

ระบบการควบคุมภายในที่มีผลต่อผลการปฏิบัติงานของผู้ทำบัญชี ในสำนักงานบัญชีจังหวัดลำปาง

Internal Control Systems Affecting Bookkeepers' Performance in Accounting Firms, Lampang Province

Received: February 16, 2023

Revised: March 21, 2023

Accepted: April 27, 2023

อนงค์วรรณ อุปประดิษฐ์¹

Anongwan Upadit

บทคัดย่อ

การวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษา 1) ความคิดเห็นเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายในและผลการปฏิบัติงานของผู้ทำบัญชี และ 2) ระบบการควบคุมภายในที่มีผลต่อผลการปฏิบัติงานของผู้ทำบัญชีในสำนักงานบัญชีจังหวัดลำปาง การวิจัยครั้งนี้เป็นการวิจัยเชิงปริมาณ กลุ่มตัวอย่าง ได้แก่ ผู้ทำบัญชีในจังหวัดลำปาง จำนวน 81 คน เครื่องมือที่ใช้คือ แบบสอบถาม วิเคราะห์ข้อมูลด้วยสถิติเชิงพรรณนา ค่าร้อยละ ความถี่ ค่าเฉลี่ยและสถิติอนุมานโดยใช้การวิเคราะห์ถดถอยพหุคูณ

ผลวิจัยพบว่าความคิดเห็นเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายใน ภาพรวมอยู่ในระดับมากที่สุด ($\bar{x} = 4.51$, S.D.=0.393) เรียงจากมากไปหาน้อย ได้แก่ ด้านการติดตามประเมินผล ด้านข้อมูลสารสนเทศ และการสื่อสาร ด้านสภาพแวดล้อมการควบคุม ด้านกิจกรรมการควบคุม และด้านการประเมินความเสี่ยงตามลำดับ สำหรับผลการปฏิบัติงานของผู้ทำบัญชี ภาพรวมอยู่ในระดับมาก ($\bar{x} = 4.49$, S.D.= 0.441) เรียงจากมากไปหาน้อย ได้แก่ ด้านปริมาณงาน ด้านคุณภาพงาน ด้านเวลาในการทำงาน และด้านค่าใช้จ่าย ผลการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ของระบบการควบคุมภายในที่ส่งผลต่อผลการปฏิบัติงานของผู้ทำบัญชีในสำนักงานบัญชีจังหวัดลำปาง พบว่า ด้านการประเมินความเสี่ยง ด้านกิจกรรมการควบคุมและด้านการติดตามประเมินผลส่งผลต่อผลการปฏิบัติงานของผู้ทำบัญชีในจังหวัดลำปางอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 ยกเว้นด้านสภาพแวดล้อมการควบคุม และด้านข้อมูลสารสนเทศและการสื่อสาร

คำสำคัญ: ระบบการควบคุมภายใน ผลการปฏิบัติงานของผู้ทำบัญชี สำนักงานบัญชี

ABSTRACT

In this research investigation, the researcher examines 1) the opinions regarding internal control systems and bookkeepers' performance; and investigates 2) the internal control systems affecting bookkeepers' performance in accounting firms in Lampang province.

¹ อาจารย์ประจำ หลักสูตรบัญชีบัณฑิต วิทยาลัยอินเตอร์เทคโนโลยีลำปาง; Lecturer, Bachelor of Accountancy Program, Lampang Intertech College; Email: anongwan@lit.ac.th

The sample population in this quantitative research consisted of eighty-one bookkeepers in Lampang province. The research instrument was a questionnaire. Data were analyzed using the descriptive statistics of percentage, frequency, and mean. Inferential statistics of multiple regression analysis was also employed.

Findings showed that the opinions regarding the internal control systems overall was at the highest level ($M = 4.51$, $S.D. = 0.393$). In descending order were monitoring; information and communication; control environment; control activities; and risk assessment. Bookkeepers' performance overall was at a high level ($M = 4.49$, $S.D. = 0.441$). In descending order were volume; quality; time and cost. The analysis of the relationships of the internal control systems affecting bookkeepers' performance in accounting firms in Lampang province found the following. The aspects of risk assessment; control activities; and monitoring affected the performance of the bookkeepers under study at the statistically significant level of .05. No effects were found in the aspects of control environment and information and communication.

Keywords: Internal Control Systems, Bookkeepers' Performance, Accounting Firms

ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

ระบบการควบคุมภายใน เป็นกลไกที่สำคัญและเป็นเครื่องมือในการบริหารงานภายในหน่วยงาน ไม่ว่าจะเป็นการจัดการในภาครัฐหรือเอกชนทั้งขนาดเล็กและขนาดใหญ่ ระบบการควบคุมภายในจะช่วยควบคุมหรือลดความเสี่ยงของหน่วยงานให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ซึ่งจะทำให้การปฏิบัติงานและการจัดการของหน่วยงานบรรลุตามวัตถุประสงค์ (จิรวรรณ ธีระวราพฤกษ์ และดุจดุจทรัพย์ วงศ์ไพฑูริย์วัฒน์, 2554) ระบบการควบคุมภายในที่เป็นที่ยอมรับและนำมาประยุกต์ใช้กันอย่างแพร่หลายในปัจจุบัน เป็นกระบวนการปฏิบัติงานที่บุคลากรในองค์กรโดยคณะกรรมการบริหาร ผู้บริหารทุกระดับ และพนักงานทุกคน มีบทบาทร่วมกันในการจัดให้มีขึ้นเพื่อสร้างความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผล ว่าการปฏิบัติงานจะบรรลุวัตถุประสงค์ของการควบคุมภายใน (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission: COSO) ซึ่งประกอบด้วยสาระสำคัญ 5 ประการ (จันทนา สาขากร และศิลาพร ศรีจันทพร, 2564) ได้แก่ 1) สภาพแวดล้อมการควบคุม (Control Environment) 2) การประเมินความเสี่ยง (Risk Assessment) 3) กิจกรรมการควบคุม (Control Activities) 4) ข้อมูลสารสนเทศและการสื่อสาร (Information and Communication) และ 5) การติดตามประเมินผล (Monitoring) โดยระบบการควบคุมภายในเป็นเครื่องมือควบคุมการดำเนินงานเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์และเป้าหมายที่กำหนดไว้ ช่วยป้องกัน

และรักษาทรัพย์สินขององค์กร และช่วยให้การปฏิบัติงานในขั้นตอนต่าง ๆ เป็นไปอย่างถูกต้อง เหมาะสม รวมทั้งลดความเสี่ยงให้เหลือน้อยที่สุด ระบบการควบคุมภายในจึงมีความจำเป็นและเกี่ยวข้องกับความสำเร็จในการดำเนินงานขององค์กรอย่างมาก จะเห็นว่าระบบการควบคุมภายในเป็นเครื่องมือด้านการจัดการประเภทหนึ่งที่ถูกนำมาช่วยในการบริหารงานซึ่งเป็นกลไกพื้นฐานสำคัญของกระบวนการกำกับดูแลกิจการที่ดี (นนุช หงส์สิงห์, วราพร เปรมพานิชนันกุล, และนงลักษณ์ แสงมหาชัย, 2561) อย่างไรก็ตาม การมีระบบการควบคุมภายในที่ดีจะไม่ได้รับประกันว่ากิจการจะไม่ประสบความล้มเหลวทางธุรกิจ เพียงแต่การมีระบบการควบคุมภายในที่ดีให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลเท่านั้น ข้อจำกัดของระบบการควบคุมภายใน การไม่ปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายในที่องค์กรกำหนดไว้ของผู้ปฏิบัติงานแต่ละคน พนักงานสมคบกันฉ้อโกงกิจการ หรือหลีกเลี่ยงการควบคุมที่มีอยู่ ผู้ปฏิบัติงานขาดความเข้าใจกลไกการควบคุมที่จัดขึ้น หรือมีค่าใช้จ่ายในการจัดให้มีระบบการควบคุมภายในก่อให้เกิดต้นทุนสูงกว่าค่าเสียหายที่อาจเกิดขึ้น ซึ่งไม่คุ้มกับประโยชน์ที่ได้รับ

