

บทที่ 2

เอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

ในการศึกษาปัญหาและข้อเสนอแนะสำหรับการจัดทำบัญชีของมูลนิธิในกรุงเทพมหานคร ผู้วิจัยได้ศึกษาเอกสารที่เกี่ยวข้อง ในประเด็นต่างๆ ดังนี้

- 2.1 แนวคิดเกี่ยวกับการบริหารงานการเงินและบัญชี
- 2.2 แนวคิดระบบการควบคุมภายใน
- 2.3 กฎหมายและระเบียบเกี่ยวกับมูลนิธิ
- 2.4 งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

2.1 แนวคิดเกี่ยวกับการบริหารงานการเงินและบัญชี

2.1.1 การบริหารงานการเงินและบัญชี

การบริหารการเงินของสถานศึกษา หมายถึง การดำเนินการเพื่อให้ได้มาซึ่งเงินเพื่อมาใช้จ่ายในการศึกษาของสถานศึกษา การจัดการเกี่ยวกับการใช้จ่าย ตลอดจนการควบคุมการดำเนินงานการเงินทุกด้านให้เป็นไปตามเกณฑ์มาตรฐานที่ตั้งไว้ ในการบริหารการเงินของสถานศึกษาอาจมีสิ่งที่เป็นอุปสรรคบางอย่างเข้ามาเกี่ยวข้อง เช่น อิทธิพลของความก้าวหน้าทางเศรษฐกิจและสังคม นโยบายทางการเมืองและรัฐบาล เป็นต้น ซึ่งขอข่ายในการบริหารการเงินของสถานศึกษาควรประกอบด้วยสิ่งต่อไปนี้ (กิตติมา ปรีดีดิolk, 2522: 61-62)

- 1) การวางแผนการเงินในสถานศึกษา มีการคาดการณ์ล่วงหน้าเกี่ยวกับการเงินสถานศึกษาซึ่งผู้บริหารจะต้องพิจารณาถึงผลกระทบที่มีต่อการได้มา หรือการจ่ายไปซึ่งการเงินของสถานศึกษาเช่น ฐานะทางเศรษฐกิจของประเทศ รายได้ของประชาชนในท้องถิ่น เป็นต้น
- 2) การจัดการเกี่ยวกับทรัพย์สินของสถานศึกษาโดยรวม เช่น ที่ดินและสิ่งก่อสร้าง วัสดุ ครุภัณฑ์ต่าง ๆ ของสถานศึกษา เป็นต้น
- 3) การควบคุมการดำเนินงานทางการเงิน เพื่อให้มีประสิทธิภาพเป็นไปตามมาตรฐานและ กฎเกณฑ์ที่เกี่ยวข้อง ซึ่งประกอบด้วยระบบบัญชี และวิธีการต่าง ๆ ในการตรวจสอบเงินและทรัพย์สินของสถานศึกษาการจัดการเกี่ยวกับการรับและจ่ายเงินของสถานศึกษาอย่างมีประสิทธิภาพ สอดคล้องกับหลักการเศรษฐศาสตร์ หลักการทางบริหาร รวมทั้งหลักการคลัง

เอกชัย กี่สุขพันธ์ (2527: 180) กล่าวถึงขอบเขตการบริหารงานการเงินและบัญชีโรงเรียนไว้ดังนี้

- 1) การวางแผนเกี่ยวกับการเงิน ได้แก่ การวางแผนเพื่อให้ได้เงินมาใช้จ่ายและวางแผนเพื่อใช้เงินอย่างมีประสิทธิภาพ
- 2) การใช้จ่ายเงิน เป็นการดำเนินงานเกี่ยวกับการรับจ่ายเงินของสถานศึกษา
- 3) การควบคุม เป็นการควบคุมการใช้จ่ายเงินรวมไปถึงระบบบัญชี ให้เป็นไปตามระเบียบกฎเกณฑ์ ข้อบังคับ ซึ่งจะต้องมีระบบควบคุมและการตรวจสอบที่มีประสิทธิภาพ
- 4) การประเมินผลการใช้จ่ายเงิน เป็นการตรวจสอบว่าเงินที่ใช้ในกิจการต่างๆ ของสถานศึกษามีความเหมาะสมคุ้มค่าหรือไม่ ทั้งนี้เพื่อจะได้นำไปเป็นข้อมูลในการปรับปรุงงานด้านการวางแผนงบประมาณในปีต่อไป

กิติมา ปรีดีดิลก (2522: 67-72) ได้สรุปเกี่ยวกับการบริหารงานการเงินและบัญชีที่ผู้บริหารการศึกษาพึงกระทำ ไว้ดังนี้

- 1) การจ่ายเงินเดือน ผู้บริหารจะต้องจัดการเกี่ยวกับการวางแผนอัตราค่าจ้างของครู อาจารย์และบุคลากรอื่น ๆ ของสถานศึกษา นอกจากนี้ยังจะต้องวางแผนเกี่ยวกับอัตราเงินเดือนของบุคลากรเหล่านี้ ให้เหมาะสมกับมาตรฐานการครองชีพและฐานะการเงินของสถานศึกษา
- 2) การใช้จ่ายทางด้านอื่น ๆ ของสถานศึกษา ได้แก่ การจัดการเกี่ยวกับการใช้จ่ายทางด้านการบริการอาหารกลางวันนักเรียน จัดการเกี่ยวกับการบริการห้องสมุด และจัดการเกี่ยวกับยานพาหนะรับส่งนักเรียน
- 3) การตรวจสอบบัญชีจ่ายเงินภายใน ได้แก่การแต่งตั้งคณะกรรมการตรวจสอบ การวางระเบียบกฎเกณฑ์การจ่ายเงิน ตลอดจนการกำหนดระบบการตรวจสอบ
- 4) การรายงานการเงิน ในการบริหารงานสถานศึกษา ย่อมมีหน่วยงานเหนือขึ้นไปตามลำดับในประเทศไทยมีหน่วยงานควบคุมอยู่หลายหน่วยงาน เช่น กระทรวงศึกษาธิการ กระทรวงการคลัง สำนักงบประมาณ และคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน เป็นต้น
- 5) บัญชีการเงินของสถานศึกษา เพื่อสะดวกในการควบคุมและตรวจสอบการบริหารการเงินของสถานศึกษา จึงจำเป็นต้องมีระบบบัญชีการเงินและทรัพย์สินของสถานศึกษา เพื่อป้องกันไม่ให้เกิดการรั่วไหลและการใช้เงินที่ไม่เป็นประโยชน์ต่อการศึกษาอย่างเต็มที่ ซึ่งหัวหน้าสถานศึกษาจะต้องกำหนดระบบบัญชี แบบฟอร์มการบัญชี กฎเกณฑ์เกี่ยวกับการบัญชีให้มีลักษณะที่ง่ายต่อการตรวจสอบ และสอดคล้องกับแบบฟอร์มที่หน่วยงานเหนือกำหนดไว้
- 6) การนิเทศบัญชีภายในสถานศึกษา เนื่องจากการจัดการเงินของสถานศึกษา ผู้บริหารไม่จำเป็นต้องลงมือกระทำด้วยตนเอง แต่จะต้องกำหนดให้หน่วยงานหรือบุคคลใดบุคคลหนึ่งเป็น

ผู้ดำเนินการ ซึ่งผู้บริหารจะต้องเป็นผู้กำหนดนโยบาย และควบคุมให้การจัดการเกี่ยวกับการเงินของสถานศึกษาถูกต้องและสอดคล้องกับหลักการและระเบียบโดยทั่วไป ผู้บริหารจึงมีหน้าที่นิเทศระบบบัญชี โดยการตรวจสอบและให้คำแนะนำแก่ผู้ปฏิบัติงาน

7) บัญชีทรัพย์สินและสมบัติของสถานศึกษา

หลักในการบริหารการเงินโรงเรียนนั้น ย่อมต้องอาศัยหลักการมากมายเพื่อก่อให้เกิดประสิทธิภาพในการบริหาร ซึ่งผู้บริหารทุกระดับต้องคำนึงถึง มีดังนี้

1) หลักสารัตถประโยชน์ (Utility Principle) จะต้องคำนึงถึงการใช้เงินให้เกิดประโยชน์สูงสุด การใช้รายได้ที่มีลักษณะเป็นการสิ้นเปลืองและฟุ่มเฟือยเกิดประโยชน์น้อย ผู้บริหารต้องพยายามที่จะตัดทอนรายจ่ายนั้นออกไป

