน้าที่ด้านการเบิกจ่ายเงินมิให้บุคคลใดบุคคลหนึ่งมีหน้าที่รับผิดชอบมากกว่าหนึ่งลักษณะ มีค่าเฉลี่ยสูงสุด 4.23 รองลงมา คือ โรงพยาบาลมีการดำเนินการเบิกจ่ายเงินได้อย่างครบถ้วนถูกต้องในระยะเวลาที่เหมาะสม มีค่าเฉลี่ย 4.21 ส่วนข้อที่มีความคิดเห็นต่ำที่สุด คือ มีการกำหนดให้ผู้ชำระเงินด้วยเช็คธนาคาร ระบุส่งจ่ายเงินในนามของหน่วยงาน โดยให้ขีดคร่อม และงานขีดฆ่า หรือตามคำสั่ง เพื่อให้หน้าเข้าบัญชีหน่วยงานนั้น ๆ มีค่าเฉลี่ย 3.83

3.2) การปฏิบัติงานด้านบัญชี ของโรงพยาบาลชุมชนในสังกัดสำนักงานสาธารณสุขจังหวัดกาฬสินธุ์ พบว่า มีค่าเฉลี่ยอยู่ระหว่าง 3.34 – 4.10 เมื่อพิจารณาออกเป็นรายข้อพบว่า ค่าเฉลี่ยสูงสุด คือ โรงพยาบาลสรรหาเจ้าหน้าที่ที่มีความรู้ความสามารถ มีความชำนาญและมีประสบการณ์เหมาะสมกับตำแหน่ง มีค่าเฉลี่ย 4.10 รองลงมา คือ โรงพยาบาลมีการแบ่งแยกหน้าที่ความรับผิดชอบระหว่างผู้รับผิดชอบด้านการเงินกับผู้รับผิดชอบด้านบัญชีอย่างชัดเจนเฉพาะทาง มีค่าเฉลี่ย 4.00 และค่าเฉลี่ยต่ำที่สุดคือ โรงพยาบาลมีการตรวจสอบเงินฝากธนาคารคงเหลือที่ปรากฏในบัญชีแยกประเภทเงินฝากธนาคารกับสมุดคู่ฝากธนาคาร (Bank Statement) มีค่าเฉลี่ย 3.34

4. ผลการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างองค์ประกอบการควบคุมภายในตามแนวคิด COSO กับการปฏิบัติงานด้านการเงิน พบว่า องค์ประกอบการ

ควบคุมภายในตามแนวคิด COSO 5 ด้าน คือ ด้านสภาพแวดล้อมการควบคุม การประเมินความเสี่ยง กิจกรรมการควบคุม สารสนเทศและการสื่อสาร การติดตามประเมินผล มีความสัมพันธ์กับการปฏิบัติงานด้านการเงินของโรงพยาบาลชุมชนในสังกัดสำนักงานสาธารณสุขจังหวัดกาฬสินธุ์ ในทางบวกอยู่ในระดับสูง ที่ระดับนัยสำคัญทางสถิติ 0.001 ทุกด้าน

5. ผลการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างองค์ประกอบการควบคุมภายในตามแนวคิด COSO กับการปฏิบัติงานด้านบัญชี พบว่า องค์ประกอบการควบคุมภายในตามแนวคิด COSO 5 ด้าน คือ ด้านสภาพแวดล้อมการควบคุม ด้านการประเมินความเสี่ยง ด้านกิจกรรมการควบคุม ด้านสารสนเทศและการสื่อสาร ด้านการติดตามประเมินผล มีความสัมพันธ์กับการปฏิบัติงานด้านบัญชีของโรงพยาบาลชุมชนในสังกัดสำนักงานสาธารณสุขจังหวัดกาฬสินธุ์ ในทางบวกอยู่ในระดับสูง ที่ระดับนัยสำคัญทางสถิติ 0.001 ทุกด้าน

อภิปรายผลการวิจัย

การศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างองค์ประกอบการควบคุมภายในตามแนวคิด COSO กับการปฏิบัติงานด้านการเงินและบัญชี ของโรงพยาบาลชุมชนในสังกัดสำนักงานสาธารณสุขจังหวัดกาฬสินธุ์ ผู้วิจัยอภิปรายผลการวิจัยดังนี้

1. องค์ประกอบการควบคุมภายในตามแนวคิด COSO ของโรงพยาบาลชุมชนในสังกัด สำนักงานสาธารณสุขจังหวัดกาฬสินธุ์ ผู้วิจัยดำเนินการอภิปรายผลการวิจัยเป็นรายด้านดังนี้

1.1 องค์ประกอบควบคุมภายในตามแนวคิด COSO ด้านสภาพแวดล้อมการควบคุม พบว่า โรงพยาบาลชุมชนในสังกัดสำนักงานสาธารณสุขจังหวัดกาฬสินธุ์ มีการควบคุมภายในด้านสภาพแวดล้อมการควบคุม อยู่ในระดับมาก - มากที่สุด อันเนื่องมาจากโรงพยาบาลมีการมอบหมายอำนาจและหน้าที่ความรับผิดชอบให้กับบุคคลที่เหมาะสมและเป็นไปอย่างถูกต้อง และมีการแจ้งให้พนักงานทุกคนทราบ และโรงพยาบาลดำเนินการโดย

เร่งด่วนเมื่อมีสัญญาณแจ้งว่าอาจมีปัญหาเรื่องความซื่อสัตย์ และจริยธรรมของพนักงานเกิดขึ้น สอดคล้องกันกับการศึกษาของ นุจรี กลั่นตอน (2557) ได้ศึกษาแนวคิดด้านการควบคุมภายในของโคโซ (COSO) กับประสิทธิภาพการทำงานด้านการเงินและบัญชีของการไฟฟ้าส่วนภูมิภาค สาขาพิชัย ได้กล่าวถึง สภาพแวดล้อมการควบคุม ได้มีปัจจัยที่เกี่ยวข้องเช่นในเรื่องปรัชญาและลักษณะการทำงานของผู้บริหารความซื่อสัตย์และจริยธรรมในการบริหารและการปฏิบัติงาน โครงสร้างของหน่วยงาน การกำหนดอำนาจหน้าที่ความรับผิดชอบ รวมถึงนโยบายการบริหารและพัฒนาด้านบุคลากร การไฟฟ้าส่วนภูมิภาค สาขาพิชัยได้มีระเบียบ ข้อบังคับ คำสั่ง แนวปฏิบัติงานระบุไว้เพื่อให้พนักงานนั้นสามารถปฏิบัติตามได้

