



การใช้การควบคุมภายในเพื่อความสำเร็จอย่างยั่งยืนของ วิสาหกิจการผลิตขนาดย่อมในภาคตะวันออกเฉียงเหนือตอนบน ประเทศไทย Using Internal Control for Sustainable Success of Small Manufacturing Enterprises in Upper Northeast, Thailand

ปิยธิดา อมรภิญโญ^{1*}

¹คณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยราชภัฏอุดรธานี
เลขที่ 64 ถนนทหาร ตำบลหมากแข้ง อำเภอเมืองอุดรธานี จังหวัดอุดรธานี 41000

บทคัดย่อ

วัตถุประสงค์ของงานวิจัยนี้ คือ 1) เพื่อศึกษาลักษณะการใช้การควบคุมภายใน (ในระดับหลักการ และข้อปฏิบัติ) และ 2) เพื่อศึกษาผลกระทบของการควบคุมภายในที่ส่งผลต่อความสำเร็จอย่างยั่งยืนของวิสาหกิจการผลิตขนาดย่อมในภาคตะวันออกเฉียงเหนือตอนบน ประเทศไทย โดยศึกษาการควบคุมภายในตามแนวคิด COSO 2013 ประกอบด้วยองค์ประกอบ 5 ด้าน หลักการการควบคุมภายใน 17 หลักการ และใช้ COSO 2013 เป็นแนวทางในการกำหนดข้อปฏิบัติการควบคุมภายในของแต่ละหลักการ ได้ข้อปฏิบัติการควบคุมภายในรวม 69 ข้อ ความสำเร็จอย่างยั่งยืน วัดตามแนวคิดการวัดผลเชิงดุลยภาพ กลุ่มตัวอย่างในการศึกษา คือ วิสาหกิจการผลิตขนาดย่อมในภาคตะวันออกเฉียงเหนือตอนบน จำนวน 258 แห่ง เก็บข้อมูลปฐมภูมิจากการสัมภาษณ์และแบบสอบถาม เก็บข้อมูลทุติยภูมิจากงบการเงิน สถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูล ได้แก่ การวิเคราะห์องค์ประกอบเชิงยืนยัน และการวิเคราะห์ความถดถอยพหุคูณ

ผลการวิจัยพบว่า หลักการการควบคุมภายในที่ถูกนำไปปฏิบัติมากที่สุดคือ การจัดโครงสร้างองค์กร กำหนดอำนาจสั่งการและความรับผิดชอบที่ชัดเจน อันดับสองคือ ระบุและวิเคราะห์ความเสี่ยงอย่างครอบคลุม และอันดับสาม คือ กิจกรรมการควบคุมผ่านทางนโยบายและพบว่า การควบคุมภายในของ COSO 2013 มีอิทธิพลต่อความสำเร็จอย่างยั่งยืน โดยผลการวิเคราะห์การถดถอยพหุคูณแบบขั้นตอนพบว่า มี 2 หลักการที่มีอิทธิพลเชิงบวกต่อความสำเร็จอย่างยั่งยืนของวิสาหกิจการผลิตขนาดย่อม คือ 1) ความมุ่งมั่นในการมุ่งพัฒนาและรักษาบุคลากรที่มีความรู้ความสามารถ 2) กิจกรรมการควบคุมผ่านทางนโยบาย ดังนั้นหาก

* ผู้เขียนหลัก
อีเมล: piyathida.1982@gmail.com

วิสาหกิจการผลิตขนาดย่อมต้องการประสบความสำเร็จอย่างยั่งยืนอาจเลือกนำข้อปฏิบัติการควบคุมภายใน
ภายใต้ 2 หลักการดังกล่าวไปใช้มากกว่าหลักการอื่นๆ

คำสำคัญ

การควบคุมภายใน ความสำเร็จอย่างยั่งยืน วิสาหกิจการผลิตขนาดย่อม

Abstract

The objectives of this research are 1) to study internal control implementation (in term of principle and practice) and 2) to study effects of internal controls which affect sustainable success of small manufacturing enterprises in upper Northeast, Thailand. By means of applying COSO 2013 Internal Control-Integrated Framework including 5 internal control components and 17 internal control principles as guideline for defining 69 internal control practices. For sustainable success measured by Balanced Scorecard concept. The sample in the study was 258 small manufacturing enterprises in the upper Northeast. Primary data was collected through interviews and questionnaires. Secondary data was collected from financial statements. Statistics of analysis were confirmatory factor analysis and multiple regression analysis.

Findings showed that the top three applied principles are 1) to establish structure, authority and responsibility 2) to identify and analyze the risks and 3) to deploy through policies and procedures. The stepwise multiple regression analysis found that there are two principles that have a positive influence on the sustainable success: 1) to demonstrate commitment to competence 2) to deploy through policies and procedures. Therefore, once the enterprises require sustainable success, the two principles are favorable basis to apply in organizations.

Keywords

Internal Control, Sustainable Success, Small Manufacturing Enterprises

บทนำ

ในการประกอบธุรกิจ ไม่ว่าจะเป็นกิจการขนาดเล็กหรือขนาดใหญ่ ผู้ประกอบการย่อมมุ่งหวังที่จะ
ให้กิจการบรรลุวัตถุประสงค์และเป้าหมายที่ตั้งไว้และมีความเติบโตอย่างต่อเนื่องเจ้าของกิจการหรือผู้บริหาร
ต้องพยายามที่จะหลีกเลี่ยงหรือลดระดับความเสี่ยงลงให้น้อยที่สุดเท่าที่สามารถจะทำได้ ในกิจการขนาดเล็ก
ที่มีกิจกรรมการดำเนินงานไม่มากนัก เจ้าของกิจการอาจควบคุมดูแลกิจการด้วยตัวเองเพียงคนเดียวได้
อย่างทั่วถึง แต่เมื่อขนาดกิจการมีการขยายตัวมากขึ้น เจ้าของกิจการไม่สามารถควบคุมดูแลได้อย่างทั่วถึง



การควบคุมภายในเป็นปัจจัยหนึ่งที่สำคัญมากที่จะช่วยให้กิจการบรรลุวัตถุประสงค์ตามเป้าหมายที่กำหนด (จันทนา สาขากร, นิพันธ์ เห็นโชคชัยชนะ และ ศิลปพร ศรีจันเพชร, 2557, 2-1) การควบคุมภายในได้เริ่มมีบทบาทมากขึ้น จากกรณีการล้มละลายที่ไม่มีใครคาดคิดของบริษัทักษ์ใหญ่ในประเทศสหรัฐอเมริกา เช่น Enron และ Worldcom เป็นต้น สาเหตุมาจากการทุจริตในบริษัท และการตกแต่งตัวเลขในรายงานทางการเงิน ส่งผลให้รัฐบาลกลางประเทศสหรัฐอเมริกาได้ออกกฎหมาย The Public Company Accounting Reform and Investor Protection Act of 2002 หรือ The Sarbanes-Oxley Act of 2002 หรือ SOX (Zhang & Pany, 2008) ซึ่งเป็นกฎหมายที่ให้ความสำคัญกับการควบคุมภายใน และหลังจากกฎหมายนี้มีการบังคับใช้ส่งผลให้องค์กรทางธุรกิจตระหนักถึงความสำคัญของการควบคุมภายในมากขึ้น โดยองค์กรหนึ่งที่มีบทบาทอย่างมากในเรื่องการควบคุมภายใน ก็คือ The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) (1994, 2013) ซึ่งเป็นคณะกรรมการของสถาบันวิชาชีพ 5 สถาบันในสหรัฐอเมริกา ในปี พ.ศ. 2535 COSO ได้เผยแพร่กรอบแนวคิดการควบคุมภายใน (Internal Control – Integrate Framework) ประกอบด้วย 5 องค์ประกอบ คือ 1) สภาพแวดล้อมในการควบคุม 2) การประเมินความเสี่ยง 3) กิจกรรมการควบคุม 4) สารสนเทศและการสื่อสาร 5) การติดตามและประเมินผล โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้้องค์กรปฏิบัติงานอย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล ความเชื่อถือได้ของรายงานทางการเงินและการปฏิบัติตามกฎหมายและกฎระเบียบที่เกี่ยวข้อง ต่อมา COSO ได้เผยแพร่แนวคิดการควบคุมภายในออกมาเป็นระยะจนล่าสุดในปี พ.ศ. 2556 COSO ได้ปรับปรุงแนวคิดการควบคุมภายในครั้งสำคัญ ภายใต้ชื่อกรอบแนวคิดการควบคุมภายใน COSO 2013 (COSO 2013 Internal Control – Integrate Framework) โดยยังคงประกอบด้วย 5 องค์ประกอบตามกรอบแนวคิดเดิมที่เผยแพร่ในปี พ.ศ. 2535 แต่เพิ่มหลักการการควบคุมภายใน (Internal Control Principle) 17 หลักการมาใช้เป็นข้อกำหนดในแต่ละองค์ประกอบ รวมทั้งมีการระบุจุดเน้นของแต่ละหลักการรวมอยู่ด้วย ซึ่งสามารถนำไปใช้ได้กับองค์กรทุกประเภทธุรกิจ แต่เพื่อให้เหมาะสมกับทรัพยากรที่มีอยู่ของแต่ละองค์กร อาจมีการปรับใช้ให้แตกต่างกันตามขนาดของแต่ละองค์กร