ประสิทธิภาพการปฏิบัติงาน เป็นผลลัพธ์การปฏิบัติงานตามมาตรฐานการบัญชีที่สามารถบรรลุเป้าหมายที่ตั้งไว้ โดยใช้ทรัพยากรที่มีอยู่ให้เกิดประโยชน์สูงสุดและได้ผลการปฏิบัติงานที่มีคุณภาพ ถูกต้อง เสร็จทันตามเวลาที่กำหนด และเป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ ประสิทธิภาพการปฏิบัติงาน ประกอบด้วย ด้านปริมาณ (Quantity of Work) ด้านคุณภาพ (Quality of Work) ด้านต้นทุน (Cost of Work) และด้านเวลา (Timing) (Grote, 2011) ประสิทธิภาพในการปฏิบัติงาน หมายถึง ความสามารถและทักษะในการกระทำของบุคคลของตนเองหรือของผู้อื่นให้ดีขึ้น เพื่อให้บรรลุเป้าหมายของตนเองและขององค์กร เพื่อดูว่าการดำเนินงานได้ผลคุ้มค่ากับต้นทุนหรือไม่ และมีแนวทางที่ดีกว่าที่จะทำให้บรรลุเป้าหมายที่กำหนดไว้หรือไม่เพียงใด ทั้งนี้การควบคุมภายในเป็นส่วนประกอบที่แทรกอยู่ในการปฏิบัติงานตามปกติของหน่วยงานที่ต้องกระทำอย่างเป็นขั้นตอนและต่อเนื่อง ไม่ใช่เพียงการกำหนดนโยบาย ระบบงาน และคู่มือ การปฏิบัติเท่านั้น หากแต่ต้องมีการปฏิบัติและเป็นกระบวนการที่คณะผู้บริหารและบุคลากรในองค์กรกำหนดขึ้น ซึ่งเป็นการออกแบบในระดับที่สมเหตุสมผลเพื่อให้เกิดความเชื่อมั่นในการบรรลุวัตถุประสงค์ในเรื่องของความมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลของการดำเนินงาน ความเชื่อถือได้ของข้อมูลและรายงานทางการเงินและการปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ ระบบการควบคุมภายในที่ดีควรเป็นระบบการควบคุมที่ครอบคลุมงานทุกด้านและสามารถสะท้อนภาพให้เห็นเป็นองค์รวมของหน่วยงานนั้น ๆ ว่ามีการดำเนินงานที่มีประสิทธิภาพและประสิทธิผลหรือไม่เพียงใด (สุธิดา เสาวคนธ์ และกนกศักดิ์ สุขวัฒนสินธิ์, 2564)

การควบคุมภายในเป็นเครื่องมือส่งเสริมประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานทำให้การดำเนินงานมีประสิทธิภาพ เนื่องจากเป็นกระบวนการที่พนักงานทุกคนมีส่วนร่วมในการดำเนินการ เพื่อให้งานของตนเองประสบความสำเร็จบรรลุตามวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้ ภายใต้การกำกับดูแลและการบริหารงานของผู้บริหาร ระบบการควบคุมภายในมีความจำเป็นและสำคัญต่อการดำเนินธุรกิจ ส่งผลต่อความสำเร็จและ

สร้างความน่าเชื่อถือแก่สำนักงานบัญชี (ภริศท์ชาท์ ชดชัย, ขวัญหทัย ใจเปี่ยม, และอาทิตย์ สุขเสน, 2564) ดังนั้น ผู้บริหารจึงต้องปลูกจิตสำนึกให้บุคลากรในองค์กรทุกคนตระหนักถึงความสำคัญของการควบคุมภายในและร่วมมือกันเพื่อช่วยรักษาไว้ซึ่งการควบคุมภายใน ในขณะเดียวกัน บุคลากรทุกคนในองค์กร ก็จะต้องรับผิดชอบร่วมกันในเรื่องการควบคุมภายในด้วย ดังนั้น ผู้วิจัยจึงเห็นความสำคัญที่จะศึกษาระบบการควบคุมภายในที่มีผลต่อผลการปฏิบัติงานของผู้ทำบัญชีในสำนักงานบัญชีจังหวัดลำปาง เพื่อให้ได้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อการพัฒนา ปรับปรุง เป็นแนวทางการกำหนดระบบการควบคุมภายในให้สอดคล้องกับการพัฒนาและเพิ่มคุณภาพการปฏิบัติงานของผู้ทำบัญชีในสำนักงานบัญชี จังหวัดลำปาง

วัตถุประสงค์การวิจัย

1. เพื่อศึกษาความคิดเห็นเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายในและผลการปฏิบัติงานของผู้ทำบัญชีในสำนักงานบัญชีจังหวัดลำปาง
2. เพื่อศึกษาระบบการควบคุมภายในที่มีผลต่อผลการปฏิบัติงานของผู้ทำบัญชีในสำนักงานบัญชีจังหวัดลำปาง

นิยามศัพท์

ระบบการควบคุมภายใน หมายถึง กระบวนการปฏิบัติงานที่ผู้ทำบัญชีในสำนักงานบัญชีจังหวัดลำปาง โดยคณะกรรมการบริหาร ผู้บริหารทุกระดับ และพนักงานทุกคนในสำนักงานบัญชี มีบทบาทร่วมกันในการจัดให้มีขึ้น เพื่อสร้างความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่า การปฏิบัติงานจะบรรลุวัตถุประสงค์ของการควบคุมภายในที่วางไว้ ตามแนวคิดของ COSO ได้แก่ สภาพแวดล้อมการควบคุม การประเมินความเสี่ยง กิจกรรมการควบคุม ข้อมูลสารสนเทศและการสื่อสาร และการติดตามประเมินผล

ผลการปฏิบัติงาน หมายถึง ผลลัพธ์ที่เกิดจากการทำงานของผู้ทำบัญชีในสำนักงานบัญชีจังหวัดลำปาง ที่แสดงให้เห็นถึงประสิทธิภาพ ความรู้ ความสามารถจากการทำงาน โดยวัดผลการปฏิบัติงานจากปริมาณงาน คุณภาพของงาน เวลาในการทำงาน และค่าใช้จ่าย

ผู้ทำบัญชี หมายถึง ผู้รับผิดชอบในการทำบัญชีของผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชี ไม่ว่าจะได้กระทำในฐานะเป็นลูกจ้างของผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีหรือไม่ก็ตาม โดยมีคุณสมบัติและเงื่อนไขของการเป็นผู้ทำบัญชีตาม พระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 ที่ปฏิบัติงานในสำนักงานบัญชีจังหวัดลำปาง จำนวน 27 แห่ง

ขอบเขตการวิจัย

การวิจัยนี้เป็นการวิจัยเชิงปริมาณ (Quantitative Research) โดยใช้กรอบระบบการควบคุมภายในภายในของ COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) ประกอบด้วยสาระสำคัญ 5 ประการ (จันทนา สาขากร และศิลปพร ศรีจันเพชร, 2564) ได้แก่ 1)

สภาพแวดล้อมการควบคุม (Control Environment) 2) การประเมินความเสี่ยง (Risk Assessment) 3) กิจกรรมการควบคุม (Control Activities) 4) ข้อมูลสารสนเทศและการสื่อสาร (Information and Communication) และ 5) การติดตามประเมินผล (Monitoring) เป็นเกณฑ์ในการศึกษากับผู้ทำบัญชีในสำนักงานบัญชี จังหวัดลำปาง จำนวน 27 แห่ง โดยใช้ระยะเวลาในการศึกษา ตั้งแต่ มิถุนายน – ธันวาคม พ.ศ. 2565

