



A Study of the Internal Control System in a Public Higher Education Institution in Northeastern Thailand

Jiraluk Krutjan

Mahasarakham University

E-mail: jiraluk.k@acc.msu.ac.th

Received	Reviewed	Revised	Accepted
23/06/2025	23/06/2025	14/07/2025	23/07/2025

Abstract

Background and Objectives: Internal control is a vital mechanism that enhances governance and organizational efficiency, especially in public higher education institutions undergoing rapid change. This study aims to assess the effectiveness of internal control based on the COSO framework and examine the impact of each component on organizational performance across various dimensions, using the Balanced Scorecard as the evaluation tool.

Research Methodology: This quantitative study employed stratified sampling to collect data from 350 academic and administrative staff. A validated questionnaire was used, with a total reliability score of 0.97. Descriptive statistics (mean and standard deviation), Pearson correlation coefficient, and multiple regression analysis were applied for data analysis.

Results: The model explains 49.1% of the variance in organizational performance ($R^2 = 0.491$, $p < 0.001$). Significant predictors include risk assessment ($\beta = 0.357$, $p < 0.001$), control activities ($\beta = 0.383$, $p < 0.001$), control environment ($\beta = 0.122$, $p = 0.041$), and communication ($\beta = 0.195$, $p = 0.003$). Conversely, monitoring activities showed a negative impact on performance ($\beta = -0.314$, $p < 0.001$). The study also proposes internal control development strategies aligned with strategic goals and sustainable operations.

Conclusion: Internal control aligned with the COSO framework and integrated with the Balanced Scorecard can significantly enhance organizational performance in public higher education institutions, particularly under governance contexts that require transparency, efficiency, and strategic alignment.



Keywords: Internal Control; COSO Principles; Public Higher Education Institution; Balanced Scorecard; Operational Performance



การศึกษาระบบการควบคุมภายในตามแนวคิด COSO ในสถาบันอุดมศึกษาของรัฐแห่ง หนึ่งในภาคตะวันออกเฉียงเหนือ

จิราลักษณ์ ครุฑจันทร์

มหาวิทยาลัยมหาสารคาม

อีเมล: jiraluk.k@acc.msu.ac.th

Abstract

ภูมิหลังและวัตถุประสงค์: การควบคุมภายในเป็นกลไกสำคัญที่ช่วยเสริมสร้างธรรมาภิบาลและประสิทธิภาพขององค์กร โดยเฉพาะในสถาบันอุดมศึกษาของรัฐที่ต้องเผชิญกับการเปลี่ยนแปลงอย่างรวดเร็ว งานวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาระดับประสิทธิภาพของการควบคุมภายในตามกรอบแนวคิด COSO และวิเคราะห์ผลกระทบของแต่ละองค์ประกอบที่มีต่อประสิทธิภาพการดำเนินงานในมิติต่าง ๆ ของสถาบันอุดมศึกษาของรัฐ โดยใช้กรอบ Balanced Scorecard เป็นเครื่องมือในการประเมินผลเชิงประจักษ์

ระเบียบวิธีวิจัย: การวิจัยนี้ใช้ระเบียบวิธีเชิงปริมาณ กลุ่มตัวอย่างคือบุคลากรสายวิชาการและสายสนับสนุน จำนวน 350 คน ที่ได้จากการสุ่มแบบแบ่งชั้น (Stratified Sampling) เครื่องมือคือแบบสอบถามที่ผ่านการตรวจสอบความตรงเชิงเนื้อหาโดยผู้เชี่ยวชาญ และมีค่าความเชื่อมั่นรวม 0.97 วิเคราะห์ข้อมูลด้วยสถิติเชิงพรรณนา ได้แก่ ค่าเฉลี่ย ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน และสถิติสัมพันธ์สหสัมพันธ์เพียร์สัน (Pearson Correlation Coefficient) และการวิเคราะห์ถดถอยพหุคูณ (Multiple Regression Analysis)

ผลการวิจัย: โมเดลสามารถอธิบายความแปรปรวนของผลการดำเนินงานได้ร้อยละ 49.1 ($R^2 = 0.491$, $p < 0.001$) โดยองค์ประกอบของ COSO ที่ส่งผลเชิงบวกอย่างมีนัยสำคัญ ได้แก่ การประเมินความเสี่ยง ($\beta = 0.357$, $p < 0.001$), กิจกรรมควบคุม ($\beta = 0.383$, $p < 0.001$), สภาพแวดล้อมการควบคุม ($\beta = 0.122$, $p = 0.041$), และการสื่อสาร ($\beta = 0.195$, $p = 0.003$) ในขณะที่องค์ประกอบด้านการติดตามประเมินผลมีผลลบต่อผลการดำเนินงาน ($\beta = -0.314$, $p < 0.001$) นอกจากนี้ยังเสนอแนวทางการพัฒนาระบบควบคุมภายในให้สอดคล้องกับเป้าหมายเชิงกลยุทธ์ และสนับสนุนการดำเนินงานอย่างยั่งยืน

สรุปผล: การควบคุมภายในตามแนวคิด COSO โดยใช้กรอบ Balanced Scorecard ช่วยส่งเสริมประสิทธิภาพการดำเนินงานของสถาบันอุดมศึกษาของรัฐ โดยเฉพาะในบริบทของการบริหารจัดการที่ต้องการความโปร่งใส ประสิทธิภาพ และการเชื่อมโยงกับเป้าหมายเชิงกลยุทธ์ขององค์กร

คำสำคัญ: การควบคุมภายใน; การควบคุมภายใน; สถาบันอุดมศึกษาของรัฐ; การประเมินแบบสมดุล; ประสิทธิภาพการดำเนินงาน



บทนำ

ในยุคของการเปลี่ยนแปลงอย่างรวดเร็วทั้งในด้านเศรษฐกิจ สังคม และเทคโนโลยี สถาบันอุดมศึกษาของรัฐในประเทศไทยกำลังเผชิญกับความท้าทายที่ซับซ้อนและต่อเนื่อง ทั้งจากการลดลงของจำนวนนักศึกษา ความคาดหวังจากภาคประชาสังคม และความจำเป็นในการยกระดับธรรมาภิบาลในระบบการบริหารจัดการ (Scott & Guan, 2023) ความเปลี่ยนแปลงเหล่านี้ส่งผลให้ความสำคัญของระบบการควบคุมภายใน (Internal Control System) เพิ่มสูงขึ้นในฐานะกลไกสำคัญที่ช่วยให้องค์กรสามารถดำเนินงานได้อย่างมีประสิทธิภาพ โปร่งใส และตรวจสอบได้

กรอบแนวคิดการควบคุมภายในของ COSO (*Internal Control / COSO*, 2013) ได้รับการยอมรับอย่างกว้างขวางในระดับสากล โดยเสนอองค์ประกอบหลัก 5 ด้าน ได้แก่ (1) สภาพแวดล้อมของการควบคุม (2) การประเมินความเสี่ยง (3) กิจกรรมการควบคุม (4) สารสนเทศและการสื่อสาร และ (5) การติดตามและประเมินผล ซึ่งทั้งหมดล้วนมีเป้าหมายเพื่อเสริมสร้างความมั่นใจในการบรรลุวัตถุประสงค์ขององค์กรอย่างรอบด้าน งานวิจัยในบริบทอาเซียน เช่นของ Hai, Tran และ Nguyen (2024) ได้สะท้อนให้เห็นว่าระบบการควบคุมภายในตามกรอบ COSO สามารถสนับสนุนความยั่งยืนขององค์กร แต่ยังเผชิญข้อจำกัดด้านทรัพยากรมนุษย์ ขาดองค์ความรู้ ความพร้อมของเทคโนโลยี และระดับความตระหนักของบุคลากร