องค์กรทางธุรกิจขนาดใหญ่ที่มีผู้มีส่วนได้เสียหลายฝ่าย อย่างเช่น บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ จะมีข้อกำหนดที่แสดงให้เห็นถึงการให้ความสำคัญของการควบคุมภายในอย่างชัดเจนและส่วนใหญ่มีการนำกรอบงานการควบคุมภายในตามแนวคิดของ COSO มาประยุกต์ใช้ในองค์กร รวมทั้งมีหน่วยงานกำกับดูแล เพื่อสร้างความเชื่อมั่นให้กับผู้ลงทุนและผู้มีส่วนได้เสียทุกฝ่าย แต่สำหรับองค์กรทางธุรกิจที่มีขนาดเล็กและมีผู้มีส่วนได้เสียที่เกี่ยวข้องจำนวนไม่มากอย่างวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม หรือ Small and Medium Enterprises (SMEs) อาจยังไม่ให้ความสำคัญและไม่มีการกำหนดกระบวนการเกี่ยวกับการควบคุมภายในอย่างชัดเจน ดังงานวิจัยของ Oseifuah & Gyekye (2013) ที่ได้ศึกษาการควบคุมภายในตามแนวคิดของ COSO ของ SMEs ในเขต Vhembe ประเทศแอฟริกาใต้ พบว่า SMEs มีการปฏิบัติในเรื่องการควบคุมภายในอยู่ในระดับต่ำ โดยมีเพียงร้อยละ 45 ของกิจการที่ทำการสำรวจที่มีการควบคุมภายในที่เพียงพอซึ่งสอดคล้องกับงานของ Wai (2008) ที่ได้ศึกษาการรับรู้ถึงความสำคัญของการตรวจสอบภายในของผู้ประกอบการ SMEs ในประเทศมาเลเซียพบว่า ผู้ประกอบการ SMEs มีความเข้าใจ

ที่จำกัดเกี่ยวกับความสำคัญของการตรวจสอบภายในซึ่งจากการเข้าใจที่จำกัดนี้ส่งผลให้ SMEs มีการควบคุมภายในที่อ่อนแอแม้กระทั่งการควบคุมภายในพื้นฐานที่ควรมีแต่ในทางกลับกันก็มียานวิจัยที่พบว่า SMEs ตระหนักถึงความสำคัญของการควบคุมภายในและมีการควบคุมภายในที่มีประสิทธิผล อาทิเช่นงานวิจัยของ Teketel & Berhanu (2009) ที่ศึกษาการควบคุมภายในของ SMEs ในประเทศสวีเดน พบว่า SMEs ตระหนักถึงความสำคัญของการมีระบบการควบคุมภายในที่ดี

สำหรับในประเทศไทยปัญหาที่พบใน SMEs คือ SMEs มักขาดความรู้ในด้านการจัดการ มักจะใช้ประสบการณ์จากการเรียนรู้โดยเรียนถูกเรียนผิดเป็นหลัก อาศัยบุคคลในครอบครัวหรือญาติพี่น้องมาช่วยงานการบริหาร ในลักษณะนี้แม้มีข้อดีในเรื่องการดูแลที่ทั่วถึง แต่เมื่อกิจการเริ่มขยายตัวหากไม่ปรับปรุงการบริหารจัดการให้ระบบก็จะเกิดปัญหาขึ้นได้ (สถาบันพัฒนาวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม เครือข่ายมหาวิทยาลัยขอนแก่น, 2548) ทั้งนี้ SMEs เป็นภาคธุรกิจส่วนใหญ่ของประเทศไทย โดย ณ สิ้นปี พ.ศ. 2557 คิดเป็นร้อยละ 99.73 ของวิสาหกิจทั่วประเทศ (สำนักงานส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม, 2558) ถือว่ามีบทบาทสำคัญต่อกระบวนการพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมของประเทศไทยเป็นอย่างมาก SMEs จึงควรตระหนักถึงความสำคัญของการควบคุมภายในและควรได้รับการส่งเสริมให้มีการพัฒนาความรู้เรื่องการควบคุมภายในซึ่งจะช่วยให้กระบวนการทำงานมีการบริหารจัดการอย่างเป็นระบบ ดังนั้นการที่จะให้ SMEs ตระหนักถึงความสำคัญของการควบคุมภายใน ต้องทำให้ SMEs ทราบถึงผลที่เกิดจากการมีการควบคุมภายในที่ดี ทั้งนี้มีงานวิจัยที่ศึกษาผลกระทบของการควบคุมภายในที่มีต่อองค์กรไว้หลายมุมมอง โดยผลการวิจัยส่วนใหญ่ให้ผลที่สอดคล้องกัน คือ การมีการควบคุมภายในที่ดีจะส่งผลเชิงบวกต่อองค์กร เช่นงานวิจัยของ Tsang (2007) ที่ศึกษาความสัมพันธ์ของการควบคุมภายในกับผลการดำเนินงาน ของบริษัทในตลาดหลักทรัพย์ของประเทศสหรัฐอเมริกา โดยวัดระดับการควบคุมภายในจากการเปิดเผยจุดอ่อนการควบคุมภายในที่มีนัยสำคัญตามข้อบังคับของ SOX และวัดผลการดำเนินงานจากมูลค่าแต่ละกิจการในตลาดหลักทรัพย์ ผลการวิจัยพบว่า กิจการที่มีจุดอ่อนการควบคุมภายในที่มีนัยสำคัญจะมีมูลค่าของกิจการต่ำกว่ากิจการที่ไม่มีจุดอ่อนการควบคุมภายในที่มีนัยสำคัญ นอกจากนี้มีงานวิจัยที่ศึกษาผลกระทบของการปฏิบัติตามข้อบังคับการควบคุมภายในและการบริหารความเสี่ยงที่มีต่อคุณภาพกำไรในประเทศเยอรมัน ผลศึกษาพบว่า การปฏิบัติตามข้อบังคับการควบคุมภายในและการบริหารความเสี่ยงมีผลเชิงบวกต่อคุณภาพกำไร (Brown, Pott & Wompener, 2014) ในประเทศไทยมีงานวิจัยที่ศึกษาเกี่ยวกับผลกระทบของการควบคุมภายในเช่นกันโดยมีการศึกษาอิทธิพลของการควบคุมภายในของวิสาหกิจการผลิตขนาดกลางในประเทศไทยที่มีต่อวัตถุประสงค์ของการควบคุมภายในทั้ง 3 ด้านและผลการดำเนินงานทางการเงิน ผลจากการวิจัยพบว่า การควบคุมภายในของ COSO มีอิทธิพลเชิงบวกต่อประสิทธิภาพและประสิทธิผลของการปฏิบัติงาน ความเชื่อถือได้ของรายงานทางการเงิน การปฏิบัติตามกฎหมายและระเบียบที่เกี่ยวข้อง และผลการดำเนินงานทางการเงินและยังพบว่าการบรรลุวัตถุประสงค์แต่ละด้านเกิดจากการใช้การควบคุมภายในที่แตกต่างกัน (วินัย เหลืองวิโรจน์, 2555)

จากงานวิจัยที่กล่าวมาข้างต้น พบว่า ส่วนใหญ่จะวัดผลกระทบของการควบคุมภายในที่มีต่อผลการดำเนินงานทางการเงิน แต่ในภาวะที่การทำธุรกิจมีการแข่งขันทวีความรุนแรงมากขึ้น การใช้ตัวชี้วัดผลการดำเนินงานทางการเงินเพียงอย่างเดียวอาจไม่เพียงพอสำหรับผู้บริหารในการสร้างความสำเร็จและความอยู่รอดให้กับองค์กร (Kaplan & Norton, 1992) การจะวัดผลความสำเร็จทางธุรกิจอย่างยั่งยืนควรวัดผลการดำเนินงานทั้งทางการเงินและไม่ใช่งานทางการเงิน ซึ่งทำได้หลายวิธีด้วยกัน แต่ละวิธีส่วนใหญ่จะมีแนวคิดและหลักการคล้ายคลึงกัน แต่จะมีรายละเอียดที่แตกต่างกัน หนึ่งในแนวคิดที่ได้รับการยอมรับและเป็นที่ยอมรับในต่างประเทศรวมทั้งประเทศไทย คือ การวัดผลเชิงดุลยภาพ (Balanced Scorecard: BSC) ของ Kaplan & Norton (1992) BSC เป็นกลยุทธ์ในการบริหารงานสมัยใหม่ ซึ่งจะวัดผลการดำเนินงานจากทุกมุมมอง เพื่อให้เกิดดุลยภาพในทุกๆ ด้าน ประกอบด้วย 4 มุมมอง คือ มุมมองด้านการเงิน มุมมองด้านลูกค้า มุมมองด้านกระบวนการภายใน และมุมมองด้านการเรียนรู้และเติบโต มีงานวิจัยจำนวนมากที่ใช้ BSC เป็นแนวทางในการพัฒนาและเป็นตัวชี้วัดความสำเร็จขององค์กร เช่น งานวิจัยของ Hacker & Lang (2000) ที่ศึกษาและพัฒนากระบวนการประเมินองค์กรที่มุ่งเน้นการทำงานเป็นทีม งานวิจัยแนวทางการพัฒนาศักยภาพภาวะผู้นำของผู้ประกอบการเพื่อการบริหารองค์กรแบบดุลยภาพสำหรับธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในเขตภาคเหนือตอนบน ประเทศไทย (รัฐนันท์ พงศ์วิริทธิ์ร, ภาควิภาส ภาควิภาส และ สุธีมนต์ ทรงศิริโรจน์, 2559) และงานวิจัยของสมภาร ดอนจันดา และ คณิศร ภูนิคม (2556) ที่ทำการศึกษาตัวชี้วัดความสำเร็จในการดำเนินธุรกิจเชิงแสวงหากำไรโดยประยุกต์ใช้หลัก BSC เป็นต้น จากที่กล่าวมาข้างต้น ผู้วิจัยจึงต้องการศึกษาลักษณะการนำการควบคุมภายในไปปฏิบัติ และศึกษาผลกระทบของการใช้การควบคุมภายในที่มีต่อความสำเร็จอย่างยั่งยืนของ SMEs แต่ด้วยลักษณะกิจกรรมทางเศรษฐกิจของวิสาหกิจแต่ละประเภทที่มีความแตกต่างกัน ผู้วิจัยต้องการศึกษาประชากรกลุ่มที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน จึงมุ่งศึกษาวิจัยที่วิสาหกิจการผลิตขนาดย่อมในภาคตะวันออกเฉียงเหนือตอนบน และผู้วิจัยคาดหวังว่าผลการวิจัยจะช่วยให้ SMEs เลื่อนการควบคุมภายในที่มีผลต่อความสำเร็จไปใช้ในองค์กร รวมทั้งให้ความสำคัญกับการควบคุมภายในมากขึ้นเพื่อพัฒนาอย่างยั่งยืนได้อย่างแท้จริง