1.2 องค์ประกอบควบคุมภายในตามแนวคิด COSO ด้านการประเมินความเสี่ยง พบว่า โรงพยาบาลชุมชนในสังกัดสำนักงานสาธารณสุขจังหวัดกาฬสินธุ์ ส่วนใหญ่มีการควบคุมภายในด้านการประเมินความเสี่ยงอยู่ในระดับมากที่สุด อันเนื่องมาจาก โรงพยาบาลมีแนวทางจัดการกับความเปลี่ยนแปลงที่อาจเกิดขึ้น และมีผลกระทบต่อการบริหารงาน เช่น การเปลี่ยนแปลงนโยบายจากภาครัฐ กฎหมาย ระเบียบ และข้อบังคับใหม่ และ โรงพยาบาลมีแนวทางบริหารความเสี่ยงที่อาจจะเกิดขึ้น เช่น มีหนังสือร้องเรียนการให้บริการของเจ้าหน้าที่จากบุคคลภายนอก สอดคล้องกันกับ พิเศษฐ์ วงศ์บุญนคร (2549) ซึ่งได้ศึกษาเรื่อง การบริหารความเสี่ยงตามแนวคิดของ COSO ERM เพื่อลดความเสี่ยงในการสอบบัญชีในมุมมองของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต พบว่าองค์ประกอบของ COSO ERM ที่ผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่เห็นว่าสามารถช่วยลดความเสี่ยงสืบเนื่องได้มากที่สุดคือ องค์ประกอบการประเมินความเสี่ยงซึ่งศึกษาทฤษฎีและแนวปฏิบัติ

1.3 องค์ประกอบควบคุมภายในตามแนวคิด COSO ด้านกิจกรรมการควบคุม พบว่า โรงพยาบาลชุมชนในสังกัดสำนักงานสาธารณสุขจังหวัดกาฬสินธุ์ ส่วนใหญ่มีการควบคุมภายในด้านกิจกรรมการควบคุม อยู่ในระดับมาก อันเนื่องมาจาก โรงพยาบาลมีการแบ่งแยกหน้าที่การปฏิบัติงานที่สำคัญหรืองานที่เสี่ยงต่อความเสียหายตั้งแต่ต้นจนจบ เช่น การอนุมัติ การบันทึกบัญชี และการดูแล

รักษาทรัพย์สิน และ โรงพยาบาลมีมาตรการป้องกันและดูแลรักษาทรัพย์สินอย่างรัดกุมและเพียงพอ สอดคล้องกันกับการศึกษาของ ศิลปะพร ศรีจันทร์เพชร (2548) สำรวจบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยในภาพรวมทุกอุตสาหกรรมพบว่ามียอดประกอบกิจการบริหารความเสี่ยงเรื่องกิจกรรมควบคุมองค์กรปฏิบัติตามรองจากเรื่องสภาพแวดล้อมภายในองค์กรในขณะที่การศึกษาเกี่ยวกับระดับของการนำเอากรอบการบริหารความเสี่ยงมาใช้ในองค์กรโดยศึกษาตามแนวคิดของCOSO ERM ของ PricewaterhouseCoopers (2004) พบว่าองค์กรประกอบที่นำมาใช้สูงที่สุดคือกิจกรรมการควบคุม และBeasley, Clune and Hermanson (2005) ได้สำรวจสัดส่วนของบริษัทชั้นนำของโลกที่อยู่ในแต่ละขั้นตอนของการพัฒนาการบริหารความเสี่ยงในองค์กรพบว่ามากกว่าครึ่งหนึ่งของกลุ่มตัวอย่างทั้งหมดที่มีการนำ ERM มาใช้ในองค์กรแล้วและมีบางองค์กรได้มีการนำมาใช้อย่างเต็มรูปแบบรวมถึงปัจจัยด้านกิจกรรมควบคุมและความสำคัญของปัจจัยด้านกิจกรรมควบคุม

1.4 องค์ประกอบควบคุมภายในตามแนวคิด COSO ด้านสารสนเทศและการสื่อสาร พบว่า โรงพยาบาลชุมชนในสังกัดสำนักงานสาธารณสุขจังหวัดกาฬสินธุ์ ส่วนใหญ่มีการควบคุมภายในด้านสารสนเทศและการสื่อสาร อยู่ในระดับมาก อันเนื่องมาจาก โรงพยาบาลมีช่องทางให้เจ้าหน้าที่สามารถเสนอข้อคิดเห็น หรือข้อเสนอแนะในการปรับปรุงการดำเนินงานขององค์กร และโรงพยาบาลมีการรายงานข้อมูลที่เป็นทั้งจากภายในและภายนอกให้ผู้บริหารทุกระดับ สอดคล้องกันกับแนวคิดของ COSO ที่กล่าวว่า สารสนเทศและการสื่อสารเป็นส่วนสนับสนุนที่สำคัญต่อประสิทธิภาพและประสิทธิผล ในการกำหนด กลยุทธ์ ประเมินความเสี่ยง และกิจกรรมการควบคุม ฝ่ายบริหารต้องจัดให้มีสารสนเทศอย่างเพียงพอ เหมาะสม เชื่อถือได้ และสื่อสารให้ฝ่ายบริหารและบุคลากรอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องทั้งภายในและภายนอกหน่วยรับตรวจ ซึ่งจำเป็นต้องใช้สารสนเทศนั้นรูปแบบที่เหมาะสมและทันเวลา และสอดคล้องกับการศึกษาของ วิถีโชค พันศิริพัฒน์ (2558) ศึกษาเรื่องการศึกษาองค์ประกอบที่มีผลต่อการนำระบบการควบคุม

ภายในมาใช้ในองค์กร:กรณีศึกษา สำนักงานป้องกันควบคุมโรคที่ 5 จังหวัดราชบุรี เมื่อผ่านการสักระยะแล้วเหลือเพียง 3 ตัวแปร ประกอบด้วย ปัจจัยด้านสารสนเทศและการติดตามประเมินผล ปัจจัยด้านกิจกรรมการควบคุม และประเมินความเสี่ยง และปัจจัยด้านสภาพแวดล้อมของการควบคุม และสอดคล้องกับงานวิจัยของ สุวินชา การพัชชี (2555) ได้กล่าวไว้ว่า องค์กรควรมีระบบติดต่อสื่อสารทั้งภายในและภายนอกอย่างเพียงพอเหมาะสม และทันเวลา มีช่องทางให้กับบุคลากรได้เสนอข้อคิดเห็น หรือข้อเสนอแนะในการปรับปรุงการดำเนินงานขององค์กร และสอดคล้องกับงานวิจัยของ นุจิร กลั่นตอน (2553) ได้กล่าวไว้ว่าการควบคุมภายในของCOSO ด้าน การควบคุมสารสนเทศและประมวลผลองค์กรได้จัดให้ มีระบบสารสนเทศในการจัดระบบสารสนเทศในหน่วยงาน เพื่อสนองต่อความต้องการของผู้ใช้ได้อย่างเพียงพอและเหมาะสมรวมถึงองค์กร มีการจัดระบบการติดตามผลระหว่างการทำงานอย่างต่อเนื่อง โดยมีการรายงานผลการดำเนินการให้ผู้บริหารทราบเป็นระยะ ๆ ทั้งนี้เพื่อประสิทธิภาพการทำงานขององค์กร และ ตรงกับงานวิจัยของ Abu-Musa (2009) ได้กล่าวไว้ว่า การดำเนินงานที่มีประสิทธิภาพทางการจัดการด้านเทคโนโลยีสารสนเทศได้กลายเป็นสิ่งจำเป็น ในขณะที่องค์กรในประเทศซาอุดีอาระเบีย จำนวนมากได้พัฒนาสิ่งที่สำคัญในด้านไอทีเพิ่มขึ้น และโอบิตได้รับการยอมรับมากขึ้นว่าเป็นแนวทางที่สำคัญที่สุดสำหรับการจัดการด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ

1.5 องค์ประกอบควบคุมภายในตามแนวคิด COSO ด้านการติดตามประเมินผล พบว่า โรงพยาบาลชุมชนในสังกัดสำนักงานสาธารณสุขจังหวัดกาฬสินธุ์ ส่วนใหญ่มีการควบคุมภายในอยู่ในการติดตามประเมินผล อยู่ในระดับมากที่สุด อันเนื่องมาจาก โรงพยาบาลมีการกำหนดให้มีการติดตามผลในระหว่างปฏิบัติงานอย่างต่อเนื่องและสม่ำเสมอ และยังได้รับการประเมิน ติดตามการดำเนินงานโดยผู้ตรวจสอบภายในอยู่เสมอ สอดคล้องกันกับ งานวิจัยของ ดนุชา อาษามาส (2544) ได้กล่าวไว้ว่า ระดับความมีประสิทธิภาพ ของการควบคุมภายในในระบบสารสนเทศขององค์กร อยู่ในระดับ

มาก ซึ่งปัจจัยที่ส่งผลกับด้านการติดตามและประเมินผล คือปัจจัยด้านความพร้อมการให้บริการและการติดตามผล ด้านสารสนเทศ และงาน วิจัยของ นุจรี กลั่นตอน (2553) ได้กล่าวไว้ว่า การควบคุมภายในของCOSO ด้านการติดตามและประเมินผลองค์กร มีการจัดระบบการติดตามผลระหว่างการปฏิบัติงานอย่างต่อเนื่อง โดยมีการรายงานผลการดำเนินการให้ผู้บริหารทราบเป็นระยะ ๆ สอดคล้องกับงานวิจัยของ อีราวุฒิ ทองทรง (2547) ได้กล่าวไว้ว่า องค์กรมีการติดตามประเมินผลโดยมีการติดตามในระหว่างการปฏิบัติงานซึ่งมีการประเมินผลจากการประเมินการควบคุมด้วยตนเอง และการประเมินการควบคุมอย่างอิสระ เมื่อพบจุดอ่อน ข้อบกพร่อง หรือปัญหาที่สำคัญ จะต้องรายงานไปยังผู้ที่มีอำนาจตัดสินใจเพื่อแก้ไขปัญหาได้ทัน

2. การปฏิบัติงานด้านการเงินและบัญชี ของโรงพยาบาลชุมชนในสังกัด สำนักงานสาธารณสุขจังหวัดกาฬสินธุ์ ผู้วิจัยดำเนินการอภิปรายผลการวิจัยเป็นรายด้านดังนี้

2.1 การปฏิบัติงานด้านการเงิน ของโรงพยาบาลชุมชนในสังกัด สำนักงานสาธารณสุขจังหวัดกาฬสินธุ์ พบว่า โดยภาพรวมโรงพยาบาลชุมชนปฏิบัติงานด้านการเงิน ส่วนใหญ่อยู่ในระดับมาก เนื่องจากโรงพยาบาลมีการแบ่งแยกหน้าที่ด้านการเบิกจ่ายมิให้บุคคลใดบุคคลหนึ่งมีหน้าที่รับผิดชอบมากกว่าหนึ่งลักษณะ เพื่อให้เกิดความโปร่งใสและสามารถตรวจสอบได้ ซึ่งสอดคล้องกับการศึกษาของ นางสาววิรัตน์ พาวดี (2556) ได้กล่าวไว้ว่า เพื่อให้การปฏิบัติงานการเงินและบัญชีดำเนินไปอย่างมีประสิทธิภาพ ควรมีการพัฒนา ในด้านต่าง ๆ ดังนี้ ด้านโครงสร้างองค์กรควรมีการจัดโครงสร้างองค์กรแผนกการเงินและบัญชีในหน่วยงานให้เหมาะสม เพื่อให้เกิดความโปร่งใส และสามารถตรวจสอบได้ ตลอดจนจัดตั้งกรรมการเพื่อตรวจสอบความถูกต้องของการเบิก-จ่าย ภายในหน่วยงาน เพื่อให้การเบิก-จ่ายถูกต้องและเป็นไปตามระเบียบราชการกำหนด เป็นการสร้างความเชื่อถือได้ และเกิดความแม่นยำในการปฏิบัติด้านบุคลากร

ทั้งนี้ การปฏิบัติงานด้านการเงิน ของโรงพยาบาลชุมชน ยังมีข้อที่ต้องปรับปรุง และให้ ความสำคัญเพิ่มมากขึ้น คือต้องมีการกำหนดให้ผู้ชำระเงินด้วยเช็คธนาคาร ต้องระบุสิ่งจ่ายเงินในนามของหน่วยงาน โดยให้ชัดเจน และชัดเจน หรือตามคำสั่ง และต้องมีการตรวจสอบความถูกต้องของหลักฐานการเบิกจ่ายเงิน เพราะอาจจะทำให้เกิดความเสียหาย หรือเกิดการทุจริตได้โดยง่าย สอดคล้องกับการศึกษาของ นุจรี กลั่นตอน (2557) ได้กล่าวถึงการจัดวางระบบการควบคุมภายในที่ดี ด้านเงินฝากธนาคาร ว่าการไฟฟ้าส่วนภูมิภาคสาขาพิชัยมีการควบคุมให้เป็นไปตามกฎระเบียบ โดยทางการเงินไฟฟ้าส่วนภูมิภาคสาขาพิชัย จะกำหนดเงินฝากธนาคารที่ได้รับอนุมัติ และมีผู้มีอำนาจในการลงนามให้ฝากเงินได้ตามระเบียบปฏิบัติ

