

การศึกษาระบบการควบคุมภายในของมูลนิธิในจังหวัดภูเก็ต The Study of Internal Control Systems of Foundations in Phuket

เสาวลักษณ์ ไชยนันท์

อาจารย์ประจำสาขาวิชาการบัญชี คณะบัญชี

มหาวิทยาลัยราชพฤกษ์ ศูนย์ฯ ภูเก็ต

E-mail: sachai@rpu.ac.th

Saovalak Chaiyanan

Lecturer, Accounting Department, Faculty of Accountancy

Rajapruk University, Phuket Center

รับเข้า: 17 เมษายน 2564 แก้ไข: 30 เมษายน 2564 ตอรับ: 16 พฤษภาคม 2564

บทคัดย่อ

การวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อ ศึกษาการควบคุมภายในของมูลนิธิในจังหวัดภูเก็ต ประชากรที่ใช้ในการวิจัย คือ มูลนิธิที่จดทะเบียนในจังหวัดภูเก็ต จำนวน 115 มูลนิธิ เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย คือ แบบสอบถาม และสถิติที่ใช้ได้แก่ ค่าความถี่ ร้อยละ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน ผลการวิจัย พบว่า 1) ระบบการควบคุมภายในของมูลนิธิในจังหวัดภูเก็ตส่วนใหญ่อยู่ในระดับเพียงพอแต่ยังมีข้อบกพร่องอยู่บ้าง และเมื่อแยกพิจารณาเป็นรายองค์ประกอบทั้ง 5 ด้านตามหลักการของ COSO พบว่า องค์ประกอบที่มีระบบการควบคุมเรียงตามลำดับคะแนนเฉลี่ยจากมากไปน้อย ได้แก่ องค์ประกอบที่ 3 ด้านกิจกรรมควบคุม องค์ประกอบที่ 5 ด้านกิจกรรมติดตามผล องค์ประกอบที่ 1 ด้านสภาพแวดล้อมการควบคุม องค์ประกอบที่ 4 ด้านสารสนเทศและการสื่อสาร และองค์ประกอบที่ 2 ด้านการประเมินความเสี่ยง 2) ปัญหาและอุปสรรคเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายในที่เกิดขึ้นของมูลนิธิพบว่ามูลนิธิส่วนใหญ่มีระดับปัญหาและอุปสรรคในระดับน้อย เช่น ปัญหาผู้บริหารของมูลนิธิไม่ให้ความสำคัญกับการควบคุมภายในหรือให้ความสำคัญน้อยมาก ปัญหามูลนิธิไม่มีผู้รับผิดชอบด้านการควบคุมภายในโดยเฉพาะ เป็นต้น

คำสำคัญ: ระบบการควบคุมภายใน มูลนิธิในจังหวัดภูเก็ต

Abstract

The objectives of this survey research were to study the internal control systems of foundations in Phuket. The population of this research was 115 foundations registered in Phuket. The tool used for this research was a questionnaire and the statistics used for data analysis were frequency, percentage, mean and standard deviation.

The results were 1) the internal control system of most foundations in Phuket is sufficient but there are still some flaws, and if considering each component in all 5 aspects according to the principles of COSO, it is found that the components are ranked in order of average scores from highest to lowest, namely the Element 3 Control activities, Element 5 Monitoring activities, Element 1 Control environment, Element 4 Information and Communication, and Element 2 Risk assessment. 2) the problems and obstacles of most foundations were that the low level, such as the executives of the foundation do not give importance to an internal control system or very little importance, the foundation has no specific responsibility person for internal control.

Keywords: internal control systems, foundations in Phuket

บทนำ

ในปัจจุบันประเทศไทยมีมูลนิธิเกิดขึ้นมากมาย ซึ่งมูลนิธิเป็นองค์กรที่ไม่แสวงหากำไร จัดตั้งขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อการกุศลสาธารณะ การศาสนา ศิลปะ วิทยาศาสตร์ วรรณคดี การศึกษา หรือเพื่อสาธารณประโยชน์อย่างอื่น โดยมีได้มุ่งหาประโยชน์มาแบ่งปันกัน เงินบริจาคที่ได้รับจากแหล่งต่าง ๆ และรายจ่ายที่เกิดขึ้นในการดำเนินงานของมูลนิธิ จึงต้องมีการระบบการควบคุมภายในที่ดีเพื่อให้การดำเนินงานเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและโปร่งใส โดยมูลนิธิจะต้องจดทะเบียนเป็นนิติบุคคลตามพระราชบัญญัติให้ใช้บทบัญญัติบรรพ 1 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ที่ได้ตรวชำระใหม่ พ.ศ.2535 และปฏิบัติตามกฎกระทรวงว่าด้วยการจดทะเบียนมูลนิธิ การดำเนินกิจการ และการทะเบียนมูลนิธิ พ.ศ.2545 (กรมการปกครอง กระทรวงมหาดไทย, 2556) มูลนิธิจึงต้องมีระบบการควบคุมภายในที่ดี อันเป็นเครื่องชี้ว่ามูลนิธิมีการดำเนินงานอย่างบริสุทธิ์โปร่งใสมากน้อยเพียงใดและมีความน่าเชื่อถือหรือไม่เพียงใด

มูลนิธิส่วนใหญ่ระบุว่ามีการจัดทำบัญชีเป็นไปตามหลักบัญชีคู่ และมีการตรวจความถูกต้องในการทำบัญชี มีการควบคุมภายในการรับและการจ่ายเงิน หรือการใช้ทรัพย์สินของมูลนิธิโดยการบันทึกทุกครั้ง แต่ทั้งนี้ก็ยังเกิดปัญหาในการจัดทำบัญชีและระบบการควบคุมภายใน เนื่องจากผู้จัดทำ

บัญชีของมูลนิธิไม่ได้จบการศึกษาทางด้านบัญชีโดยตรง ทำให้ไม่เข้าใจระบบที่ถูกต้องเท่าที่ควร รวมทั้งกฎระเบียบที่เกี่ยวข้อง ซึ่งอาจจะทำให้เกิดช่องว่างในการทุจริตได้ เช่น มูลนิธิส่วนใหญ่ทรัพย์สินกว่าครึ่งไม่ได้มีการทำทะเบียนทรัพย์สิน เป็นต้น ถึงแม้ในการใช้ทรัพย์สินจะมีการลงบันทึกก็อาจมีการผิดพลาดได้ ดังนั้นในส่วนของหน่วยงานที่เกี่ยวข้องควรจะมีการให้ความรู้เกี่ยวกับการจัดทำบัญชีมูลนิธิแก่มูลนิธิต่าง ๆ ให้มากขึ้นรวมทั้งควรจะมีการตรวจสอบบัญชีมูลนิธิอย่างจริงจังด้วย เนื่องจากบางมูลนิธิมีทรัพย์สินที่รับมาจากการบริจาคเป็นจำนวนมาก หากการจัดทำบัญชีและระบบการควบคุมภายในไม่ดีพอก็อาจเกิดปัญหาตามมาได้ รวมทั้งอาจจะเป็นช่องทางให้เกิดการทุจริตขึ้น (ไพสรณ์ สูงสมบัติ และ สวัสดิ์ พุ่มภักดี, 2553)