2) หลักแห่งความเพียงพอ (Adequacy Principle) โรงเรียนจะต้องใช้เงินที่มีอยู่หรือพยายามที่จะสรรหาเงินมาใช้จ่ายให้เพียงพอต่อความต้องการทางการเงินของโรงเรียน โรงเรียนที่มีรายได้พอต่อการใช้จ่ายย่อมแสดงให้เห็นประสิทธิภาพในการบริหารการเงินที่มั่นคง การบริหารโครงการต่างๆ ผู้บริหารต้องจัดสรรและตั้งงบประมาณให้เพียงพอ เพื่อป้องกันอุปสรรคต่างๆ ในการดำเนินงานตามโครงการนั้นๆ

3) หลักแห่งเอกภาพ (Unity Principle) ควรแยกรายการต่างๆ ออกจากกันและรวมกันไว้เป็นหมวดหมู่ เดียวกันให้เป็นเอกภาพ เช่น แยกเป็นหมวดรายจ่าย หมวดรายรับ แยกระบบบัญชี และแยกหมวดหมู่การเก็บรักษา

4) หลักแห่งความสมดุล (Balance Principle) ในการใช้จ่ายเงินผู้บริหารจะต้องพิจารณาให้เหมาะสมกับฐานะทางเศรษฐกิจของประเทศโดยรวม เนื่องจากภาระของรัฐบาลนั้นมีมากมาย ดังนั้นการทุ่มเงินส่วนใหญ่มาใช้ทางการศึกษาโดยไม่สมดุลกับรายจ่ายด้านอื่น ๆ ย่อมไม่เกิดผลดี

5) หลักความเป็นธรรม (Equity Principle) การพิจารณาจัดสรรเงินในโรงเรียนควรพิจารณาตามความจำเป็นและความเหมาะสม มิควรพิจารณาจัดสรรเงินตามความสัมพันธ์ส่วนตัวเป็นหลัก

6) หลักแห่งความชัดเจน (Clarity Principle) การจัดการเกี่ยวกับการเงินจะต้องให้ผู้เกี่ยวข้องเข้าใจทุกอย่างชัดเจนเพื่อให้การปฏิบัติเป็นไปในแนวทางเดียวกัน

7) หลักจารีตประเพณีนิยม (Conservative Principle) การปฏิบัติเกี่ยวกับการเงิน ควรยึดแนวปฏิบัติที่สืบต่อกันมา การเปลี่ยนแปลงวิธีการบ่อย ๆ โดยไม่จำเป็นอาจก่อให้เกิดความสับสนในการปฏิบัติ แต่ไม่ได้หมายความว่า จะไม่มีการเปลี่ยนแปลงหรือพัฒนา ระเบียบข้อบังคับอาจต้องมีการเปลี่ยนแปลงพัฒนาให้ทันสมัยและทันเหตุการณ์อยู่เสมอ

8) หลักสมานฉันท์ (Harmony Principle) กิจการทุกอย่างเกี่ยวกับการเงินต้องได้รับการยอมรับจากทุกคน

9) หลักมนุษยธรรม (Humanitarian Principle) ควรคำนึงถึงความเป็นไปได้ในสังคม เช่น การให้เงินเดือนที่ไม่เหมาะสมกับค่าครองชีพ ทำให้บุคลากรต่าง ๆ ไม่มีเงินหรือรายได้ในการเลี้ยงดูตนเองและครอบครัวซึ่งอาจมีผลกระทบต่องานที่เขารับผิดชอบ

10) หลักความถูกต้องกับความเป็นจริง (Accuracy Principle) การบริหารการเงินจะต้องมีลักษณะเปิดเผย สามารถตรวจสอบได้ทุกเวลาและทุกรายการ

11) หลักการกำหนดเวลา (Annuity Principle) จะต้องกำหนดเวลาไว้ให้แน่นอน เพื่อสะดวกในการติดตามและประเมินผล โดยทั่วไปจะกำหนดไว้เป็นหนึ่งปีโดยให้สอดคล้องกับปีงบประมาณ

12) หลักผลประโยชน์ตอบแทน (Benefit Principle) ในการบริหารการเงินจะต้องคำนึงถึงผลตอบแทนที่ได้รับจากการใช้จ่ายนั้นว่าคุ้มทุนหรือไม่

13) หลักการคาดการณ์ล่วงหน้า (Foresight Principle) ในการบริหารการเงิน ผู้บริหารต้องรู้จักคาดการณ์ล่วงหน้าได้ถูกต้อง เพื่อความรอบคอบในการปฏิบัติงาน

14) หลักความมีลักษณะเฉพาะอย่าง (Specification Principle) การปฏิบัติงานในหน่วยงานการเงินควรแบ่งงานรับผิดชอบระหว่างบุคลากรให้ชัดเจน เช่น แยกฝ่ายปฏิบัติการกับฝ่ายตรวจสอบออกจากกัน เป็นต้น

15) หลักแห่งการเปิดเผย (Publicity Principle) ควรมีการรายงานผลการปฏิบัติงานของโรงเรียนให้ประชาชนโดยทั่วไปหรือชุมชนทราบ

16) หลักผลิตผล (Productivity Principle) ต้องคำนึงถึงผลผลิตที่เป็นประโยชน์ต่อสังคม

17) หลักการประหยัด (Economy Principle) การใช้จ่ายเงินทุกอย่างควรเป็นไปอย่างประหยัด พิจารณาถึงความจำเป็นในการดำเนินงาน

18) หลักเศรษฐศาสตร์ (Economics Principle) การบริหารการเงินควรยึดหลักเศรษฐศาสตร์ที่คำนึงถึงสิ่งที่ใส่เข้าไป (Input) ได้แก่ เงิน แรงงาน อื่น ๆ กับผลที่ออกมา (Output) ได้แก่ คุณภาพของการศึกษาว่ามีลักษณะคุ้มค่าหรือไม่

ชาลี มณีศรี (2522: 172) กล่าวถึงการบริหารงานบัญชีว่า สถานศึกษาทุกแห่งย่อมมีการรับและจ่ายเงิน เพื่อดำเนินงานให้บรรลุตามแผนงานหรือโครงการหรือเป้าหมายที่ตั้งไว้ จึงจำเป็นที่จะต้องบันทึกการรับจ่ายเงิน ทั้งเงินงบประมาณและเงินนอกงบประมาณไว้เป็นหลักฐาน เพื่อใช้ประกอบการพิจารณาวินิจฉัยในการบริหารสถานศึกษาในเวลาต่อไป ระบบบัญชีสามารถอำนวยความสะดวกในการบริหารสถานศึกษา พอสรุปได้ดังนี้

- 1) เพื่อเป็นเครื่องมือช่วยควบคุมการเบิกจ่ายเงินให้เป็นไปในขอบเขต ระเบียบ ข้อบังคับ เกี่ยวกับการเบิกจ่ายเงินของทางราชการ
- 2) เป็นเครื่องมือแสดงว่าเจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบในการรับจ่ายและการเก็บรักษาเงิน ได้ปฏิบัติหน้าที่ของตนถูกต้องครบถ้วนหรือไม่เพียงใด
- 3) เป็นหลักฐานให้ผู้สอบบัญชี สามารถตรวจสอบรายการรับจ่ายเงินว่าเป็นไปโดยสุจริต และถูกต้อง
- 4) ให้ตัวเลขและข้อมูลต่างๆ อันเป็นประโยชน์แก่ผู้บริหารสถานศึกษาทุกระดับชั้นในการวางแผนหรือโครงการดำเนินงานต่อไป
- 5) ให้ตัวเลขและข้อมูลต่าง ๆ เกี่ยวกับการเงิน เช่น รายรับรายจ่ายและต้นทุนในการดำเนินงานตลอดจนฐานะการเงินของส่วนราชการ เพื่อเปรียบเทียบผลงานที่ได้รับจากค่าใช้จ่ายที่จ่ายไป