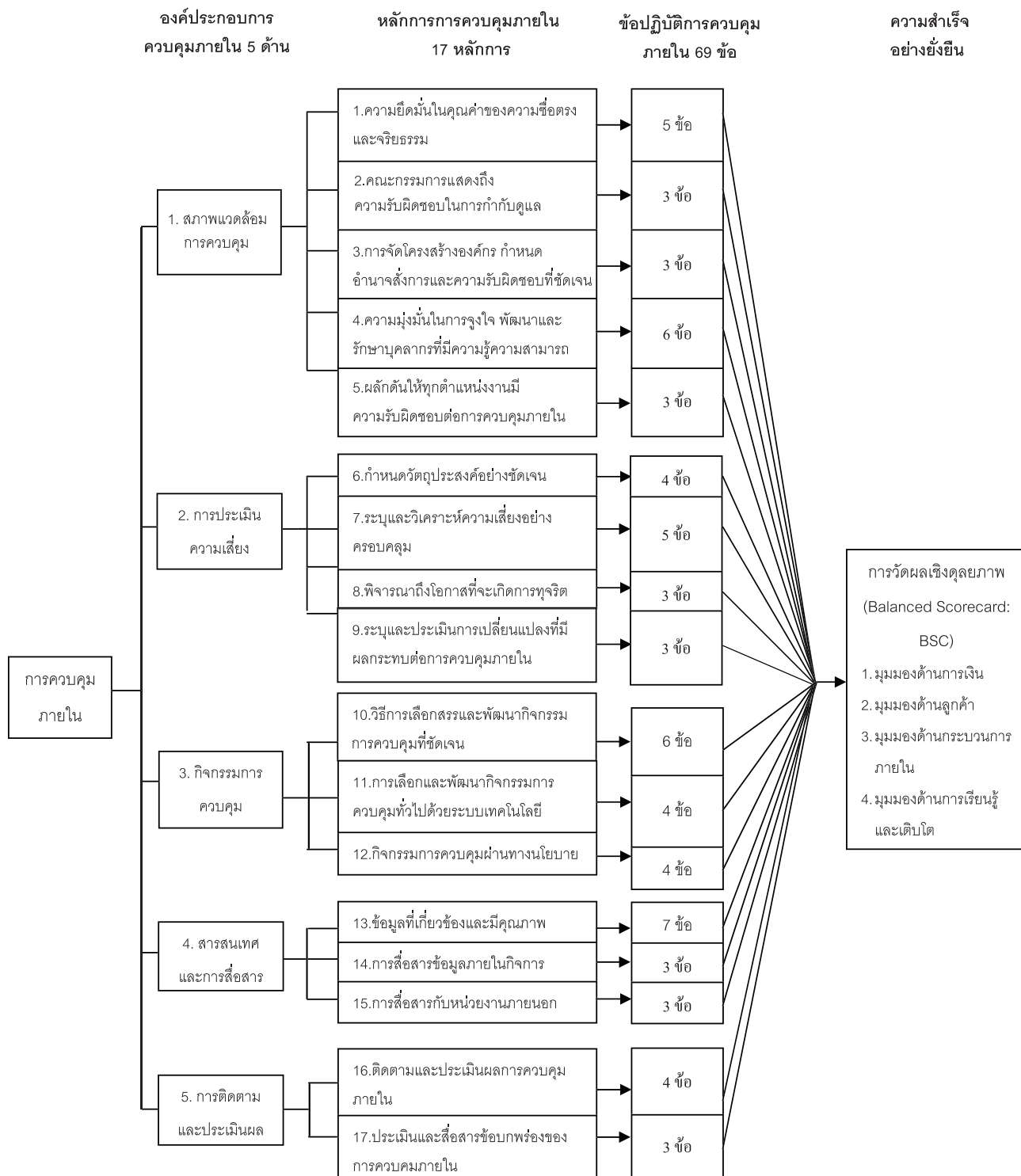
วัตถุประสงค์

1. เพื่อศึกษาลักษณะการใช้การควบคุมภายใน (ในระดับหลักการและข้อปฏิบัติ) ของวิสาหกิจการผลิตขนาดย่อมในภาคตะวันออกเฉียงเหนือตอนบน
2. เพื่อศึกษาผลกระทบของการใช้การควบคุมภายในที่มีต่อความสำเร็จของวิสาหกิจการผลิตขนาดย่อมในภาคตะวันออกเฉียงเหนือตอนบน

กรอบแนวคิดการวิจัย

จากการศึกษาแนวคิดทฤษฎีและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง งานวิจัยครั้งนี้ใช้แนวคิดการควบคุมภายในตาม COSO 2013 เป็นตัวแปรอิสระโดยแยกเป็นองค์ประกอบ 5 ด้าน หลักการการควบคุมภายใน 17 หลักการ และใช้ COSO 2013 เป็นแนวทางในการกำหนดข้อปฏิบัติการควบคุมภายในของแต่ละหลักการทั้งหมด

69 ข้อ แล้วนำมาวัดผลกระทบที่มีต่อความสำเร็จอย่างยั่งยืนซึ่งวัดตามแนวคิด Balanced Scorecard ทั้ง 4 มุมมอง ดังภาพที่ 1



ภาพที่ 1: กรอบแนวคิดการวิจัย

วิธีการวิจัย

1. ขั้นตอนการวิจัย การวิจัยครั้งนี้แบ่งออกเป็น 2 ระยะ คือ

ระยะที่ 1 เป็นการวิจัยเชิงคุณภาพ โดยศึกษาแนวความคิดการควบคุมภายในของ COSO เน้นแนวคิดที่เผยแพร่ล่าสุด คือ COSO 2013 นำข้อมูลและความรู้ที่ได้ศึกษามาเรียบเรียงและสรุปองค์ประกอบหลักการการควบคุมภายใน และกำหนดข้อปฏิบัติการควบคุมภายใน จากนั้นนำข้อปฏิบัติการควบคุมภายในที่ได้ไปสัมภาษณ์กลุ่มตัวอย่างผู้บริหารระดับสูงของวิสาหกิจการผลิตขนาดย่อมในภาคตะวันออกเฉียงเหนือตอนบน เพื่อระดมความคิดเห็นว่าหากนำข้อปฏิบัติการควบคุมภายในมาใช้กับวิสาหกิจการผลิตขนาดย่อมในภาคตะวันออกเฉียงเหนือตอนบนจะส่งผลอย่างไร และเพื่อคัดเลือกให้ได้มาเฉพาะข้อปฏิบัติการควบคุมภายในที่คาดว่าจะมีประสิทธิผลและเหมาะสมกับวิสาหกิจการผลิตขนาดย่อม

ระยะที่ 2 เป็นการวิจัยเชิงปริมาณ โดยนำข้อมูลที่ได้จาก ระยะที่ 1 ไปสร้างเป็นแบบสอบถาม และทำการตรวจสอบคุณภาพแบบสอบถาม โดยตรวจสอบความตรงเชิงเนื้อหาและตรวจสอบความเชื่อมั่น จากนั้นจึงทำการเก็บข้อมูลปฐมภูมิด้วยการนำแบบสอบถามไปสอบถามกับกลุ่มตัวอย่างในภาคตะวันออกเฉียงเหนือตอนบน และเก็บข้อมูลทุติยภูมิจากงบการเงินปี พ.ศ. 2554 – พ.ศ. 2557 ของวิสาหกิจการผลิตขนาดย่อม เพื่อนำไปสู่การวิเคราะห์ข้อมูลทางสถิติหาผลกระทบของการใช้การควบคุมภายในที่มีต่อการประสบความสำเร็จอย่างยั่งยืนของวิสาหกิจการผลิตขนาดย่อมในภาคตะวันออกเฉียงเหนือตอนบน

2. ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง

ประชากร คือ ผู้บริหารระดับสูงของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมของภาคตะวันออกเฉียงเหนือตอนบน ประกอบด้วยจังหวัดอุดรธานี หนองบัวลำภู หนองคาย เลย และบึงกาฬ จำนวน 16,850 ราย (สำนักงานส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม, 2557) โดยวิสาหกิจการผลิตขนาดย่อมกำหนดตามกฎกระทรวงอุตสาหกรรมลงวันที่ 11 กันยายน พ.ศ. 2545 คือ กิจการผลิตสินค้าที่มีจำนวนการจ้างงานไม่เกิน 50 คน หรือ สินทรัพย์ถาวรไม่รวมที่ดิน ไม่เกิน 50 ล้านบาท

กลุ่มตัวอย่างในการเก็บข้อมูลโดยการสัมภาษณ์ คือ ประชากรที่ถูกสุ่มอย่างง่ายภายใต้เงื่อนไขการเลือกตัวอย่างในการสัมภาษณ์จากประชากรแต่ละจังหวัดทั้ง 5 จังหวัด โดยทำการสุ่มด้วยการกำหนดคุณสมบัติเพื่อสัมภาษณ์จังหวัดละ 1 ราย รวมทั้งสิ้น 5 ราย กลุ่มตัวอย่างในการเก็บข้อมูลโดยแบบสอบถาม คือ ประชากรที่ถูกสุ่มอย่างง่ายจากกลุ่มประชากรวิสาหกิจการผลิตขนาดย่อมในภาคตะวันออกเฉียงเหนือตอนบน กำหนดขนาดตัวอย่างตามตารางกำหนดขนาดกลุ่มตัวอย่างของทาโร ยามาเน (อ้างถึงใน วาโรเพ็งสวัสดิ์, 2551) ที่ระดับความเชื่อมั่น 95% ได้กลุ่มตัวอย่างจำนวน 391 ตัวอย่าง โดยวิธีการค้นหาตัวอย่าง คือ การสืบค้นข้อมูลงบการเงินย้อนหลัง 4 ปี จากระบบคลังข้อมูลธุรกิจ (Business Data Warehouse) ในเว็บไซต์ของกรมพัฒนาธุรกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์ โดยเลือกกลุ่มธุรกิจการผลิต เลือกภาคตะวันออกเฉียงเหนือ และเลือกจังหวัดแต่ละจังหวัดจนครบ 5 จังหวัด

3. การเก็บรวบรวมข้อมูล

ข้อมูลปฐมภูมิ คือ ข้อมูลจากการสัมภาษณ์ และข้อมูลจากการตอบแบบสอบถามของผู้บริหารระดับสูงของวิสาหกิจการผลิตขนาดย่อมในภาคตะวันออกเฉียงเหนือตอนบน ข้อมูลทุติยภูมิ คือ ข้อมูลจากงบการเงิน ซึ่งประกอบด้วย กำไรสุทธิ สินทรัพย์รวม ณ ต้นปี และสินทรัพย์รวม ณ สิ้นปี จากงบการเงินย้อนหลัง 4 ปี ได้แก่ ปี พ.ศ. 2554 – พ.ศ. 2557 ของแต่ละกิจการ ซึ่งเก็บรวบรวมข้อมูลจากระบบคลังข้อมูลธุรกิจ (Business Data Warehouse) ในเว็บไซต์ของกรมพัฒนาธุรกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์

4. เครื่องมือที่ใช้ในงานวิจัย

แบบสัมภาษณ์ สร้างจากการออกแบบแนวคิดการควบคุมภายใน COSO 2013 (COSO 2013 Internal Control – Integrate Framework) ได้ข้อปฏิบัติการควบคุมภายในทั้งหมด 72 ข้อ นำไปสัมภาษณ์กลุ่มตัวอย่างในการเก็บข้อมูลโดยการสัมภาษณ์ โดยหากผู้ให้สัมภาษณ์ระบุตรงกันว่าข้อปฏิบัติการควบคุมภายในข้อใดคาดว่าจะไม่มีประสิทธิผลหรือไม่เหมาะสมในการนำมาใช้กับวิสาหกิจการผลิตขนาดย่อมในภาคตะวันออกเฉียงเหนือตอนบนก็จะตัดข้อปฏิบัติการควบคุมภายในดังกล่าวออกไป

แบบสอบถาม สร้างจากการพัฒนาและปรับปรุงแก้ไขจากการสัมภาษณ์ โดยผลจากการสัมภาษณ์ทำให้คงเหลือข้อปฏิบัติการควบคุมภายในทั้งหมด 69 ข้อ แบบสอบถามประกอบด้วย 3 ส่วน คือ ส่วนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปของวิสาหกิจการผลิตขนาดย่อม ส่วนที่ 2 ข้อปฏิบัติการควบคุมภายใน และการประสบความสำเร็จอย่างยั่งยืน ส่วนที่ 3 ข้อคิดเห็นและข้อเสนอแนะอื่นๆ

ผู้วิจัยได้ทำการตรวจสอบคุณภาพของแบบสอบถามด้วยการตรวจสอบความตรงเชิงเนื้อหา (Content Validity) และตรวจสอบคุณภาพด้านความเชื่อมั่น (Reliability) โดยการนำแบบสอบถามไปสอบถามกับกลุ่มตัวอย่างบางส่วนเพื่อให้ได้ผลตอบรับ จำนวน 30 ราย โดยใช้ค่าสัมประสิทธิ์แอลฟา (Alpha Coefficient) ตามวิธีของ Cronbach ซึ่งการควบคุมภายใน และความสำเร็จอย่างยั่งยืน มีค่าสัมประสิทธิ์แอลฟาอยู่ระหว่าง 0.881 – 0.969 สรุปได้ว่า คำถามในแบบสอบถามที่ใช้ในงานวิจัยมีความน่าเชื่อถือตามทฤษฎีของ Cronbach ที่ว่าค่าความเชื่อมั่นของคำถามไม่ควรต่ำกว่า 0.70 (Nunnally, 1978, 245)

5. ตัวแปรที่ใช้ในงานวิจัย

ในงานวิจัยนี้ไม่ได้วัดระดับการควบคุมภายในจากค่าการปฏิบัติตามหลักการการควบคุมภายในทั้ง 17 หลักการโดยตรง แต่จะวัดระดับการควบคุมภายในจากค่าการปฏิบัติตามข้อปฏิบัติการควบคุมภายใน ซึ่งเป็นวิธีปฏิบัติภายใต้หลักการการควบคุมภายใน ผู้วิจัยจึงกำหนดให้หลักการการควบคุมภายในเป็นตัวแปรแฝง (Latent) และกำหนดให้ข้อปฏิบัติการควบคุมภายในแต่ละข้อเป็นตัวแปรสังเกตได้ (Observed) โดยค่าของการใช้หลักการการควบคุมภายในทั้ง 17 หลักการ จะคำนวณมาจากค่าเฉลี่ยระดับการนำข้อปฏิบัติการควบคุมภายในไปใช้ของแต่ละหลักการ

ตัวแปรอิสระ ประกอบด้วยตัวแปรแฝงและตัวแปรสังเกตได้ ดังนี้

(1) ตัวแปรแฝง ได้แก่ หลักการการควบคุมภายในทั้ง 17 หลักการ ที่กำหนดขึ้นภายใต้องค์ประกอบการควบคุมภายใน 5 ด้าน ของ COSO 2013



(2) ตัวแปรสังเกตได้ ได้แก่ ข้อปฏิบัติการควบคุมภายในของแต่ละหลักการรวมทั้งหมด 69 ข้อ วัดค่าจากระดับการนำข้อปฏิบัติการควบคุมภายในไปปฏิบัติ โดยแบบสอบถามเป็นมาตราส่วนประมาณค่า 5 ระดับ (Rating scale) (บุญชม ศรีสะอาด, 2545, 99-100)

ตัวแปรตาม คือความสำเร็จอย่างยั่งยืนของวิสาหกิจการผลิตขนาดย่อมวัดค่าจากผลการดำเนินงานทางการเงินและผลการดำเนินงานที่ไม่ใช่ทางการเงินตามแนวคิด Balanced Scorecard ทั้ง 4 มุมมอง แสดงดังตารางที่ 1

ตารางที่ 1

การวัดค่าความสำเร็จอย่างยั่งยืนตามแนวคิดการวัดผลเชิงดุลยภาพ (Balanced Scorecard: BSC)