เรื่องระบบการควบคุมภายในไม่ใช่เรื่องใหม่ในประเทศไทย แต่สำหรับองค์กรที่ไม่แสวงหากำไรหรือมูลนิธิบางแห่งนั้นยังไม่ให้ความสำคัญเกี่ยวกับเรื่องนี้เท่าที่ควรหรือบางแห่งมองข้ามความจำเป็นของการมีระบบการควบคุมภายใน จากปัญหาดังนี้ทำให้มีการตั้งคำถามว่าองค์กรที่ไม่แสวงหากำไรหรือมูลนิธิเหล่านั้นมีการควบคุมภายในที่ดีเพื่อให้การใช้จ่ายเงินบริจาคที่ได้มาตรงตามวัตถุประสงค์หรือไม่ เพราะองค์กรที่มีระบบการควบคุมภายในไม่ดีหรือมีระบบการควบคุมภายในไม่เพียงพอก็อาจเป็นช่องทางให้เกิดการทุจริตขึ้นได้ เช่น กรณีของมูลนิธิแห่งหนึ่งในจังหวัดบุรีรัมย์ถูกร้องเรียนให้ตรวจสอบโดยมีการกล่าวหาว่า เปิดมูลนิธิบังหน้าเพื่อรับเงินบริจาคแต่กลับนำเงินไปใช้ประโยชน์ส่วนตัว (ข่าวไทยพีบีเอสออนไลน์, 2560) เป็นต้น มูลนิธิบางแห่งเป็นมูลนิธิที่มีขนาดเล็กทำให้การบริหาร การกำกับดูแล การบริหารความเสี่ยงและการควบคุมภายในไม่เพียงพอและเหมาะสม อันเนื่องมาจากไม่มีผู้ที่มีหน้าที่ในการรับผิดชอบเรื่องนี้โดยตรงหรือผู้บริหารมูลนิธิไม่ให้ความสำคัญกับระบบการควบคุมภายใน จึงอาจเกิดปัญหาในด้านการยกยอกเงินหรือทรัพย์สินของมูลนิธิได้เช่นกัน

จากเหตุผลดังกล่าว มูลนิธิจะต้องมีระบบการควบคุมภายในที่ดี เพื่อความมีประสิทธิภาพและความโปร่งใสในการบริหารเงินบริจาคให้เกิดประโยชน์สูงสุด ผู้วิจัยจึงสนใจจะศึกษาเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายในและสภาพปัญหาของระบบการควบคุมภายในของมูลนิธิในจังหวัดภูเก็ต เพื่อเป็นข้อมูลในการวางระบบการควบคุมภายในและพัฒนาระบบการควบคุมภายในของมูลนิธิในจังหวัดภูเก็ตให้มีเพียงพอและเหมาะสม

วัตถุประสงค์การวิจัย

1. เพื่อศึกษาระบบการควบคุมภายในของมูลนิธิในจังหวัดภูเก็ต
2. เพื่อศึกษาปัญหาเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายในของมูลนิธิในจังหวัดภูเก็ต

แนวคิดทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง

แนวคิดระบบการควบคุมภายในตามแนว COSO

จันทนา สาขากร และคณะ (2557: 2-5) ในปี พ.ศ.2535 (ค.ศ.1992) คณะกรรมการชุดหนึ่งซึ่งเรียกว่า The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission: COSO (โคโซ) ซึ่งเป็นคณะกรรมการร่วมของสถาบันวิชาชีพ 5 สถาบันในประเทศสหรัฐอเมริกาได้ร่วมกันศึกษาวิจัยและพัฒนาแนวคิดของการควบคุมภายใน ตามกรอบงานการควบคุมภายในที่เรียกว่า COSO Internal Control-integrated Framework ได้กำหนดความหมายและกรอบโครงสร้างของการควบคุมภายใน รวมทั้งเสนอให้ผู้บริหารรายงานเกี่ยวกับการควบคุมภายใน (Management Reporting on Internal Control) การควบคุมภายในตามแนวคิดของ COSO เป็นอีกหนึ่งแนวคิดที่ได้รับการยอมรับและมีการนำไปประยุกต์ในระดับสากล และรวมถึงประเทศไทยด้วย และ COSO ได้ให้ความหมายและวัตถุประสงค์ของการควบคุมภายใน ดังนี้ การควบคุมภายในที่สำคัญ คือ กระบวนการปฏิบัติงานที่ถูกกำหนดร่วมกันโดยคณะกรรมการ ผู้บริหาร ตลอดจนพนักงานขององค์กรทุกระดับชั้น เพื่อให้ความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลว่า วิธีการหรือการปฏิบัติงานตามที่กำหนดไว้จะทำให้บรรลุวัตถุประสงค์ของการควบคุม ซึ่งมี 3 ประการ ดังต่อไปนี้

1. ความมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลของการดำเนินงาน (Effectiveness and Efficiency of Operations: O) เป็นวัตถุประสงค์ที่มุ่งเน้นให้มีการใช้ทรัพยากรอย่างมีประสิทธิภาพและบรรลุเป้าหมายที่กำหนดไว้ขององค์กร การดำเนินงานที่มีประสิทธิภาพและประสิทธิผล
2. ความเชื่อถือได้ของรายงานทางการเงิน (Reliability of Financial Reporting: F) เป็นสิ่งสำคัญยิ่งต่อผู้ใช้ไม่ว่าจะเป็นบุคคลภายในหรือบุคคลภายนอกองค์กรก็ตาม ผู้ใช้ควรได้ข้อมูลหรือสารสนเทศที่ถูกต้องครบถ้วนและเชื่อถือได้เพื่อใช้ในการตัดสินใจและการวางแผนในอนาคต
3. การปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ (Compliance with Applicable Laws and Regulations: C) เพื่อป้องกันมิให้เกิดความเสียหายใด ๆ จากการละเว้นไม่ปฏิบัติ หรือปฏิบัติผิดกฎหมาย และข้อบังคับที่เกี่ยวข้องกับองค์กร ตลอดจนกฎระเบียบและข้อกำหนดขององค์กรเอง

ในปี พ.ศ.2556 (ค.ศ.2013) COSO ได้ปรับปรุงแนวคิดของการควบคุมภายในครั้งสำคัญ ตามแนวคิดของ COSO มีองค์ประกอบที่สำคัญ 5 ด้าน โดยแบ่งเป็นหลักการย่อยได้ทั้งหมด 17 หลักการที่มีความเกี่ยวเนื่องสัมพันธ์กัน องค์ประกอบเหล่านี้ได้มาจากแนวทางที่ผู้บริหารดำเนินธุรกิจและมีการเชื่อมโยงเข้ากับกระบวนการทางการบริหาร

องค์ประกอบที่ 1 ด้านสภาพแวดล้อมการควบคุม (Control Environment)

เป็นองค์ประกอบแรกที่สุดที่มีความสำคัญมากที่สุด เป็นแกนหลักขององค์ประกอบอื่นเพราะเป็นเสมือนรากฐานให้องค์ประกอบอื่นเกิดขึ้นหรือดำรงอยู่ได้อย่างมั่นคงและมีประสิทธิผล เน้นที่จิตสำนึกและคุณภาพของบุคลากรหรือคน ซึ่งเป็นหัวใจของแต่ละกิจกรรม

องค์ประกอบที่ 2 ด้านการประเมินความเสี่ยง (Risk Assessment)

ความเสี่ยง หมายถึง เหตุการณ์ที่ไม่พึงประสงค์หรือการกระทำใด ๆ อันจะก่อให้เกิดผลลัพธ์ในด้านลบหรือเป็นผลลัพธ์ที่ไม่ต้องการ ทำให้การทำงานไม่ประสบความสำเร็จตามเป้าหมายที่กำหนด ความเสี่ยงอาจเกิดจากลักษณะงานหรือกิจกรรมของหน่วยงาน การที่หน่วยงานตรวจไม่พบข้อผิดพลาด หรือเกิดจากการเปลี่ยนแปลงภายในภายนอกองค์กรซึ่งสามารถเกิดขึ้นได้ตลอดเวลา ดังนั้นองค์กรจึงจำเป็นต้องมีการประเมินความเสี่ยงอย่างต่อเนื่องและสม่ำเสมอ เพื่อให้เกิดความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลว่าความผิดพลาดหรือความเสียหายจะไม่เกิดขึ้น หรือหากเกิดขึ้นก็จะอยู่ในระดับที่ไม่เป็นอันตรายหรือไม่เป็นอุปสรรคต่อความสำเร็จตามวัตถุประสงค์ขององค์กร

องค์ประกอบที่ 3 ด้านกิจกรรมควบคุม (Control Activities)

กิจกรรมการควบคุม หมายถึง นโยบายและวิธีการต่าง ๆ ที่จะสนับสนุนมาตรการป้องกันความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้นประเภทของการควบคุม กิจกรรมการควบคุมอาจแยกตามความจำเป็นและลักษณะของการควบคุม ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับความเหมาะสมในการดำเนินงานของหน่วยงานนั้น ๆ

องค์ประกอบที่ 4 ด้านสารสนเทศและการสื่อสาร (Information and Communication)