ดุสิต ทิวถนอม (2538: 115-119) กล่าวถึงความสำคัญของการบัญชีว่า การบัญชีเป็นสิ่งที่จำเป็นและสำคัญในการบริหารการเงิน ทำให้ทราบความเคลื่อนไหวของเงินและฐานะทางการเงินของสถานศึกษา การที่ผู้บริหารสถานศึกษาและผู้ที่เกี่ยวข้องได้ทราบถึงฐานะทางการเงินทำให้เกิดแนวทางในการปรับปรุง เปลี่ยนแปลง รวมทั้งการควบคุมการใช้จ่ายเงินให้เป็นไปตามระเบียบ ไม่ให้เกิดการทุจริต เกิดความสุรุ่ยสุร่าย การบริหารการบัญชีที่ดีทำให้เกิดประสิทธิภาพ และการประหยัดในการใช้จ่ายเงิน นอกจากนั้นการบันทึกและเสนอข้อมูลทางการเงินเป็นการให้ข้อมูลทางการเงินแก่ผู้เกี่ยวข้อง โดยเฉพาะอย่างยิ่งผู้บริหารสถานศึกษา ถือได้ว่าข้อมูลทางการเงินซึ่งเกี่ยวกับรายงานต่าง ๆ เกี่ยวกับการเงิน รวมทั้งฐานะทางการเงินเป็นสิ่งสำคัญในการบริหารงานด้านการเงินของสถานศึกษา อย่างไรก็ตามการบัญชีจะเป็นประโยชน์อย่างแท้จริงนั้น ผู้ที่ปฏิบัติเกี่ยวกับการบัญชีหรือบันทึกรายการบัญชีนั้นจะต้องมีความรับผิดชอบในเรื่องต่างๆ ดังต่อไปนี้

- 1) จัดหาข้อมูล (Data) และกำหนดระบบบัญชี (Accounting System) ที่จะช่วยฝ่ายบริหารในการวางแผนงาน
- 2) นำเอาแผนงานที่ฝ่ายบริหารวางไว้มาคำนวณเป็นจำนวนเงิน และกำหนดความรับผิดชอบของบุคคลแต่ละระดับในงานนั้น (เป็นการทำ Financial budget และ Performance budget)
- 3) ต้องพร้อมอยู่เสมอที่จะเห็นข้อบกพร่องต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นในงาน และสามารถชี้ให้ฝ่ายบริหารเห็นด้วย การทำบัญชีเกี่ยวกับการควบคุมงบประมาณการใช้จ่ายในกิจการจะช่วยให้สำหรั้งานนี้

4) จัดทำมาตรฐานของผลงาน (Standard of Performance) โดยคำนึงถึงความรับผิดชอบของแต่ละคน และทำการวิเคราะห์ผลงานของแต่ละคนที่แตกต่างไปจากมาตรฐานที่วางไว้ เพื่อเป็นการช่วยฝ่ายบริหารในด้านการควบคุมและวัดผลงาน เช่น ทำรายงานทุกเดือนหรือทุก 3 เดือน เป็นต้น

5) รายงานให้ฝ่ายบริหารทราบถึงผลการดำเนินงานตามแผน (Implementation of Plan) ว่าแต่ละฝ่าย แต่ละแผนกสามารถทำได้แค่ไหน

6) ทำการประเมินผลงาน (Evaluation)

2.1.2 องค์ประกอบในการบริหารงานการเงินและบัญชี

ซารี มณิศรี (2525: 65-68) กล่าวว่า องค์ประกอบในการบริหารงานการเงินและบัญชีของสถานศึกษา ประกอบด้วยโครงสร้างของงาน ลักษณะงาน และบุคลากร ความสำเร็จในการบริหารของหน่วยงาน ย่อมเกิดจากแผนงานองค์การที่มีประสิทธิภาพซึ่งหลักพื้นฐานในการจัดองค์การ มีดังนี้

1) กำหนดนโยบายให้แน่นอน และให้คณะผู้ดำเนินงานรับรู้เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ตามต้องการ

2) ควรแบ่งองค์การออกเป็นหน่วยงานย่อย มอบให้แต่ละหน่วยรับผิดชอบงานอย่างใดอย่างหนึ่ง เพื่อป้องกันมิให้มีการทำงานซ้ำซ้อนกัน

3) บุคลากรที่รับผิดชอบงาน ควรจะได้อย่างแน่ชัดว่า เขาจะต้องทำอะไร และไม่ต้องทำอะไรบ้าง ความรับผิดชอบเริ่มต้นและสิ้นสุดลงอย่างไร

4) เทคนิควิธีการทำงาน ควรจะได้มีการพัฒนาวิธีการที่ถูกต้องและเหมาะสม ไม่จำเป็นจะต้องทำให้เป็นแบบเดียวหรือมาตรฐานเดียวกันเสมอไป

5) ควรจัดสรรทรัพยากรต่าง ๆ เช่น คน เงิน วัสดุสิ่งของให้มีปริมาณและคุณภาพเหมาะสม

6) ควรให้มีเอกภาพในการบังคับบัญชา มีการออกคำสั่งโดยผู้มีอำนาจคนเดียว

7) ระบบการติดต่อสื่อสาร จะต้องสามารถติดต่อกันได้ทุกระดับ เพื่อความสะดวกในการประสานงาน

2.1.3 ปัญหาเกี่ยวกับการบริหารงานการเงินและบัญชีและแนวการแก้ไข

ศรีสวัสดิ์ รัตนวราห์ (2533: 345-346) ได้สรุปปัญหาเกี่ยวกับข้อผิดพลาดในเรื่องการเงินและบัญชีไว้ในเรื่องการบริหารงานธุรการเอกสารการสอนชุดวิชาการจัดการโรงเรียนประถมศึกษา มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช ดังนี้

- 1) ผู้รับผิดชอบเกี่ยวกับงานการเงินและบัญชี
 - 1.1) ขาดความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับระเบียบการเงินและบัญชี
 - 1.2) ไม่มีความละเอียดรอบคอบ
 - 1.3) ขาดคุณธรรม
 - 1.4) ฐานะเศรษฐกิจส่วนตัวไม่ดี
- 2) ระบบบริหาร
 - 2.1) ไม่ได้จัดให้มีคณะกรรมการร่วมรับผิดชอบเกี่ยวกับการเงิน
 - 2.2) ไม่มีการนิเทศและติดตามผลการปฏิบัติงาน
 - 2.3) ไม่ได้แต่งตั้งคณะกรรมการตรวจสอบภายในโรงเรียน
 - 2.4) การวางระเบียบปฏิบัติในโรงเรียนไม่รัดกุม
 - 2.5) ระบบอุปถัมภ์การช่วยเหลือพวกพ้องโดยไม่คำนึงถึงความผิดถูกและประสิทธิภาพในการทำงาน ทำให้เป็นทางนำไปสู่ความร่วมมือในการทุจริตได้
- 3) อิทธิพลสิ่งแวดล้อม
 - 3.1) ค่านิยมในสังคมทำให้เกิดความฟุ้งเฟ้อ ชักจูงใจให้ทุจริต
 - 3.2) ปฏิบัติตามแบบอย่างที่ไม่ดี
 - 3.3) ภาวะเศรษฐกิจในสังคมไม่มั่นคง มีผลกระทบต่อครองชีพ รายได้ไม่พอเป็นเหตุให้ทุจริต

ศรีสวัสดิ์ รัตนวราห์ (2533: 346-347) ได้เสนอแนะแนวทางการแก้ไข ว่าจำเป็นต้องพิจารณาสาเหตุและแก้ไขให้ตรงจุด ดังนี้

- 1) การแก้ไขปัญหเกี่ยวกับผู้รับผิดชอบงานการเงินและบัญชี การพิจารณาบุคคลที่จะให้รับหน้าทีงานการเงินและบัญชี ควรคัดเลือกจากผู้ที่มีความสมบัติต่อไปนี้
 - 1.1) มีคุณธรรม ซื่อสัตย์สุจริต มีนิสัยประหยัด มัธยัสถ์ ขยัน มีความละเอียดรอบคอบ
 - 1.2) มีความประพฤติดี
 - 1.3) มีวุฒิทางการบัญชีหรือมีความถนัด สนใจที่จะทำงานการเงิน อาจส่งเข้ารับการอบรมเพื่อเพิ่มพูนประสบการณ์ด้านการเงินและบัญชี
- 2) การปรับปรุงระบบบริหารภายในโรงเรียน ดังนี้

2.1) แต่งตั้งคณะกรรมการรับผิดชอบการเงินด้านต่างๆ

2.2) แต่งตั้งคณะกรรมการตรวจสอบภายในโรงเรียน แล้วรายงานผลผู้บริหารทุกครั้ง และควรมีเจ้าหน้าที่ตรวจสอบภายในของหน่วยงานควบคุมโรงเรียน ทำหน้าที่ตรวจสอบแนะนำ ด้วย

2.3) วางระเบียบเกี่ยวกับการรับ-จ่ายเงินในโรงเรียนให้รัดกุม กำหนดมาตรการติดตาม สอดส่องให้ครูในโรงเรียนปฏิบัติงานตามกฎหมาย ระเบียบ คำสั่ง โดยเคร่งครัด