การวัดผลเชิงดุลยภาพ	การวัดค่าตัวแปรตาม
1. มุมมองด้านการเงิน	วัดจากอัตราผลตอบแทนจากสินทรัพย์รวม (Return on Assets: ROA) เฉลี่ย 3 ปี (ปี พ.ศ. 2555 – พ.ศ. 2557) มาจัดระดับคะแนนเป็น 5 ระดับ ใช้การแจกแจงความถี่ข้อมูลเป็นอันตรภาคชั้น ซึ่ง ROA คำนวณได้จาก $ROA (\%) = \frac{\text{กำไรสุทธิ}}{\text{สินทรัพย์รวมถัวเฉลี่ย}} \times 100$
2. มุมมองด้านลูกค้า	วัดจากระดับความคิดเห็นโดยแบบสอบถามเป็นมาตราส่วนประมาณค่า 5 ระดับ (Rating Scale)
3. มุมมองด้านกระบวนการภายใน	วัดจากระดับความคิดเห็นโดยแบบสอบถามเป็นมาตราส่วนประมาณค่า 5 ระดับ (Rating Scale)
4. มุมมองด้านการเรียนรู้และเติบโต	วัดจากระดับความคิดเห็นโดยแบบสอบถามเป็นมาตราส่วนประมาณค่า 5 ระดับ (Rating Scale)

9. สถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูล

สถิติที่ใช้การวิเคราะห์ข้อมูลเชิงพรรณนา คือ ค่าร้อยละ ค่าเฉลี่ย และค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน สถิติที่ใช้วิเคราะห์ว่าข้อปฏิบัติการควบคุมภายในเหมาะที่จะเป็นตัวแปรสังเกตได้ของแต่ละหลักการการควบคุมภายในซึ่งเป็นตัวแปรแฝง คือ การวิเคราะห์องค์ประกอบเชิงยืนยัน (Confirmatory Factor Analysis: CFA) สถิติที่ใช้วิเคราะห์ว่าการใช้การควบคุมภายในส่งผลอย่างไรต่อความสำเร็จอย่างยั่งยืน คือ การวิเคราะห์การถดถอยพหุคูณ (Multiple Regression Analysis)

ผลการวิจัย

จากการวิเคราะห์เนื้อหาการควบคุมภายในตามแนวคิดของ COSO 2013 ทำให้ได้ข้อปฏิบัติการควบคุมภายใน 72 ข้อ และเมื่อนำไปสัมภาษณ์กลุ่มตัวอย่างเพื่อหาข้อปฏิบัติการควบคุมภายในที่คาดว่าจะ

มีประสิทธิภาพและเหมาะสมกับวิสาหกิจการผลิตขนาดย่อมในภาคตะวันออกเฉียงเหนือตอนบน ผลจากการสัมภาษณ์เชิงลึกข้อปฏิบัติการควบคุมภายใน 69 ข้อ จากนั้นนำไปสร้างเป็นแบบสอบถาม โดยได้ส่งแบบสอบถามไปยังวิสาหกิจการผลิตขนาดย่อม จำนวน 400 ชุด มีแบบสอบถามที่ตอบกลับและมีความครบถ้วน สมบูรณ์ สามารถใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูลได้ทั้งหมด 258 ชุด คิดเป็นร้อยละ 64.5 ซึ่งสอดคล้องกับ Aaker, Kumar & Day (2001) ที่ว่าการส่งแบบสอบถามต้องมีอัตราตอบกลับอย่างน้อยร้อยละ 20 จึงเป็นที่ยอมรับได้ ผลการศึกษาลักษณะการใช้การควบคุมภายในของวิสาหกิจผลิตขนาดย่อมในภาคตะวันออกเฉียงเหนือตอนบนจำแนกตามหลักการการควบคุมภายใน แสดงได้ดังตารางที่ 2

ตารางที่ 2

ระดับการปฏิบัติการควบคุมภายในของวิสาหกิจการผลิตขนาดย่อมในภาคตะวันออกเฉียงเหนือตอนบน
จำแนกตามหลักการการควบคุมภายใน

ลำดับ	หลักการ	หลักการที่	$\bar{x}$	S.D.
1	การจัดโครงสร้างองค์กร กำหนดอำนาจสั่งการและความรับผิดชอบที่ชัดเจน	3	3.68	0.89
2	ระบุและวิเคราะห์ความเสี่ยงอย่างครอบคลุม	7	3.63	0.87
3	กิจกรรมการควบคุมผ่านทางนโยบาย	12	3.62	0.84
4	คณะกรรมการแสดงถึงความรับผิดชอบในการกำกับดูแล	2	3.59	0.85
5	กำหนดวัตถุประสงค์อย่างชัดเจน	6	3.51	0.81
6	การสื่อสารกับหน่วยงานภายนอก	15	3.47	0.79
7	ความมุ่งมั่นในการจูงใจ พัฒนาและรักษานักวิชาการที่มีความรู้ความสามารถ	4	3.45	0.75
8	การเลือกและพัฒนากิจกรรมการควบคุมทั่วไปด้วยระบบเทคโนโลยี	11	3.43	0.72
9	การสื่อสารข้อมูลภายในกิจการ	14	3.45	0.73
10	ผลักดันให้ทุกตำแหน่งงานมีความรับผิดชอบต่อการควบคุมภายใน	5	3.41	0.75
11	พิจารณาถึงโอกาสที่จะเกิดการทุจริต	8	3.29	0.73
12	ความยึดมั่นในคุณค่าของความซื่อตรงและจริยธรรม	1	3.26	0.76
13	ระบุและประเมินการเปลี่ยนแปลงที่มีผลกระทบต่อการควบคุมภายใน	9	3.20	0.75
14	วิธีการเลือกสรรและพัฒนากิจกรรมการควบคุมที่ชัดเจน	10	3.15	0.76
15	ติดตามและประเมินผลการควบคุมภายใน	16	3.14	0.74
16	ประเมินและสื่อสารข้อบกพร่องของการควบคุมภายใน	17	3.07	0.78
17	ข้อมูลที่เกี่ยวข้องและมีคุณภาพ	13	3.02	0.76

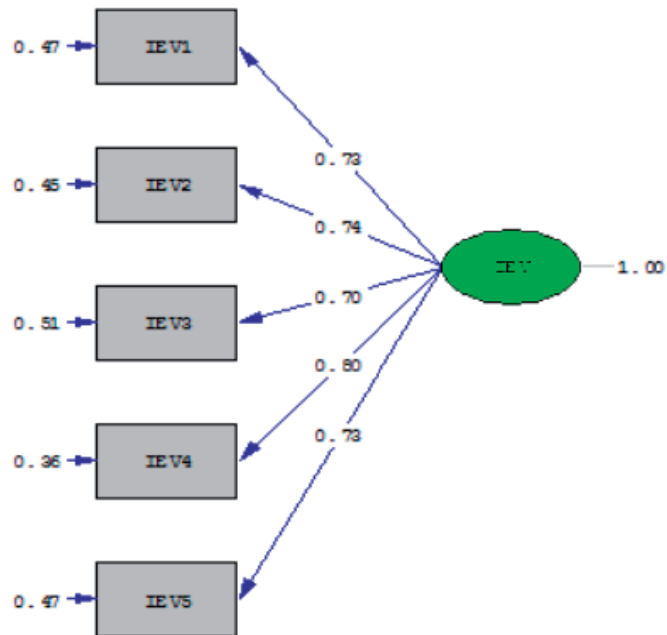
จากตารางที่ 2 พบว่าหลักการการควบคุมภายในที่ถูกลำดับปฏิบัติมากที่สุดคือ การจัดโครงสร้างองค์กร กำหนดอำนาจสั่งการและความรับผิดชอบที่ชัดเจน (3.68) อันดับสอง คือ ระบุและวิเคราะห์ความเสี่ยงอย่างครอบคลุม (3.63) และอันดับสาม คือ กิจกรรมการควบคุมผ่านทางนโยบาย (3.62) ผลจากตารางที่ 2 แสดงให้เห็นว่าวิสาหกิจขนาดย่อมในภาคตะวันออกเฉียงเหนือตอนบนมีการนำไปใช้ของการควบคุมภายในในแต่ละหลักการในระดับที่แตกต่างกัน

ก่อนการทดสอบสถิติอื่น ได้นำผลจากแบบสอบถามมาตรวจสอบข้อมูลเพื่อยืนยันว่ามีความเที่ยงตรงเชิงโครงสร้าง และความสอดคล้องกลมกลืนของตัวแปรแฝง (หลักการการควบคุมภายใน) และตัวแปรสังเกตได้ (ข้อปฏิบัติการควบคุมภายใน) ตัวอย่างตัวแปรแฝงและตัวแปรสังเกตได้แสดงดังตารางที่ 3 และตัวอย่างการวิเคราะห์องค์ประกอบเชิงยืนยัน แสดงในภาพที่ 2

ตารางที่ 3

ตารางสัญลักษณ์ตัวแปรแฝง (Latent) และตัวแปรสังเกตได้ (Observed) หลักการที่ 1 ความยึดมั่นในคุณค่าของความซื่อตรงและจริยธรรม