สารสนเทศ หมายถึง ข้อมูลข่าวสารที่ใช้ในการบริหาร ซึ่งเป็นข้อมูลเกี่ยวกับการเงินและไม่ใช่การเงินรวมทั้งข้อมูลข่าวสารอื่น ๆ ทั้งจากแหล่งภายในและภายนอก ระบบการสื่อสารที่ดีและมีประสิทธิภาพ ควรเป็นการสื่อสารแบบสองทาง และติดต่อระหว่างหน่วยงานอย่างทั่วถึงครบถ้วน

องค์ประกอบที่ 5 ด้านกิจกรรมติดตามผล (Monitoring Activities)

การติดตามผล หมายถึง การสอดส่องดูแลกิจกรรมที่อยู่ระหว่างการดำเนินงาน เพื่อให้เกิดความมั่นใจว่า การดำเนินงานเป็นไปตามระบบการควบคุมภายในที่กำหนด การประเมินผล หมายถึง การเปรียบเทียบผลการปฏิบัติงานกับระบบการควบคุมภายในที่กำหนดไว้ว่ามีความสอดคล้องหรือไม่เพียงใด และประเมินระบบการควบคุมภายในที่มีอยู่อย่างมีความเหมาะสมกับสภาพแวดล้อมในปัจจุบันหรือไม่ รวมทั้งการวิเคราะห์ การหาสาเหตุของความแตกต่างระหว่างแผนงานกับผลการดำเนินงาน สรุปผลและเสนอข้อแนะนำ เพื่อให้การดำเนินงานมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล

อนุญา ภัทรมนตรี (2560: 6-21) COSO 2013 ได้อธิบายประเด็นสำคัญเกี่ยวกับการควบคุมอื่น ๆ ที่น่าสนใจ อาทิ เช่น

การควบคุมภายในและกระบวนการบริหาร ซึ่งการควบคุมภายในเป็นส่วนหนึ่งของกระบวนการบริหาร และเป็นความรับผิดชอบของฝ่ายบริหารในการจัดการและการตัดสินใจด้านการควบคุมภายใน

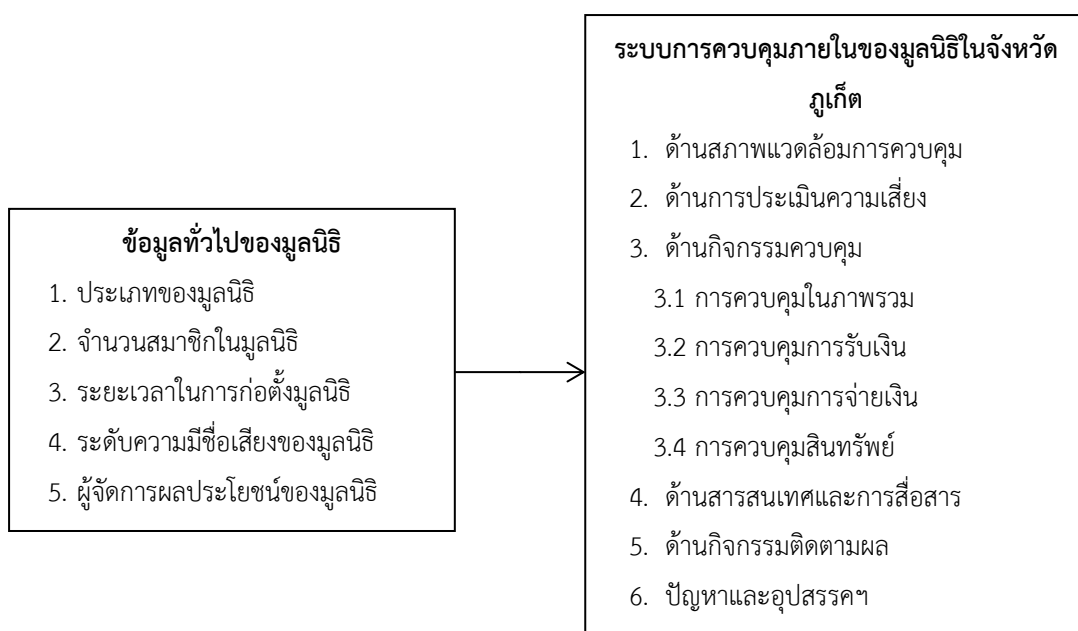
การควบคุมภายในกับการกำหนดวัตถุประสงค์ หากไม่ได้กำหนดวัตถุประสงค์ไว้ก่อน ย่อมไม่สามารถออกแบบหรือกำหนดการควบคุมที่เกี่ยวข้องได้ แต่การกำหนดวัตถุประสงค์หลักและ

วัตถุประสงค์ย่อย เป็นส่วนหนึ่งของกระบวนการวางแผนกลยุทธ์ ดังนั้นการกำหนดวัตถุประสงค์บางส่วนจะเกี่ยวกับการบริหารและมีบางส่วนที่เกี่ยวกับการควบคุมภายใน

การควบคุมภายในสำหรับกิจการขนาดเล็ก ต้องประกอบด้วยองค์ประกอบทั้ง 5 ด้าน และหลักการที่เกี่ยวข้องทุกหลักการ แต่วิธีการอาจซับซ้อนน้อยกว่า ข้อดีในการควบคุมสำหรับกิจการขนาดเล็ก คือพนักงานสามารถสื่อสารได้ใกล้ชิดโดยตรงกับฝ่ายบริหารคณะกรรมการและอาจไม่ต้องเป็นทางการมากนัก ในขณะที่กิจการขนาดใหญ่ต้องใช้กลไกการสื่อสารอย่างเป็นทางการอาจต้องมีระบบและช่องทางการแจ้งเบาะแส แต่ข้อดีสำหรับกิจการขนาดใหญ่ คือสามารถใช้ระบบที่ประหยัดเชิงปริมาณได้ เช่น มีฝ่ายตรวจสอบภายในของกิจการเองโดยไม่ต้องว่าจ้างจากบุคคลภายนอก เป็นต้น

กรอบแนวคิดในการวิจัย

จากการทบทวนแนวคิด ทฤษฎี สารสำคัญของแนวคิดเรื่องระบบการควบคุมภายในตามแนว COSO ผู้วิจัยได้วางกรอบแนวคิดการวิจัยครั้งนี้ตามที่ปรากฏในภาพที่ 1 ดังนี้



ภาพที่ 1 กรอบแนวคิดในการวิจัย

วิธีการวิจัย

ประชากรที่ใช้ในการวิจัย

ประชากรที่ใช้ในการวิจัยครั้งนี้ ได้แก่ มูลนิธิที่จดทะเบียนในจังหวัดภูเก็ต จำนวน 115 มูลนิธิ (ส่วนการปกครองจังหวัดภูเก็ต, 2560)

เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย

เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย คือ แบบสอบถาม (Questionnaire) ที่ผู้วิจัยสร้างขึ้นเอง และได้ทำการทดสอบคุณภาพของแบบสอบถามใน 2 ด้าน คือ ความเที่ยงตรงของเนื้อหา (Content Validity) โดยได้นำแบบสอบถามที่สร้างขึ้นไปขอความคิดเห็นจากผู้ทรงคุณวุฒิที่มีความเชี่ยวชาญ ประสิทธิภาพ และมีความชำนาญ จำนวน 3 ท่าน และทดสอบความน่าเชื่อถือ (Reliability) โดยนำแบบสอบถามจำนวน 30 ชุด ไปทำการทดสอบ (Try Out) ก่อนที่จะนำไปใช้จริง โดยใช้วิธีของ Cronbach's Alpha เพื่อหาค่าสัมประสิทธิ์แอลฟา (Alpha Coefficient) จากการทดสอบแบบสอบถามค่าความเชื่อมั่นที่ได้คือ 0.92 ซึ่งถือว่าอยู่ในระดับดี

สถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูล

เมื่อรวบรวมข้อมูลและตรวจสอบความสมบูรณ์ของแบบสอบถามแล้วจะนำข้อมูลไปวิเคราะห์โดยสถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูล มีดังนี้