ในประเทศไทย งานวิจัยหลายชิ้นให้การยืนยันว่าองค์ประกอบของ COSO มีอิทธิพลเชิงบวกต่อประสิทธิภาพการดำเนินงานของหน่วยงานภาครัฐ ตัวอย่างเช่น อมรรัตน์ โคบุตร (2564) พบว่า การประเมินความเสี่ยงและกิจกรรมการควบคุมเป็นปัจจัยสำคัญที่ส่งผลต่อประสิทธิภาพขององค์กรภาครัฐอย่างมีนัยสำคัญ ขณะที่ ธัญวรรณ ทะสะดวง (2562) ศึกษาการควบคุมภายในในสำนักงานสรรพากร และพบว่าองค์ประกอบด้านสารสนเทศและการสื่อสารมีผลโดยตรงต่อประสิทธิภาพของบุคลากร สะท้อนให้เห็นถึงความจำเป็นในการบูรณาการระบบควบคุมภายในกับกลยุทธ์การบริหารงานภาครัฐ

ควบคู่กันนั้น แนวคิด Balanced Scorecard (Kaplan & Norton, 1996) ได้รับการยอมรับอย่างกว้างขวางในฐานะเครื่องมือประเมินผลการดำเนินงานที่เชื่อมโยงเป้าหมายเชิงกลยุทธ์สู่การปฏิบัติอย่างเป็นระบบ ครอบคลุม 4 มิติ ได้แก่ การเรียนรู้และการเติบโต กระบวนการภายใน ผู้รับบริการ และด้านการเงิน ซึ่งเหมาะสมต่อการประเมินประสิทธิภาพในภาครัฐที่มีความซับซ้อน งานวิจัยของ (Chaovanapricha & Champakaew, 2023) ยังพบว่าสถาบันอุดมศึกษาที่นำ BSC มาประยุกต์ใช้สามารถเพิ่มประสิทธิภาพการบริหารจัดการและความสามารถในการตอบสนองต่อการเปลี่ยนแปลงได้ดีกว่าองค์กรที่ไม่มีการประเมินผลเชิงกลยุทธ์

แม้จะมีกรอบแนวคิดที่ชัดเจนและงานวิจัยสนับสนุน แต่ในทางปฏิบัติ สถาบันอุดมศึกษาของรัฐในหลายแห่งยังขาดการบูรณาการระหว่างระบบควบคุมภายในกับระบบการประเมินผลการดำเนินงานในมิติเชิงกลยุทธ์ ส่งผลให้ไม่สามารถสะท้อนประสิทธิภาพของการบริหารจัดการได้อย่างรอบด้าน



งานวิจัยฉบับนี้จึงมีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาระดับประสิทธิภาพของระบบการควบคุมภายในตามกรอบแนวคิด COSO และวิเคราะห์ผลกระทบที่มีต่อประสิทธิภาพการดำเนินงานของสถาบันอุดมศึกษาของรัฐ โดยใช้แนวคิด Balanced Scorecard เป็นกรอบการประเมินผล เพื่อให้ได้ข้อเสนอเชิงประจักษ์ที่สามารถนำไปใช้ในการพัฒนาระบบบริหารจัดการของภาครัฐให้มีประสิทธิภาพ โปร่งใส และสอดคล้องกับความต้องการของบริบทปัจจุบัน

วัตถุประสงค์ของการวิจัย

1. เพื่อประเมินระดับประสิทธิภาพของการควบคุมภายในในแต่ละองค์ประกอบตามกรอบแนวคิด COSO ในสถาบันอุดมศึกษาของรัฐแห่งหนึ่งในภาคตะวันออกเฉียงเหนือ
2. เพื่อวิเคราะห์ผลกระทบขององค์ประกอบการควบคุมภายในตามกรอบแนวคิด COSO ที่มีต่อประสิทธิภาพการดำเนินงานในแต่ละมิติของ Balanced Scorecard ได้แก่ การเรียนรู้และการพัฒนา กระบวนการภายใน ผู้รับบริการ และการเงิน
3. เพื่อเสนอแนวทางการพัฒนาระบบการควบคุมภายในให้มีความเชื่อมโยงกับเป้าหมายเชิงกลยุทธ์ขององค์กร และเสริมสร้างประสิทธิภาพการดำเนินงานของสถาบันอุดมศึกษาของรัฐอย่างยั่งยืน

สมมติฐานของการวิจัย

H₀: การควบคุมภายในตามองค์ประกอบของกรอบแนวคิด COSO ไม่มีผลต่อประสิทธิภาพการดำเนินงานของสถาบันอุดมศึกษาของรัฐแห่งหนึ่งในภาคตะวันออกเฉียงเหนือในแต่ละมิติ

H₁: การควบคุมภายในตามองค์ประกอบของกรอบแนวคิด COSO มีผลต่อประสิทธิภาพการดำเนินงานของสถาบันอุดมศึกษาของรัฐแห่งหนึ่งในภาคตะวันออกเฉียงเหนือในแต่ละมิติ ได้แก่ มิติการเรียนรู้และการพัฒนา มิติกระบวนการภายใน มิติด้านผู้รับบริการ และ มิติด้านการเงิน

ขอบเขตของการวิจัย

งานวิจัยนี้มุ่งศึกษาการควบคุมภายในของสถาบันอุดมศึกษาของรัฐแห่งหนึ่งในภาคตะวันออกเฉียงเหนือ โดยเน้นการประเมินระดับการดำเนินงานตามกรอบแนวคิด COSO ซึ่งประกอบด้วย 5 องค์ประกอบ ได้แก่ สภาพแวดล้อมของการควบคุม การประเมินความเสี่ยง กิจกรรมควบคุม สารสนเทศและการสื่อสาร และการติดตามและประเมินผล ทั้งนี้เพื่อวิเคราะห์ผลกระทบที่องค์ประกอบเหล่านี้มีต่อประสิทธิภาพการดำเนินงานในแต่ละมิติของ Balanced Scorecard ได้แก่ มิติด้านการเรียนรู้และการพัฒนา มิติกระบวนการภายใน มิติผู้รับบริการ และมิติด้านการเงิน โดยกลุ่มตัวอย่างประกอบด้วยบุคลากรสายวิชาการและสายสนับสนุนของมหาวิทยาลัย จำนวนทั้งสิ้น 350 คน



ข้อจำกัดของการวิจัย

การวิจัยนี้ใช้กรณีศึกษาเฉพาะในสถาบันอุดมศึกษาของรัฐแห่งหนึ่งในภาคตะวันออกเฉียงเหนือ ซึ่งอาจส่งผลกระทบต่อความสามารถในการอธิบายหรือสรุปผลไปยังสถาบันอื่นที่มีลักษณะแตกต่างกันทั้งด้านขนาด บริบทการบริหาร และวัฒนธรรมองค์กร นอกจากนี้ ข้อมูลที่ใช้ในการวิเคราะห์ส่วนใหญ่เป็นข้อมูลจากการประเมินตนเองของบุคลากร ซึ่งอาจมีอคติ (response bias) จากประสบการณ์ส่วนบุคคล หรือความคาดหวังต่อองค์กร และอาจส่งผลกระทบต่อความแม่นยำของผลการวิเคราะห์ในบางมิติ