แนวคิด ทฤษฎี และงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

แนวคิดระบบการควบคุมภายใน

ระบบการควบคุมภายในที่เป็นที่ยอมรับและนำมาประยุกต์ใช้กันอย่างแพร่หลาย ในปัจจุบัน กำหนดขึ้นโดยคณะกรรมการจากสถาบันวิชาชีพ 5 แห่งในประเทศสหรัฐอเมริกา ได้แก่ สถาบันผู้สอบบัญชี รับอนุญาตแห่งสหรัฐอเมริกา สถาบันผู้ตรวจสอบภายในสากล สถาบันผู้บริหารการเงิน สมาคมนักบัญชี แห่งสหรัฐอเมริกา และสถาบันนักบัญชีเพื่อการบริหาร ซึ่งรู้จักในนามของ The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission หรือ COSO การควบคุมภายในตามแนวคิดของ COSO มี 5 ประการ (จันทนา สาขากร และศิลปพร ศรีจันเพชร, 2564) ได้แก่ 1) สภาพแวดล้อมการควบคุม (Control Environment) เป็นการประเมินประสิทธิภาพการปฏิบัติงานควบคุมภายใน ที่ส่งผลต่อทัศนคติและความตระหนักถึงความจำเป็นและความสำคัญของการควบคุมภายในของบุคลากร ความรับผิดชอบและขอบเขตอำนาจหน้าที่ของตนเองมีความรู้ ความสามารถ และทักษะที่จำเป็นต่อการปฏิบัติงาน รวมถึงการยอมรับและปฏิบัติตามกฎเกณฑ์และวิธีการทำงานต่าง ๆ ที่องค์กรกำหนดไว้ 2) การประเมินความเสี่ยง (Risk Assessment) คือ ความเสี่ยงที่จะเกิดความผิดพลาด ความเสียหาย การรั่วไหล การสูญเปล่า หรือเหตุการณ์ที่ไม่พึงประสงค์ที่ทำให้การดำเนินงานไม่บรรลุวัตถุประสงค์หรือเป้าหมายที่กำหนดไว้ ขั้นตอนการประเมินความเสี่ยงของการควบคุมภายในประกอบด้วย 3 ขั้นตอน ได้แก่ การระบุปัจจัยเสี่ยง การวิเคราะห์ความเสี่ยง และการบริหารความเสี่ยงร่วมกันโดยพิจารณาถึงผลกระทบและการรับมือกับความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการควบคุมภายใน 3) กิจกรรมการควบคุม (Control Activities) คือ องค์ประกอบที่จะช่วยให้มั่นใจได้ว่านโยบายและกระบวนการเกี่ยวกับการควบคุมภายในที่กำหนดขึ้นนั้น ได้นำไปปฏิบัติภายในองค์กรอย่างทั่วถึง มุ่งเน้นการกำหนดนโยบายและแผนงาน โดยผู้บริหาร เป็นผู้กำหนดระเบียบวิธีปฏิบัติเพื่อใช้ในการดำเนินงานให้สอดคล้องกับนโยบาย 4) สารสนเทศและการสื่อสาร (Information And Communication) คือ การประเมินการควบคุมภายในด้านสารสนเทศและการสื่อสาร โดยด้านสารสนเทศ จะประเมินความถูกต้องสมบูรณ์ให้เป็นปัจจุบัน ทันเวลา มีความน่าเชื่อถือของข้อมูล ความครบถ้วนของข้อมูล การควบคุมภายในที่ดีจะเกิดขึ้นได้ เมื่อข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานนั้นได้บ่งชี้ รวบรวมและชี้แจงให้แก่บุคคลที่ควรทราบ ผ่านทางรูปแบบและเวลาการสื่อสารที่เหมาะสม และ 5) การติดตามประเมินผล (Monitoring) มุ่งเน้นการกำหนดกระบวนการ การติดตามผลในระหว่างปฏิบัติงาน การ

กำหนดให้มีการประเมินการควบคุมด้วยตนเอง การประเมินโดยผู้ที่ไม่มีส่วนเกี่ยวข้องโดยตรงกับการปฏิบัติงาน และประเมินความรับผิดชอบของผู้บริหารต่อการติดตาม ประเมินผลในด้านการปรับปรุงแก้ไข การควบคุมจากผลการประเมินและกำหนดมาตรการที่เหมาะสมสำหรับการดำเนินงานตามรายงานการติดตามการประเมินผล องค์ประกอบของการควบคุมภายในทั้ง 5 ประการนี้มีความเกี่ยวเนื่องสัมพันธ์กัน โดยเริ่มจากแนวทางการดำเนินธุรกิจของผู้บริหาร เชื่อมโยงไปสู่กระบวนการบริหารจัดการเพื่อให้บรรลุตามวัตถุประสงค์ของการควบคุมภายในที่กำหนด

แนวคิดผลการปฏิบัติงาน

ผลการปฏิบัติงานเป็นผลลัพธ์ที่เกิดจากพฤติกรรมของบุคลากรในองค์กร ที่แสดงออกมาในรูปของ การปฏิบัติงานที่แสดงให้เห็นถึงศักยภาพและประสิทธิภาพของบุคลากร (Grote, 2011) โดยวัดผลการปฏิบัติงานได้จาก 1) ด้านปริมาณงาน หมายถึง การปฏิบัติงานที่ได้รับมอบหมายให้ได้ปริมาณงานตามเป้าหมายที่วางไว้ โดยมีการวางแผนการปฏิบัติงาน เอาใจใส่งานที่ได้รับมอบหมาย รวมทั้งการปรับปรุงการทำงานอยู่เสมอ 2) ด้านคุณภาพ หมายถึง การปฏิบัติงานได้อย่างถูกต้อง ครบถ้วน สมบูรณ์ ตรวจสอบได้ และสามารถแก้ปัญหาการปฏิบัติงานได้ รวมถึงการคำนึงถึงคุณภาพของงานที่ได้รับมอบหมาย และมีความรู้ความเข้าใจในการปฏิบัติงานให้ได้คุณภาพ 3) ด้านเวลาในการทำงาน หมายถึง การปฏิบัติงานที่ได้รับมอบหมายได้ทันตามเวลาที่กำหนดได้ ด้วยความกระตือรือร้น และมีความมุ่งมั่นในการทำงาน และ 4) ด้านค่าใช้จ่าย หมายถึง การใช้ทรัพยากรและอุปกรณ์ต่าง ๆ ในองค์กรอย่างประหยัด คัดค้าน และดูแลรักษาเครื่องใช้อย่างถูกต้อง

งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

ธรรนรินทร์ ใจเอื้อพลสุข และกนกศักดิ์ สุขวัฒนาสินธิ์ (2562) ศึกษาปัจจัยที่ส่งผลต่อความสำเร็จในการปฏิบัติงานของสำนักงานบัญชีคุณภาพในประเทศไทย พบว่า ปัจจัยที่ส่งผลต่อความสำเร็จในการปฏิบัติงาน ได้แก่ ด้านความรับผิดชอบของหัวหน้าสำนักงาน ด้านข้อกำหนดทางด้านจรรยาบรรณ ด้านกระบวนการที่เกี่ยวข้องกับลูกค้าและด้านการจัดการทรัพยากร อยู่ในระดับมากที่สุด ผลการทดสอบสมมติฐานพบว่า ปัจจัยด้านความรับผิดชอบของหัวหน้าสำนักงาน ด้านข้อกำหนดทางด้านจรรยาบรรณ ด้านกระบวนการที่เกี่ยวข้องกับลูกค้า และด้านการจัดการทรัพยากรมีอิทธิพลเชิงบวกต่อความสำเร็จในการปฏิบัติงานของสำนักงานบัญชีคุณภาพในประเทศไทย อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

ณัฐชากร เวชศรี และสุภา ทองคง (2565) ศึกษาการบริหารความเสี่ยงตามกรอบแนวคิด COSO ERM 2017 ที่มีผลต่อประสิทธิภาพการทำงานของผู้ทำบัญชีของสำนักงานบัญชีในเขตกรุงเทพมหานคร ผลการศึกษาพบว่า 1) การบริหารความเสี่ยงตามกรอบแนวคิด COSO ERM 2017 ภาพรวมอยู่ในระดับมาก 2) ประสิทธิภาพการทำงานของผู้ทำบัญชีของสำนักงานบัญชีภาพรวมอยู่ในระดับมาก และ 3) การบริหารความเสี่ยงตามกรอบแนวคิด COSO ERM 2017 ด้านกลยุทธ์และการกำหนดวัตถุประสงค์ ด้านผลการ