ส่วนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปของมูลนิธิต วิเคราะห์ข้อมูลโดยใช้การแจกแจงความถี่ (Frequency) และร้อยละ (Percentage)

ส่วนที่ 2 ข้อมูลเกี่ยวกับองค์ประกอบของการควบคุมภายในทั้ง 5 ด้าน วิเคราะห์ข้อมูลโดยใช้การแจกแจงความถี่ (Frequency) และร้อยละ (Percentage)

ส่วนที่ 3 ข้อมูลความคิดเห็นเกี่ยวกับปัญหาและอุปสรรคระบบการควบคุมภายในของมูลนิธิต วิเคราะห์ข้อมูลโดยการคำนวณหาค่าเฉลี่ย (Mean) และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน (Standard Deviation)

ผลการวิจัย

1. ข้อมูลทั่วไปของมูลนิธิต

ในการวิจัยครั้งนี้มูลนิธิตส่วนใหญ่เป็นมูลนิธิตที่เป็นองค์กรของเอกชน มีจำนวนสมาชิกในมูลนิธิตระหว่าง 10-15 คน มีระยะเวลาในการก่อตั้งมาแล้วระหว่าง 10-20 มีชื่อเสียงในระดับปานกลาง และส่วนใหญ่ผู้ที่ได้รับแต่งตั้งให้เป็นผู้จัดการผลประโยชน์ของมูลนิธิต คือ ประธานกรรมการ

2. ข้อมูลเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายในของมูลนิธิต

ตารางที่ 1 สรุปข้อมูลเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายในของมูลนิธิ แสดงถึงการจัดให้มีระบบการควบคุมภายในเรื่องต่าง ๆ ของมูลนิธิ ตามองค์ประกอบทั้ง 5 ด้าน

องค์ประกอบการควบคุมภายใน	จำนวน (ร้อยละ)		
	มี	ไม่มี	ไม่ตอบ
1. ด้านสภาพแวดล้อมการควบคุม	65.29	33.33	1.38
2. ด้านการประเมินความเสี่ยง	40.96	59.03	0.00
3. ด้านกิจกรรมควบคุม			
3.1 การควบคุมภายใน ในภาพรวม	75.86	24.14	0.00
3.2 การควบคุมภายในเกี่ยวกับการรับเงินของมูลนิธิ	88.62	11.38	0.00
3.3 การควบคุมภายในเกี่ยวกับการจ่ายเงินของมูลนิธิ	82.07	17.93	0.00
3.4 การควบคุมภายในเกี่ยวกับทรัพย์สินของมูลนิธิ	73.45	26.55	0.00
4. ด้านสารสนเทศและการสื่อสาร	63.10	36.90	0.00
5. ด้านกิจกรรมติดตามผล	66.67	33.33	0.00
เฉลี่ย	69.50	30.33	0.17

ระบบการควบคุมภายในของมูลนิธิในจังหวัดภูเก็ต ในภาพรวมพบว่า อยู่ในระดับเพียงพอ แต่ยังมีข้อบกพร่องอยู่บ้าง (คะแนนเฉลี่ยร้อยละ 69.50) และเมื่อแยกพิจารณาเป็นรายองค์ประกอบทั้ง 5 ด้านตามหลักการของ COSO พบว่าองค์ประกอบที่มีระบบการควบคุมเรียงตามลำดับคะแนนเฉลี่ยจากมากไปน้อย ได้แก่ องค์ประกอบที่ 3 ด้านกิจกรรมควบคุม องค์ประกอบที่ 5 ด้านกิจกรรมติดตามผล องค์ประกอบที่ 1 ด้านสภาพแวดล้อมการควบคุม องค์ประกอบที่ 4 ด้านสารสนเทศและการสื่อสาร และองค์ประกอบที่ 2 ด้านการประเมินความเสี่ยง เมื่อพิจารณาเป็นรายองค์ประกอบสามารถสรุปผลการวิจัยได้ดังต่อไปนี้

องค์ประกอบที่ 1 ด้านสภาพแวดล้อมการควบคุม (Control Environment) ระบบการควบคุมภายในของมูลนิธิในจังหวัดภูเก็ต ด้านสภาพแวดล้อมการควบคุม โดยรวมพบว่า อยู่ในระดับเพียงพอ แต่ยังมีข้อบกพร่องอยู่บ้าง (คะแนนเฉลี่ยร้อยละ 65.29) เมื่อพิจารณาเป็นรายข้อ โดยเรียงลำดับคะแนนเฉลี่ยจากมากไปน้อยสามลำดับแรก ได้แก่ มีการกำหนดข้อบังคับ ระเบียบ ประกาศ และแนวทางปฏิบัติที่เน้นความซื่อสัตย์และจริยธรรมเป็นลายลักษณ์อักษร มีการสื่อสารให้ทุกคนที่เกี่ยวข้องทราบและถือปฏิบัติเกี่ยวกับข้อกำหนดในการปฏิบัติตนในลักษณะที่อาจก่อให้เกิดความขัดแย้งทางผลประโยชน์ และมีการกำหนดวิสัยทัศน์ พันธกิจ นโยบาย แผนงานระยะยาวและประจำปีที่เน้นความซื่อสัตย์และจริยธรรม รวมถึงงบประมาณเป็นลายลักษณ์อักษร และมีการกำหนดระบบงานที่สำคัญ เช่น ระบบการวางแผนและงบประมาณ ระบบการเงิน ระบบการบัญชี และระบบ

การบริหารสินทรัพย์ เป็นลายลักษณ์อักษร ส่วนข้อที่มีค่าเฉลี่ยน้อยที่สุด คือ มูลนิธิจัดให้มีการอบรม เพื่อพัฒนาความสามารถของพนักงานอย่างสม่ำเสมอ

องค์ประกอบที่ 2 ด้านการประเมินความเสี่ยง (Risk Assessment) ระบบการควบคุมภายในของมูลนิธิในจังหวัดภูเก็ต ด้านการประเมินความเสี่ยง โดยรวมพบว่า อยู่ในระดับควรปรับปรุง (คะแนนเฉลี่ยร้อยละ 40.96) เมื่อพิจารณาเป็นรายข้อ โดยเรียงลำดับคะแนนเฉลี่ยจากมากไปน้อยสามลำดับแรก ได้แก่ มีการประเมินความเสี่ยงสำหรับระบบงานต่าง ๆ ที่สำคัญ เช่น ระบบสนับสนุนทุน ระบบบัญชี และระบบการเงิน เป็นต้น มีการประเมินความเสี่ยงใหม่เมื่อมีเหตุการณ์หรือสถานการณ์เปลี่ยนแปลงไป เช่น การเปลี่ยนผู้บริหารใหม่ การเปลี่ยนระบบการปฏิบัติงานใหม่ เป็นต้น และผู้บริหารทุกระดับมีส่วนร่วมในการประเมินความเสี่ยงสำหรับระบบงานต่าง ๆ ส่วนข้อที่มีค่าเฉลี่ยน้อยที่สุด คือ ในแต่ละแผนงานที่สำคัญ มีการจัดทำตารางวิเคราะห์ความเสี่ยง (Risk Assessment Maters: RAM)

องค์ประกอบที่ 3 ด้านกิจกรรมควบคุม (Control Activities)