ชื่อตัวแปรแฝง/ตัวแปรสังเกตได้	อักษรย่อ
ความยึดมั่นในคุณค่าของความซื่อตรงและจริยธรรม (ตัวแปรแฝง)	IEV
มีการกำหนดแนวทางและมีการปฏิบัติงานอยู่บนหลักความซื่อสัตย์และจริยธรรม	IEV1
มีข้อกำหนดเกี่ยวกับจริยธรรมสำหรับผู้บริหารและพนักงานที่เหมาะสมอย่างเป็นลายลักษณ์อักษร	IEV2
มีการกำหนดบทลงโทษที่เหมาะสมหากมีการฝ่าฝืนข้อกำหนดเกี่ยวกับจริยธรรมข้างต้น	IEV3
มีการสื่อสารข้อกำหนดเกี่ยวกับจริยธรรมและบทลงโทษข้างต้นให้ผู้บริหารและพนักงานในกิจการรับทราบ	IEV4
มีการบวนการตรวจสอบและการจัดการอย่างทันเวลา หากพบการไม่ปฏิบัติตามข้อกำหนดเกี่ยวกับความซื่อตรงและจริยธรรม	IEV5



Chi-Square=4.58, df=5, P-value=0.46896, RMSEA=0.000

ภาพที่ 2: โมเดลการวิเคราะห์องค์ประกอบเชิงยืนยันของโมเดลความยืดหยุ่นในคุณค่าของความซื่อตรง
และจริยธรรม (หลักการที่1) ของการควบคุมภายในของวิสาหกิจขนาดย่อมในภาคตะวันออกเฉียงเหนือตอนบน

ผู้วิจัยได้วิเคราะห์องค์ประกอบเชิงยืนยันกับตัวแปรแฝงทั้ง 17 หลักการการควบคุมภายใน และ
ความสำเร็จอย่างยั่งยืน ผลการวิเคราะห์องค์ประกอบเชิงยืนยัน พบว่า โมเดลตัวแปรแฝงทั้ง 18 โมเดล
มีตัวบ่งชี้ที่เหมาะสมเป็นตัวแปรสังเกตได้ เป็นไปตามเกณฑ์ พิจารณาได้จากค่าไค-สแควร์ มีค่าระหว่าง
0.00 - 28.90 ไม่มีนัยสำคัญทางสถิติ มีค่า p-value อยู่ระหว่าง 0.055 - 1.000 เมื่อพิจารณาค่าน้ำหนัก
องค์ประกอบมีค่าเป็นบวกทุกค่า โดยมีค่าอยู่ระหว่าง 0.65 - 0.84 และมีนัยสำคัญที่ระดับ 0.05 ทุกตัวแปร สรุปได้ว่า
ข้อปฏิบัติการควบคุมภายในทั้ง 69 ข้อ เหมาะสมเป็นตัวบ่งชี้ของหลักการการควบคุมภายใน 17 หลักการ
ในการนำไปวิเคราะห์ค่าสัมประสิทธิ์การถดถอยพหุคูณกับความสำเร็จอย่างยั่งยืน

สำหรับการวิเคราะห์ผลกระทบของการใช้การควบคุมภายในที่มีต่อความสำเร็จอย่างยั่งยืนของ
วิสาหกิจการผลิตขนาดย่อม สามารถเขียนเป็นสมการความถดถอยเชิงพหุได้ดังนี้

$$\text{Sustainable Success} = \beta_0 + \beta_1\text{IEV} + \beta_2\text{EOR} + \beta_3\text{ESAR} + \beta_4\text{DCC} + \beta_5\text{EA} + \beta_6\text{SSO} + \beta_7\text{IAR} + \beta_8\text{AFR} + \beta_9\text{IASC} + \beta_{10}\text{SDCA} + \beta_{11}\text{SDGC} + \beta_{12}\text{DPP} + \beta_{13}\text{URI} + \beta_{14}\text{CI} + \beta_{15}\text{CE} + \beta_{16}\text{COSE} + \beta_{17}\text{ECD} + e$$

ตารางที่ 4

การวิเคราะห์การถดถอยพหุคูณแบบปกติ (Enter Multiple Regression) ของตัวแปรหลักการควบคุมภายในที่ส่งผลต่อความสำเร็จอย่างยั่งยืน

หลักการการควบคุมภายใน	β	S.E.	df	p-value
Constant	26.106	1.540	1	0.000
ความยืดหยุ่นในคุณค่าของความซื่อตรงและจริยธรรม (IEV)	0.222	0.157	1	0.159
คณะกรรมการแสดงถึงความรับผิดชอบในการกำกับดูแล (EOR)	0.267	0.206	1	0.196
การจัดโครงสร้างองค์กร กำหนดอำนาจสั่งการและความรับผิดชอบที่ชัดเจน (ESAR)	-0.027	0.207	1	0.894
ความมุ่งมั่นในการมุ่งใจ พัฒนาและรักษานวัตกรรมที่มีความรู้ความสามารถ (DCC)	0.286	0.118	1	0.016
ผลักดันให้ทุกตำแหน่งงานมีความรับผิดชอบต่อการควบคุมภายใน (EA)	0.165	0.243	1	0.498
กำหนดวัตถุประสงค์อย่างชัดเจน (SSO)	0.075	0.152	1	0.620
ระบุและวิเคราะห์ความเสี่ยงอย่างครอบคลุม (IAR)	-0.408	0.154	1	0.009
พิจารณาถึงโอกาสที่จะเกิดการทุจริต (AFR)	0.208	0.219	1	0.343
ระบุและประเมินการเปลี่ยนแปลงที่มีผลกระทบต่อควบคุมภายใน (IASC)	-0.048	0.217	1	0.827
วิธีการเลือกสรรและพัฒนากิจกรรมการควบคุมที่ชัดเจน (SDCA)	0.115	0.138	1	0.404
การเลือกและพัฒนากิจกรรมการควบคุมทั่วไปด้วยระบบเทคโนโลยี (SDGC)	-0.277	0.208	1	0.184
กิจกรรมการควบคุมผ่านทางนโยบาย (DPP)	0.545	0.233	1	0.020
ข้อมูลที่เกี่ยวข้องและมีคุณภาพ (URI)	-0.009	0.113	1	0.937
การสื่อสารข้อมูลภายในกิจการ (CI)	-0.181	0.227	1	0.427
การสื่อสารกับหน่วยงานภายนอก (CE)	-0.410	0.241	1	0.090
ติดตามและประเมินผลการควบคุมภายใน (COSE)	-0.108	0.189	1	0.566
ประเมินและสื่อสารข้อบกพร่องของการควบคุมภายใน (ECD)	0.427	0.175	1	0.015
R Square = 0.256				

จากตารางที่ 4 พบว่า เมื่อนำตัวแปรหลักการควบคุมภายในทั้ง 17 หลักการพยากรณ์ความสำเร็จอย่างยั่งยืน ผลที่ได้คือหลักการการควบคุมภายในสามารถพยากรณ์ความสำเร็จอย่างยั่งยืนได้อย่างมีนัยสำคัญที่ระดับ 0.05 โดยค่า R Square = 0.256 แสดงว่าตัวแปรทั้งหมดร่วมกันอธิบายความแปรปรวนของความสำเร็จอย่างยั่งยืนได้ประมาณร้อยละ 25

จากนั้นทำการวิเคราะห์การถดถอยพหุคูณแบบขั้นตอน (Stepwise Multiple Regression) เพื่อคัดเลือกตัวแปรการควบคุมภายในที่ดีที่สุดที่สามารถพยากรณ์ความสำเร็จอย่างยั่งยืน โดยพิจารณาเลือกตัวแปรหลักการควบคุมภายในที่มีอำนาจการพยากรณ์สูงสุดเข้าในสมการพยากรณ์ และเพิ่มตัวแปรที่เหลือตัวแปร จึงได้ตัวแปรการควบคุมภายในของการพยากรณ์ความสำเร็จอย่างยั่งยืน ดังตารางที่ 5

ตารางที่ 5

การวิเคราะห์สมมติฐานสัมพันธภาพการถดถอยของตัวแปรหลักการควบคุมภายในต่อการพยากรณ์ความสำเร็จอย่างยั่งยืน

หลักการควบคุมภายใน	β	S.E.	df	p-value
Constant	25.627	1.342	1	0.000
ความมุ่งมั่นในการจูงใจ พัฒนาและรักษาบุคลากรที่มีความรู้ความสามารถ (DCC)	0.393	0.100	1	0.000
กิจกรรมการควบคุมผ่านทางนโยบาย (DPP)	0.486	0.154	1	0.002
R Square = 0.185				

จากตารางที่ 5 ได้สมการพยากรณ์ความสำเร็จอย่างยั่งยืน คือ

$$\text{Sustainable Success} = 25.627 + 0.393(\text{DCC}) + 0.486(\text{DPP}) + e$$

อธิบายได้ดังนี้ ถ้าให้ตัวแปรอื่นคงที่ วิสาหกิจที่ใช้หลักการความมุ่งมั่นในการจูงใจ พัฒนาและรักษาบุคลากรที่มีความรู้ความสามารถ จะทำให้วิสาหกิจประสบความสำเร็จอย่างยั่งยืนมากขึ้น

ถ้าให้ตัวแปรอื่นคงที่ วิสาหกิจที่ใช้หลักการกิจกรรมการควบคุมผ่านทางนโยบายจะทำให้วิสาหกิจประสบความสำเร็จอย่างยั่งยืนมากขึ้น