ดำเนินงาน และด้านการทบทวนและปรับปรุงแก้ไข มีผลต่อประสิทธิภาพการทำงานของผู้ทำบัญชีของสำนักงานบัญชีในเขตกรุงเทพมหานคร อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .05

สมมติฐานการวิจัย

H1 ด้านสภาพแวดล้อมการควบคุมมีผลต่อผลการปฏิบัติงานของผู้ทำบัญชีในสำนักงานบัญชีจังหวัดลำปาง

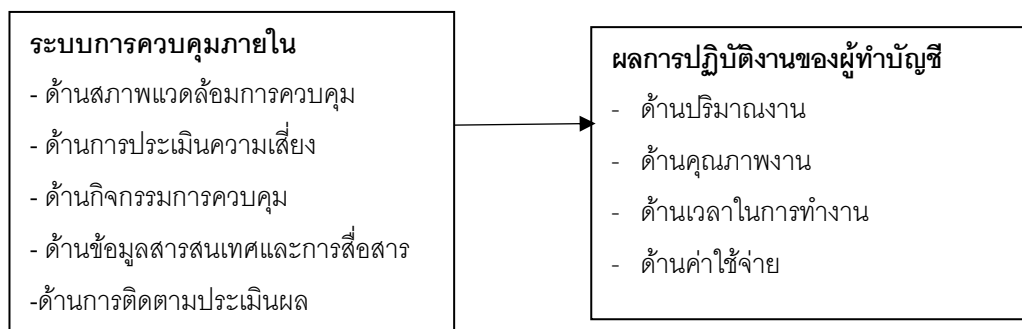
H2 ด้านการประเมินความเสี่ยง มีผลต่อผลการปฏิบัติงานของผู้ทำบัญชีในสำนักงานบัญชีจังหวัดลำปาง

H3 ด้านกิจกรรมการควบคุม มีผลต่อผลการปฏิบัติงานของผู้ทำบัญชีในสำนักงานบัญชีจังหวัดลำปาง

H4 ด้านข้อมูลสารสนเทศและการสื่อสารมีผลต่อผลการปฏิบัติงานของผู้ทำบัญชีในสำนักงานบัญชีจังหวัดลำปาง

H5 ด้านการติดตามประเมินผลมีผลต่อผลการปฏิบัติงานของผู้ทำบัญชีในสำนักงานบัญชีจังหวัดลำปาง

กรอบแนวคิดในการวิจัย



ภาพ 1 กรอบแนวคิดในการวิจัย

ระเบียบวิธีวิจัย

ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง

ประชากร ได้แก่ ผู้ทำบัญชีในสำนักงานบัญชีจังหวัดลำปาง จำนวน 27 แห่ง (สำนักงานพาณิชย์จังหวัดลำปาง, 2566) กลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการศึกษา คือ ผู้ทำบัญชีในสำนักงานบัญชี แห่งละ 3 คน รวมผู้ให้ข้อมูลตอบแบบสอบถามทั้งสิ้น 81 คน ใช้วิธีการสุ่มตัวอย่างแบบเจาะจง (Purposive Sampling) เป็น

การเลือกกลุ่มที่ใช้เหตุผลในการเลือกเพื่อความเหมาะสมในการวิจัยซึ่งสำนักงานบัญชีจะเป็นผู้เลือกผู้ทำบัญชีในการตอบแบบสอบถาม

เครื่องมือที่ใช้

เครื่องมือที่ใช้ คือ แบบสอบถาม แบ่งออกเป็น 4 ส่วน ดังนี้ 1) ข้อมูลพื้นฐานเกี่ยวกับผู้ตอบแบบสอบถาม ประกอบด้วย เพศ อายุ ระดับการศึกษา ประสบการณ์การทำงาน 2) ความคิดเห็นเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายใน (COSO) ประกอบด้วย ด้านสภาพแวดล้อมการควบคุม ด้านการประเมินความเสี่ยง ด้านกิจกรรมการควบคุม ด้านข้อมูลสารสนเทศและการสื่อสาร และด้านการติดตามประเมินผล 3) ความคิดเห็นเกี่ยวกับผลการปฏิบัติงานของผู้ทำบัญชีในจังหวัดลำปาง ประกอบด้วย ด้านปริมาณงาน ด้านคุณภาพงาน ด้านเวลาในการทำงาน และด้านค่าใช้จ่าย และ 4) ข้อเสนอแนะอื่น ๆ

การตรวจสอบคุณภาพเครื่องมือในการวิจัย

ผู้วิจัยตรวจสอบความเที่ยงตรงของเนื้อหา (Content validity) นำแบบสอบถามให้ผู้เชี่ยวชาญจำนวน 3 ท่าน ตรวจสอบความตรงของเนื้อหา วิเคราะห์คุณภาพเครื่องมือโดยหาค่าดัชนีความสอดคล้องและความเที่ยงตรง (Item objective congruence index: IOC) มีค่าเท่ากับ 0.91 จึงมีความสอดคล้องและเที่ยงตรงที่ยอมรับได้ นำแบบสอบถามที่ปรับปรุงแก้ไขแล้วตามคำแนะนำของผู้เชี่ยวชาญไปวัดความเชื่อมั่นหรือความสอดคล้องภายในค่าสัมประสิทธิ์แอลฟาของครอนบาค (Cronbach's alpha coefficient) (Cronbach, 1951, pp. 297-334) ผลจากการตรวจสอบค่าสัมประสิทธิ์แอลฟาของครอนบาค ประเด็นคำถามที่ใช้ในการวิจัย หลังจากนำแบบสอบถามไปทดลองใช้กับประชากรที่ไม่ใช่กลุ่มตัวอย่างของงานวิจัยแต่มีคุณสมบัติและลักษณะคล้ายคลึงกับกลุ่มตัวอย่าง รวม 30 คน พบว่าค่าสัมประสิทธิ์ความเชื่อมั่นของแบบสอบถามทั้งฉบับมีค่าเท่ากับ 0.976

การรวบรวมข้อมูล

การเก็บรวบรวมข้อมูล ผู้วิจัยได้จัดทำหนังสือเพื่อขอความอนุเคราะห์และความร่วมมือในการตอบแบบสอบถามจากผู้ทำบัญชีในสำนักงานบัญชีจังหวัดลำปาง โดยจัดส่งแบบสอบถามไปทางไปรษณีย์ และมีการติดตามโดยการโทรศัพท์ ทำให้ได้แบบสอบถามกลับคืนมาและมีความสมบูรณ์ รวมทั้งสิ้น 81 ชุด

การวิเคราะห์ข้อมูลและสถิติที่ใช้

วิเคราะห์ข้อมูลด้วยโปรแกรมสำเร็จรูป ดังนี้ ส่วนที่ 1 ข้อมูลพื้นฐานเกี่ยวกับผู้ตอบแบบสอบถาม ด้านเพศ อายุ ระดับการศึกษา ประสบการณ์ในการทำงาน โดยการใช้สถิติเชิงพรรณนา ค่าความถี่ และร้อยละ ส่วนที่ 2 ระบบการควบคุมภายใน (COSO) และส่วนที่ 3 ผลการปฏิบัติงานของผู้ทำบัญชีในจังหวัดลำปาง โดยการใช้สถิติเชิงพรรณนา ค่าเฉลี่ย และค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน ใช้มาตราประมาณค่า Rating Scale จำนวน 5 ระดับ (น้อยที่สุด=1, น้อย=2, ปานกลาง=3, มาก=4, มากที่สุด=5) เพื่อจัดระดับคะแนนให้ค่าเฉลี่ย (ธานินทร์ ศิลป์จารุ, 2555) และสถิติอนุมานโดยใช้การวิเคราะห์ถดถอยพหุคูณ แบบ Enter จะได้