1) การควบคุมภายในในภาพรวม ระบบการควบคุมภายในของมูลนิธิในจังหวัดภูเก็ต ด้านกิจกรรมควบคุมเกี่ยวกับการควบคุมภายในในภาพรวม โดยรวมพบว่า อยู่ในระดับเพียงพอแต่ยังมีข้อบกพร่องอยู่บ้าง (คะแนนเฉลี่ยร้อยละ 75.86) เมื่อพิจารณาเป็นรายข้อ โดยเรียงลำดับคะแนนเฉลี่ยจากมากไปน้อยสามลำดับแรก ได้แก่ มีการพิจารณาและอนุมัติให้ปฏิบัติงานตามขั้นตอนที่กำหนดไว้โดยมีลายเซ็นอนุมัติปรากฏเป็นลายลักษณ์อักษร มีมาตรการติดตามและตรวจสอบให้การดำเนินงานขององค์กรเป็นไปตามกฎ ข้อบังคับฯ มีมาตรการป้องกันและดูแลทรัพย์สินอย่างรัดกุมและเพียงพอ เช่น เอกสารหลักฐานที่สำคัญ ข้อมูลและสารสนเทศที่สำคัญ มีการกำหนดขอบเขตอำนาจในการอนุมัติเป็นลายลักษณ์อักษร มีการกำหนดให้การดำเนินงานทุกขั้นตอน มีการจัดทำเอกสารหลักฐานเป็นลายลักษณ์อักษรและจัดเก็บอย่างเป็นระบบ มีการกำหนดนโยบายและแผนปฏิบัติการ แผนงบประมาณ ข้อบังคับระเบียบ และแนวทางปฏิบัติสำหรับระบบการเงิน และมีการกำหนดให้ผู้ที่เกี่ยวข้องกับการบันทึกการและจัดทำรายงาน ปฏิบัติงานอย่างถูกต้องและทันเวลา ส่วนข้อที่มีค่าเฉลี่ยน้อยที่สุด คือ ระบบสารสนเทศโดยคอมพิวเตอร์ได้มีการกำหนดให้มีการควบคุมทั่วไปและการควบคุมเฉพาะระบบงาน และมีข้อกำหนดเกี่ยวกับความขัดแย้งทางผลประโยชน์เป็นลายลักษณ์อักษร และบทลงโทษกรณีฝ่าฝืน

2) การควบคุมภายในเกี่ยวกับการรับเงินของมูลนิธิ ระบบการควบคุมภายในของมูลนิธิในจังหวัดภูเก็ต ด้านกิจกรรมควบคุมเกี่ยวกับการรับเงินของมูลนิธิ โดยรวมพบว่า อยู่ในระดับดีเพียงพอ (คะแนนเฉลี่ยร้อยละ 88.62) เมื่อพิจารณาเป็นรายข้อ โดยเรียงลำดับคะแนนเฉลี่ยจากมากไปน้อยสามลำดับแรก ได้แก่ มีผู้รับผิดชอบในการรับเงินและการเก็บรักษาเงินโดยเฉพาะ มีการตรวจสอบว่าได้นำเอกสารการรับเงินมาบันทึกบัญชีทุกฉบับ มีการกำหนดระเบียบว่าด้วยการรับเงินและการเก็บรักษาเงินเมื่อออกใบเสร็จรับเงินแล้วให้ลงบัญชีรายรับและอ้างเลขที่ใบเสร็จรับเงินไว้ด้วย เงินสดและเช็คที่ได้รับในแต่ละวันมีการนำฝากธนาคารทันทีโดยไม่นำไปใช้จ่ายใด ๆ ทั้งสิ้น มีผู้ตรวจทานการจัดทำเอกสารรับเงิน

ทุกครั้ง มีการควบคุมเอกสารเกี่ยวกับการรับเงินที่ใช้แล้วและยังไม่ได้ใช้ ส่วนข้อที่มีค่าเฉลี่ยน้อยที่สุด คือ มีการจัดทำรายงานเงินคงเหลือประจำวัน และมีการตรวจสอบยอดเงินคงเหลือในมือกับยอดเงินตามที่บันทึกบัญชีทุกวัน

3) การควบคุมภายในเกี่ยวกับการจ่ายเงินของมูลนิธิต่างๆ ระบบการควบคุมภายในของมูลนิธิต่างๆ ในจังหวัดภูเก็ต ด้านกิจกรรมควบคุมเกี่ยวกับการจ่ายเงินของมูลนิธิต่างๆ โดยรวมพบว่า อยู่ในระดับดีเพียงพอ (คะแนนเฉลี่ยร้อยละ 82.07) เมื่อพิจารณาเป็นรายข้อ โดยเรียงลำดับคะแนนเฉลี่ยจากมากไปน้อยสามลำดับแรก ได้แก่ มีการตรวจสอบเอกสารการจ่ายเงินก่อนการจ่ายทุกครั้ง ก่อนการส่งจ่ายเงินทุกครั้งต้องผ่านการอนุมัติจากผู้มีอำนาจ การส่งจ่ายเงินทุกครั้งต้องมีเอกสารประกอบการจ่ายเงินครบถ้วน มีการกำหนดระเบียบว่าด้วยการจ่ายเงิน และมีผู้ตรวจทานการจัดทำเอกสารจ่ายเงินทุกครั้ง ส่วนข้อที่มีค่าเฉลี่ยน้อยที่สุด คือ มีการพิมพ์เลขที่เอกสารการจ่ายเงินทุกฉบับไว้ล่วงหน้า

4) การควบคุมภายในเกี่ยวกับทรัพย์สินของมูลนิธิต่างๆ ระบบการควบคุมภายในของมูลนิธิต่างๆ ในจังหวัดภูเก็ต ด้านกิจกรรมควบคุมเกี่ยวกับทรัพย์สินของมูลนิธิต่างๆ โดยรวมพบว่า อยู่ในระดับเพียงพอแต่ยังมีข้อบกพร่องอยู่บ้าง (คะแนนเฉลี่ยร้อยละ 73.45) เมื่อพิจารณาเป็นรายข้อ โดยเรียงลำดับคะแนนเฉลี่ยจากมากไปน้อยสามลำดับแรก ได้แก่ มีการเก็บรักษาทรัพย์สินของมูลนิธิต่างๆ ไว้ในสถานที่เก็บที่ปลอดภัย มีการบันทึกทะเบียนทรัพย์สินที่ได้มาเป็นสินทรัพย์ของมูลนิธิต่างๆ ในทะเบียนทรัพย์สินไว้เป็นหลักฐานทุกครั้ง มีการกำหนดผู้รับผิดชอบดูแลทรัพย์สินของมูลนิธิต่างๆ โดยเฉพาะ และมีการสำรวจทรัพย์สินของมูลนิธิต่างๆ อยู่เสมอว่ามีอยู่จริงและครบถ้วน ส่วนข้อที่มีค่าเฉลี่ยน้อยที่สุด คือ มีการเปรียบเทียบยอดการตรวจนับทรัพย์สินกับทะเบียนทรัพย์สิน

องค์ประกอบที่ 4 ด้านสารสนเทศและการสื่อสาร (Information & Communication) ระบบการควบคุมภายในของมูลนิธิต่างๆ ในจังหวัดภูเก็ต ด้านสารสนเทศและการสื่อสาร โดยรวมพบว่า อยู่ในระดับเพียงพอแต่ยังมีข้อบกพร่องอยู่บ้าง (คะแนนเฉลี่ยร้อยละ 63.10) เมื่อพิจารณาเป็นรายข้อ โดยเรียงลำดับคะแนนเฉลี่ยจากมากไปน้อยสามลำดับแรก ได้แก่ มีการรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับการดำเนินงานและการปฏิบัติตามกฎ ระเบียบ ข้อบังคับไว้อย่างถูกต้องครบถ้วน ตลอดจนมีการจัดเก็บเอกสารประกอบการบันทึกไว้ครบถ้วนและเป็นหมวดหมู่ มีระบบสารสนเทศที่จัดทำด้วยมือ (Manual) หรือคอมพิวเตอร์ (Computer) มีการสื่อสารอย่างชัดเจนให้พนักงานทุกคนทราบและเข้าใจบทบาทและหน้าที่ของตนเองเกี่ยวกับการควบคุมภายใน มีระบบในการรักษาความปลอดภัยของข้อมูลในระบบสารสนเทศ เพื่อป้องกันไม่ให้ข้อมูลรั่วไหลไปสู่บุคคลอื่นที่ไม่มีหน้าที่เกี่ยวข้อง ส่วนข้อที่มีค่าเฉลี่ยน้อยที่สุด คือ มีแผนการเตรียมแผนฟื้นฟูระบบ (Disaster Recovery Plan) และแผนฉุกเฉิน (Contingency Plan) สำหรับระบบข้อมูลสารสนเทศ เพื่อป้องกันข้อมูลสูญหาย และมีกลไกหรือช่องทางให้พนักงานสามารถเสนอข้อคิดเห็นหรือข้อเสนอแนะในการปรับปรุงการดำเนินงานขององค์กร ตลอดจนกำหนดให้มีการรับฟังและพิจารณาข้อร้องเรียนจากภายนอก อาทิ รัฐสภา ประชาชน สื่อมวลชน เป็นต้น