2.4) ผู้บริหารใช้เหตุผล ความเป็นธรรมและประโยชน์ส่วนรวมเป็นหลักในการบริหาร

2.2 แนวคิดระบบการควบคุมภายใน

ระบบการควบคุมภายใน เป็นกลไกที่สำคัญและเป็นเครื่องมือในการบริหารงานใน หน่วยงาน ไม่ว่าจะเป็นการจัดการในภาครัฐหรือเอกชนทั้งขนาดเล็กและขนาดใหญ่ ระบบการ ควบคุมภายในจะช่วยควบคุมหรือลดความเสี่ยงของหน่วยงานให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ซึ่งจะทำ ให้การปฏิบัติงานและการจัดการของหน่วยงานบรรลุวัตถุประสงค์ ในอดีตที่ผ่านมา การบริหารงาน ของหน่วยงานภาครัฐ ได้มีการควบคุมภายในตามที่กระทรวงการคลังประกาศให้ใช้เป็นเรื่องๆ ไป ซึ่งอาจอยู่ในรูปของกฎหมาย ระเบียบ ระบบบัญชี หนังสือสั่งการ และหนังสือตอบข้อหารือต่างๆ โดยส่วนใหญ่จะเน้นไปที่การควบคุมด้านการเงินและบัญชี และการปฏิบัติให้ถูกต้องตามระเบียบ หรือกฎเกณฑ์ที่ทางราชการกำหนดไว้ ซึ่งไม่ครอบคลุมถึงการจัดการด้านอื่นๆ นอกเหนือจากด้าน การเงินและบัญชีในหน่วยงาน จึงไม่สามารถสะท้อนภาพถึงผลการดำเนินงานในภาพรวมของ หน่วยงานได้ ระบบการควบคุมภายในที่ดี ควรเป็นระบบการควบคุมที่ครอบคลุมงานทุกด้านและ สามารถสะท้อนภาพให้เห็นเป็นองค์รวมของหน่วยงานนั้นๆ ว่ามีการดำเนินงานที่มีประสิทธิภาพ และประสิทธิผลหรือไม่เพียงใด การที่ระบบการควบคุมภายในของรัฐยังไม่ครอบคลุมทุกระบบงาน อาจเป็นช่องทางรั่วไหลทำให้เกิดความเสียหายในหน่วยงาน และการดำเนินงานไม่สัมฤทธิ์ผล ทั้งนี้ จากประสบการณ์ในภาครัฐ สาเหตุส่วนหนึ่งเกิดจากการกำหนดหน้าที่และมอบหมายงานใน หน่วยงานไม่เหมาะสม การมอบหมายการปฏิบัติงานทั้งกระบวนการให้บุคคลใดบุคคลหนึ่งเพียง คนเดียว การควบคุมสอบทานและการตรวจสอบยังไม่มีประสิทธิภาพเพียงพอ ตลอดจนขาดการ ประเมินและการบริหารความเสี่ยง

จากเหตุผลและความจำเป็นดังกล่าวข้างต้น กระทรวงการคลังจึงได้กำหนดแนวปฏิบัติ เกี่ยวกับระบบการควบคุมภายในสำหรับหน่วยงานต่าง ๆ ในภาคราชการ โดยประยุกต์ตามระบบ การควบคุมภายในของ The Committee of Sponsoring Organizations of the Trade-way

Commission (COSO) ซึ่งเห็นว่าจะเอื้อประโยชน์ต่อการบริหารงานในแต่ละหน่วยงาน อันจะเป็นผลให้การใช้ทรัพยากรของรัฐเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและสมประโยชน์ยิ่งขึ้น

2.2.1 ความหมายการควบคุมภายใน

คณะกรรมการ The Committee of Sponsoring Organizations of the Trade-way Commission (COSO) ได้ให้ความหมายหรือคำนิยาม “การควบคุมภายใน” ไว้ว่าการควบคุมภายในหมายถึง กระบวนการที่คณะผู้บริหารและบุคลากรในองค์กรกำหนดขึ้นซึ่งเป็นการออกแบบในระดับที่สมเหตุสมผลเพื่อให้เกิดความเชื่อมั่นในวัตถุประสงค์ในเรื่องดังต่อไปนี้

- ความมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลของการดำเนินงาน
- ความเชื่อถือได้ของข้อมูลและรายงานทางการเงิน
- การปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ

สำหรับมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 400 ของสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย ได้ให้ความหมายหรือคำนิยาม “ระบบการควบคุมภายใน” ไว้ดังนี้

ระบบการควบคุมภายใน หมายถึง นโยบายและวิธีการปฏิบัติ (การควบคุมภายใน) ซึ่งผู้บริหารของกิจการกำหนดขึ้น เพื่อช่วยให้บรรลุวัตถุประสงค์ของผู้บริหารที่จะให้เกิดความเชื่อมั่นเท่าที่จะสามารถทำได้ว่าการดำเนินธุรกิจเป็นไปอย่างมีระเบียบและมีประสิทธิภาพ ซึ่งรวมถึงการปฏิบัติตามนโยบายของผู้บริหาร การป้องกันรักษาทรัพย์สิน การป้องกันและการตรวจพบทุจริต และข้อผิดพลาด ความถูกต้องและครบถ้วนของการบันทึกบัญชี และการจัดทำข้อมูลทางการเงินที่เชื่อถือได้ อย่างทันเวลา นอกเหนือจากเรื่องที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับงานของระบบบัญชีแล้ว ระบบการควบคุมภายในยังครอบคลุมถึง สภาพแวดล้อมของการควบคุม และวิธีการควบคุม

เอกชัย กี่สุขพันธ์ (2538: 73) ได้กล่าวถึงการควบคุมงานว่า คือ กระบวนการในการกำกับและติดตามการปฏิบัติงานเพื่อให้แน่ใจหรือมั่นใจว่าผู้ปฏิบัติงานนั้นปฏิบัติตามวัตถุประสงค์หรือได้มาตรฐานตามที่กำหนด

วัชนิพร เศรษฐรักโก (2543: 6-10) ให้ความหมายว่า การควบคุมภายในเป็นกระบวนการปฏิบัติงานที่กำหนดขึ้น โดยมีวัตถุประสงค์หลัก 4 ประการ คือ เพื่อดูแลรักษาทรัพย์สินรวมทั้งข้อมูลหรือสารสนเทศให้อยู่ในสถานที่ปลอดภัย เพื่อให้มั่นใจว่าการจัดทำสารสนเทศทางการบัญชีมีความถูกต้อง เชื่อถือได้ และนำเสนอได้ทันเวลา เพื่อสนับสนุนให้มีการปฏิบัติงานตามนโยบาย ข้อบังคับของกิจการหรือข้อกำหนดของกฎหมายอย่างต่อเนื่อง และเพื่อส่งเสริมให้มีการปฏิบัติงานในองค์กรอย่างมีประสิทธิภาพ การควบคุมภายในที่กำหนดให้มีในกิจการนี้ไม่ได้เป็นสิ่งรับประกันว่ากิจการจะสามารถดำเนินงานได้อย่างมีประสิทธิภาพ เพราะการควบคุมภายในมีข้อจำกัดในการ

นำไปใช้ปฏิบัติงาน และเพื่อลดข้อจำกัดของระบบการควบคุมภายใน กิจกรรมการกำหนดโครงสร้างการควบคุมภายในให้มียอดประกอบครบทั้ง 5 ประการ คือ สิ่งแวดล้อมของการควบคุม การประเมินความเสี่ยง กิจกรรมที่ใช้ในการควบคุม สารสนเทศและการสื่อสาร และการติดตามและประเมินผลสำหรับความหมายของ การควบคุมภายใน ในแนวปฏิบัติ หมายถึง ระบบการควบคุมกระบวนการในการปฏิบัติงานที่คณะผู้บริหารและบุคลากรในหน่วยงานร่วมกันกำหนดขึ้น เพื่อสร้างความมั่นใจในระดับที่สมเหตุสมผลว่าการบริหารและการปฏิบัติงานจะสามารถบรรลุเป้าหมายและให้เกิดผลลัพธ์ของการดำเนินงานที่มีประสิทธิภาพและประสิทธิผล ซึ่งครอบคลุมถึงกระบวนการในการจัดการวิธีการหรือเครื่องมือต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับการจัดองค์กร