สมการพยากรณ์การถดถอยพหุคูณ (Y) ค่าคงที่ (a) และค่าสัมประสิทธิ์การถดถอยของตัวแปรอิสระแต่ละตัว (b) ดังสมการต่อไปนี้

$$Y = a + b_1X_1 + b_2X_2 + b_3X_3 + b_4X_4 + b_5X_5$$

ในที่นี้

$$Y = \text{ผลการปฏิบัติงานของผู้ทำบัญชีในจังหวัดลำปาง}$$

$$X_1 = \text{CE (ด้านสภาพแวดล้อมการควบคุมภายใน)}$$

$$X_2 = \text{RA (ด้านการประเมินความเสี่ยง)}$$

$$X_3 = \text{CA (ด้านกิจกรรมการควบคุม)}$$

$$X_4 = \text{IC (ด้านข้อมูลสารสนเทศและการสื่อสาร)}$$

$$X_5 = \text{MO (ด้านการติดตามประเมินผล)}$$

$$a = \text{ค่าเริ่มต้นของสมการถดถอย}$$

$$b_1, b_2, \dots, b_5 = \text{ค่าสัมประสิทธิ์ถดถอยหรือค่าความลาดชัน}$$

ผลการวิจัย

ผลการวิจัยเรื่อง ระบบการควบคุมภายในที่ส่งผลต่อผลการปฏิบัติงานของผู้ทำบัญชีในจังหวัดลำปาง จำนวน 81 คน สรุปได้ดังนี้

ส่วนที่ 1 ข้อมูลพื้นฐานเกี่ยวกับผู้ตอบแบบสอบถาม

ด้านเพศ พบว่า ผู้ตอบแบบสอบถามเป็น เพศหญิง คิดเป็นร้อยละ 85.20 เพศชาย คิดเป็นร้อยละ 14.80 ด้านอายุ พบว่า ส่วนใหญ่มีอายุระหว่าง 41-50 ปี คิดเป็นร้อยละ 54.30 อายุระหว่าง 31-40 ปี คิดเป็นร้อยละ 17.30 ต่ำกว่า 30 ปี คิดเป็นร้อยละ 12.30 อายุระหว่าง 51- 60 ปี คิดเป็นร้อยละ 11.10 และ 60 ปี ขึ้นไป คิดเป็นร้อยละ 4.90 ตามลำดับ ด้านระดับการศึกษา พบว่า ส่วนใหญ่มีการศึกษาระดับปริญญาตรี คิดเป็นร้อยละ 85.20 สูงกว่าปริญญาตรี คิดเป็นร้อยละ 14.80 ด้านประสบการณ์ในการทำงานในตำแหน่งหน้าที่ปัจจุบัน พบว่า ระหว่าง 11-15 ปี คิดเป็นร้อยละ 48.10 มากกว่า 15 ปี คิดเป็นร้อยละ 24.70 ระหว่าง 5-10 ปี คิดเป็นร้อยละ 18.50 และน้อยกว่า 5 ปี คิดเป็นร้อยละ 8.60 ตามลำดับ

ส่วนที่ 2 ความคิดเห็นเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายใน (COSO)

ตาราง 1 ค่าเฉลี่ย ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน และการแปลผลของตัวแปรระบบการควบคุมภายใน (COSO)

ตัวแปร	ค่าเฉลี่ย ($\bar{X}$)	ส่วนเบี่ยงเบน มาตรฐาน (S.D.)	ความคิดเห็น
ด้านสภาพแวดล้อมการควบคุม	4.50	0.432	มากที่สุด
ด้านการประเมินความเสี่ยง	4.45	0.481	มาก
ด้านกิจกรรมการควบคุม	4.46	0.497	มาก
ด้านข้อมูลสารสนเทศและการสื่อสาร	4.56	0.466	มากที่สุด
ด้านการติดตามประเมินผล	4.60	0.504	มากที่สุด
ภาพรวม	4.51	0.393	มากที่สุด

จากตาราง 1 พบว่า ความคิดเห็นโดยรวมเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายใน (COSO) อยู่ในระดับมากที่สุด ($\bar{X} = 4.51$, S.D.= 0.393) เมื่อเรียงค่าเฉลี่ยจากมากไปหาน้อย พบว่าด้านที่มีค่าเฉลี่ยสูงสุดคือด้านการติดตามประเมินผล ($\bar{X} = 4.60$, S.D.= 0.504) รองลงมาได้แก่ ด้านข้อมูลสารสนเทศและการสื่อสาร ($\bar{X} = 4.56$, S.D.= 0.466) ด้านสภาพแวดล้อมการควบคุม ($\bar{X} = 4.50$, S.D.= 0.432) ด้านกิจกรรมการควบคุม ($\bar{X} = 4.46$, S.D.= 0.497) และด้านการประเมินความเสี่ยง ($\bar{X} = 4.45$, S.D.= 0.481) ตามลำดับ

ส่วนที่ 3 ความคิดเห็นเกี่ยวกับผลการปฏิบัติงานของผู้ทำบัญชีในสำนักงานบัญชีจังหวัดลำปาง

ตาราง 2 ค่าเฉลี่ย ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน และการแปลผลของผลการปฏิบัติงานของผู้ทำบัญชีในสำนักงานบัญชีจังหวัดลำปาง

ตัวแปร	ค่าเฉลี่ย ($\bar{X}$)	ส่วนเบี่ยงเบน มาตรฐาน (S.D.)	ความคิดเห็น
ด้านปริมาณงาน	4.48	0.508	มาก
ด้านคุณภาพงาน	4.56	0.490	มากที่สุด
ด้านเวลาในการทำงาน	4.50	0.458	มากที่สุด
ด้านค่าใช้จ่าย	4.43	0.544	มาก
ภาพรวม	4.49	0.441	มาก

จากตาราง 2 พบว่า ความคิดเห็นโดยรวมเกี่ยวกับผลการปฏิบัติงานของผู้ทำบัญชีในจังหวัดลำปาง อยู่ในระดับมาก ($\bar{X} = 4.49$, S.D.= 0.441) เมื่อเรียงค่าเฉลี่ยจากมากไปหาน้อย พบว่าด้านที่มีค่าเฉลี่ยสูงสุดคือ ด้านคุณภาพงาน ($\bar{X} = 4.56$, S.D.=0.490) รองลงมาได้แก่ ด้านเวลาในการทำงาน ($\bar{X} = 4.50$,

S.D.= 0.458) ด้านปริมาณงาน ($\bar{X}$ = 4.48, S.D.= 0.508) และ ด้านค่าใช้จ่าย ($\bar{X}$ = 4.43, S.D.= 0.544) ตามลำดับ

การทดสอบความสัมพันธ์ของระบบการควบคุมภายในที่ส่งผลต่อผลการปฏิบัติงานของผู้ทำบัญชีในสำนักงานบัญชีจังหวัดลำปาง

การทดสอบด้วยสถิติอนุมาน โดยการใช้การวิเคราะห์ถดถอยพหุคูณ แสดงได้ดังตารางต่อไปนี้

ตาราง 3 แสดงผลการวิเคราะห์สัมประสิทธิ์ถดถอยพหุคูณด้วยวิธี Enter

ระบบการควบคุมภายในที่มีผลต่อผลการปฏิบัติงานของผู้ทำบัญชีในสำนักงานบัญชีจังหวัดลำปาง					
	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients		
	B	Std. Error	Beta	t	
(Constant)	0.353	0.293		1.208	0.231
X ₁ (CE)	0.025	0.083	0.025	0.304	0.762
X ₂ (RA)	0.215	0.077	0.234	2.786	0.007**
X ₃ (CA)	0.277	0.084	0.312	3.293	0.002**
X ₄ (IC)	0.067	0.072	0.071	0.923	0.359
X ₅ (MO)	0.332	0.070	0.379	4.746	0.000**