การทบทวนวรรณกรรม

ระบบการควบคุมภายใน (Internal Control) เป็นองค์ประกอบที่สำคัญของการบริหารจัดการในองค์กรสมัยใหม่ โดยเฉพาะในภาครัฐและภาคการศึกษา ซึ่งมุ่งเน้นการบริหารจัดการที่โปร่งใส ตรวจสอบได้ และมุ่งสู่ความคุ้มค่าของการใช้ทรัพยากรภายใต้ข้อจำกัดที่มีอยู่ กรอบแนวคิด COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) ได้รับการยอมรับในระดับสากลในการจัดวางระบบควบคุมภายในอย่างเป็นระบบ ประกอบด้วย 5 องค์ประกอบหลัก ได้แก่ สภาพแวดล้อมของการควบคุม การประเมินความเสี่ยง กิจกรรมการควบคุม สารสนเทศและการสื่อสาร และการติดตามและประเมินผล แนวคิดดังกล่าวไม่เพียงช่วยให้องค์กรสามารถควบคุมความเสี่ยงและป้องกันการทุจริต แต่ยังช่วยสนับสนุนการบรรลุเป้าหมายเชิงกลยุทธ์ขององค์กรได้อย่างเป็นรูปธรรม

ในบริบทของมหาวิทยาลัย ระบบการควบคุมภายในไม่ได้จำกัดเฉพาะด้านการเงินหรือการตรวจสอบภายในเท่านั้น หากแต่ยังมีบทบาทสำคัญต่อกระบวนการดำเนินงานในทุกมิติ ทั้งด้านการจัดการเรียนการสอน การวิจัย การบริการวิชาการ และการบริหารบุคลากร การประยุกต์ใช้กรอบ COSO ในภาคการศึกษาช่วยให้สถาบันสามารถออกแบบกระบวนการบริหารที่มีความยืดหยุ่น ตอบสนองต่อการเปลี่ยนแปลง และยกระดับธรรมาภิบาลได้อย่างมีนัยสำคัญ

ขณะเดียวกัน แนวคิด Balanced Scorecard (BSC) ที่พัฒนาโดย Kaplan และ Norton (1996) ก็ได้รับการยอมรับอย่างแพร่หลายในฐานะเครื่องมือที่ช่วยแปลงกลยุทธ์องค์กรสู่การปฏิบัติอย่างเป็นระบบ โดยใช้มุมมองการประเมินผลที่ครอบคลุมทั้ง 4 มิติ ได้แก่ มิติด้านการเงิน ผู้รับบริการ กระบวนการภายใน และการเรียนรู้และการเติบโต ซึ่งสามารถนำมาประยุกต์ใช้กับหน่วยงานในภาคการศึกษาได้อย่างเหมาะสมและมีประสิทธิภาพ ตัวอย่างการประยุกต์ใช้ BSC ในมหาวิทยาลัย ได้แก่ การกำหนดดัชนีชี้วัด (KPIs) ที่เชื่อมโยงกับพันธกิจ เช่น การผลิตบัณฑิต การวิจัย การบริการวิชาการ และการทำนุบำรุงศิลปวัฒนธรรม

เมื่อพิจารณาการบูรณาการแนวคิด COSO และ BSC เข้าด้วยกัน พบว่า COSO สามารถสนับสนุนการดำเนินงานในแต่ละมิติของ BSC ได้อย่างสอดคล้อง เช่น องค์ประกอบ “การประเมินความเสี่ยง” และ “กิจกรรมการควบคุม” ช่วยเสริมความรัดกุมในด้านการเงิน ขณะที่ “สภาพแวดล้อมการควบคุม” และ “การสื่อสาร” มีผลต่อความพึงพอใจของผู้รับบริการและการสื่อสารภายในองค์กรอย่างมี



ประสิทธิภาพ นอกจากนี้ “การติดตามและประเมินผล” ยังช่วยสนับสนุนการพัฒนากระบวนการภายในและการเรียนรู้ของบุคลากร

สถานการณ์ปัจจุบันที่มีการเปลี่ยนแปลงและการแข่งขันอย่างรุนแรง การกำกับและการบริหารงานขององค์กร เพื่อผลักดันให้องค์กรประสบความสำเร็จอย่างยั่งยืน (Sustained Success) ถือได้ว่าเป็นหนึ่งในประเด็นหลัก ที่แต่ละองค์กรหันมาให้ความสำคัญเพิ่มมากขึ้น การควบคุมภายในและการบริหารความเสี่ยงตามแนวทางของ COSO (COSO Enterprise Risk Management-Integrated Framework) เป็นอีกหนึ่งเครื่องมือที่หลายๆ องค์กร

ทั้งที่อยู่ในภาครัฐ รัฐวิสาหกิจ และเอกชน ต่างให้การยอมรับและนำมาประยุกต์ใช้ในเสริมสร้างการดำเนินงานขององค์กรเพื่อให้เกิดการกำกับดูแลกิจการที่ดี และสร้างความเชื่อมั่นให้กับผู้มีส่วนได้ส่วนเสีย (Interested Parties) ถึงมาตรฐานการจัดการของการดำเนินงานขององค์กรที่มีประสิทธิภาพและมีประสิทธิผลต่อการนำพาองค์กรให้บรรลุวิสัยทัศน์ พันธกิจ และเป้าหมายได้

มีงานวิจัยที่เกี่ยวข้องที่กล่าวถึงการแนวคิดของ COSO เข้ามาใช้ในการบริหารหน่วยงานต่างๆ ไม่ว่าจะเป็นภาครัฐ (พิสมัย ศรีเจริญ, 2561; รัฐพงศ์ รัตนพันธ์ศรี & อธิชัย อรุณเรืองศิริเลิศ, 2562) รัฐวิสาหกิจ (ชานนท์ บวรโชติสกุล & พรณทิพย์ อย่างกลั่น, 2565; ชาลิณี เกษรรัตน์, 2563) บริษัทเอกชน (ไกล่รุ่ง กระแสสินธุ์, 2562; ณัฐชากร เวชศรี & สุภา ทองคง, 2565; วุฒิวิวัฒน์ สิริวิชล & เอนก ชิตเกษร, 2563) หรือสถาบันการศึกษา (Dangi et al., 2020; Sofyani et al., 2023; Tenbele, 2019; สมาพร คิตศรี, 2558; สุวินชา การพัตชี & อภิรดา สุทธิสานนท์, 2558) เพื่อศึกษาถึงปัจจัยต่างๆ ที่ส่งผลต่อประสิทธิภาพในการดำเนินงานของธุรกิจ ผ่านระบบควบคุมภายในตามแนวคิด COSO โดยมีปัจจัยที่ศึกษาเช่น ปัจจัยทางด้านประชากรศาสตร์ เช่น อายุ เพศ ประสบการณ์ทำงาน ระดับการศึกษา ที่มีผลต่อประสิทธิภาพการควบคุมภายใน ตามแนวคิดของ COSO (สุวินชา การพัตชี & อภิรดา สุทธิสานนท์, 2558) ปัจจัยด้านองค์ประกอบทั้ง 5 ของ COSO ที่ส่งผลต่อประสิทธิภาพการดำเนินงานของธุรกิจ (ชาลิณี เกษรรัตน์, 2563)