2.2.2 วัตถุประสงค์การควบคุมภายใน

- 1) เพื่อให้การปฏิบัติงานเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล ทำให้การใช้ทรัพยากรเป็นไปอย่างประหยัดและคุ้มค่า โดยลดขั้นตอนการปฏิบัติงานที่ซ้ำซ้อนหรือไม่จำเป็นลดความเสี่ยงหรือผลเสียทางการเงินหรือด้านอื่น ๆ ที่อาจมีขึ้นในหน่วยงาน ซึ่งจะช่วยลดต้นทุนการดำเนินงานแก่หน่วยงานในที่สุด
- 2) เพื่อให้มีการข้อมูลและรายงานทางการเงินที่ถูกต้องครบถ้วนและเชื่อถือได้ สร้างความมั่นใจแก่ผู้บริหารในการตัดสินใจเกี่ยวกับการบริหารและการปฏิบัติงานและบุคคลภายนอกที่เกี่ยวข้อง
- 3) เพื่อให้บุคลากรมีการปฏิบัติตามนโยบาย กฎหมาย เงื่อนไขสัญญา ข้อตกลง ระเบียบ ข้อบังคับต่าง ๆ ของหน่วยงานอย่างถูกต้องและครบถ้วน

2.2.3 องค์ประกอบการควบคุมภายใน

การควบคุมภายใน มีองค์ประกอบ 5 ส่วน ดังนี้

- 1) สภาพแวดล้อมการควบคุม (Control Environment)
- 2) การประเมินความเสี่ยง (Risk Assessment)
- 3) กิจกรรมการควบคุม (Control Activities)
- 4) สารสนเทศและการสื่อสาร (Information and Communication)
- 5) การติดตามและประเมินผล (Monitoring and Evaluation)

2.2.4 สภาพแวดล้อมการควบคุม (Control Environment)

สภาพแวดล้อมการควบคุม หมายถึง สภาพการณ์หรือปัจจัยต่างๆ ที่ส่งผลให้เกิดระบบการควบคุมภายในหน่วยงาน ในการดำเนินงานจะมีหลายปัจจัยที่ส่งผลให้เกิดมาตรการการควบคุมภายในขึ้นในหน่วยงาน ซึ่งฝ่ายบริหารจะมีอิทธิพลสำคัญต่อการสร้างบรรยากาศและสภาพแวดล้อมการควบคุมภายในในหน่วยงาน เช่น จริยธรรมของการทำงาน ความซื่อสัตย์ ความไว้วางใจได้ ความโปร่งใส และการมีภาวะผู้นำที่ดี ซึ่งรวมทั้งการกำหนดนโยบาย โครงสร้าง และระเบียบวิธีปฏิบัติที่เหมาะสม สำหรับตัวอย่างสภาพแวดล้อมการควบคุมภายในหน่วยงาน อาทิ

1) ปรัชญาและลักษณะการทำงานของผู้บริหาร ปรัชญาและลักษณะการทำงานของผู้บริหารแต่ละบุคคลย่อมแตกต่างกัน และจะเป็นปัจจัยที่ส่งผลถึงการกำหนดระบบการควบคุมภายในของหน่วยงาน เพราะผู้บริหารมีหน้าที่ในการกำหนดนโยบาย มาตรการ และระบบการควบคุมภายใน แต่อย่างไรก็ตาม ผู้บริหารต้องรับผิดชอบในการเลือกปรัชญาและวิธีการทำงานที่เหมาะสมกับสถานการณ์ รวมทั้งรับผิดชอบต่อผลที่เกิดขึ้น ผู้บริหารสามารถส่งเสริมและสนับสนุนให้เกิดสภาพแวดล้อมการควบคุมที่ดี โดยดำเนินการ ดังนี้

2) กำหนดนโยบายและกลยุทธ์การดำเนินงาน มาตรฐาน และแนวทางการปฏิบัติงาน เป็นลายลักษณ์อักษรให้ชัดเจน และแจ้งให้บุคลากรทุกคนในหน่วยงานทราบ

3) กำหนดโครงสร้างการจัดหน่วยงานให้เหมาะสม มีสายการบังคับบัญชา และความสัมพันธ์ระหว่างหน่วยงานภายในที่ชัดเจน รวมทั้งมอบอำนาจหน้าที่และความรับผิดชอบให้แก่บุคลากรในแต่ละตำแหน่งอย่างเหมาะสม

4) กำหนดคุณลักษณะงานเฉพาะตำแหน่ง (Job Description) ของบุคลากรทุกตำแหน่ง หน้าที่ และระดับของความรู้ ความสามารถ และทักษะที่จำเป็นต้องใช้ในแต่ละงานอย่างชัดเจน

5) กำหนดนโยบายและแนวทางการปฏิบัติงานด้านการบริหารบุคลากร ตลอดจนการประเมินผลการปฏิบัติงานของบุคลากรอย่างชัดเจน และเป็นธรรม รวมทั้งกำหนดบทลงโทษทางวินัยให้ชัดเจน

6) กำหนดให้มีคณะกรรมการบริหาร คณะกรรมการตรวจสอบ (Audit Committee) และหน่วยตรวจสอบภายใน

2.2.5 การประเมินความเสี่ยง (Risk Assessment)

การประเมินความเสี่ยง หมายถึง กระบวนการที่ใช้ในการระบุความเสี่ยง การวิเคราะห์ความเสี่ยง และการกำหนดแนวทางการควบคุม เพื่อป้องกันหรือลดความเสี่ยงการประเมินความเสี่ยงในหน่วยงาน จะเป็นการประเมินการปฏิบัติงานในภาพรวมของหน่วยงาน เพื่อให้ทราบ

เหตุการณ์ของความเล็งและหาทางแก้ไขและควบคุม ให้ความเล็งอยู่ในระดับที่เกิดความเสียหายน้อยที่สุดกระบวนการในการประเมินความเสี่ยงการประเมินความเสี่ยงและการควบคุมความเสี่ยงให้อยู่ในระดับที่หน่วยงานยอมรับได้สามารถดำเนินการเป็น 4 ขั้นตอน ดังนี้

1) ศึกษาวัตถุประสงค์และเป้าหมายของหน่วยงาน

วัตถุประสงค์และเป้าหมายของหน่วยงาน จะต้องสอดคล้องกับการกิจ (Mission) ของหน่วยงานนั้น ซึ่งโดยทั่วไปวัตถุประสงค์ของหน่วยงานจะแบ่งออกเป็น 2 ระดับ คือ

1.1) วัตถุประสงค์ในระดับหน่วยงาน (Entity – level Objectives) เป็นวัตถุประสงค์ของการดำเนินงานในภาพรวมของหน่วยงาน โดยทั่วไปจะระบุไว้ในแผนกลยุทธ์ และแผนการปฏิบัติงานประจำปีของหน่วยงาน เช่นเดียวกับภารกิจ (Mission) และกลยุทธ์ในภาพรวมของหน่วยงาน เช่น ภารกิจหลักของหน่วยงาน โครงสร้างของหน่วยงาน แนวโน้มการดำเนินงานของหน่วยงานในอนาคต นโยบายการบริหารงานหรือนโยบายการเงินการคลัง เป็นต้น

1.2) วัตถุประสงค์ในระดับกิจกรรม (Activity – level Objectives) เป็นวัตถุประสงค์ของการดำเนินงานที่เฉพาะเจาะจงสำหรับแต่ละกิจกรรมที่หน่วยงานกำหนด เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของหน่วยงาน ซึ่งวัตถุประสงค์ของแต่ละกิจกรรมจะต้องสนับสนุนและสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ในระดับหน่วยงาน เช่น ระบบการประมวลข้อมูลทางการเงินและบัญชี เป็นต้น

2) ระบุปัจจัยเสี่ยง

ปัจจัยเสี่ยงของหน่วยงานสามารถเกิดขึ้นได้ทั้งจากปัจจัยภายในและปัจจัยภายนอก ซึ่งปัจจัยเหล่านี้จะส่งผลกระทบต่อวัตถุประสงค์ เป้าหมาย หรือผลการดำเนินงานในหน่วยงาน เช่น การเปลี่ยนตัวผู้บริหารและผู้ปฏิบัติงานในตำแหน่งที่สำคัญๆ บ่อยครั้งการเปลี่ยนแปลงกฎหมายใหม่ๆ ของรัฐบาลที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงานของหน่วยงาน เป็นต้นเนื่องจากปัจจัยเสี่ยงแต่ละชนิดมีผลกระทบต่อการดำเนินงานและการบรรลุวัตถุประสงค์ของหน่วยงานไม่เท่ากัน บางชนิดมีผลกระทบทันที บางชนิดมีผลกระทบในระยะยาวดังนั้น ผู้บริหารต้องติดตามพิจารณา และระบุปัจจัยความเสี่ยงที่เกิดขึ้นให้ครอบคลุมทุกประเด็นปัญหาที่คาดว่าจะเกิด ซึ่งควรครอบคลุมถึง

2.1) ผลกระทบจากปัจจัยทางด้านเศรษฐกิจ สังคม การเมือง อุตสาหกรรม และสิ่งแวดล้อมต่อการดำเนินงานของหน่วยงาน