$R^2 = .765$, Adjusted $R^2 = .750$, $F = 48.944$

**มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .01

จากตาราง 3 พบว่า ปัจจัยทุกตัวมีส่วนร่วมในการอธิบายแนวโน้มความสัมพันธ์ของระบบการควบคุมภายในที่ส่งผลต่อผลการปฏิบัติงานของผู้ทำบัญชีในสำนักงานบัญชีจังหวัดลำปาง คิดเป็นร้อยละ 75.00 ส่วนที่เหลือร้อยละ 25.00 เป็นผลจากปัจจัยอื่นที่อยู่นอกเหนืองานวิจัยนี้ โดยระบบการควบคุมภายในที่มีผลต่อผลการปฏิบัติงานของผู้ทำบัญชีในสำนักงานบัญชีจังหวัดลำปาง เรียงจากมากไปน้อย ได้แก่ ด้านการติดตามประเมินผล ด้านกิจกรรมการควบคุม ด้านการประเมินความเสี่ยง ด้านข้อมูลสารสนเทศและการสื่อสาร และด้านสภาพแวดล้อมการควบคุม มีค่าสัมประสิทธิ์เท่ากับ 0.332, 0.277, 0.215, 0.067, 0.025 ตามลำดับ

ผลการวิเคราะห์การถดถอยได้สมการพยากรณ์อิทธิพลของระบบการควบคุมภายในที่มีผลต่อผลการปฏิบัติงานของผู้ทำบัญชีในสำนักงานบัญชีจังหวัดลำปาง ดังนี้

$$Y = 0.353 + 0.215X_2 + 0.277X_3 + 0.332X_5$$

จากสมการสรุปได้ว่า หากด้านการติดตามประเมินผล ด้านกิจกรรมการควบคุม และด้านการประเมินความเสี่ยง เพิ่มขึ้น 1 หน่วย ความสัมพันธ์ของระบบการควบคุมภายในที่ส่งผลต่อผลการปฏิบัติงานของผู้ทำบัญชีในสำนักงานบัญชีจังหวัดลำปาง (Y) ด้านต่าง ๆ จะเพิ่มขึ้น 0.332, 0.277, 0.215 หน่วย ตามลำดับ อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

สามารถสรุปผลการทดสอบสมมติฐาน ได้ดังนี้

H1 ด้านสภาพแวดล้อมการควบคุมไม่มีผลต่อผลการปฏิบัติงานของผู้ทำบัญชีในสำนักงานบัญชีจังหวัดลำปาง ปฏิเสธสมมติฐาน

H2 ด้านการประเมินความเสี่ยง มีผลต่อผลการปฏิบัติงานของผู้ทำบัญชีในสำนักงานบัญชีจังหวัดลำปาง ยอมรับสมมติฐาน ที่ระดับนัยสำคัญ 0.05

H3 ด้านกิจกรรมการควบคุม มีผลต่อผลการปฏิบัติงานของผู้ทำบัญชีในสำนักงานบัญชีจังหวัดลำปาง ยอมรับสมมติฐาน ที่ระดับนัยสำคัญ 0.05

H4 ด้านข้อมูลสารสนเทศและการสื่อสารไม่มีผลต่อผลการปฏิบัติงานของผู้ทำบัญชีในสำนักงานบัญชีจังหวัดลำปาง ปฏิเสธสมมติฐาน

H5 ด้านการติดตามประเมินผลมีผลต่อผลการปฏิบัติงานของผู้ทำบัญชีในสำนักงานบัญชีจังหวัดลำปาง ยอมรับสมมติฐาน ที่ระดับนัยสำคัญ 0.05

สรุปและอภิปรายผล

ความคิดเห็นเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายใน (COSO) ในภาพรวมอยู่ในระดับมากที่สุด โดยด้านที่มีค่าเฉลี่ยสูงสุดคือ ด้านการติดตามประเมินผล เนื่องจากการติดตามประเมินผลเป็นเครื่องมือสำคัญช่วยให้การจัดการการดำเนินงานให้มีประสิทธิภาพมากขึ้น ช่วยให้ทราบปัญหา อุปสรรคสำคัญ และหามาตรการแก้ไขได้ทันการณ์ ช่วยให้ทราบว่าการดำเนินงานบรรลุวัตถุประสงค์หรือไม่ เพราะเหตุใด ช่วยในการตัดสินใจว่าสมควรดำเนินงานต่อไปหรือไม่ การติดตามประเมินผลจะช่วยให้ผู้บริหารทราบว่าการดำเนินงานเป็นไปตามแผนหรือไม่ มีความก้าวหน้า มีปัญหาอุปสรรคอะไรบ้าง เจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติจะได้แก้ไข ปัญหาอุปสรรคเหล่านั้น และป้องกันปัญหาที่จะเกิดขึ้นต่อไป โดยการสนับสนุนจากผู้บริหารได้ทันท่วงที นอกจากนี้ ยังช่วยให้ทราบความเหมาะสมของการดำเนินงาน และการบรรลุความสำเร็จของงาน สอดคล้องกับงานวิจัยของ ธรวรินทร์ ใจเฉื่อยพลสุข และกนกศักดิ์ สุขวัฒนาสินธิ์ (2562) ที่พบว่า ด้านการติดตามตรวจสอบของสำนักงานบัญชีมีอิทธิพลเชิงบวกต่อความสำเร็จในการปฏิบัติงานของสำนักงานบัญชีคุณภาพในประเทศไทย ดังนั้นหากมีการติดตามและประเมินผลอย่างต่อเนื่องและเป็นประจำ ย่อมจะทำให้ทราบปัญหาและความต้องการที่แท้จริง สามารถทราบผลการดำเนินงานตามแผนงานที่วางไว้ เมื่อเริ่มวางแผนใหม่อีกครั้ง ก็จะมีข้อมูลสารสนเทศที่ชัดเจน เทียบตรง และเป็นปัจจุบัน สามารถเป็นเครื่องมือในการบริหารอย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล

ความคิดเห็นเกี่ยวกับผลการปฏิบัติงานของผู้ทำบัญชีในสำนักงานบัญชีจังหวัดลำปางในภาพรวมอยู่ในระดับมากที่สุด โดยด้านที่มีค่าเฉลี่ยสูงสุดคือ ด้านคุณภาพของงาน เนื่องจากงานของผู้ทำบัญชีคือการให้บริการทั้งด้านการบัญชีและด้านอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง การจะให้ผู้รับบริการเกิดความเชื่อถือ เชื่อมั่นในตัวผู้ทำบัญชี ต้องเกิดจากผลของงานที่มีประสิทธิภาพของผู้ทำบัญชี สอดคล้องกับผลการวิจัยของ ศศิธร

ภูสีฤทธิ์ (2556) ที่พบว่า ผู้ทำบัญชีมีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับมาตรฐานการปฏิบัติงานโดยรวมและเป็นรายด้าน ด้านความรู้และทักษะทางวิชาชีพ ด้านความรู้ความเข้าใจในกฎหมายทางบัญชี และด้านความเที่ยงธรรม มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับศักยภาพภาพการปฏิบัติงานทางการบัญชี ด้านคุณภาพผลงาน ทั้งนี้ เนื่องมาจากศักยภาพภาพการปฏิบัติงานทางการบัญชี ด้านคุณภาพผลงานของผู้ทำบัญชี เกี่ยวเนื่องกับการมีมาตรฐานการปฏิบัติงาน เพราะหากผู้ทำบัญชีมีมาตรฐานการปฏิบัติงานในด้านความรู้ และทักษะทางวิชาชีพ ด้านความรู้ความเข้าใจในกฎหมายทางบัญชี และด้านความเที่ยงธรรมที่สอดคล้องกับนโยบายและแผนงานแล้ว ผลงานที่ได้จะมีความถูกต้อง มีคุณภาพ ทำให้ผู้ที่มีส่วนเกี่ยวข้องสามารถนำข้อมูลจากผลงานไปใช้ประกอบการตัดสินใจได้เป็นอย่างดีมีประสิทธิภาพ