2.2 การปฏิบัติงานด้านบัญชี ของโรงพยาบาลชุมชนในสังกัด สำนักงานสาธารณสุขจังหวัดกาฬสินธุ์ พบว่า โดยภาพรวมโรงพยาบาลชุมชนมีการปฏิบัติงานด้านบัญชี โดยรวมอยู่ในระดับมาก อันเนื่องมาจาก โรงพยาบาลสรรหาเจ้าหน้าที่ที่มีความรู้ความสามารถ มีความชำนาญและมีประสบการณ์เหมาะสมในตำแหน่ง สอดคล้องกับการศึกษาของ สุปรียา มนต์รี (2556) ผลการศึกษาพบว่า ทักษะทางวิชาชีพผู้ปฏิบัติงานด้านการเงินการคลังกับการควบคุมภายในขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในพื้นที่ภาคใต้ มีความสัมพันธ์กันอันเนื่องจากบุคลากรของส่วนงานการเงินและการคลังเกือบทุกตำแหน่งจะต้องมีความรู้ทางบัญชีตามมาตรฐานกำหนดตำแหน่งที่คณะกรรมการมาตรฐานการบริหารงานบุคคลส่วนท้องถิ่นกำหนดไว้จึงทำให้ผลการศึกษา มีทักษะทางวิชาชีพทางบัญชีอยู่ในระดับมากโดยทักษะทางปฏิสัมพันธ์กับผู้อื่นและการสื่อสารมากที่สุดและการควบคุมภายในด้านการประเมินความเสี่ยงสูงสุด

ทั้งนี้การปฏิบัติงานด้านบัญชีของโรงพยาบาลชุมชนนั้นยังมีเรื่องที่ต้อง ปรับปรุงและให้ความสำคัญเพิ่ม คือ โรงพยาบาลมีการตรวจสอบยอดเงินฝากธนาคารคงเหลือที่ปรากฏในบัญชีแยกประเภทเงินฝากธนาคารกับสมุดคู่ฝากธนาคาร (Bank Statement) อยู่ในระดับปานกลาง อาจส่งผลให้เกิดข้อผิดพลาด ทำให้หน่วยงานเสีย

โอกาสหรือได้รับความเสียหายอื่นๆ อันอาจแก้ไขได้ยาก ซึ่งสอดคล้องกับการศึกษาของ นุจิรี กลั่นตอน (2557) ได้กล่าวถึงการจัดวางระบบการควบคุมภายในที่ดี ด้านเงินฝากคลัง มีการแต่งตั้งกรรมการเพื่อการฝากหรือถอนเงินจากคลัง มีการเก็บรักษาสมุดคู่ฝากใบนำส่ง และฎีกาเงินนอกงบประมาณไว้เรียบร้อย สำหรับการพิสูจน์ยอดเงินฝากคลัง จะจัดทำอย่างน้อยเดือนละครั้ง โดยมีผู้ตรวจสอบภายในตรวจสอบผลการพิสูจน์ยอดเงินฝากทุกครั้ง แต่สิ่งที่ทางเงินไม่ได้นำผลการพิสูจน์ยอดเงินฝากคลังเสนอผู้บังคับบัญชาทุกครั้งจะเป็นการเสนอเพียงบางครั้ง เท่านั้น

3. ความสัมพันธ์ระหว่างองค์ประกอบการควบคุมภายในตามแนวคิด COSO กับการปฏิบัติงานด้านการเงินของโรงพยาบาลชุมชนในสังกัด สำนักงานสาธารณสุขจังหวัดกาฬสินธุ์ ผู้วิจัยดำเนินการอภิปรายผลการวิจัยแต่ละด้านดังนี้

3.1 ด้านสภาพแวดล้อมการควบคุม พบว่า โดยภาพรวมผู้ปฏิบัติงานด้านการเงินของโรงพยาบาลชุมชนในสังกัดสำนักงานสาธารณสุขจังหวัดกาฬสินธุ์ มีการควบคุมภายใน ด้านสภาพแวดล้อมการควบคุม อยู่ในระดับมาก และส่งผลต่อการปฏิบัติงานด้านการเงิน ทั้งนี้เนื่องจากเป็นเพราะผู้บริหารได้ให้ความสำคัญในการกำหนดเป็นนโยบายและตัวชี้วัดเพื่อเป็นแนวทางในการปฏิบัติงานด้านการเงิน โดยมีการแบ่งแยกหน้าที่ด้านการเบิกจ่ายมิให้บุคคลใดบุคคลหนึ่งมีหน้าที่รับผิดชอบมากกว่าหนึ่งลักษณะ และยังมีคำสั่งแต่งตั้งและมอบหมายหน้าที่การปฏิบัติงานเป็นลายลักษณ์อักษร ซึ่งสอดคล้องกับการควบคุมภายในตามแนวทาง COSO คือการกำหนดอำนาจหน้าที่และความรับผิดชอบ มักจะถูกออกแบบโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อกระตุ้นความคิดริเริ่มของแต่ละบุคคลที่ต้องปฏิบัติงานนั้น ๆ ข้อที่ควรพิจารณาในเรื่องการกระจายอำนาจ คือควรกระจายอำนาจอย่างไรจึงจะเหมาะสมและไม่ก่อให้เกิดความเสี่ยงต่อโรงพยาบาลชุมชนในจังหวัดกาฬสินธุ์

3.2 ด้านการประเมินความเสี่ยง พบว่า โดยภาพรวมผู้ปฏิบัติงานด้านการเงินของโรงพยาบาลชุมชนในสังกัดสำนักงานสาธารณสุขจังหวัดกาฬสินธุ์ มีการควบคุมภายใน ด้านการประเมินความเสี่ยง อยู่ในระดับปานกลาง

และส่งผลต่อการปฏิบัติงานด้านการเงิน ทั้งนี้สอดคล้องตามแนวคิดการควบคุมภายใน ของ COSO คือ องค์การนั้นต้องเผชิญกับความเสี่ยงที่เกิดจากปัจจัยภายใน และปัจจัยภายนอกที่หลีกเลี่ยงไม่ได้ ผู้บริหารจึงต้องให้ความสำคัญในการกำหนดมาตรการเพื่อให้จัดการความเสี่ยงหลัก จากนั้นจึงพัฒนาวิธีการเพื่อลดความเสี่ยงให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ เช่น ระบบการควบคุมภายในที่ผู้บริหารกำหนดขึ้นอาจช่วยป้องกันความเสี่ยงที่เกิดจากการปฏิบัติงานที่ไม่มีประสิทธิภาพและข้อผิดพลาด หรือการทุจริตในองค์กร ซึ่งผู้ปฏิบัติงานด้านการเงินของโรงพยาบาลชุมชนในจังหวัดกาฬสินธุ์นั้นให้ความสำคัญกับการตรวจสอบความถูกต้องของหลักฐานก่อนดำเนินการเบิกจ่าย และมีการกำหนดให้ผู้ชำระเงินด้วยเช็คธนาคารระบุการส่งจ่ายเงินในนามของหน่วยงาน โดยให้จัดพร้อม เพื่อนำเงินเข้าบัญชีของหน่วยงานนั้น ๆ อย่างถูกต้อง เพื่อลดความเสี่ยงที่จะเกิดขึ้นได้