2.2) ปัจจัยความเสี่ยงที่ได้ระบุไว้ในการวางแผน และการประมาณการของหน่วยงาน

2.3) ข้อตรวจพบที่ได้รับการตรวจสอบ การสอบทาน การติดตามและประเมินผล

2.4) ปัจจัยอื่น ๆ ที่มีผลกระทบต่อการบรรลุวัตถุประสงค์ของหน่วยงาน เช่น ปัจจัยที่ทำให้การดำเนินงานในอดีตที่ผ่านมาไม่บรรลุตามวัตถุประสงค์ คุณภาพของบุคลากร การ

เปลี่ยนแปลงบุคลากรที่รับผิดชอบในการบริหารหรือปฏิบัติงาน การเปลี่ยนแปลงที่เกิดจากเงื่อนไขตามกฎหมาย ระเบียบ และข้อกำหนดต่างๆ ที่มีผลกระทบต่อการดำเนินงานของหน่วยงาน ฯลฯ

3) การวิเคราะห์และจัดระดับความเสี่ยง

การวิเคราะห์ถึงผลกระทบของปัจจัยเสี่ยงที่มีต่อหน่วยงาน ซึ่งโดยปกติปัจจัยเสี่ยงแต่ละปัจจัยมีผลกระทบต่อนักงานมากน้อยไม่เท่ากัน การวิเคราะห์ปัจจัยเสี่ยงมีหลายวิธีแตกต่างกัน ผู้บริหารควรให้ความสำคัญกับความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ และมีโอกาสเกิดขึ้นบ่อย ๆ จึงควรพิจารณาเลือกใช้วิธีการหรือเทคนิคที่ใช้วิเคราะห์ให้เหมาะสมกับขนาดลักษณะการดำเนินงาน เพื่อให้สามารถประเมินระดับความสำคัญของความเสี่ยงได้ ทั้งในเชิงปริมาณและคุณภาพ รวมทั้งผลเสียหายที่อาจเกิดจากความเสี่ยงนั้น โดยทั่วไปขั้นตอนการวิเคราะห์ปัจจัยเสี่ยง จะเป็นดังนี้

3.1) ประเมินระดับความสำคัญของปัจจัยเสี่ยง คือ การนำปัจจัยเสี่ยงแต่ละปัจจัยมาพิจารณาถึงความสำคัญว่า หากเกิดขึ้นแล้วมีผลกระทบต่อนักงานมากน้อยแค่ไหน โดยอาจวัดเป็นระดับน้อย ปานกลาง สูง

3.2) ประเมินความถี่ที่ปัจจัยเสี่ยงจะเกิดขึ้น คือ การพิจารณาว่าปัจจัยเสี่ยงที่ได้เรียงลำดับความสำคัญไว้แล้ว มีโอกาสที่จะเกิดปัจจัยเสี่ยงนั้น ในระดับน้อยมาก น้อย ปานกลาง สูง การวิเคราะห์โดยการประเมินความสำคัญและการประเมินความถี่ที่ปัจจัยเสี่ยงจะเกิดขึ้นอาจใช้ผสมผสานกัน เช่น ปัจจัยบางอย่างมีอัตราความถี่สูง เมื่อเกิดขึ้นแต่ละครั้งสูญเสียเงินน้อย แต่ถ้าเกิดบ่อย ๆ เข้าโดยรวมอาจมีจำนวนเงินสูงก็จะทำให้เกิดความสำคัญได้

3.3) เลือกใช้เทคนิคการวิเคราะห์ความเสี่ยงที่เหมาะสม โดยบางครั้งอาจไม่จำเป็นต้องวิเคราะห์ในรูปตัวเลข แต่อาจวิเคราะห์ออกมาเป็นระดับต่าง ๆ เช่น สำคัญมาก ปานกลาง หรือน้อย เป็นต้น

4) กำหนดวิธีการควบคุมความเสี่ยง

เมื่อหน่วยงานสามารถวิเคราะห์และจัดลำดับความเสี่ยงแล้ว ฝ่ายบริหารควรพิจารณาหาวิธี เพื่อป้องกันความเสี่ยงนั้นๆ โดยต้องคำนึงถึงค่าใช้จ่ายที่ต้องใช้ว่าคุ้มกับประโยชน์ที่จะได้รับหรือไม่ ซึ่งในการกำหนดแนวทางในการป้องกันหรือลดความเสี่ยงผู้บริหารควรพิจารณาว่าความเสี่ยงที่เกิดขึ้นนั้น เป็นความเสี่ยงในลักษณะใด เช่น

4.1) กรณีที่เป็นความเสี่ยงเกี่ยวกับหน่วยงานโดยรวม ซึ่งเป็นความเสี่ยงที่เกิดจากปัจจัยภายนอกที่มีใ้ได้อยู่ภายใต้การควบคุมของผู้บริหาร การป้องกันหรือลดความเสี่ยงกระทำไ้โดยการบริหารความเสี่ยง ซึ่งมีกลยุทธ์ ดังนี้

4.1.1) กำหนดโครงสร้างพื้นฐานของการบริหารความเสี่ยง กำหนดผู้รับผิดชอบ กระบวนการความเสี่ยง และกำหนดความสัมพันธ์ระหว่างหน้าที่การบริหารความเสี่ยงกับหน้าที่

การประเมินความเสี่ยง การบริหารความเสี่ยงที่มีประสิทธิภาพจะเริ่มต้นด้วยการกำหนดวัตถุประสงค์ ซึ่งสัมพันธ์กับกลยุทธ์และโอกาสที่จะเกิดความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ เราจะประเมินความเสี่ยงด้วยการระบุผลกระทบที่อาจเกิดขึ้น การจัดลำดับความสำคัญ และการวัดผลกระทบของความเสี่ยงเหล่านั้นที่อาจเกิดขึ้นต่อหน่วยงาน

4.1.2) ประเมินความเสี่ยงของหน่วยงาน กำหนดกรอบแนวคิดซึ่งจะใช้ระบุความเสี่ยงทั้งหมดที่เป็นไปได้ เพื่อใช้เป็นจุดเริ่มต้นในการประเมินความเสี่ยง มองภาพรวมของความเสี่ยงที่มีความสำคัญที่สุดก่อน และจัดสรรทรัพยากรให้เหมาะสม

4.1.3) พัฒนากลยุทธ์การบริหารความเสี่ยง กลยุทธ์การบริหารความเสี่ยงที่จะประสบความสำเร็จ ต้องมีความเกี่ยวเนื่องหรือสอดคล้องกับกลยุทธ์ของหน่วยงานโดยตรง กลยุทธ์การบริหารความเสี่ยง ต้องได้รับการพัฒนาให้เหมาะสมกับความเสี่ยงแต่ละประเภท เช่น กลยุทธ์การหลีกเลี่ยงความเสี่ยง การลดความเสี่ยง การกระจายความเสี่ยง และการถ่ายโอนความเสี่ยง เป็นต้น

4.1.4) พัฒนาและปรับปรุงประสิทธิภาพการบริหารความเสี่ยง หน่วยงานต้องพัฒนาเทคนิคการบริหารความเสี่ยงอย่างสม่ำเสมอ เพื่อใช้เป็นแนวปฏิบัติของหน่วยงาน โดยเฉพาะการบริหารความเสี่ยงในกิจกรรมที่มีความเสี่ยงเฉพาะเรื่อง

4.1.5) การติดตามประเมินผลกระบวนการบริหารความเสี่ยง เป็นขั้นตอนของหน่วยงาน ต้องอาศัยงานด้านตรวจสอบภายใน โดยในขั้นตอนนี้รวมถึงการติดตามการปฏิบัติงานในหน้าที่อื่น ๆ เช่น การปฏิบัติตามกฎหรือระเบียบ และการให้ความสำคัญต่อสภาพแวดล้อมและความปลอดภัย อย่างไรก็ตาม การบริหารความเสี่ยงที่สัมฤทธิ์ผล หมายรวมถึงการแสวงหาความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้น การเชื่อมโยงการประเมินผลตอบแทนที่เพิ่มค่าให้แก่ผู้ถือหุ้น (สำหรับธุรกิจ) และหน่วยงาน หน้าที่การติดตามประเมินผลจะมีความสัมพันธ์ใกล้ชิดกับการประเมินความเสี่ยงของหน่วยงานในข้อ 4.1.2) ดังกล่าว