องค์ประกอบที่ 5 ด้านกิจกรรมติดตามผล (Monitoring Activities) ระบบการควบคุมภายในของ มูลนิธิในจังหวัดภูเก็ต ด้านกิจกรรมติดตามผล โดยรวมพบว่า อยู่ในระดับเพียงพอแต่ยังมีข้อบกพร่องอยู่ บ้าง (คะแนนเฉลี่ยร้อยละ 66.67) เมื่อพิจารณาเป็นรายข้อ โดยเรียงลำดับคะแนนเฉลี่ยจากมากไปน้อย สามลำดับแรก ได้แก่ จุดบกพร่องที่ตรวจพบได้มีการวิเคราะห์หาแนวทางแก้ไข และได้มีการปรับปรุงแก้ไข ในทางปฏิบัติในเวลาต่อมา รวมทั้งได้มีการติดตามและรายงานผล มีการจัดทำรายงานเปรียบเทียบผลงาน ที่เกิดขึ้นจริงกับแผนงานที่ตั้งไว้และรายงานให้ผู้กำกับดูแลทราบเป็นลายลักษณ์อักษรอย่างต่อเนื่องและ สม่าเสมอ กรณีผลการดำเนินงานไม่เป็นไปตามแผนมีการดำเนินการแก้ไขอย่างทันกาล มีการกำหนดให้ ผู้บริหารต้องรายงานต่อผู้กำกับดูแล ในกรณีที่มีการทุจริตหรือสงสัยว่ามีการทุจริต ไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย ข้อบังคับ ระเบียบ และการกระทำอื่นที่อาจมีผลกระทบต่อองค์กรอย่างมีนัยสำคัญ ส่วนข้อที่มีค่าเฉลี่ย น้อยที่สุด คือ มีการกำหนดให้มีการตรวจสอบภายใน โดยบุคลากรที่มีความรู้ ความสามารถ เพื่อติดตาม ตรวจสอบ และประเมินผลการปฏิบัติงานว่าเป็นไปตามระบบการควบคุมภายในที่กำหนด ข้อบังคับ ระเบียบ ในปัจจุบัน และมีการกำหนดให้มีการประเมินผลเป็นรายครั้ง (Separate Evaluation) ทั้งชนิด การประเมินการควบคุมภายในด้วยตนเอง (Control Self-Assessment) และการประเมินการควบคุม อย่างเป็นอิสระ ตามความเหมาะสมอย่างต่อเนื่องและอย่างสม่าเสมอ และมีการปฏิบัติงานตามที่กำหนด ตลอดจนมีการรายงานผลการประเมินต่อผู้กำกับดูแล และคณะกรรมการตรวจสอบ

3. ปัญหาและอุปสรรคเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายในที่เกิดขึ้นของมูลนิธิในจังหวัดภูเก็ต พบว่า โดยรวมมีระดับของปัญหาและอุปสรรคอยู่ในระดับน้อย ($\bar{x}=2.22$, $SD=1.17$) เมื่อพิจารณาเป็น รายข้อ โดยเรียงลำดับคะแนนเฉลี่ยจากมากไปน้อย สามอันดับแรก ได้แก่ ผู้บริหารของมูลนิธิไม่ให้ความสำคัญกับการควบคุมภายในหรือให้ความสำคัญน้อยมาก ผู้ปฏิบัติงานในมูลนิธิมีวุฒิการศึกษา และความรู้ความสามารถไม่ตรงตามตำแหน่งที่รับผิดชอบ มูลนิธิไม่มีผู้รับผิดชอบด้านการควบคุม ภายในโดยเฉพาะ ส่วนข้อที่มีค่าเฉลี่ยน้อยที่สุด คือ เอกสารทางบัญชีการเงินของมูลนิธิไม่มีความ ถูกต้องครบถ้วนและไม่สามารถตรวจสอบได้

อภิปรายผล

1. ระบบการควบคุมภายในของมูลนิธิในจังหวัดภูเก็ต

ในภาพรวมของระบบการควบคุมภายในของมูลนิธิในจังหวัดภูเก็ต พบว่า มูลนิธิส่วนใหญ่มี ระบบการควบคุมภายในตามแนวคิดของ COSO ซึ่งประกอบด้วยองค์ประกอบ 5 ด้าน โดยรวมเฉลี่ย ทุกองค์ประกอบมีคะแนนของระบบการควบคุมภายในอยู่ในระดับที่เพียงพอแต่ยังมีข้อบกพร่องอยู่ บ้าง แต่เมื่อพิจารณาแยกเป็นรายองค์ประกอบของระบบการควบคุมภายในแล้ว สามารถสรุปตาม ระดับการควบคุมทั้ง 3 ระดับได้ดังนี้

ระดับที่ดีเพียงพอ (ระหว่าง 80–100 คะแนน) ได้แก่ องค์ประกอบที่ 3 ด้านกิจกรรมควบคุม (Control Activities) หัวข้อที่ 3.2 การควบคุมภายในเกี่ยวกับการรับเงินของมูลนิธิตั้ง และหัวข้อที่ 3.3 การควบคุมภายในเกี่ยวกับการจ่ายเงินของมูลนิธิตั้ง เป็นองค์ประกอบที่มีระบบการควบคุมมากที่สุด เช่น มีผู้รับผิดชอบในการรับเงินและการเก็บรักษาเงินโดยเฉพาะ มีการตรวจสอบเอกสารการจ่ายเงินก่อนการจ่ายทุกครั้ง จึงทำให้มั่นใจได้ว่ามูลนิธิตั้งส่วนใหญ่ในจังหวัดภูเก็ตมีระบบการควบคุมภายในเกี่ยวกับการรับเงินและจ่ายเงินเป็นอย่างดี ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ Raj Bahadur Sharma and Nabil Ahmed M. Senan (2019) ศึกษาเรื่อง การศึกษาประสิทธิผลของระบบการควบคุมภายในของธนาคารในซาอุดีอาระเบีย ผลการศึกษา พบว่า ประสิทธิภาพของการควบคุมภายในขึ้นอยู่กับความสัมพันธ์ระหว่างองค์ประกอบทั้ง 5 ด้าน ได้แก่ สภาพแวดล้อมการควบคุม การประเมินความเสี่ยง ระบบสารสนเทศและการสื่อสาร กิจกรรมการควบคุม และการติดตามผล องค์ประกอบเหล่านี้ได้มาจากการจัดการและบูรณาการกับกระบวนการจัดการ แม้ว่าองค์ประกอบจะใช้ได้กับธนาคารทุกแห่ง แต่ธนาคารขนาดเล็กและขนาดกลางก็สามารถนำไปประยุกต์ใช้แยกกันก็ได้ กิจกรรมการควบคุมสามารถกำหนดให้เป็นทางนัยและไม่มีโครงสร้างเล็กกลองโดยธนาคารขนาดเล็กสามารถจัดการการควบคุมภายในที่มีประสิทธิภาพได้