3.3 ด้านกิจกรรมการควบคุม พบว่า โดยภาพรวมผู้ปฏิบัติงานด้านการเงินของโรงพยาบาลชุมชนในสังกัดสำนักงานสาธารณสุขจังหวัดกาฬสินธุ์ มีการควบคุมภายใน ด้านกิจกรรมการควบคุม อยู่ในระดับปานกลาง และส่งผลต่อการปฏิบัติงานด้านการเงิน ทั้งนี้เนื่องจาก โรงพยาบาลมีการกำหนดนโยบาย วิธีปฏิบัติงาน โดยมีการจัดขั้นตอนการปฏิบัติงานและมีคู่มือในการปฏิบัติงาน จัดทำระเบียบข้อบังคับในการปฏิบัติงาน ในการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่มีการแบ่งแยกหน้าที่ความรับผิดชอบและมีการสอบทานการปฏิบัติงานโดยหัวหน้ากลุ่มงานและผู้บริหาร นอกจากนี้ มีการกำหนดดัชนีวัดผลการปฏิบัติงาน Key Performance Index (KPI) มาใช้ในการประเมินผลการดำเนินงานของโรงพยาบาลชุมชนในจังหวัดกาฬสินธุ์

3.4 ด้านสารสนเทศและการสื่อสาร พบว่า โดยภาพรวมผู้ปฏิบัติงานด้านการเงินของโรงพยาบาลชุมชนในสังกัดสำนักงานสาธารณสุขจังหวัดกาฬสินธุ์ มีการควบคุมภายใน ด้านสารสนเทศและการสื่อสาร อยู่ในระดับปานกลาง และส่งผลต่อการปฏิบัติงานด้านการเงิน ทั้งนี้เนื่องจากสารสนเทศเพื่อการตัดสินใจของผู้บริหารมีความถูกต้อง ครบถ้วน ทันตามกำหนดเวลาในการให้

ข้อมูล ซึ่งผู้ปฏิบัติงานด้านการเงินมีการจัดทำรายงาน กระทบยอดเงินฝากธนาคารทุกบัญชีทุกสิ้นเดือน และเป็น ปัจจุบันเพื่อนำเสนอช่องทาง เพื่อเพิ่มความสะดวก รวดเร็ว ให้กับผู้ปฏิบัติงานและผู้มาติดต่อราชการของโรงพยาบาล ชุมชนในจังหวัดกาฬสินธุ์ มีกระบวนการสื่อสารภายใน และภายนอกที่ดี มีช่องทางการสื่อสารหลายช่องทาง เพื่อ เพิ่มความสะดวก รวดเร็วให้กับผู้ปฏิบัติงานและผู้มาติดต่อ ราชการของโรงพยาบาลชุมชนในจังหวัดกาฬสินธุ์

3.5 ด้านการติดตามประเมินผล พบว่า โดย ภาพรวมผู้ปฏิบัติงานด้านการเงินของโรงพยาบาลชุมชนใน สังกัดสำนักงานสาธารณสุขจังหวัดกาฬสินธุ์ มีการควบคุม ภายใน ด้านการติดตามประเมินผล อยู่ในระดับปานกลาง และส่งผลต่อการปฏิบัติงานด้านการเงิน ทั้งนี้สอดคล้องกับ แนวทางการควบคุมภายในตามแนวคิดของ COSO โดยใช้ ตัวชี้วัด KPI ซึ่งกำหนดขึ้นจากเป้าหมายขององค์กรโดย ผู้บริหารจะร่วมกับผู้ปฏิบัติงานด้านการเงินกำหนดตัวชี้วัด ขึ้นอย่างเป็นรูปธรรมสามารถวัดผลความสำเร็จได้ ซึ่ง สอดคล้องกับการศึกษาของ พิสมัย ศรีเจริญ (2561) พบว่า จากการติดตามประเมินผลการปฏิบัติงาน ผู้ปฏิบัติงานได้มีการ จัดทำรายงานสรุปผลตาม KPI อย่างต่อเนื่องเป็นประจำ ทุกเดือนและมีการนำไปปรับปรุงแก้ไขให้ดียิ่งขึ้น ซึ่ง สอดคล้องกับการควบคุมภายในตามแนวทาง COSO

จากการอภิปรายผลการวิจัยขององค์ประกอบการ ควบคุมภายใน ตามแนวคิด COSO ได้แก่ ด้าน สภาพแวดล้อมการควบคุม ด้านการประเมินความเสี่ยง ด้านกิจกรรมการควบคุม ด้านสารสนเทศและการสื่อสาร และด้านการติดตามประเมินผล ทุกด้านนั้นมีความสัมพันธ์ กับการปฏิบัติงานด้านการเงินของโรงพยาบาลชุมชนใน สังกัดสำนักงานสาธารณสุขจังหวัดกาฬสินธุ์ อย่างมี นัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.001 ซึ่งยอมรับสมมติฐาน H1 โดยด้านสภาพแวดล้อมการควบคุม นั้นอยู่ในระดับสูงสุด รองลงมาคือด้านการติดตามประเมินผล และด้านกิจกรรม การควบคุมมีระดับต่ำที่สุด เป็นเพราะว่าในการศึกษาครั้งนี้ การควบคุมภายใน ด้านสภาพแวดล้อมการควบคุมกับการ ปฏิบัติงานด้านการเงิน เป็นการเก็บรวบรวมข้อมูล สอบถามการให้คะแนนจัดลำดับความสำคัญของหลังการ ปฏิบัติงานจริง จากหัวหน้ากลุ่มงานบริหารทั่วไปและ

เจ้าหน้าที่การเงิน ของโรงพยาบาลชุมชน มาเป็นตัวแปรวัด การปฏิบัติงานด้านการเงิน จึงเป็นผลทำให้การศึกษานี้ สอดคล้องกับงานวิจัยของ ฉฉัญญา ไหมนันทกุล (2561) ได้ ศึกษาเรื่อง การพัฒนาระบบควบคุมภายในด้านการเงินและ บัญชีของมหาวิทยาลัยเทคโนโลยีพระจอมเกล้าพระนคร เนื่อ และงานวิจัยของ นุชบา ครอบครอง (2556) ได้ศึกษา เรื่อง การพัฒนาระบบการควบคุมภายในด้านการเงินการ บัญชี และพัสดุของวิทยาลัยอาชีวศึกษาลำปาง ซึ่งทั้ง 2 คน ได้กล่าวไว้ในแนวทางเดียวกันเกี่ยวกับ องค์ประกอบการ ควบคุมภายใน 5 ด้าน ประกอบด้วย สภาพแวดล้อมของ การควบคุม การประเมินความเสี่ยง กิจกรรมการควบคุม สารสนเทศและการสื่อสาร และการติดตามประเมินผล โดยรวมมีระดับการควบคุมภายในมากที่สุด กิจกรรมการ ควบคุม และข้อมูลสารสนเทศและการสื่อสาร โดยรวมมี ระบบควบคุมภายในด้านการเงินและบัญชีที่ดีที่สุด และมีความสัมพันธ์กัน อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.001