4.1.6) การพัฒนาหรือปรับปรุงกระบวนการบริหารความเสี่ยง การปรับปรุงและพัฒนาการบริหารความเสี่ยงอย่างต่อเนื่อง มีความสำคัญอย่างยิ่งต่อการประสบความสำเร็จของหน่วยงานในที่สุด แหล่งข้อมูลที่สามารถนำมาใช้ในการปรับปรุงการบริหารความเสี่ยงนั้น รวมถึงข้อมูลสารสนเทศที่ถูกต้องเชื่อถือได้และข้อมูลที่เกิดจากการสะท้อนความเสี่ยงของหน่วยงาน การปรับปรุงต้องรวมถึงระบบการวัดเป็นจำนวนหน่วยที่ใช้ได้ในระยะยาว เช่น จำนวน และผลกระทบจากความเสี่ยงที่ได้รับการจัดการภายในกระบวนการ ฯลฯ ในการปรับปรุงพัฒนาการบริหารความเสี่ยงนั้น ระบบการวัดผลที่เชื่อถือได้จึงเป็นสิ่งจำเป็น และจะทำให้หน่วยงานสามารถทราบขนาดความเสี่ยง และผลกระทบที่หน่วยงานจะสามารถรับได้หรือไม่เพียงใด

4.2) กรณีที่เป็นความเสี่ยงเกี่ยวกับการควบคุมภายใน ซึ่งเป็นความเสี่ยงที่เกิดจากปัจจัยภายในและอยู่ภายใต้การควบคุมของผู้บริหาร การป้องกันหรือลดความเสี่ยงกระทำได้โดยจัดให้มีกิจกรรมการควบคุมอย่างเพียงพอและเหมาะสมการกำหนดวิธีการควบคุมเพื่อจัดการให้ความเสี่ยงอยู่ในสภาพที่เป็นผลดีกับหน่วยงานนั้น จะมีลักษณะการจัดการได้ 5 ลักษณะ คือ

4.2.1) การจัดการในลักษณะที่ยอมรับในความเสี่ยงนั้น

4.2.2) การจัดการในลักษณะที่ทำให้ลดความเสี่ยงจากระดับความเสี่ยงสูงไปสู่ระดับความเสี่ยงต่ำ

4.2.3) การจัดการในลักษณะที่เป็นการกระจายความเสี่ยง

4.2.4) การจัดการในลักษณะที่เป็นการถ่ายโอนความเสี่ยงหรือโยกย้ายความเสี่ยง

4.2.5) การจัดการในลักษณะที่เป็นการหลีกเลี่ยงความเสี่ยงการจะใช้วิธีการใดในการจัดการความเสี่ยงดังกล่าวข้างต้นขึ้นอยู่กับสภาพแวดล้อมและความเหมาะสมของการดำเนินงานในหน่วยงานนั้น ๆ ด้วย

2.2.6 กิจกรรมการควบคุม (Control Activities)

กิจกรรมการควบคุม เป็นองค์ประกอบหนึ่งของระบบการควบคุมภายในที่หน่วยงานต้องจัดให้มีขึ้นเพื่อลดความเสี่ยงและทำให้เกิดความคุ้มค่า ตลอดจนให้ฝ่ายบริหารเกิดความมั่นใจในประสิทธิภาพของระบบการควบคุมภายในที่มีอยู่ประเภทการควบคุม กิจกรรมการควบคุมอาจแยกตามความจำเป็นและลักษณะของการควบคุม ทั้งนี้ ขึ้นอยู่กับความเหมาะสมในการดำเนินงานของหน่วยงานนั้น ๆ เช่น

1) การควบคุมในลักษณะการป้องกันการผิดพลาดที่อาจเกิดขึ้นในทางปฏิบัติ (Preventive Control) เป็นวิธีการควบคุมที่กำหนดขึ้น เพื่อป้องกันมิให้เกิดความเสี่ยงและข้อผิดพลาดตั้งแต่แรก โดยเหตุการณ์ที่ก่อให้เกิดความเสี่ยงยังไม่เกิดขึ้น เช่น การแบ่งแยกหน้าที่ผู้รับเงิน ผู้จ่ายเงินและผู้บันทึกบัญชี การกำหนดวงเงินสำหรับผู้มีอำนาจอนุมัติเงินในแต่ละระดับชั้น เป็นต้น

2) การควบคุมภายในลักษณะของการค้นพบข้อผิดพลาด (Detective Control) เป็นการควบคุมที่กำหนดขึ้น เพื่อค้นพบข้อผิดพลาดที่อาจเกิดขึ้นในการปฏิบัติงาน เช่น การทำงบกระทบยอดเงินฝากธนาคาร การตรวจนับพัสดุประจำปี การทบทวนการปฏิบัติงานของหน่วยงานในภาพรวม เป็นต้น

- 3) การควบคุมในลักษณะการเสนอแนะ (Suggestive Control) เป็นการควบคุมที่กำหนดขึ้น เพื่อเสนอแนะ ปรับปรุง และพัฒนาระบบการดำเนินงานและระบบการควบคุมภายในให้เหมาะสมกับสถานการณ์
- 4) อื่น ๆ ตามความจำเป็นและเหมาะสมในการดำเนินงานของหน่วยงานตัวอย่าง กิจกรรมการควบคุมที่ควรจัด ให้มีขึ้นในขั้นตอนของการปฏิบัติงานต่าง ๆ

2.2.7 ปัจจัยสำคัญที่ทำให้ระบบการควบคุมภายในของหน่วยงานประสบความสำเร็จ

ระบบการควบคุมภายในของหน่วยงานจะสำเร็จได้ ต้องมีปัจจัยเกื้อหนุนและปัจจัยผลักดัน ดังนี้

1) ปัจจัยเกื้อหนุน

- 1.1) ผู้บริหารระดับสูงต้องเป็นผู้ริเริ่ม ในการจัดให้มีระบบการควบคุมภายในขึ้นในหน่วยงาน และระบบการควบคุมภายในนั้นต้องได้รับการยอมรับในระดับปฏิบัติ
- 1.2) มีการประเมินความเสี่ยงและบริหารความเสี่ยงอย่างสม่ำเสมอ
- 1.3) มีการจัดการเกี่ยวกับทรัพยากรบุคคลอย่างเป็นระบบและเหมาะสม
- 1.4) ผู้ปฏิบัติงานทุกระดับมีความซื่อสัตย์ รับผิดชอบในหน้าที่การงาน

2) ปัจจัยผลักดัน

ปัจจัยที่เป็นแรงผลักดันให้ระบบการควบคุมภายในเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น ได้แก่

- 2.1) วัตถุประสงค์ (Purposes) หน่วยงานจะต้องมีวัตถุประสงค์ที่ชัดเจนว่ากำลังจะทำอะไร เพื่อให้สามารถกำหนดทิศทางการทำงานและความก้าวหน้าของหน่วยงานได้
- 2.2) ข้อตกลงร่วมกัน (Commitment) เจ้าหน้าที่ทุกระดับควรมีการตกลงร่วมกันที่จะปฏิบัติงานตามระบบที่วางไว้ เพื่อบรรลุวัตถุประสงค์และเพิ่มคุณค่าแก่หน่วยงาน
- 2.3) ความสามารถในการบริหาร (Capability) เพื่อให้หน่วยงานมีระบบการควบคุมภายในที่มีประสิทธิภาพ สามารถแข่งขันกับผู้อื่นได้ ผู้บริหารของหน่วยงานควรเพิ่มความความสามารถในด้านต่าง ๆ เช่น การบริหารงบประมาณ การจัดการเทคโนโลยีสารสนเทศ การจัดสรรทรัพยากรที่มีอยู่อย่างจำกัด ให้มีการนำไปใช้อย่างมีประสิทธิภาพ เป็นต้น
- 2.4) ปฏิบัติการ (Action) เจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบต้องลงมือปฏิบัติอย่างจริงจังและสม่ำเสมอ การเรียนรู้ต่อเนื่อง (Learning) หน่วยงานต้องเสริมสร้างหรือสนับสนุนให้เจ้าหน้าที่ทุกระดับให้มีการศึกษาต่อเนื่อง เพื่อให้มีการเรียนรู้ที่จะพัฒนางานให้ดีขึ้น หรือพัฒนาระบบการควบคุมใหม่ๆ ให้กับหน่วยงาน ทั้งนี้ เพื่อให้หน่วยงานมีระบบการควบคุมภายในที่เหมาะสมกับสภาพแวดล้อมและปรับเปลี่ยนได้ทันเหตุการณ์