แม้ว่า Balanced Scorecard (BSC) จะได้รับการพัฒนาขึ้นเพื่อใช้ในภาคธุรกิจเป็นหลัก แต่ในช่วงหลายปีที่ผ่านมาได้มีการประยุกต์ใช้เครื่องมือนี้ในภาคการศึกษาอย่างแพร่หลายมากขึ้น โดยเฉพาะในระดับมหาวิทยาลัย เพื่อใช้เป็นกรอบในการวางแผนยุทธศาสตร์ การติดตามผล และการประเมินประสิทธิภาพของคณะ หน่วยงาน หรือมหาวิทยาลัยในภาพรวม งานวิจัยในประเทศไทยหลายฉบับได้นำ BSC มาใช้ในการศึกษารูปแบบการอุดมศึกษาในบริบทต่าง ๆ โดยพบว่าการใช้ BSC ช่วยให้สามารถพัฒนาแผนกลยุทธ์และเชื่อมโยงตัวชี้วัดในระดับคณะและหน่วยงานได้อย่างชัดเจน นอกจากนี้ยังพบว่าการใช้ BSC ครอบคลุมทั้ง 4 มิติ มีผลต่อการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ในด้านการพัฒนาบุคลากรและการเงิน อีกทั้งยังสามารถสะท้อนความพึงพอใจของผู้รับบริการ เช่น นักศึกษา ได้อย่างเป็นรูปธรรมมากยิ่งขึ้น (เนรมิตร จิตรรักษา et al., 2567; วลัยลดา ทองเย็นยริศร์, 2567)



จากการทบทวนงานวิจัยข้างต้นพบว่า งานวิจัยจำนวนมากใช้ BSC ในการติดตามประสิทธิภาพการดำเนินงานเฉพาะส่วน แต่ยังขาดการเชื่อมโยงกับปัจจัยด้านระบบควบคุมภายใน (เช่น COSO) อย่างเป็นโครงสร้าง งานวิจัยฉบับนี้จึงมีเป้าหมายเพื่อเติมเต็มช่องว่างดังกล่าว ด้วยการใช้ BSC เป็นตัวแปรตาม และศึกษาความสัมพันธ์กับตัวแปรอิสระด้านระบบควบคุมภายในอย่างเป็นระบบ เพื่อนำเสนอข้อเสนอเชิงนโยบายในการพัฒนาองค์กรในระดับมหาวิทยาลัย งานวิจัยฉบับนี้จึงมุ่งเติมเต็มช่องว่างดังกล่าว โดยการศึกษาระดับประสิทธิภาพของระบบการควบคุมภายในตามกรอบ COSO และวิเคราะห์ผลกระทบต่อผลการดำเนินงานของมหาวิทยาลัยในมิติของ Balanced Scorecard อย่างเป็นระบบ เพื่อให้ได้ข้อเสนอเชิงนโยบายที่สามารถนำไปปรับใช้กับสถาบันอุดมศึกษาของรัฐในบริบทไทยได้อย่างมีประสิทธิภาพ

วิธีดำเนินการวิจัย

1. ประเภทของการวิจัย

การวิจัยครั้งนี้เป็นการวิจัยเชิงปริมาณ (Quantitative Research) โดยมุ่งเน้นการเก็บรวบรวมข้อมูลจากกลุ่มตัวอย่างผ่านแบบสอบถามที่มีโครงสร้างชัดเจน เพื่อศึกษาระดับของการควบคุมภายในตามองค์ประกอบของกรอบแนวคิด COSO และวิเคราะห์ผลกระทบที่มีต่อประสิทธิภาพการดำเนินงานของสถาบันอุดมศึกษาในมิติต่าง ๆ ตามแนวคิด Balanced Scorecard

2. ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง

ประชากรในการวิจัยครั้งนี้ ได้แก่ บุคลากรของสถาบันอุดมศึกษาของรัฐแห่งหนึ่งในภาคตะวันออกเฉียงเหนือ ซึ่งประกอบด้วยบุคลากรสายวิชาการ สายสนับสนุนวิชาการ และผู้บริหาร รวมทั้งสิ้นประมาณ 3,650 คน (ข้อมูล ณ ปี พ.ศ. 2567) โดยทั้งหมดมีบทบาทสำคัญในการดำเนินงานตามพันธกิจขององค์กร ขนาดของกลุ่มตัวอย่างคำนวณโดยใช้สูตรของ Taro Yamane (1973) ที่ระดับความเชื่อมั่น 95% และค่าความคลาดเคลื่อน (e) เท่ากับ 0.05 ได้จำนวนกลุ่มตัวอย่างขั้นต่ำเท่ากับ 361 คน อย่างไรก็ตาม ผู้วิจัยสามารถรวบรวมข้อมูลแบบสอบถามที่สมบูรณ์ได้จำนวน 350 ชุด ซึ่งแม้จะน้อยกว่าที่คำนวณไว้เล็กน้อย แต่ยังคงอยู่ในช่วงที่ยอมรับได้ในเชิงสถิติ (คิดเป็นร้อยละ 96.9 ของกลุ่มตัวอย่างที่ต้องการ) และครอบคลุมบุคลากรในแต่ละสายงานอย่างมีสัดส่วน

3. เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย

เครื่องมือที่ใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูล คือ แบบสอบถามแบบมาตราส่วนประมาณค่า 5 ระดับ (Rating Scale) ที่สร้างขึ้นจากการศึกษาเอกสาร แนวคิด และงานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับองค์ประกอบของ COSO และ Balanced Scorecard แบบสอบถามแบ่งออกเป็น 3 ส่วน ได้แก่

ส่วนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม

ส่วนที่ 2 รายการวัดระดับการควบคุมภายในตามองค์ประกอบของ COSO จำนวน 5 ด้าน



ส่วนที่ 3 รายการวัดประสิทธิภาพการดำเนินงานตาม 4 มิติของ Balanced Scorecard

เครื่องมือผ่านการตรวจสอบความตรงเชิงเนื้อหา (Content Validity) โดยผู้เชี่ยวชาญ จำนวน 3 ท่าน และมีค่าดัชนีความตรงของเนื้อหา (IOC) อยู่ในระดับที่เหมาะสมทุกข้อ ทั้งยังได้ทดสอบความเชื่อมั่นของแบบสอบถามโดยใช้ค่าสัมประสิทธิ์แอลฟาของครอนบาค (Cronbach's Alpha) ได้ค่าความเชื่อมั่นรวมทั้งแบบสอบถามเท่ากับ 0.97 แสดงถึงความเชื่อถือได้ในระดับสูง

4. การเก็บรวบรวมข้อมูล

การเก็บข้อมูลดำเนินการในรูปแบบออนไลน์ โดยใช้แบบสอบถามในรูปแบบ Google Forms เพื่อความสะดวกในการกระจายแบบสอบถามและการตอบกลับ ผู้วิจัยเผยแพร่แบบสอบถามผ่านระบบสารสนเทศภายในของสถาบัน เช่น อีเมลกลุ่มงาน เว็บไซต์หน่วยงาน และช่องทางผู้ประสานงานในแต่ละสายงาน เพื่อเข้าถึงกลุ่มเป้าหมายได้อย่างทั่วถึง กำหนดระยะเวลาในการเปิดให้ตอบแบบสอบถามเป็นเวลา 3 สัปดาห์ พร้อมมีการส่งข้อความแจ้งเตือน (Follow-up) เป็นระยะ เพื่อกระตุ้นอัตราการตอบกลับ เมื่อสิ้นสุดการเก็บข้อมูล ได้ดำเนินการคัดกรองแบบสอบถามที่ไม่สมบูรณ์หรือมีข้อมูลผิดพลาดออก และนำแบบสอบถามที่สมบูรณ์จำนวน 350 ชุดมาใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูลเชิงสถิติต่อไป