4. ความสัมพันธ์ระหว่างองค์ประกอบการควบคุม ภายในตามแนวคิด COSO กับการปฏิบัติงานด้านบัญชี ของโรงพยาบาลชุมชนในสังกัด สำนักงานสาธารณสุข จังหวัดกาฬสินธุ์ ผู้วิจัยดำเนินการอภิปรายผลการวิจัยแต่ละด้านดังนี้

4.1 ด้านสภาพแวดล้อมการควบคุม พบว่า โดย ภาพรวมผู้ปฏิบัติงานด้านของบัญชีของโรงพยาบาลชุมชน ในสังกัดสำนักงานสาธารณสุขจังหวัดกาฬสินธุ์ มีการ ควบคุมภายใน ด้านสภาพแวดล้อมการควบคุม อยู่ในระดับ ปานกลาง และส่งผลต่อการปฏิบัติงานด้านบัญชี ทั้งนี้อาจ มากเนื่องจาก ผู้ปฏิบัติงานด้านบัญชีของโรงพยาบาลชุมชน ในจังหวัดกาฬสินธุ์ได้ให้ความสำคัญและมีการกำหนด นโยบายและตัวชี้วัดเพื่อใช้เป็นแนวทางในการปฏิบัติงาน ด้านบัญชี คือมีการแบ่งแยกหน้าที่ความรับผิดชอบด้าน การเงินและบัญชีอย่างชัดเจน สอดคล้องกับงานของ วีรนนท์ พาวดี (2556) ที่พบว่า เพื่อให้การปฏิบัติงานด้าน การเงินและบัญชีดำเนินไปอย่างมีประสิทธิภาพ ควรมีการ พัฒนาในด้านต่าง ๆ ดังนี้ ด้านโครงสร้างองค์กรควรมีการ จัดโครงสร้างองค์กรแผนกการเงินและบัญชีในหน่วยงาน ให้เหมาะสมกับบัญชี เพื่อให้เกิดความโปร่งใสและ สามารถตรวจสอบได้ ตลอดจนจัดตั้งกรรมการเพื่อ

ตรวจสอบความถูกต้องให้เป็นไปตามระเบียบราชการกำหนด เป็นการสร้างความเชื่อถือได้ และเกิดความแม่นยำในการปฏิบัติงานบุคลากรผู้ปฏิบัติงานด้านการเงินและบัญชี ควรเป็นบุคคลที่มีความรู้ความสามารถทางด้านการเงินและบัญชีโดยตรงมาปฏิบัติงาน และเพื่อให้บุคลากรมีการพัฒนาควรมีการจัดอบรมหรือสนับสนุนบุคลากรให้พัฒนาความรู้อย่างสม่ำเสมอ

4.2 ด้านการประเมินความเสี่ยง พบว่า โดยภาพรวมผู้ปฏิบัติงานด้านของบัญชีของโรงพยาบาลชุมชนในสังกัดสำนักงานสาธารณสุขจังหวัดกาฬสินธุ์ มีการควบคุมภายใน ด้านการประเมินความเสี่ยง อยู่ในระดับต่ำ และส่งผลต่อการปฏิบัติงานด้านบัญชี ทั้งนี้อาจมาจาก ผู้ปฏิบัติงานด้านบัญชี ยังไม่เข้าใจในเรื่องการบันทึกบัญชีระบบบัญชีเกณฑ์คงค้างตามที่กรมบัญชีกลางกำหนด และการฝึกอบรมให้แก่เจ้าหน้าที่ด้านบัญชียังไม่เพียงพอ ซึ่งอาจส่งผลให้เกิดความเสี่ยงจากการปฏิบัติงานที่ไม่มีประสิทธิภาพ เกิดข้อผิดพลาด หรือการทุจริตในองค์กรได้ ผู้บริหารควรจะเน้นให้ความสำคัญในเรื่องการจัดอบรมบุคลากรให้มีความรู้ด้านการบัญชีเกณฑ์คงค้าง เพื่อให้มีความรู้ในด้านนี้โดยตรง ซึ่งสอดคล้องกับการศึกษาของ บุญบา ครอบครอง(2556) พบว่าเพื่อใช้เป็นแนวทางการพัฒนาระบบการควบคุมภายในด้านการเงินการบัญชี และพัสดุ ของวิทยาลัยฯ ให้ดำเนินไปอย่างมีประสิทธิภาพ วิทยาลัยฯ ควรมีการพัฒนาในด้านต่าง ๆ เช่น ด้านบุคลากรควรมีบุคลากรที่มีความรู้ความสามารถทางด้านการเงิน การบัญชี และพัสดุโดยตรงเป็นผู้ปฏิบัติงาน ควรมีการจัดทำแผนการฝึกอบรมตามความต้องการของบุคลากร เพื่อพัฒนาความรู้ ทักษะของบุคลากรให้เป็นผู้มีความรู้ ความชำนาญทั้งในด้านความรู้ และคุณธรรมจริยธรรม

4.3 ด้านการกิจกรรมการควบคุม พบว่า โดยภาพรวมผู้ปฏิบัติงานด้านของบัญชีของโรงพยาบาลชุมชนในสังกัดสำนักงานสาธารณสุขจังหวัดกาฬสินธุ์ มีการควบคุมภายใน ด้านกิจกรรมการควบคุม อยู่ในระดับต่ำ และส่งผลต่อการปฏิบัติงานด้านบัญชี ทั้งนี้อาจมาจาก โรงพยาบาลมีผู้ปฏิบัติงานด้านบัญชียังไม่ให้ความสำคัญในเรื่องการตรวจสอบยอดเงินฝากธนาคาร

คงเหลือที่ปรากฏในบัญชีแยกประเภทเงินฝากธนาคารกับสมุดคู่ฝากธนาคาร (Bank Statement) การจัดทำรายงานประจำปี และการส่งงบทดลอง ในเว็บไซต์ hfo.cfo.in.th ภายในวันที่ 20 ของเดือนถัดไปและปฏิบัติตามนโยบายจังหวัด ภายในกำหนดเวลานั้นน้อย ดังนั้นผู้บริหารควรเน้นและให้ความสำคัญในเรื่องนี้ให้มากขึ้นเพราะข้อมูลที่แสดงในรายงานการเงินนั้นจะต้องถูกต้อง ครบถ้วน เชื่อถือได้ ทันต่อเหตุการณ์ และสามารถนำไปใช้ประโยชน์ในการบริหารงานได้ และควรหาแนวทางที่เหมาะสมต่อการปฏิบัติงานด้านบัญชี รวมถึงการจัดองค์กร วิธีการ และมาตรการต่าง ๆ ที่นำไปใช้อย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล

4.4 ด้านสารสนเทศและการสื่อสาร พบว่า โดยภาพรวมผู้ปฏิบัติงานด้านของบัญชีของโรงพยาบาลชุมชนในสังกัดสำนักงานสาธารณสุขจังหวัดกาฬสินธุ์ มีการควบคุมภายใน ด้านสารสนเทศและการสื่อสาร อยู่ในระดับต่ำ และส่งผลต่อการปฏิบัติงานด้านบัญชี ทั้งนี้อาจมาจาก ผู้ปฏิบัติงานด้านบัญชีมีการบันทึกบัญชีในโปรแกรมสำเร็จรูป ยังไม่ตรงตามวันที่เกิดเหตุการณ์ เช่น การรับ การจ่ายเงิน หรือการจ่ายเช็ค และการส่งข้อมูลการบันทึกบัญชี เข้าเว็บไซต์ hfo.cfo.in.th ภายในวันที่ 20 ของเดือนถัดไปและปฏิบัติตามนโยบายจังหวัด ภายในกำหนดเวลา ผู้บริหารควรเน้นให้ความสำคัญในเรื่องการส่งข้อมูลที่มีความถูกต้อง ครบถ้วน เชื่อถือได้และทันต่อเหตุการณ์ เพื่อที่จะได้นำมาประมวลเป็นข้อสนเทศหรือรายงานต่าง ๆ ที่ต้องนำไปใช้ในการตัดสินใจทางการบริหารของโรงพยาบาลชุมชนในจังหวัดกาฬสินธุ์ต่อไป

4.5 ด้านการติดตามประเมินผล พบว่า โดยภาพรวมผู้ปฏิบัติงานด้านของบัญชีของโรงพยาบาลชุมชนในสังกัดสำนักงานสาธารณสุขจังหวัดกาฬสินธุ์ มีการควบคุมภายใน ด้านการติดตามประเมินผล อยู่ในระดับต่ำ และส่งผลต่อการปฏิบัติงานด้านบัญชี ทั้งนี้อาจมาจาก โรงพยาบาลมีการติดตามประเมินผลและดำเนินการปรับปรุงแก้ไขตามข้อเสนอแนะครั้งก่อนสำหรับการปฏิบัติงานด้านบัญชียังไม่ค่อยอยู่ ผู้บริหารควรให้ความสำคัญด้านการติดตามและประเมินผล การปฏิบัติงานด้านบัญชีมากขึ้น และควรทำอย่างอิสระโดยผู้ที่ไม่มีส่วน

เกี่ยวข้องกับการวางระบบการควบคุมภายในนั้น ทั้งนี้ เพื่อให้สามารถแสดงความคิดเห็นได้อย่างตรงไปตรงมา ชัดเจน และมีเหมาะสม ซึ่งจะทำให้ข้อสรุปที่ได้จากการติดตามและประเมินผลเป็นข้อมูลที่เป็นประโยชน์สูงสุดต่อการพิจารณาตัดสินใจของผู้บริหารของโรงพยาบาลชุมชน ในจังหวัดกาฬสินธุ์

จากการอภิปรายผลการวิจัย องค์ประกอบการควบคุมภายในตามแนวคิด COSO ได้แก่ ด้านสภาพแวดล้อมการควบคุม การประเมินความเสี่ยง กิจกรรมการควบคุม สารสนเทศและการสื่อสาร และการติดตามประเมินผล ทุกด้านนั้นมีความสัมพันธ์กับการปฏิบัติงานด้านบัญชีของโรงพยาบาลชุมชนในสังกัดสำนักงานสาธารณสุขจังหวัดกาฬสินธุ์ อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.001 ซึ่งยอมรับสมมติฐาน H2 โดยด้านการติดตามประเมินผล นั้นอยู่ในระดับสูงสุด รองลงมาคือ ด้านสารสนเทศและการสื่อสาร และด้านสภาพแวดล้อมการควบคุมระดับต่ำสุด เป็นเพราะว่าในการศึกษาครั้งนี้ การควบคุมภายใน ด้านการติดตามและประเมินผลกับการปฏิบัติงานด้านบัญชี เป็นการเก็บรวบรวมข้อมูลสอบถามการให้คะแนนจัดลำดับความสำคัญของหลังการปฏิบัติงานจริง จากหัวหน้ากลุ่มงานบริหารทั่วไปและเจ้าหน้าที่การเงิน ของโรงพยาบาลชุมชน มาเป็นตัวแปรวัดการปฏิบัติงานด้านบัญชี จึงเป็นผลทำให้การศึกษาครั้งนี้ สอดคล้องกับงานวิจัยของ สุปรียา มนต์ (2557) ได้ศึกษาเรื่อง การควบคุมภายในกับประสิทธิภาพขององค์กร : กรณีศึกษาองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในพื้นที่ภาคใต้ ได้กล่าวไว้ว่า ทักษะทางวิชาชีพของผู้ปฏิบัติงานด้านการเงิน และการคลั่งกับการควบคุมภายในขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในพื้นที่ภาคใต้มีความสัมพันธ์กัน เช่นเดียวกับกับงานวิจัยของ ฉัญญา ไหมนันทกุล (2561) ได้ศึกษาเรื่อง การพัฒนาระบบควบคุมภายในด้านการเงินและบัญชีของมหาวิทยาลัยเทคโนโลยีพระจอมเกล้าพระนครเหนือ ได้กล่าวไว้ว่า มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีพระจอมเกล้าพระนครเหนือมีระบบควบคุมภายในด้านการเงินและบัญชีที่ดีที่สุด อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

ข้อจำกัดงานวิจัย

การศึกษามุ่งเน้นความสัมพันธ์ระหว่างองค์ประกอบการควบคุมภายในกับการปฏิบัติงานด้านการเงินและบัญชี ของโรงพยาบาลชุมชน ไม่ได้เน้นถึงปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อการควบคุมภายในตามแนวคิดของ COSO

ข้อเสนอแนะในการนำผลการวิจัยไปใช้

จากการศึกษา ความสัมพันธ์ระหว่างองค์ประกอบการควบคุมภายในตามแนวคิด COSO กับการปฏิบัติงานด้านการเงินและบัญชีของโรงพยาบาลชุมชนในจังหวัดกาฬสินธุ์ พบว่า การปฏิบัติงานด้านการเงิน มีความสัมพันธ์กับการควบคุมภายในด้านกิจกรรมการควบคุมน้อยสุด ส่วนการปฏิบัติงานด้านบัญชียังมีความสัมพันธ์กับการควบคุมภายในด้านสารสนเทศและการสื่อสารน้อยที่สุด ผู้ศึกษาจึงมีข้อเสนอแนะดังนี้