ระดับที่เพียงพอแต่ยังมีข้อบกพร่องอยู่บ้าง (ระหว่าง 60–79 คะแนน) ได้แก่ องค์ประกอบที่ 1 ด้านสภาพแวดล้อมการควบคุม องค์ประกอบที่ 3 ด้านกิจกรรมควบคุม หัวข้อที่ 3.1 การควบคุมในภาพรวม หัวข้อที่ 3.4 การควบคุมเกี่ยวกับทรัพย์สินของมูลนิธิตั้ง องค์ประกอบที่ 4 ด้านสารสนเทศและการสื่อสาร และองค์ประกอบที่ 5 ด้านกิจกรรมติดตามผล เช่น มีการกำหนดข้อบังคับ ระเบียบ ประกาศ และแนวทางปฏิบัติที่เน้นความซื่อสัตย์และจริยธรรม เป็นลายลักษณ์อักษร มีการพิจารณาและอนุมัติให้ปฏิบัติงานตามขั้นตอนที่กำหนดไว้โดยมีลายเซ็นอนุมัติปรากฏเป็นลายลักษณ์อักษร มีการเก็บรักษาทรัพย์สินของมูลนิธิตั้งไว้ในสถานที่เก็บที่ปลอดภัย มีการรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับการดำเนินงาน และการปฏิบัติตามกฎ ระเบียบ ข้อบังคับไว้อย่างถูกต้องครบถ้วน ตลอดจนมีการจัดเก็บเอกสารประกอบการบันทึกไว้ครบถ้วนและเป็นหมวดหมู่ จุดบกพร่องที่ตรวจพบได้มีการวิเคราะห์หาแนวทางแก้ไข และได้มีการปรับปรุงแก้ไขในทางปฏิบัติในเวลาต่อมา รวมทั้งได้มีการติดตามและรายงานผล ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ ไพสรณ์ สูงสมบัติ และ สวัสดิ์ พุ่มภักดี (2553) ที่ได้วิจัยเรื่อง การจัดทำบัญชีและระบบการควบคุมภายในของมูลนิธิตั้งในกรุงเทพมหานคร และพบว่ามูลนิธิตั้งส่วนใหญ่ระบุว่ามีการจัดทำบัญชีเป็นไปตามหลักบัญชีคู่ และมีการตรวจความถูกต้องในการทำบัญชี มีการควบคุมภายในการรับและการจ่ายเงิน หรือการใช้ทรัพย์สินของมูลนิธิตั้ง

ระดับที่ควรปรับปรุง (ต่ำกว่า 60 คะแนน) ได้แก่ องค์ประกอบที่ 2 ด้านการประเมินความเสี่ยง เพราะมูลนิธิตั้งส่วนใหญ่ไม่มีการระบุความเสี่ยง ไม่มีการวิเคราะห์ปัจจัยเสี่ยง และไม่ได้จัดทำตารางวิเคราะห์ความเสี่ยงสำหรับระบบงานที่สำคัญ ซึ่งสอดคล้องกับ ปิยพร บรรดาศักดิ์ (2555) ศึกษาเรื่อง

ระบบการควบคุมภายในตามแนว COSO ด้านรายรับ-รายจ่าย กรณีศึกษากองทุนสุขภาพ จากการวิจัยพบว่า ระบบการควบคุมภายในด้านการประเมินความเสี่ยง ระดับการควบคุมอยู่ในเกณฑ์ที่ควรปรับปรุง ประเด็นการควบคุมที่ยังไม่มีความเหมาะสม คือ ควรจัดทำแผนการประเมินความเสี่ยงสำหรับระบบงานต่าง ๆ ที่สำคัญ เช่น ระบบแผนงานและงบประมาณ ระบบการเงิน ระบบพัสดุ เป็นต้น และสอดคล้องกับงานวิจัยของ Qiang Cheng et al. (2014) ศึกษาเรื่อง การควบคุมภายในและประสิทธิภาพการดำเนินงาน ผลการศึกษาพบว่า ประสิทธิภาพการดำเนินงานที่ได้จากการวิเคราะห์ข้อมูลพบว่าลดลงอย่างมีสาระสำคัญในบริษัทที่มีจุดอ่อนเกี่ยวกับการควบคุมภายในเมื่อเปรียบเทียบกับบริษัทที่ไม่มีจุดอ่อนดังกล่าว ผู้วิจัยได้จัดทำเอกสารหลักฐานบางอย่าง ซึ่งบ่งชี้ว่าการควบคุมภายในที่มีประสิทธิภาพจะนำไปสู่ประสิทธิภาพการดำเนินงานที่ดีขึ้นโดยการลดโอกาสในการยกยอกทรัพยากรขององค์กรและผ่านการปรับปรุงคุณภาพของรายงานภายในเพื่อการตัดสินใจ นอกจากนี้ยังพบว่ากิจการที่มีขนาดเล็กกว่าจะได้รับประโยชน์มากขึ้นจากการที่มีระบบการควบคุมภายในที่ดีจะทำให้มีการดำเนินงานที่มีประสิทธิภาพ อย่างไรก็ตามมูลนิธิต่างๆในจังหวัดภูเก็ตที่ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่มีขนาดเล็กจึงอาจเป็นเหตุผลที่ไม่ได้มีการประเมินความเสี่ยงของมูลนิธิต่างๆ ซึ่งเป็นสาเหตุหนึ่งที่ทำให้ไม่สามารถป้องกันการเกิดเหตุการณ์ทุจริตขึ้นในมูลนิธิต่างๆ

2. ปัญหาและอุปสรรคเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายในของมูลนิธิต่างๆในจังหวัดภูเก็ต

ในภาพรวมของปัญหาที่เกี่ยวข้องกับระบบการควบคุมภายในของมูลนิธิต่างๆในจังหวัดภูเก็ต พบว่า มูลนิธิต่างๆส่วนใหญ่มีระดับปัญหาและอุปสรรคในระดับน้อย ซึ่งน่าพอใจเพราะหมายถึงมูลนิธิต่างๆส่วนใหญ่ในจังหวัดภูเก็ตมีระบบการควบคุมภายในการบริหารงาน อย่างไรก็ตามถ้าพิจารณาตามระดับยังคงมีปัญหาและอุปสรรคอยู่บ้าง เช่น ปัญหาผู้บริหารของมูลนิธิต่างๆไม่ให้ความสำคัญกับการควบคุมภายในหรือให้ความสำคัญน้อยมาก ปัญหามูลนิธิต่างๆไม่มีผู้รับผิดชอบด้านการควบคุมภายในโดยเฉพาะ ปัญหาเอกสารทางบัญชีการเงินของมูลนิธิต่างๆไม่มีความถูกต้องครบถ้วนและไม่สามารถตรวจสอบได้ เป็นต้น ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ ไพสรณ์ สูงสมบัติ และ สวัสดิ์ พุ่มภักดี (2553: 51) ที่ได้ศึกษาเรื่อง การศึกษาการจัดทำบัญชีและระบบการควบคุมภายในของมูลนิธิต่างๆในกรุงเทพมหานคร ผลการศึกษาพบว่า ปัญหาและอุปสรรคในการจัดหาผู้มีความรู้ความสามารถมาทำบัญชีและควบคุมดูแลทรัพย์สินของมูลนิธิต่างๆ ส่วนใหญ่อยู่ในระดับปานกลาง น้อย และน้อยที่สุด ปัญหาความถูกต้องครบถ้วนและการตรวจสอบได้ ส่วนใหญ่มีปัญหาในระดับน้อยที่สุด และสอดคล้องกับงานวิจัยของ ปิยพร บรรดาศักดิ์ (2555: 96) ที่ได้ศึกษาเรื่อง ระบบการควบคุมภายในตามแนว COSO ด้านรายรับ-รายจ่าย กรณีศึกษากองทุนสุขภาพ ผลการศึกษาพบว่า จากการประเมินองค์ประกอบด้านกิจกรรมการควบคุม ระดับการควบคุมอยู่ในเกณฑ์เพียงพอแต่ยังมีข้อบกพร่องอยู่บ้าง เมื่อพิจารณาในแต่ละประเด็นพบว่าประเด็นที่ยังไม่มีการควบคุมที่เหมาะสมสูงสุด 3 อันดับ คือ 1) ยังไม่มีการแบ่งแยกหน้าที่งานเพื่อการควบคุมภายในอย่างเหมาะสม 2) ผู้ปฏิบัติงานคน

เดียวทำหลายหน้าที่ผิดหลักการควบคุมภายในเรื่องการแบ่งแยกหน้าที่งาน และ 3) ไม่มีข้อกำหนดเกี่ยวกับความขัดแย้งทางผลประโยชน์ เป็นลายลักษณ์อักษร และบทลงโทษกรณีฝ่าฝืน