5. การวิเคราะห์ข้อมูล

ข้อมูลที่ได้จากแบบสอบถามนำมาวิเคราะห์ด้วยโปรแกรมสำเร็จรูปทางสถิติ โดยดำเนินการตามขั้นตอนดังนี้

1. การวิเคราะห์ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานของประสิทธิภาพการควบคุมภายในตามหลัก COSO
2. การวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระ (องค์ประกอบของ COSO) กับตัวแปรตาม (ประสิทธิภาพการดำเนินงาน) โดยใช้สถิติสหสัมพันธ์เพียร์สัน (Pearson Correlation Coefficient)
3. การวิเคราะห์ผลกระทบของตัวแปรอิสระต่อประสิทธิภาพการดำเนินงานโดยใช้การวิเคราะห์ถดถอยพหุคูณ (Multiple Regression Analysis)

ผลการวิจัย

การวิจัยครั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อ 1) ประเมินระดับประสิทธิภาพของการควบคุมภายในในแต่ละองค์ประกอบตามกรอบแนวคิด COSO ในสถาบันอุดมศึกษาของรัฐแห่งหนึ่งในภาคตะวันออกเฉียงเหนือ 2) วิเคราะห์ผลกระทบขององค์ประกอบของการควบคุมภายในตามกรอบแนวคิด COSO ที่มีต่อประสิทธิภาพการดำเนินงานในแต่ละมิติของ Balanced Scorecard ได้แก่ การเรียนรู้และการพัฒนา กระบวนการภายใน ผู้รับบริการ และการเงิน และ 3) เสนอแนวทางการพัฒนาระบบการควบคุมภายในให้มีความเชื่อมโยงกับเป้าหมายเชิงกลยุทธ์ขององค์กรและเสริมสร้างประสิทธิภาพการดำเนินงานของ



สถาบันอุดมศึกษาของรัฐอย่างยั่งยืน ผู้วิจัยได้นำข้อมูลที่ได้มาดำเนินการหาการวิเคราะห์ซึ่งได้ผลการวิเคราะห์ข้อมูลตามลำดับ ดังนี้

วัตถุประสงค์ข้อที่ 1. ผลการประเมินระดับประสิทธิภาพของการควบคุมภายใน

การศึกษาพบว่าระดับความคิดเห็นของผู้ตอบแบบสอบถามต่อองค์ประกอบของการควบคุมภายในตามกรอบแนวคิด COSO 5 ด้าน ได้แก่ สภาพแวดล้อมการควบคุม การประเมินความเสี่ยง กิจกรรมการควบคุม สารสนเทศและการสื่อสาร และกิจกรรมการติดตามผล อยู่ในระดับมาก ดังแสดงในตารางที่ 1

ตารางที่ 1 ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานของประสิทธิภาพการควบคุมภายในตามหลัก COSO

ประเด็นความคิดเห็น	ค่าเฉลี่ย	ค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน	ระดับความคิดเห็น
ด้านสภาพแวดล้อมการควบคุม	4.57	0.57	มากที่สุด
ด้านการประเมินความเสี่ยง	4.45	0.60	มากที่สุด
ด้านกิจกรรมการควบคุม	4.49	0.63	มากที่สุด
ด้านสารสนเทศและการสื่อสาร	4.50	0.60	มากที่สุด
ด้านกิจกรรมการกำกับติดตามและประเมินผล	4.54	0.56	มากที่สุด
ความคิดเห็นโดยรวม	4.51	0.59	มากที่สุด

จากตารางที่ 1 พบว่า องค์ประกอบที่ได้รับค่าเฉลี่ยความคิดเห็นในระดับสูงสุดคือ ด้านสภาพแวดล้อมของการควบคุม (ค่าเฉลี่ย = 4.57, SD = 0.57) อยู่ในระดับมากที่สุดรองลงมาคือ ด้านการกำกับติดตามและประเมินผล (ค่าเฉลี่ย = 4.54, SD = 0.56) อยู่ในระดับมากที่สุด ด้านสารสนเทศและการสื่อสาร (ค่าเฉลี่ย = 4.50, SD = 0.61) อยู่ในระดับมากที่สุด ด้านกิจกรรมการควบคุม (ค่าเฉลี่ย = 4.49, SD = 0.59) อยู่ในระดับมากที่สุด และ ด้านการประเมินความเสี่ยง (ค่าเฉลี่ย = 4.45, SD = 0.60) ได้รับการประเมินในระดับมากที่สุด

วัตถุประสงค์ข้อที่ 2. ผลการวิเคราะห์ผลกระทบของ COSO ต่อประสิทธิภาพการดำเนินงาน

การศึกษาพบว่า องค์ประกอบของการควบคุมภายในตามแนวคิด COSO มีความสัมพันธ์เชิงบวกอย่างมีนัยสำคัญกับประสิทธิภาพการดำเนินงานในแต่ละมิติของ Balanced Scorecard โดยใช้การวิเคราะห์ถดถอยพหุคูณ ดังแสดงในตารางที่ 2



ตารางที่ 2 ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานของผลการดำเนินงานของมหาวิทยาลัย

มิติของผลการดำเนินงาน (BSC)	ค่าเฉลี่ย	ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน	ระดับความคิดเห็น
การเรียนรู้และพัฒนา	4.47	0.48	มากที่สุด
กระบวนการภายใน	4.46	0.48	มากที่สุด
การบริการลูกค้า	4.44	0.50	มากที่สุด
ด้านการเงิน	4.50	0.51	มากที่สุด
ความคิดเห็นโดยรวม	4.48	0.51	มากที่สุด

จากตารางที่ 2 พบว่า มิติของผลการดำเนินงานที่ได้รับค่าเฉลี่ยความคิดเห็นสูงที่สุดคือ ด้านการเงิน (ค่าเฉลี่ย = 4.50, SD = 0.51) รองลงมาคือ การเรียนรู้และพัฒนา (ค่าเฉลี่ย = 4.47, SD = 0.48) ตามด้วย กระบวนการภายใน (ค่าเฉลี่ย = 4.46, SD = 0.49) และ การบริการลูกค้า (ค่าเฉลี่ย = 4.44, SD = 0.48) โดยทุกมิติอยู่ในระดับความคิดเห็นมากที่สุด ค่าเฉลี่ยรวมของความคิดเห็นต่อผลการดำเนินงานทั้ง 4 มิติ อยู่ที่ 4.48 (SD = 0.51)

จากการวิเคราะห์ค่าสหสัมพันธ์แบบเพียร์สัน (Pearson Correlation) พบว่า องค์ประกอบของระบบการควบคุมภายในตามแนวคิด COSO มีความสัมพันธ์ระหว่างกันในระดับสูงและมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .01 ดังแสดงในตารางที่ 3

ตารางที่ 3 ค่าสหสัมพันธ์ระหว่างองค์ประกอบของ COSO

	COSO1	COSO2	COSO3	COSO4	COSO5
COSO1	1	.708**	.673**	.605**	.732**
COSO2	.708**	1	.836**	.751**	.830**
COSO3	.673**	.836**	1	.671**	.758**
COSO4	.605**	.751**	.671**	1	.792**
COSO5	.732**	.830**	.758**	.792**	1