นอกจากนี้ ผลการวิเคราะห์หิทธิพลของระบบการควบคุมภายในที่ส่งผลต่อผลการปฏิบัติงานของผู้ทำบัญชีในสำนักงานบัญชีจังหวัดลำปาง พบว่า ด้านการประเมินความเสี่ยง ด้านกิจกรรมการควบคุม และการติดตามประเมินผล ส่งผลต่อผลการปฏิบัติงานของผู้ทำบัญชีในสำนักงานบัญชีจังหวัดลำปาง อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 ยกเว้นด้านสภาพแวดล้อมการควบคุม และด้านข้อมูลสารสนเทศ และการสื่อสาร โดยผลการทดสอบสมมติฐาน มีดังนี้

สมมติฐาน ที่ 1 ด้านสภาพแวดล้อมการควบคุมไม่มีผลต่อผลการปฏิบัติงานของผู้ทำบัญชีในสำนักงานบัญชีจังหวัดลำปาง เนื่องจากสภาพแวดล้อมการควบคุมเป็นการประเมินประสิทธิภาพการปฏิบัติงานควบคุมภายใน ที่ส่งผลต่อทัศนคติและความตระหนักถึงความจำเป็นและความสำคัญของการควบคุมภายในของบุคลากร เช่น รูปแบบการทำงานและการบริหารงานของผู้บริหาร สร้างบรรยากาศให้เกิดจิตสำนึกที่ดีในการปฏิบัติงานตามความรับผิดชอบ ในด้านคุณธรรมและจริยธรรม ซึ่งเป็นคุณลักษณะสำคัญที่ผู้ทำบัญชีต้องมี สอดคล้องกับงานวิจัยของ ภริศฐ์ชากร ชดช้อย และคณะ (2564) ที่ผลการทดสอบสมมติฐาน ระบบการควบคุมภายในองค์กรที่ส่งผลต่อผลลัพธ์การสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต พบว่า ระบบการควบคุมภายในองค์กรส่งผลต่อผลลัพธ์การสอบบัญชี อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ในที่ระดับ 0.001 คือ ด้านการประเมินความเสี่ยง, กิจกรรมควบคุม, สารสนเทศและการสื่อสาร และ ด้านการติดตามและประเมินผล เท่านั้น ส่วนด้านสภาพแวดล้อมการควบคุมไม่ส่งผลต่อผลลัพธ์การสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

สมมติฐาน ที่ 2 ด้านการประเมินความเสี่ยงมีผลต่อผลการปฏิบัติงานของผู้ทำบัญชีในสำนักงานบัญชีจังหวัดลำปาง เนื่องจากฝ่ายบริหารต้องประเมินความเสี่ยงทั้งจากปัจจัยภายในและปัจจัยภายนอกที่มีผลกระทบต่อการบรรลุวัตถุประสงค์ของสำนักงานบัญชีอย่างเพียงพอและเหมาะสม เนื่องจากความเสี่ยงเป็นสิ่งที่เกิดขึ้นกับทุกองค์กร เป็นโอกาสที่อาจจะเกิดความผิดพลาด ความเสียหาย การรั่วไหล ความสูญเสียเปล่าหรือเหตุการณ์ที่ไม่พึงประสงค์ ซึ่งอาจเกิดขึ้นในอนาคต และมีผลกระทบที่จะทำให้การดำเนินงานไม่ประสบความสำเร็จ หรือบรรลุตามวัตถุประสงค์และเป้าหมายขององค์กร ประเด็นนี้สอดคล้องกับงาน

ของณัฐชากร เวชศรี และสุภา ทองคง (2565) ที่พบว่า การบริหารความเสี่ยงตามกรอบแนวคิด COSO ERM 2017 ด้านกลยุทธ์และการกำหนดวัตถุประสงค์ด้านผลการดำเนินงานและด้านการทบทวนและปรับปรุงแก้ไข มีผลต่อประสิทธิภาพการทำงานของผู้ทำบัญชีของสำนักงานบัญชีในเขตกรุงเทพมหานคร อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ที่ระดับ .05 เพราะงานบัญชีที่มีความสำคัญมากกับทุกองค์กร มีความเกี่ยวข้องกับข้อมูลบัญชีและการเงิน ซึ่งต้องมีความถูกต้องสำหรับผู้ประกอบการที่จะนำไปการตัดสินใจ และมีความน่าเชื่อถือ สำหรับบุคคลภายนอกที่เกี่ยวข้อง หากงานบัญชีมีความเสี่ยงว่าข้อมูลผิดพลาดก็ก่อให้เกิดความเสียหายต่อองค์กร

สมมติฐาน ที่ 3 ด้านกิจกรรมการควบคุม มีผลต่อผลการปฏิบัติงานของผู้ทำบัญชีในสำนักงานบัญชีจังหวัดลำปาง เนื่องจากกิจกรรมการควบคุมเป็นนโยบาย มาตรการ และวิธีการดำเนินงานต่าง ๆ ที่ฝ่ายบริหารนำมาใช้เพื่อให้เกิดความมั่นใจว่า มาตรการต่าง ๆ ที่กำหนดขึ้นสามารถลดหรือควบคุมความเสี่ยง และได้รับการตอบสนองและปฏิบัติตามกิจกรรมการควบคุม เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ขององค์กร ซึ่งหมายถึงความสำเร็จขององค์กร และความถูกต้องเรียบร้อยสมบูรณ์ของรายงานทางการเงิน กิจกรรมการควบคุมต้องมีอยู่ในทุกหน้าที่และทุกระดับของการปฏิบัติงานในองค์กร ดังนั้น ในการปฏิบัติงานทุกด้าน จะต้องจัดให้มีกิจกรรมการควบคุมอย่างเหมาะสมเพียงพอ นับว่าสอดคล้องกับงานวิจัยของ ชลิดา ลิ่นจีและคณะ (2565) ที่พบว่า การควบคุมภายในด้านกิจกรรมการควบคุมสามารถเพิ่มประสิทธิภาพการปฏิบัติงาน เนื่องจากกิจกรรมการควบคุมเป็นการสนับสนุนและส่งเสริมการปฏิบัติงานให้เป็นไปตามนโยบาย วิธีปฏิบัติงานและคำสั่งต่าง ๆ ที่ฝ่ายบริหารกำหนด ซึ่งต้องเป็นการกระทำที่ถูกต้องและในเวลาที่เหมาะสม จึงจะเพิ่มความมั่นใจในความสำเร็จตามวัตถุประสงค์ที่กำหนด

สมมติฐาน ที่ 4 ด้านข้อมูลสารสนเทศและการสื่อสารไม่มีผลต่อผลการปฏิบัติงานของผู้ทำบัญชีในสำนักงานบัญชีจังหวัดลำปาง ไม่สอดคล้องกับงานวิจัยของภัทราพร อูระวงษ์ และเบญจพร โมกขะเวส (2564) ที่พบว่า ทักษะการปฏิสัมพันธ์และการสื่อสารมีต่อผลการปฏิบัติงานทางบัญชีของนักบัญชี ในเขตกรุงเทพมหานคร เนื่องจากการปรึกษาหารือเพื่อให้ได้ข้อสรุป การทำงานเป็นทีม และการใช้ระบบสารสนเทศทางการบัญชีเพื่อการสื่อสาร มีผลกระทบเชิงบวกต่อผลการปฏิบัติงานทางบัญชี ด้านความทันกาลและตรงต่อเวลา ด้านความถูกต้องตามมาตรฐานรายงานทางการเงิน ด้านความครบถ้วน และด้านความเชื่อถือได้