จากตารางที่ 5 พบว่า หลักการความมุ่งมั่นในการจูงใจ พัฒนาและรักษาบุคลากรที่มีความรู้ความสามารถ (DCC) และหลักการกิจกรรมการควบคุมผ่านทางนโยบาย (DPP) สามารถร่วมกันพยากรณ์ความสำเร็จอย่างยั่งยืนได้อย่างมีนัยสำคัญที่ระดับ 0.01 และมีค่า R Square = 0.185 แสดงว่าสมการดังกล่าวสามารถอธิบายการเปลี่ยนแปลงของความสำเร็จอย่างยั่งยืนได้ประมาณร้อยละ 18.5

และเมื่อนำผลการวิเคราะห์การถดถอยพหุคูณไปอธิบายรวมกับการวิเคราะห์องค์ประกอบเชิงยืนยัน จะสามารถแสดงความสัมพันธ์ของข้อปฏิบัติการควบคุมภายในที่มีต่อความสำเร็จอย่างยั่งยืน ดังตารางที่ 6

ตารางที่ 6

หลักการการควบคุมภายในและข้อปฏิบัติการควบคุมภายในของวิสาหกิจการผลิตขนาดย่อมของภาคตะวันออกเฉียงเหนือตอนบนที่มีความสัมพันธ์กับความสำเร็จอย่างยั่งยืน

หลักการการควบคุมภายใน/ข้อปฏิบัติการควบคุมภายใน	อักษรย่อ	λ
ความมุ่งมั่นในการจูงใจ พัฒนาและรักษาบุคลากรที่มีความรู้ความสามารถ	DCC	
มีนโยบายและวิธีการปฏิบัติเพื่อจัดหา พัฒนา และรักษาบุคลากรที่มีความรู้ความสามารถที่เหมาะสม	DCC1	0.82
มีการทบทวนนโยบายและวิธีปฏิบัติด้านทรัพยากรบุคคลอย่างสม่ำเสมอ	DCC2	0.79
มีกระบวนการแก้ไขปัญหหรือเตรียมพร้อมสำหรับการขาดบุคลากรที่เหมาะสมอย่างทันเวลา	DCC5	0.75
มีการให้รางวัลต่อบุคลากรที่มีผลการปฏิบัติงานดี และการจัดการต่อบุคลากรที่มีผลงานไม่บรรลุเป้าหมาย รวมถึงการสื่อสารกระบวนการเหล่านี้ให้ผู้บริหารและพนักงานทราบ	DCC4	0.74
มีการประเมินผลการปฏิบัติงานของบุคลากรอย่างสม่ำเสมอ	DCC3	0.73
มีการฝึกอบรมเพื่อพัฒนาความรู้ความสามารถในการปฏิบัติงานให้กับบุคลากรอย่างสม่ำเสมอ	DCC6	0.69
กิจกรรมการควบคุมผ่านทางนโยบาย	DPP	
มีการกำหนดหน้าที่และความรับผิดชอบในการนำนโยบายและกระบวนการไปปฏิบัติ	DPP2	0.82
นโยบายและกระบวนการปฏิบัติของบริษัทได้รับการนำไปใช้ในเวลาที่เหมาะสม	DPP3	0.81
มีการทบทวนนโยบายและกระบวนการปฏิบัติให้มีความเหมาะสมอยู่เสมอ	DPP4	0.81
มีนโยบายในการกำหนดให้พิจารณาอนุมัติธุรกรรมกระทำโดยผู้ที่ไม่มีส่วนได้เสียในธุรกรรมนั้น	DPP1	0.78

จากตารางที่ 6 พบว่า การควบคุมภายในโดยใช้หลักการความมุ่งมั่นในการจูงใจ พัฒนาและรักษาบุคลากรที่มีความรู้ความสามารถที่มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับความสำเร็จอย่างยั่งยืน เกิดจากการนำข้อปฏิบัติการควบคุมภายในไปใช้เรียงตามค่าน้ำหนักองค์ประกอบ คือ อันดับหนึ่ง มีนโยบายและวิธีการปฏิบัติเพื่อจัดหา พัฒนา และรักษาบุคลากรที่มีความรู้ความสามารถที่เหมาะสม (0.82) อันดับสอง มีการทบทวนนโยบายและวิธีปฏิบัติด้านทรัพยากรบุคคลอย่างสม่ำเสมอ (0.79) อันดับสาม มีกระบวนการแก้ไขปัญหหรือเตรียมพร้อมสำหรับการขาดบุคลากรที่เหมาะสมอย่างทันเวลา (0.75) หลักการต่อมา คือ การใช้หลักการกิจกรรมการควบคุมผ่านทางนโยบาย ที่มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับความสำเร็จอย่างยั่งยืน เกิดจากการนำข้อปฏิบัติการควบคุมภายในไปใช้เรียงตามค่าน้ำหนักองค์ประกอบ คือ อันดับหนึ่ง มีการกำหนดหน้าที่และความรับผิดชอบในการนำนโยบายและกระบวนการไปปฏิบัติ (0.82) อันดับสองและอันดับสามมีค่าน้ำหนักองค์ประกอบเท่ากัน คือ นโยบายและกระบวนการปฏิบัติของบริษัทได้รับการนำไปใช้ในเวลาที่เหมาะสม และมีการทบทวนนโยบายและกระบวนการปฏิบัติให้มีความเหมาะสมอยู่เสมอ (0.81)

อภิปรายผล

ผลจากการศึกษาทำให้ทราบถึงลักษณะการใช้การควบคุมภายในในระดับหลักการและการนำข้อปฏิบัติการควบคุมภายในไปใช้ของวิสาหกิจการผลิตขนาดย่อมในภาคตะวันออกเฉียงเหนือตอนบน โดยพบว่าส่วนใหญ่ให้ความสำคัญการควบคุมภายใน หลักการการจัดโครงสร้างองค์กร กำหนดอำนาจสั่งการและความรับผิดชอบที่ชัดเจน หลักการระบุและวิเคราะห์ความเสี่ยงอย่างครอบคลุมและหลักการกิจกรรมการควบคุมผ่านทวนนโยบาย ตามลำดับ อันเป็นผลมาจากวิสาหกิจการผลิตขนาดย่อมมีขนาดไม่ใหญ่มาก และมีโครงสร้างองค์กรที่ไม่ซับซ้อน ทำให้สามารถนำข้อปฏิบัติการควบคุมภายในของทั้ง 3 หลักการไปใช้ได้ อย่างชัดเจน แต่ทั้งนี้วิสาหกิจการผลิตขนาดย่อมมีการนำหลักการการควบคุมภายในไปใช้ครบถ้วนทั้ง 17 หลักการ ผลการวิเคราะห์องค์ประกอบเชิงยืนยันแสดงผลว่าข้อปฏิบัติการควบคุมภายในทั้ง 69 ข้อ เหมาะสมเป็นตัวบ่งชี้ของหลักการการควบคุมภายใน 17 หลักการ รวมทั้งตัวแปรความสำเร็จอย่างยั่งยืนด้วย ทั้งนี้เนื่องจากข้อปฏิบัติการควบคุมภายในถูกกำหนดขึ้นจากการประยุกต์จุดเน้นของแต่ละหลักการตามแนวคิด COSO 2013 อีกทั้งได้นำข้อปฏิบัติการควบคุมภายในที่กำหนดขึ้นไปสัมภาษณ์กลุ่มตัวอย่างเพื่อแสดงความคิดเห็นและคัดเลือกให้เหลือเฉพาะข้อปฏิบัติการควบคุมภายในที่คาดว่าจะมีประสิทธิภาพและเหมาะสมกับวิสาหกิจการผลิตขนาดย่อมในภาคตะวันออกเฉียงเหนือตอนบน สำหรับการศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างการใช้การควบคุมภายในที่มีต่อความสำเร็จอย่างยั่งยืน ผลการวิจัยพบว่า วิสาหกิจที่มีการควบคุมภายในที่ดีกว่า มีการประสบความสำเร็จที่ยั่งยืนหรือมีผลการดำเนินงานที่มากกว่าซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ Tsang (2007) วินัย เหลืองวิโรจน์ (2555) บุษบัน ภูมิโคกรักษ์, จุลสุซดา ศิริสม และ อิงอร นาชัยฤทธิ์ (2555) และสุพรรณิ คำวาส (2558) โดยผลของความสำเร็จอย่างยั่งยืนนั้น เกิดจากการใช้การควบคุมภายในที่แตกต่างกัน

สรุป

ผลการศึกษาลักษณะการใช้การควบคุมภายใน (ในระดับหลักการและข้อปฏิบัติ) ของวิสาหกิจการผลิตขนาดย่อมในภาคตะวันออกเฉียงเหนือตอนบน พบว่ามีการนำข้อปฏิบัติการควบคุมภายในภายใต้หลักการการควบคุมภายในของ COSO 2013 ไปใช้ครบทั้ง 17 หลักการ ซึ่งในแต่ละวิสาหกิจมีการนำข้อปฏิบัติการควบคุมภายในไปใช้ในระดับที่แตกต่างกัน โดยมีค่าเฉลี่ยอยู่ในระดับปานกลางถึงมาก (3.02–3.68 ดังตารางที่ 2)