1. ให้ผู้บริหารของโรงพยาบาลชุมชนในจังหวัดกาฬสินธุ์ควรให้ความสำคัญกับการควบคุมภายในด้านกิจกรรมการควบคุมเพิ่มมากขึ้น โดยมีการกำหนดขอบเขตอำนาจหน้าที่และวงเงินอนุมัติของผู้บริหารแต่ละระดับให้ชัดเจนเป็นลายลักษณ์อักษร เพื่อให้เกิดความโปร่งใส และสามารถตรวจสอบได้
2. ผู้บริหารของโรงพยาบาลชุมชนในจังหวัดกาฬสินธุ์ควรให้ความสำคัญกับการควบคุมภายในด้านสารสนเทศและการสื่อสารเพิ่มมากขึ้น โดยมีการจัดทำและรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับการดำเนินงานการเงินและการปฏิบัติตามกฎ ระเบียบ ข้อบังคับ และมติคณะรัฐมนตรีไว้อย่างถูกต้อง ครบถ้วนและเป็นปัจจุบัน

ข้อเสนอแนะสำหรับการวิจัยครั้งต่อไป

จากการศึกษา ความสัมพันธ์ระหว่างองค์ประกอบการควบคุมภายในตามแนวคิด COSO กับการปฏิบัติงานด้านการเงินและบัญชีของโรงพยาบาลชุมชนในจังหวัดกาฬสินธุ์ ผู้ศึกษามีข้อเสนอแนะเพื่อการวิจัยครั้งต่อไป ดังนี้

1. งานวิจัยที่สำรวจถึงปัจจัยที่มีผลต่อการควบคุมภายในตามแนวคิด COSO ของโรงพยาบาลชุมชนของงานการเงินและบัญชีโรงพยาบาลชุมชนในจังหวัดอื่น ๆ เนื่องจากในแต่ละหน่วยงานจะมีโครงสร้าง สภาพแวดล้อม และวิธีการปฏิบัติงานที่ไม่เหมือนกัน ดังนั้นการควบคุมภายในที่ดีในหน่วยงานหนึ่งอาจไม่สามารถนำไปใช้ได้ผลที่ดีกับอีกหน่วยงานหนึ่ง ดังนั้นการศึกษาเพิ่มเติมในเรื่องปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อการควบคุมภายในตามแนวคิดของ COSO เพื่อนำมาใช้เป็นข้อมูลในการพัฒนาประสิทธิภาพการปฏิบัติงานด้านต่าง ๆ ต่อไป

2. การให้ความสำคัญในเรื่องของการวางกฎระเบียบ ข้อบังคับ ในการดำเนินงานที่ชัดเจน เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพประสิทธิผลขององค์กรการกำหนดเกณฑ์

ระดับความเสี่ยงอย่างชัดเจน เพื่อมีการจัดเกณฑ์การดำเนินการความเสี่ยงได้อย่างเหมาะสมการจัดหมวดหมู่สามารถตรวจสอบระบบการจับเก็บเอกสารได้อย่างถูกต้องรวดเร็ว เพื่อให้สะดวกในการค้นหาเอกสารการสื่อสารทำความเข้าใจกับบุคลากรเกี่ยวกับนโยบายและระเบียบอย่างสม่ำเสมอ เพื่อให้การดำเนินการเป็นแนวทางเดียวกัน และการประเมินผลการปฏิบัติงานอย่างสม่ำเสมอ เพื่อให้การประเมินผลมีการดำเนินการเป็นกระบวนการ แบบวงจร PDCA จึงมีความสนใจในการทำวิจัยวิเคราะห์องค์ประกอบพฤติกรรมของผู้นำขององค์กรเพื่อนำผลที่ได้มาปรับปรุงในการบริหารได้อย่างมีประสิทธิภาพภายใต้สถานการณ์ที่เป็นจริง และสอดคล้องกับบทบาทภารกิจได้อย่างเหมาะสม

เอกสารอ้างอิง

- กัญญาณัฐ นอกระโทก. แนวทางการพัฒนาระบบการควบคุมภายในด้านการคลัง. จังหวัดนครราชสีมา: มหาวิทยาลัยขอนแก่น ; 2555.
- คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน. คำแนะนำ :การจัดทำรายงานการควบคุมภายในตามระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินว่าด้วยการกำหนดมาตรฐานการควบคุมภายใน พ.ศ.2544. กรุงเทพฯ; 2548.
- คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน. แนวทาง: การจัดวางระบบการควบคุมภายในและการประเมินผลการควบคุมภายใน. กรุงเทพฯ: สำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน, 2552. กระทรวงการคลัง, 2551.
- คู่มือการตรวจสอบรายงานการเงิน ของหน่วยงานสังกัดสำนักงานปลัดกระทรวงสาธารณสุข; 2548.
- เครือพันธุ์ บุญบุญ. การพัฒนาประสิทธิภาพการดำเนินงานการตรวจสอบภายในและการควบคุมภายในแบบเสริม; 2559.
- เจนจิรา รัตนะ. การประเมินการควบคุมภายในทางการเงินและบัญชี. ลำพูน: มหาวิทยาลัยเชียงใหม่; 2556.
- จิตรภา รุ่งประพันธ์. ปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับประสิทธิภาพการตรวจสอบภายในบริษัท การบินไทย จำกัด (มหาชน) ในมุมมองของผู้รับตรวจ: คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชีมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์; 2554.
- เพลินพิศ วิรุฬห์. การประเมินระบบการควบคุมภายในของสหกรณ์ครุฑนาโนเคมิคอล จำกัด: มหาวิทยาลัยเชียงใหม่; 2557.
- บุษบา เหลืองวิโรจน์. การพัฒนาระบบการควบคุมภายในด้านการเงินการบัญชีและพัสดุ. จังหวัด ลำปาง: มหาวิทยาลัยเชียงใหม่; 2556.
- ปนัดดา ปรีพณะ. ความเสี่ยงทางการคลังที่มีผลกระทบต่อความสำเร็จตามยุทธศาสตร์. ขอนแก่น: มหาวิทยาลัยขอนแก่น; 2557.
- ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยและสมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทย. แนวทางการตรวจสอบภายใน.จังหวัดปทุมธานี: บริษัท คูมายเบส จำกัด; 2548.
- สุปรียา มนตรี. การควบคุมภายในกับประสิทธิภาพขององค์กร: มหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์; 2557.
- พลังของหน่วยงานในสังกัดกระทรวงสาธารณสุข: กลุ่มตรวจสอบภายในระบบกระทรวง กระทรวงสาธารณสุข.
- วินัย เหลืองวิโรจน์. กลไกการควบคุมภายในที่มีประสิทธิภาพสำหรับวิสาหกิจขนาดกลาง: หลักฐานเชิงประจักษ์จากวิสาหกิจประเภทการผลิตในประเทศไทย: มหาวิทยาลัยสุรนารี; 2556.