สมมติฐาน ที่ 5 ด้านการติดตามประเมินผลมีผลต่อผลการปฏิบัติงานของผู้ทำบัญชีในสำนักงานบัญชีจังหวัดลำปาง เนื่องจากการติดตามประเมินผล เป็นกระบวนการที่ใช้เพื่อประเมินว่านโยบายและวิธีการปฏิบัติเป็นไปตามที่มีการออกแบบที่เหมาะสม และมีประสิทธิภาพหรือไม่ รวมทั้งจัดให้มีข้อเสนอแนะในการปรับปรุงแก้ไขระบบการควบคุมคุณภาพ เมื่อพบว่ามีข้อบกพร่อง หรือมาตรฐานและวิธีปฏิบัติทางวิชาชีพเปลี่ยนแปลงไป สอดคล้องกับงานของสิรินดา ฆารสว่าง และกฤตพา แสนชัยธร (2564) ที่พบว่า

ด้านการติดตามประเมินผลมีความสัมพันธ์กับการปฏิบัติงานด้านบัญชีในระดับสูงสุด ซึ่งเป็นผลจากการติดตามและตรวจสอบการปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายในที่กำหนดไว้อย่างต่อเนื่องและสม่ำเสมอ การติดตามประเมินผล ถือเป็นองค์ประกอบที่สำคัญสำหรับการดำเนินงานในแต่ละองค์กร เนื่องจากการดำเนินธุรกิจมักพบกับสถานการณ์ที่เปลี่ยนแปลงไป เช่น การเปลี่ยนแปลงภายในองค์กร หรือการเปลี่ยนแปลงสภาพแวดล้อมทางธุรกิจ องค์กรจึงควรมีระบบการติดตามประเมิน เพื่อให้มั่นใจว่าการควบคุมภายในที่มีอยู่ ยังมีประสิทธิภาพ

ข้อเสนอแนะ

จากผลการวิจัยมีข้อเสนอแนะอันเป็นประโยชน์ ดังต่อไปนี้

1. จากผลจากการวิจัย พบว่า ด้านการติดตามประเมินผล ด้านกิจกรรมการควบคุม และด้านการประเมินความเสี่ยง มีผลต่อผลการปฏิบัติงานของผู้ทำบัญชีในจังหวัดลำปาง ดังนั้นผู้บริหารต้องหาแนวทางในการวางระบบการควบคุมภายในและพัฒนาระบบการควบคุมภายในที่มีอยู่ให้เหมาะสม เพื่อส่งผลให้เกิดประโยชน์สูงสุดต่อประสิทธิภาพการควบคุมภายในและให้ความสำคัญในด้านการวางแผน ด้านการดำเนินงาน และด้านการติดตามประเมินผล เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพการควบคุมภายในให้มากยิ่งขึ้นและส่งผลให้การควบคุมภายในของสำนักงานบัญชีมีประสิทธิภาพในระยะยาว

2. การเก็บข้อมูลการวิจัยครั้งนี้ เป็นการเก็บข้อมูลในภาพรวมของระบบการควบคุมภายใน ทั้งนี้เพื่อให้ผลของการวิเคราะห์มีความชัดเจนยิ่งขึ้น ควรศึกษาถึงปัญหาและอุปสรรคที่มีผลกระทบต่อผลการปฏิบัติงานของผู้ทำบัญชี เพื่อให้สามารถนำไปปรับปรุง แก้ไขการทำงานได้ตรงประเด็น

เอกสารอ้างอิง

- จันทนา สาขากกร และศิลปพร ศรีจันเพชร. (2564). *การควบคุมภายในและการตรวจสอบภายใน*. กรุงเทพมหานคร: ห้างหุ้นส่วนจำกัด ทีพีเอ็น เพรส.
- จิรรัตน์ วีระวราพฤกษ์ และดุจดฤทัย วงศ์ไพบุลย์วัฒน์. (2554). การประยุกต์ใช้แนวคิดของ COSO ในการออกแบบความเชื่อมโยง. *วารสารบริหารธุรกิจเทคโนโลยีมหานคร*, 8(1), 59-67.
- ชลิดา ลิ่นจี, กนกมณี หอมแก้ว และลักษมี บุญเยี่ยม. (2565). การควบคุมภายในที่มีผลกระทบต่อประสิทธิภาพการปฏิบัติงาน ในสถานการณ์การระบาดของโรคโควิด-19 ของคณะบัญชีมหาวิทยาลัยกรุงเทพธนบุรี. *วารสารศิลปการจัดการ*, 6(2), 682-695.
- ณัฐชากร เวชศรี และสุภา ทองคง. (2565). การบริหารความเสี่ยงตามกรอบแนวคิด COSO ERM 2017 ที่มีผลต่อประสิทธิภาพการทำงานของผู้ทำบัญชีของสำนักงานบัญชีในเขตกรุงเทพมหานคร. *Journal of Administrative and Management Innovation*, 10(2), 43-52.

- ธานินทร์ ศิลป์จารุ. (2555). *การวิจัยและวิเคราะห์ข้อมูลทางสถิติด้วย SPSS* (พิมพ์ครั้งที่ 11). กรุงเทพมหานคร: บิสนิเนสอาร์แอนดี.
- ธวารินทร์ ใจเอื้อพลสุข และกนกศักดิ์ สุขวัฒนาสินิทธิ. (2562). ปัจจัยที่ส่งผลต่อความสำเร็จในการปฏิบัติงานของสำนักงานบัญชีคุณภาพในประเทศไทย. *วารสารวิชาการมหาวิทยาลัยการจัดการและเทคโนโลยีอีสเทิร์น*, 17(1), 89-101.
- นงนุช หงส์สิงห์, วราพร เปรมพานิชนุกูล และนงลักษณ์ แสงมหายัย. (2561). ผลกระทบของประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายในที่มีต่อความสำเร็จขององค์กร ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในเขตจังหวัดร้อยเอ็ด. *วารสารสถาบันวิจัยและพัฒนา มหาวิทยาลัยราชภัฏมหาสารคาม*, 5(2), 25-36.
- ภริศชากร ชดช้อย, ขวัญหทัย ใจเปี่ยม และอาทิตย์ สุขเสน. (2564). ระบบการควบคุมภายในองค์กรที่ส่งผลต่อผลลัพธ์การสอบบัญชี ในมุมมองของผู้ตรวจสอบบัญชีและรับรองบัญชีในประเทศไทย. *วารสารวิชาการและวิจัย มหาวิทยาลัยภาคตะวันออกเฉียงเหนือ*, 11(1), 139-154.
- ภัทราพร อูระวงษ์ และเบญจพร โมกขะเวส. (2564). ทักษะการปฏิสัมพันธ์และการสื่อสารที่มีต่อผลการปฏิบัติงานทางบัญชี ของนักบัญชีในเขตกรุงเทพมหานคร. *วารสารมหาจุฬาลงกรณราชวิทยาลัย*, 8(8), 283-295.
- ศศิธร ภูสีฤทธิ์. (2556). ความสัมพันธ์ระหว่างทักษะในการทำงานกับผลการปฏิบัติงานของผู้ทำบัญชีในเขตภาคตะวันออกเฉียงเหนือ. *วารสารการบัญชีและการจัดการ มหาวิทยาลัยมหาสารคาม*, 5(1), 232-241.
- สิรินดา ฆารสว่าง และกฤตพา แสนชัยธร. (2564). ความสัมพันธ์ระหว่างองค์ประกอบการควบคุมภายในตามแนวคิด COSO กับ การปฏิบัติงานด้านการเงินและบัญชีของโรงพยาบาลชุมชนในสังกัดสำนักงานสาธารณสุข จังหวัดกาฬสินธุ์. *วารสารวิจัยและพัฒนาระบบสุขภาพ*, 13(1), 34-47.
- สุธิดา เสาวคนธ์ และกนกศักดิ์ สุขวัฒนาสินิทธิ. (2564). ผลกระทบของการควบคุมภายในที่มีต่อประสิทธิผลต่อการปฏิบัติงานของกำลังพลในสำนักงานปลัดบัญชี กองทัพบก. *วารสารศิลปการการจัดการ*, 5(3), 599-614.
- Cronbach, L. J. (1951). Coefficient alpha and the internal structure of tests. *Psychometrika*, 16(3), 297– 334.
- Grote, D. (2011). *How to be Good at Performance Appraisals*. Boston: Harvard Business School.