ผลการวิเคราะห์องค์ประกอบเชิงยืนยันแสดงผลว่าข้อปฏิบัติการควบคุมภายในทั้ง 69 ข้อ ได้ถูกจัดประเภทภายใต้หลักการการควบคุมภายในทั้ง 17 หลักการ ไม่มีข้อปฏิบัติการควบคุมภายในที่มีค่าน้ำหนักองค์ประกอบติดลบ โดยมีค่าน้ำหนักองค์ประกอบแตกต่างกัน รวมทั้งตัวแปรการประสบความสำเร็จอย่างยั่งยืนด้วย

ผลการศึกษาการใช้ข้อปฏิบัติและหลักการการควบคุมภายในที่ส่งผลต่อความสำเร็จอย่างยั่งยืน ผลที่ได้คือวิสาหกิจที่มีการควบคุมภายในที่ดีสามารถทำให้วิสาหกิจประสบความสำเร็จอย่างยั่งยืน โดยผลการวิเคราะห์ค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์การถดถอยพหุคูณระหว่างตัวแปรหลักการการควบคุมภายในกับ ตัวแปรความสำเร็จอย่างยั่งยืน สรุปผลได้ว่า หลักการการควบคุมภายในจำนวน 2 หลักการมีความสัมพันธ์ อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติกับตัวแปรความสำเร็จอย่างยั่งยืน คือ ความมุ่งมั่นในการมุ่งใจ พัฒนาและรักษา บุคลากรที่มีความรู้ความสามารถ (หลักการที่ 4 ในองค์ประกอบที่ 1 สภาพแวดล้อมการควบคุม) และกิจกรรม การควบคุมผ่านทางนโยบาย (หลักการที่ 12 ในองค์ประกอบที่ 3 กิจกรรมการควบคุม) โดยสามารถร่วมกัน พยากรณ์ความสำเร็จอย่างยั่งยืนได้อย่างมีนัยสำคัญที่ระดับ 0.01 และมีค่า R Square = 0.185 โดย ข้อปฏิบัติ การควบคุมภายในของทั้ง 2 หลักการ แสดงในตารางที่ 6

ข้อเสนอแนะด้านการนำผลวิจัยไปปฏิบัติ สำหรับวิสาหกิจที่มีขนาดไม่ใหญ่มากและมีทรัพยากร อยู่อย่างจำกัด เช่น วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม การนำการควบคุมภายในของ COSO 2013 ไปใช้ ให้ครบทุกองค์ประกอบ ทุกหลักการนั้นอาจทำให้เกิดต้นทุนที่มากกว่าประโยชน์ที่ได้รับ ดังนั้นหากวิสาหกิจ ต้องการปฏิบัติตามการควบคุมภายในของ COSO 2013 และต้องการความสำเร็จอย่างยั่งยืน อาจเลือกใช้ ในบางหลักการที่มีความสัมพันธ์ในทางสถิติกับความสำเร็จอย่างยั่งยืนมากกว่าหลักการอื่นๆ ส่วนข้อเสนอแนะ ในการวิจัยครั้งต่อไป อาจทำการศึกษาการควบคุมภายในของวิสาหกิจขนาดอื่น หรือประเภทธุรกิจอื่น เพื่อให้ ได้การควบคุมภายในที่ส่งผลต่อความสำเร็จอย่างยั่งยืน หรืออาจศึกษาเพื่อหารูปแบบการควบคุมภายในที่ เหมาะสมสำหรับวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม

เอกสารอ้างอิง

- จันทนา สาขารักษ์, นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ และ ศิลปพร ศรีจันเพชร. (2557). **การควบคุมภายในและการตรวจสอบภายใน**. กรุงเทพฯ: ทีพีเอ็นเพรส.
- บุญชม ศรีสะอาด. (2545). **การวิจัยเบื้องต้น**. กรุงเทพฯ: สุวีริยาสาส์น.
- บุษบัน ภูมิโคกรักษ์, จุลสุทธา ศิริสม และ อิงอร นาชัยฤทธิ์. (2555). ผลกระทบของกิจกรรมการควบคุมภายใน ที่มีต่อคุณภาพการดำเนินงานของธุรกิจ SMEs ในเขตภาคตะวันออกเฉียงเหนือของประเทศไทย **วารสารการบัญชีและการจัดการมหาวิทยาลัยมหาสารคาม**. 4(3), 83-95.
- รัฐนันท์ พงศ์วิทธิธรร, ภาคภูมิ ภักวิภาส และ สุธีมนต์ ทองศิริโรจน์. (2559). แนวทางการพัฒนาศักยภาพ ภาวะผู้นำของผู้ประกอบการเพื่อการบริหารองค์กรแบบดุลยภาพสำหรับธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อม ในเขตภาคเหนือตอนบนของประเทศไทย. **วารสารวิชาการมหาวิทยาลัยฟาร์อีสเทอร์น**. 10(3), 115-127.
- วาโร เพ็งสวัสดิ์. (2551). **วิธีวิทยาการวิจัย**. กรุงเทพฯ: สุวีริยาสาส์น.

วินัย เหลืองวิโรจน์. (2555). กลไกการควบคุมภายในที่มีประสิทธิผลสำหรับวิสาหกิจขนาดกลาง:

หลักฐานเชิงประจักษ์จากวิสาหกิจประเภทการผลิตในประเทศไทย.

วิทยานิพนธ์บริหารธุรกิจดุษฎีบัณฑิต สาขาการบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยนเรศวร.

สถาบันพัฒนาวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม เครือข่ายมหาวิทยาลัยขอนแก่น. (2548). **ความรู้เกี่ยวกับ**

SMEs เบื้องต้น. สืบค้นเมื่อ 29 มิถุนายน 2558, จาก <http://home.kku.ac.th/uac/sme/smebasic>.

สมภาร ดอนจันดา และ คณิศร ภูนิคม. (2556). ตัวชี้วัดความสำเร็จในการดำเนินธุรกิจเชิงแสวงหากำไร

โดยประยุกต์ใช้หลักบาลานซ์สกอร์การ์ด: กรณีศึกษาโครงการตามพระราชดำริ. **วารสารเทคโนโลยี**

อุตสาหกรรมมหาวิทยาลัยราชภัฏอุบลราชธานี. 3(6), 52-60.

สำนักงานส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม. (2557). **รายงานสถานการณ์วิสาหกิจขนาดกลาง**

และขนาดย่อม ปี 2557. สืบค้นเมื่อ 29 มิถุนายน 2558, จาก <http://www.sme.go.th/th/index.php/data-alert/alert/report-smes-year/report-year/report-year-2557>.

สำนักงานส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม. (2558). **รายงานสถานการณ์วิสาหกิจขนาดกลาง**

และขนาดย่อม ปี 2558. สืบค้นเมื่อ 20 ตุลาคม 2558, จาก <http://www.sme.go.th/th/index.php/data-alert/alert/report-smes-year/report-year/report-year-2558>.

สุพรรณิ คำवास. (2558). การกำกับดูแลกิจการและการควบคุมภายในที่ส่งผลต่อประสิทธิภาพขององค์กร:

หลักฐานเชิงประจักษ์จากธุรกิจเซรามิก จังหวัดลำปาง. วารสารวิทยาการจัดการสมัยใหม่. 8(2),

71-85.

Aaker, D. A ; Kumar, V. & Day, G. S. (2001). **Marketing Research.** New York: John Wiley & Sons.

Brown, N. C.; Pott, C. & Wompener, A. (2014). The Effect of Internal Control and Risk Management Regulation on Earnings Quality: Evidence from Germany. **J. Account. Public Policy.** 33, 1-31.

Hacker, M. E. & Lang, J. D. (2000). Designing a Performance Measurement System for a High Technology Virtual Engineering Team – a Case Study. **International Journal of Agile Management.** 2, 225-232.

Kaplan, R. S. & Norton, D. P. (1992). The Balanced Scorecard-Measures that Drive Performance. **Harvard Business Review.** 71-79.

Nunnally, J. C. (1978). **Psychometric Theory.** New York: McGraw-Hill.

Oseifuah, E. K. & Gyekye, A. B. (2013). Internal Control in Small and Microenterprises in the Vhembe District, Limpopo Province, South Africa. **European Scientific Journal.** 9(4), 241-251.

Teketel, T. & Berhanu Z. (2009). **Internal Control in Swedish Small and Medium Size Enterprises.** Master Thesis in Business Administration, Umea University.



- The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). (1994). **Internal Control Integrated Framework**. New Jersey: The American Institute of Certified Public Accountants.
- The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). (2013). **Internal Control – Integrated Framework**. New Jersey: The American Institute of Certified Public Accountants.
- Tsang, C. Y. (2007). **Internal Control, Enterprise Risk Management and Firm Performance**. Doctoral Dissertation, University of Maryland.
- Wai, L. Y. (2008). Importance of Internal Auditing: Small and Medium Enterprises (SMEs) Perception. **Seminar FEP 2008. Universiti Putra Malaysia**. Retrieved August 6, 2015, from <http://www.km.upm.edu.my>.
- Zhang, J. & Pany, K. (2008). Current Research Questions on Internal Control Over Financial Reporting under Sarbanes-Oxley. **CPA Journal**. 78(2), 42-45.