หมายเหตุ: . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

การศึกษาพบว่า องค์ประกอบของการควบคุมภายในตามแนวคิด COSO มีความสัมพันธ์เชิงบวกอย่างมีนัยสำคัญกับประสิทธิภาพการดำเนินงานในแต่ละมิติของ Balanced Scorecard โดยใช้การวิเคราะห์ถดถอยพหุคูณ ดังแสดงในตารางที่ 4

ตารางที่ 4 ผลการวิเคราะห์การถดถอยพหุคูณระหว่างระบบการควบคุมภายในตามหลัก COSO กับผลการดำเนินงานของมหาวิทยาลัย

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
-------	---	----------	-------------------	----------------------------



1	.700a	0.491	0.483	0.2646479
---	-------	-------	-------	-----------

a.Predictors: (Constant), COSO5, COSO1, COSO3, COSO4, COSO2

ตัวแปรอิสระ (COSO)	B	Beta	t	Sig.	VIF
COSO1 (สภาพแวดล้อม)	0.111	0.122	2.053	0.041	2.369
COSO2 (ความเสี่ยง)	0.279	0.357	4.114	<0.001	5.089
COSO3 (กิจกรรมควบคุม)	0.274	0.383	5.284	<0.001	3.552
COSO4 (สารสนเทศ/สื่อสาร)	0.148	0.195	2.967	0.003	2.905
COSO5 (ติดตาม/ประเมิน)	-0.248	-0.314	-3.788	<0.001	4.651

จากตารางที่ 4 แสดงผลการวิเคราะห์ถดถอยพหุคูณเพื่อทดสอบอิทธิพลขององค์ประกอบระบบการควบคุมภายในตามหลัก COSO ต่อผลการดำเนินงานของมหาวิทยาลัย พบว่าโมเดลสามารถอธิบายความแปรปรวนของผลการดำเนินงานได้ร้อยละ 49.1 ($R^2 = 0.491$, Adjusted $R^2 = 0.483$) ซึ่งอยู่ในระดับดี และมีความเหมาะสมทางสถิติ ($F = 66.235$, $p < 0.001$) โดยองค์ประกอบ COSO2 (การประเมินความเสี่ยง), COSO3 (กิจกรรมควบคุม) และ COSO4 (สารสนเทศและการสื่อสาร) มีผลเชิงบวกต่อผลการดำเนินงานอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ($p < .001$) ขณะที่ COSO5 (การติดตามและประเมินผล) ส่งผลเชิงลบต่อผลการดำเนินงาน ($Beta = -0.314$, $p < .001$) อย่างมีนัยสำคัญ จากค่าสัมประสิทธิ์ถดถอยที่ได้ สามารถเขียนเป็นสมการถดถอยเชิงเส้นพหุคูณได้ดังนี้

$$= 2.039 + 0.111(COSO1) + 0.279(COSO2) + 0.274(COSO3) + 0.148(COSO4) - 0.248(COSO5)$$

อภิปรายผลการวิจัย

การวิจัยครั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อ 1) ประเมินระดับประสิทธิภาพของการควบคุมภายในในแต่ละองค์ประกอบตามกรอบแนวคิด COSO ในสถาบันอุดมศึกษาของรัฐแห่งหนึ่งในภาคตะวันออกเฉียงเหนือ 2) วิเคราะห์ผลกระทบขององค์ประกอบของการควบคุมภายในตามกรอบแนวคิด COSO ที่มีต่อประสิทธิภาพการดำเนินงานในแต่ละมิติของ Balanced Scorecard ได้แก่ การเรียนรู้และการพัฒนา กระบวนการภายใน ผู้รับบริการ และการเงิน และ 3) เสนอแนวทางการพัฒนาระบบการควบคุมภายในให้มีความเชื่อมโยงกับเป้าหมายเชิงกลยุทธ์ขององค์กรและเสริมสร้างประสิทธิภาพการดำเนินงานของสถาบันอุดมศึกษาของรัฐอย่างยั่งยืน ดังนั้นจึงอภิปรายผลการวิจัยในแต่ละวัตถุประสงค์ได้ดังนี้

วัตถุประสงค์ข้อที่ 1. การประเมินระดับประสิทธิภาพของการควบคุมภายใน พบว่าระดับความคิดเห็นของผู้ตอบแบบสอบถามต่อองค์ประกอบของการควบคุมภายในตามกรอบแนวคิด COSO ทั้ง 5 ด้าน ได้แก่ สภาพแวดล้อมการควบคุม การประเมินความเสี่ยง กิจกรรมการควบคุม สารสนเทศและการสื่อสาร และกิจกรรมการติดตามผล อยู่ในระดับมาก ซึ่งสะท้อนให้เห็นว่าองค์กรมีระบบควบคุมภายในที่



ค่อนข้างเข้มแข็งและเป็นระบบ โดยเฉพาะในด้านการจัดการควบคุมและการประเมินความเสี่ยง ซึ่งเป็นปัจจัยพื้นฐานที่จำเป็นสำหรับองค์กรในการขับเคลื่อนตามพันธกิจได้อย่างมีประสิทธิภาพ ทั้งนี้ สอดคล้องกับแนวคิดของ COSO (2021) ที่ระบุว่าระบบควบคุมภายในที่ดีควรประกอบด้วย องค์ประกอบทั้งห้าอย่างสมดุลและสอดคล้องกัน เพื่อสร้างความมั่นใจในระดับองค์กร

วัตถุประสงค์ข้อที่ 2. ผลกระทบขององค์ประกอบการควบคุมภายในตามกรอบแนวคิด COSO ที่มีต่อประสิทธิภาพ พบว่าผลการวิเคราะห์ถดถอยพหุคูณพบว่า องค์ประกอบของระบบการควบคุม ภายในตามกรอบแนวคิด COSO มีความสัมพันธ์เชิงบวกอย่างมีนัยสำคัญกับผลการดำเนินงานในแต่ละ มิติของ Balanced Scorecard โดยมีค่า $R^2 = 0.491$ และ Adjusted $R^2 = 0.483$ แสดงให้เห็นว่า โมเดลสามารถทำนายความแปรปรวนของผลการดำเนินงานได้ถึงร้อยละ 48.3 อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ($F = 66.235, p < 0.001$)

โดยเฉพาะองค์ประกอบ COSO3 (กิจกรรมการควบคุม) ซึ่งมีค่า Beta สูงสุด ($Beta = 0.383, p < 0.001$) สะท้อนถึงความสำคัญของการกำหนดแนวทางการควบคุมที่ชัดเจน ครอบคลุม และสามารถปฏิบัติได้จริงในแต่ละกระบวนการ ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ (Sofyani et al., 2023; Tenbele, 2019) ที่พบว่าความเข้มแข็งของกิจกรรมการควบคุมและการกำกับดูแลที่มีประสิทธิภาพมี ผลโดยตรงต่อคุณภาพการบริหารจัดการและผลลัพธ์ของการดำเนินงานในหน่วยงานภาครัฐและ การศึกษา