ข้อเสนอแนะ

ข้อเสนอแนะจากการวิจัย

จากผลการวิจัยพบว่า มูลนิธิในจังหวัดภูเก็ตส่วนใหญ่มีระบบการควบคุมภายในอยู่ในเกณฑ์ที่เพียงพอแต่ยังมีข้อบกพร่องอยู่บ้าง และมีระดับของปัญหาและอุปสรรคที่เกี่ยวกับการควบคุมภายในน้อย ซึ่งเป็นเกณฑ์รวมที่น่าพอใจ แต่ก็ยังคงมีบางมูลนิธิตี่มีระบบการควบคุมภายในน้อยและพบปัญหาอุปสรรคอยู่บ้าง อีกทั้งผู้วิจัยได้พบข้อจำกัดในการไม่มีตัวตนจริงของมูลนิธิ (เป็นกรณีที่มูลนิธิไม่ได้ดำเนินการแต่รายชื่อยังคงอยู่ โดยมีสาเหตุ เช่น มูลนิธิโดนยกยอกเงินทำให้กรรมการมูลนิธิไม่ประสงค์จะดำเนินการต่อ มูลนิธิก่อตั้งมาโดยมีวัตถุประสงค์เฉพาะในการบริหารเมื่อไม่มีงบประมาณต่อเนื่องทำให้กรรมการมูลนิธิไม่ประสงค์จะดำเนินการต่อ เป็นต้น) ดังนั้นเมื่อพิจารณาจากวัตถุประสงค์ของมูลนิธิที่ต้องการให้บริการหรือตอบแทนสังคมโดยไม่แสวงหาประโยชน์หรือผลกำไรทำให้ไม่สามารถมองข้ามการมีระบบการควบคุมภายในที่ดีไปได้ เพราะรายรับจากมูลนิธิส่วนใหญ่มาจากเงินหรือทรัพย์สินของประชาชนของประเทศ ผ่านการบริจาคจากประชาชนทั่วไปหรือการอุดหนุนจากภาครัฐบาลและภาคเอกชน ฉะนั้นเพื่อให้ระบบการควบคุมภายในสามารถสร้างความเชื่อถือที่มีต่อมูลนิธิได้ ผู้วิจัยจึงขอเสนอเพื่อพิจารณาไปยังหน่วยงานภาครัฐ ควรกำหนดเป็นนโยบายที่เกี่ยวข้องกับระบบการควบคุมภายในของมูลนิธิ ดังนี้

ข้อเสนอแนะระดับปฏิบัติการ

จัดให้มีการอบรมหัวข้อย่อยเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายใน (Internal Control System) เพิ่มเติมหรือสอดแทรกไปกับการอบรมตามหัวข้อหลักหรือหลักสูตรหลักที่จัดอยู่เป็นประจำตามงบประมาณ อย่างน้อย 2-3 ชั่วโมงต่อปี แก่กรรมการบริหาร ผู้จัดการ หรือตัวแทนระดับผู้บริหารของมูลนิธิในจังหวัดภูเก็ต

ข้อเสนอแนะระดับองค์กร

ให้มูลนิธิจัดทำรายงานการประเมินตนเอง (Self-Assessment Report: SAR) เกี่ยวกับระบบการควบคุมภายในอย่างย่อ อย่างน้อย 2-3 ปีต่อหนึ่งครั้ง เพื่อให้เกิดความมั่นใจเบื้องต้นในระบบการควบคุมภายในของมูลนิธิในจังหวัดภูเก็ต

ข้อเสนอแนะระดับนโยบาย

กระทรวงมหาดไทย กรมการปกครอง ในฐานะผู้กำกับดูแลมูลนิธิตามกฎหมายกระทรวงมหาดไทยว่าด้วยการจดทะเบียนมูลนิธิ การดำเนินกิจการ และการทะเบียนมูลนิธิ พ.ศ. 2545 ควรขอความร่วมมือจากหน่วยงานที่มีความเชี่ยวชาญด้านการตรวจสอบภายในและการควบคุมภายใน เช่น

สมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทย (สตท.) องค์การด้านการสอบบัญชีที่มีชื่อเสียงระดับสากลในประเทศไทย, Big 4 หรือ มหาวิทยาลัยชั้นนำต่าง ๆ เป็นต้น เพื่อพัฒนาหลักสูตรการอบรมสัมมนาเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายในของมูลนิธิโดยเฉพาะ และจัดทำคู่มือเกี่ยวกับการควบคุมภายในของมูลนิธิ เพื่อเผยแพร่ให้มูลนิธิต่าง ๆ ได้ใช้ประโยชน์

ข้อเสนอแนะในการวิจัยครั้งต่อไป

1. ควรมีการศึกษาวิจัยแบบผสมผสาน (Mixed Method Research) โดยควรมีการศึกษาวิจัยเชิงคุณภาพ (Qualitative Research) เพิ่มเติม เช่น การสัมภาษณ์ประธานกรรมการ, กรรมการบริหาร ผู้จัดการมูลนิธิในมุมมองด้านต่าง ๆ ส่วนราชการที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานของมูลนิธิ เพื่อให้ได้ข้อมูลวิจัยที่ครอบคลุม โดยเฉพาะข้อมูลด้านปัญหาและอุปสรรคเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายในของมูลนิธิที่พบจากการวิจัยครั้งนี้ เพื่อนำไปวางแผนในการลดปัญหานั้น ๆ จึงจะทำให้เกิดการพัฒนาระบบการควบคุมภายในของมูลนิธิในจังหวัดภูเก็ตต่อไป

2. ควรมีการขยายการศึกษาวิจัยในพื้นที่อื่น ๆ เพื่อนำผลการวิจัยที่ได้มาเปรียบเทียบและกำหนดเป็นแนวทางการพัฒนาระบบการควบคุมภายในและจัดทำคู่มือการควบคุมภายในของมูลนิธิต่อไป

เอกสารอ้างอิง

- กรมการปกครอง กระทรวงมหาดไทย. (2556). **คู่มือการดำเนินงานมูลนิธิและสมาคม**. กรุงเทพฯ: โรงพิมพ์อสาธิตราชดิณแดน.
- ข่าวไทยพีบีเอส. (2560). **หญิงชาวนุริรัมย์หอบหลักฐานเอาผิดชาวเนเธอร์แลนด์เปิดมูลนิธิบังหน้า โกงเงินบริจาค**. ค้นเมื่อวันที่ 27 เมษายน 2560, จาก <https://news.thaipbs.or.th/content/261344>
- จันทนา สาขาร และคณะ. (2557). **การควบคุมภายในและการตรวจสอบภายใน**. กรุงเทพฯ: หจก.ทีพีเอ็น เพรส.
- ปิยพร บรรดาศักดิ์. (2555). **ระบบการควบคุมภายในตามแนว COSO ด้านรายรับ-รายจ่าย กรณีศึกษากองทุนสุขภาพ**. การศึกษาค้นคว้าด้วยตนเองตามหลักสูตรวิทยาศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชาการตรวจสอบภายใน บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยหอการค้าไทย.
- ไพสรณ์ สูงสมบัติ และ สวัสดิ์ พุ่มภักดี. (2553). **การศึกษาการจัดทำบัญชีและระบบการควบคุมภายในของมูลนิธิในกรุงเทพมหานคร**. รายงานการวิจัย มหาวิทยาลัยราชพฤกษ์.
- ส่วนการปกครองจังหวัดภูเก็ต. (2560). **รายชื่อมูลนิธิที่จดทะเบียนในจังหวัดภูเก็ต**. ข้อมูล ณ วันที่ 3 พฤษภาคม 2560, ศาลากลางจังหวัดภูเก็ต.

อุษณา ภัทรมนตรี. (2560). การตรวจสอบภายในสมัยใหม่ แนวคิดและกรณีศึกษา. พิมพ์ครั้งที่ 6.
กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์.

Qiang Cheng and Beng Wee Goh and Jae Bum Kim. (2014). **Internal Control and Operational Efficiency**. School of Accountancy, Singapore Management University. Retrieved on 1st April 2020, from https://ink.library.smu.edu.sg/cgi/viewcontent.cgi?article=2391&context=soa_research

Raj Bahadur Sharma and Nabil Ahmed M. Senan. (2019). **A Study on Effectiveness of Internal Control System in Selected Banks in Saudi Arabia**. Department of Accounting, College of Business Administration Prince Sattam bin Abdul Azziz University. Retrieved on 1st April 2020, from https://www.researchgate.net/publication/333934194_A_Study_on_Effectiveness_of_Internal_Control_System_in_Selected_Banks_in_Saudi_Arabia