นอกจากนี้ยังพบว่า COSO2 (การประเมินความเสี่ยง) และ COSO4 (สารสนเทศและการ สื่อสาร) ก็มีผลเชิงบวกอย่างมีนัยสำคัญ ($p < 0.001$ และ $p = 0.003$ ตามลำดับ) สอดคล้องกับผล การศึกษาของ (Dangi et al., 2020) ที่ระบุว่าความสามารถในการประเมินความเสี่ยงและการจัดการ สารสนเทศส่งผลต่อการตอบสนองเป้าหมายเชิงกลยุทธ์อย่างมีประสิทธิภาพ และสนับสนุนการ ดำเนินงานที่โปร่งใสในบริบทของสถาบันอุดมศึกษา

ในทางตรงกันข้าม COSO5 (การติดตามและประเมินผล) กลับมีผลเชิงลบ ($Beta = -0.314, p < 0.001$) ซึ่งอาจเกิดจากรูปแบบการประเมินผลที่เน้นลักษณะการตรวจสอบแบบรายงานมากกว่า การส่งเสริมการพัฒนา อันอาจสร้างความรู้สึกลดท้อหรือความวิตกกังวลของบุคลากร ผลลัพธ์ดังกล่าวไม่ สอดคล้องกับงานของ อมรรัตน์ โคบุตร (2564) ที่พบว่าเมื่อหน่วยงานมุ่งเน้นการควบคุมภายในในเชิง พัฒนา และเปิดโอกาสให้เกิดการประเมินร่วมกัน จะสามารถสร้างความโปร่งใสและแรงจูงใจในการ ปฏิบัติงานได้ดีกว่ารูปแบบการตรวจสอบแบบรายงาน จึงควรพิจารณาปรับแนวทางการติดตามให้อยู่ใน ลักษณะ Coaching หรือพัฒนาเชิงกลยุทธ์มากขึ้น

วัตถุประสงค์ข้อที่ 3. การพัฒนาระบบการควบคุมภายในให้มีความเชื่อมโยงกับเป้าหมายเชิงกล ยุทธ์ขององค์กร และเสริมสร้างประสิทธิภาพการดำเนินงาน จากผลการวิเคราะห์ที่ได้ ผู้วิจัยได้เสนอแนว



ทางการพัฒนาระบบควบคุมภายในในบริบทของสถาบันอุดมศึกษาของรัฐแห่งหนึ่งในภาคตะวันออกเฉียงเหนือ ให้มีความเชื่อมโยงกับเป้าหมายเชิงกลยุทธ์ขององค์กร ดังนี้

3.1 การเสริมสร้างกิจกรรมการควบคุม (Control Activities - COSO3) ควรออกแบบกระบวนการควบคุมที่มีความชัดเจน ครอบคลุม และสามารถปฏิบัติได้จริง โดยการใช้เครื่องมือ เช่น แบบตรวจสอบ (Checklist) หรือแผนผังกระบวนการ (Flowchart) เพื่อช่วยให้บุคลากรสามารถประเมินตนเองเบื้องต้น และลดภาระในการตรวจสอบจากภายนอก

3.2 การประเมินความเสี่ยงเชิงกลยุทธ์ (Risk Assessment - COSO2) ควรพัฒนาเครื่องมือในการประเมินความเสี่ยงให้เชื่อมโยงกับเป้าหมายขององค์กร เช่น การจัดทำบัญชีทะเบียนความเสี่ยง (Risk Register) ประจำปีของแต่ละหน่วยงาน และบูรณาการเข้ากับแผนปฏิบัติการประจำปีอย่างเป็นระบบ

3.3 การพัฒนาระบบสารสนเทศภายใน (Information and Communication - COSO4) ควรส่งเสริมการใช้เทคโนโลยีดิจิทัลในการสื่อสารภายในองค์กร เช่น แดชบอร์ด (Dashboard) หรือระบบอินทราเน็ต (Intranet) ที่สามารถรายงานผลการดำเนินงานแบบเรียลไทม์ เพื่อให้บุคลากรทุกระดับสามารถรับรู้ข้อมูลได้อย่างโปร่งใสและทันเวลา

3.4 การปรับระบบการติดตามและประเมินผล (Monitoring Activities - COSO5) ควรปรับเปลี่ยนแนวทางจากการประเมินในลักษณะการตรวจสอบแบบรายงาน มาเป็นการติดตามในเชิงพัฒนา เช่น การประเมินแบบเพื่อนร่วมงาน (Peer Review) หรือการประเมินโดยใช้แนวทางการโค้ช (Coaching-based Assessment) ซึ่งสามารถเสริมสร้างการเรียนรู้และพัฒนาศักยภาพของบุคลากรในระยะยาวให้มีความเชื่อมโยงกับเป้าหมายเชิงกลยุทธ์ขององค์กร และเสริมสร้างประสิทธิภาพการดำเนินงาน

ข้อเสนอแนะ

1. ข้อเสนอแนะเพื่อการนำผลการวิจัยไปใช้

1.1 สถาบันอุดมศึกษาควรส่งเสริมการจัดกิจกรรมการควบคุมภายในที่มีความชัดเจน สอดคล้องกับเป้าหมายเชิงกลยุทธ์ โดยใช้เครื่องมือควบคุม เช่น แบบฟอร์มตรวจสอบภายใน (Checklist) หรือแผนภาพกระบวนการ (Flowchart) เพื่อสร้างความเข้าใจร่วมกัน และเพิ่มประสิทธิภาพการปฏิบัติงานของบุคลากร

1.2 ควรมีการพัฒนากระบวนการประเมินความเสี่ยงเชิงกลยุทธ์ในระดับหน่วยงาน โดยจัดทำ Risk Register รายปีให้เชื่อมโยงกับแผนยุทธศาสตร์ เพื่อให้เกิดการบริหารความเสี่ยงอย่างเป็นระบบและทันต่อการเปลี่ยนแปลง



1.3 ส่งเสริมการใช้เทคโนโลยีดิจิทัล เช่น Dashboard หรือระบบ Intranet เพื่อใช้ในการสื่อสารข้อมูลภายในองค์กรอย่างต่อเนื่องและโปร่งใส ช่วยให้ผู้บริหารสามารถติดตามผลการดำเนินงานและตัดสินใจได้อย่างมีข้อมูลสนับสนุน

1.4 ควรปรับระบบการติดตามและประเมินผลจากแนวทางตรวจสอบเชิงรายงานไปสู่แนวทางส่งเสริมการเรียนรู้ เช่น Peer Review หรือ Coaching-based Assessment เพื่อสร้างบรรยากาศแห่งการเรียนรู้และพัฒนา

2. ข้อเสนอแนะเพื่อการวิจัยในครั้งต่อไป

2.1 ควรขยายการศึกษาสู่สถาบันอุดมศึกษาในภูมิภาคอื่น เพื่อเปรียบเทียบและหาข้อเสนอเชิงนโยบายในการพัฒนาระบบควบคุมภายในของประเทศในภาพรวม

2.2 ควรศึกษาปัจจัยอื่น ๆ ที่อาจส่งผลกระทบต่อประสิทธิภาพการดำเนินงานของสถาบัน เช่น วัฒนธรรมองค์กร ภาวะผู้นำ หรือความพร้อมด้านโครงสร้างพื้นฐาน เพื่อให้เกิดความเข้าใจที่ลึกซึ้งยิ่งขึ้น

2.3 ควรวิจัยเชิงปฏิบัติการหรือเชิงทดลอง เพื่อทดสอบแนวทางการปรับปรุงระบบควบคุมภายในในด้านต่าง ๆ โดยเฉพาะการนำแนวทางการติดตามแบบ Coaching ไปทดลองใช้ในบริบทจริงจากผลการวิจัยที่พบว่า องค์ประกอบของระบบการควบคุมภายในตามแนวคิด COSO ส่งผลต่อ

เอกสารอ้างอิง

- Chaovanapricha, T., & Champakaew, W. (2023). Thailand's higher education ESP practitioners: Problems, solutions and a potential practices model. *Asian Journal of Education and Training*, 9(4), 88–97. <https://doi.org/10.20448/EDU.V9I4.5037>
- Dangi, M. R. M., Nawawi, A., & Salin, A. S. A. P. (2020). Application of COSO framework in whistle-blowing activities of public higher-learning institutions. *International Journal of Law and Management*, 62(2), 193–211. <https://doi.org/10.1108/IJLMA-06-2017-0145/FULL/PDF>
- Internal Control / COSO. (2013). <https://www.coso.org/guidance-on-ic>
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1996). *The balanced scorecard: Translating strategy into action*. Harvard Business School.
- Scott, T., & Guan, W. (2023). Challenges facing Thai higher education institutions financial stability and perceived institutional education quality. *Power and Education*, 15(3), 326–340. <https://doi.org/10.1177/17577438221140014/ASSET/F743B1A9-8567->



4F3B-856B-ABFD4A4FE878/ASSETS/IMAGES/LARGE/10.1177_17577438221140014-FIG1.JPG

- Sofyani, H., Abu Hasan, H., & Saleh, Z. (2023). Does internal control contribute to quality management in higher education institutions? Indonesia's adoption experience of the COSO integrated framework. *TQM Journal*, 35(8), 2162–2180. <https://doi.org/10.1108/TQM-06-2022-0201/FULL/PDF>
- Tenbele, N. T. (2019). Effectiveness of internal control system in higher learning institution, in Nairobi, Kenya. *Global Journal of Business, Economics and Management: Current Issues*, 9(3), 143–155.
- ไกล่รุ่ง กระแสร์สินธุ์. (2562). การประเมินประสิทธิผลการบริหารความเสี่ยงแบบ COSO ERM กรณีศึกษา กระบวนการพิจารณาสินเชื่อ สำนักงานธุรกิจขนาดย่อมของธนาคารพาณิชย์ไทย. *วารสารวิชาการมหาวิทยาลัยปทุมธานี*, 11(1), 44–57. <https://so05.tcithaijo.org/index.php/ptujournal/article/view/179510>
- ชานนท์ บวรโชติสกุล, & พรรณทิพย์ อย่างกลิ่น. (2565). ปัจจัยการควบคุมภายในตามแนวความคิดของ COSO - ERM ที่มีต่อการประเมินความเสี่ยงของการตรวจสอบภายในของธนาคารเพื่อการเกษตรและสหกรณ์การเกษตร. *วารสารการบริหารนิติบุคคลและนวัตกรรมท้องถิ่น*, 8(12), 228–242. <https://so04.tcithaijo.org/index.php/jsa-journal/article/view/259382>
- ชาลินี เกษรรัตน์. (2563). ประสิทธิภาพการควบคุมภายใน ตามหลัก COSO ที่ส่งผลต่อการดำเนินงานของการประสานภูมิภาค [การค้นคว้าอิสระบัญชีมหาบัณฑิต คณะบัญชี มหาวิทยาลัยศรีปทุม]. <http://dspace.spu.ac.th/handle/123456789/8015>
- ณัฐชากร เวชศรี, & สุภา ทองคง. (2565). การบริหารความเสี่ยงตามกรอบแนวคิด COSO ERM 2017 ที่มีผลต่อประสิทธิภาพการทำงานของผู้ทำบัญชีของสำนักงานบัญชีในเขตกรุงเทพมหานคร. *วารสารนวัตกรรมการบริหารและการจัดการ*, 10(2), 43–52. <https://so02.tcithaijo.org/index.php/RCIM/article/view/255158>
- ธัญวรรณ ทะสดวง. (2562). ความสัมพันธ์ระหว่างการควบคุมภายในตามกรอบแนวคิด COSO 2013 กับประสิทธิภาพการทำงานของเจ้าหน้าที่: กรณีศึกษาสำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร [การค้นคว้าอิสระ]. มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- เนรมิตร จิตรรักษา, เพ็ญศรี ฉิรินัง, อุดมวิทย์ ไชยสกุลเกียรติ, & สมบูรณ์ ศิริสรศิริ. (2567). การบริหารมหาวิทยาลัยราชภัฏกลุ่มภาคเหนือในภาวะวิกฤต. *Journal of Modern Learning Development*, 9(1), 473–488. <https://so06.tcithaijo.org/index.php/jomld/article/view/264136>



- พิสมัย ศรีเจริญ. (2561). การจัดวางระบบควบคุมภายในกรณีศึกษาสำนักงานสาธารณสุขจังหวัดเลยปี 2559. *วารสารการแพทย์โรงพยาบาลอุดรธานี*, 26(2), 157–165.
<https://he02.tci-thaijo.org/index.php/udhhosmj/article/view/159189>
- รัฐพงศ์ รัตนพันธ์ศรี, & ชีรชัย อรุณเรืองศิริเลิศ. (2562). ความสอดคล้องระหว่างการบริหารความเสี่ยงในหน่วยงานภาครัฐกับการบริหารความเสี่ยงตามกรอบแนวคิด COSO ERM 2017: กรณีศึกษาสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน (ส่วนกลาง). *วารสารสกววิชาชีพบัญชี*, 1(3), 24–43.
<https://so02.tci-thaijo.org/index.php/JFAC/article/view/206217>
- วัลย์ลดา ทองเย็นยุริศรี. (2567). การวัดประสิทธิภาพขององค์กรโดย Balance Scorecard. *วารสารธรรมเพื่อชีวิต*, 30(4).
- วูธีร์วัฒน์ สิริวิชล, & เอนก ชิตเกษร. (2563). การจัดการความเสี่ยงของธุรกิจโรงแรมขนาดเล็กและขนาดกลางในอำเภอเมือง จังหวัดเชียงใหม่. *วารสารสุทธิปริทัศน์*, 34(112), 22–38.
<https://doi.org/10.1108/00400910410569524>
- สมาพร คิตศรี. (2558). ระบบการควบคุมภายในของวิทยาลัยอาชีวศึกษาแพร่ ตามแนวคิดการควบคุมภายในของ COSO. *วารสารมหาวิทยาลัยพายัพ*, 25(1), 103–115.
<https://doi.org/10.14456/PYUJ.2015.7>
- สุนิชา การพัชชี, & อภิตา สุทธิสานนท์. (2558). การวิเคราะห์ประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายในของสถานศึกษา สังกัดสำนักงานคณะกรรมการการอาชีวศึกษา ในเขตกรุงเทพมหานคร. *RMUTT Global Business and Economics Review*, 10(1), 107–120.
<https://so03.tci-thaijo.org/index.php/RMUTT-Gber/article/view/242035>
- อมรรัตน์ โคบุตร. (2564). ปัจจัยการควบคุมภายในที่มีอิทธิพลต่อประสิทธิภาพการควบคุมภายในของสำนักงานสรรพากรภาค 1 ในเขตกรุงเทพมหานคร. *Journal of Buddhist Anthropology*, 6(1), 396–411. <https://so04.tci-thaijo.org/index.php/JSBA/article/view/247499>