2.2.8 ประโยชน์ที่ได้รับ

ประโยชน์ที่หน่วยงานจะได้รับ จากการมีระบบควบคุมภายในที่ดี

- 1) การดำเนินงานของหน่วยงานบรรลุวัตถุประสงค์ที่วางไว้อย่างมีประสิทธิภาพ
- 2) การใช้ทรัพยากรเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ ประหยัด และคุ้มค่า
- 3) มีข้อมูลและรายงานทางการเงินที่ถูกต้อง ครบถ้วนและเชื่อถือได้ สามารถนำไปใช้ในการตัดสินใจ
- 4) การปฏิบัติงานในหน่วยงานเป็นไปอย่างมีระบบและอยู่ในกรอบของกฎหมาย
- 5) เป็นเครื่องมือช่วยผู้บริหารในการกำกับดูแลการปฏิบัติงานได้อย่างดียิ่ง

2.2.9 ข้อจำกัดของระบบการควบคุมภายใน

1) การตัดสินใจของฝ่ายบริหาร ในบางครั้งแม้ว่ามีระบบการควบคุมภายในที่เหมาะสม แต่หากฝ่ายบริหารตัดสินใจโดยใช้ดุลยพินิจที่ไม่ถูกต้อง อันเนื่องจากระบบข้อมูลที่มีอยู่ในขณะนั้น หรือเหตุจำเป็นที่ไม่สามารถหลีกเลี่ยงได้ ระบบการควบคุมภายในก็ไม่สามารถเป็นเครื่องมือช่วยได้ในสถานการณ์เช่นนั้น

2) การปฏิบัติงานของบุคลากร การที่บุคลากรละเว้นไม่ปฏิบัติตามวิธีการควบคุมภายในที่วางไว้ ระบบการควบคุมภายในที่มีอยู่ดังกล่าวก็ไม่สามารถเป็นกลไกและเป็นเครื่องมือช่วยในการปฏิบัติงานได้

3) เหตุการณ์ที่อยู่นอกเหนือการควบคุม ระบบการควบคุมภายในที่มีอยู่อาจไม่สามารถรองรับเหตุการณ์ที่อยู่นอกเหนือการควบคุม โดยผลสืบเนื่องมาจากปัจจัยภายนอกหรือบางกรณีเกิดเหตุการณ์พิเศษที่มีได้คาดคิดมาก่อน

4) การทุจริตในหน่วยงาน ในบางกรณีบุคลากรในหน่วยงานร่วมมือทุจริตเพื่อหาประโยชน์ร่วมกันซึ่งจะเป็นการทำลายระบบการควบคุมภายในที่กำหนดไว้ได้

5) ต้นทุนค่าใช้จ่ายเมื่อเทียบกับผลตอบแทนที่ได้ บางครั้งผู้บริหารต้องยอมรับในอัตราความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้นเมื่อพิจารณาเห็นว่าต้นทุนค่าใช้จ่ายที่เสียไปในการป้องกันความเสี่ยงมากกว่าผลตอบแทนที่จะได้รับ

นอกจากนี้ยังมีปัจจัยอีกมากมายที่เป็นข้อจำกัดของระบบการควบคุมภายใน อย่างไรก็ตาม ระบบการควบคุมภายใน เป็นเพียงกลไกที่สร้างความมั่นใจแก่ผู้บริหารในการบริหารงานให้บรรลุตามเป้าหมายได้ในระดับหนึ่งเท่านั้น

สรุป ระบบการควบคุมภายใน เป็นกระบวนการที่ทุกคนในองค์กรร่วมกันกำหนดขึ้น เพื่อเป็นกลไกในการผลักดันให้การปฏิบัติงานเป็นไปตามวัตถุประสงค์ โดยผู้บริหารหรือหัวหน้างานเป็นผู้กำกับ ติดตาม และรายงานผล ภายใต้ต้องประกอบ 5 ด้าน คือ

- 1) สภาพแวดล้อมการควบคุม (Control Environment)
- 2) การประเมินความเสี่ยง (Risk Assessment)
- 3) กิจกรรมการควบคุม (Control Activities)
- 4) สารสนเทศและการสื่อสาร (Information and Communication)
- 5) การติดตามและประเมินผล (Monitoring and Evaluation)

2.3. กฎหมายและระเบียบเกี่ยวกับมูลนิธิ

ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 110 บัญญัติไว้ว่า “มูลนิธิได้แก่ทรัพย์สินที่จัดสรรไว้โดยเฉพาะสำหรับวัตถุประสงค์เพื่อการกุศลสาธารณะ การศาสนา ศิลปะ วิทยาศาสตร์ วรรณคดี การศึกษา หรือเพื่อสาธารณประโยชน์อย่างอื่น โดยมีได้มุ่งหาผลประโยชน์มาแบ่งปันกัน และได้จดทะเบียนตามบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายนี้ การจัดการทรัพย์สินของมูลนิธิ ต้องมิใช่เป็นการหาประโยชน์เพื่อบุคคลใดนอกจากเพื่อดำเนินตามวัตถุประสงค์ของมูลนิธินั่นเอง”

ดังนั้น การก่อตั้งมูลนิธิจะต้องมีลักษณะที่สำคัญ คือ

- 1) มีทรัพย์สินที่จัดสรรไว้เป็นกองทุนไม่ต่ำกว่าที่กระทรวงมหาดไทยกำหนดไว้
- 2) มีวัตถุประสงค์ที่ชัดเจนเพื่อการกุศลสาธารณะ การศาสนา ศิลปะ วิทยาศาสตร์ วรรณคดี การศึกษา หรือเพื่อสาธารณประโยชน์อย่างอื่น โดยมีได้มุ่งหาผลประโยชน์มาแบ่งปันกัน
- 3) ข้อบังคับเป็นแนวทางปฏิบัติและต้องไม่ขัดกับกฎหมาย
- 4) ต้องมีการจดทะเบียนตามที่กฎหมายกำหนด จึงจะมีผลสมบูรณ์ตามกฎหมาย
- 5) การจัดการทรัพย์สินของมูลนิธิ ให้ขายได้เพียงดอกผลอันเกิดจากทรัพย์สินที่เป็นเงินหรือทรัพย์สินที่ผู้บริจาคมีได้แสดงเจตนาให้เป็นเงินสมทบทุนโดยเฉพาะ และรายได้อันเกิดจากการจัดกิจกรรมของมูลนิธิ การดำเนินการดังกล่าวต้องมีใช่เป็นการหาประโยชน์เพื่อบุคคลใดนอกจากเพื่อดำเนินการตามวัตถุประสงค์ของมูลนิธิที่กำหนดไว้

กฎหมายและระเบียบที่เกี่ยวข้อง

- 1) ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ (พ.ศ. 2535) มาตรา 110-136
- 2) พระราชบัญญัติกำหนดความผิดเกี่ยวกับห้างหุ้นส่วนจดทะเบียน ห้างหุ้นส่วนจำกัด บริษัทจำกัด สมาคมและมูลนิธิ พ.ศ. 2499 แก้ไขเพิ่มเติม (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2535
- 3) พระราชบัญญัติวัฒนธรรมแห่งชาติ พ.ศ. 2485 แก้ไขเพิ่มเติม (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2486

4) ประมวลรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวข้องกับมูลนิธิต

5) กฎกระทรวงมหาดไทย ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับมูลนิธิ ได้แก่

5.1) กฎกระทรวง ว่าด้วยการจดทะเบียนมูลนิธิ การดำเนินกิจการและการทะเบียนมูลนิธิ พ.ศ. 2545

5.2) กฎกระทรวง ว่าด้วยค่าธรรมเนียมและการยกเว้นค่าธรรมเนียมเกี่ยวกับมูลนิธิ พ.ศ. 2545

5.3) กฎหมาย ว่าด้วยแบบบัตรประจำตัวนายทะเบียนและพนักงานเจ้าหน้าที่เกี่ยวกับมูลนิธิ พ.ศ. 2545

5.4) ประกาศกระทรวงมหาดไทย เรื่องแต่งตั้งนายทะเบียน ลงวันที่ 10 มิถุนายน พ.ศ. 2535

2.4 งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

จากการศึกษาเกี่ยวกับ ระบบบัญชีและการควบคุมภายในของมูลนิธิ พบว่ามีผู้ทำการศึกษา มีจำนวนน้อยราย ผู้วิจัยได้ทำการทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวข้องกับการศึกษาครั้งนี้ ดังนี้

ชัชดา รัตนานนท์ (2548) ทำการศึกษาวิธีปฏิบัติทางการบัญชีและระบบบัญชีของวัดไทยใน กรุงเทพมหานคร ส่วนใหญ่ยังไม่เหมาะสมตามแนวทางการปฏิบัติทางการบัญชีและขาดการควบคุมภายในที่ดี โดยเฉพาะระบบการจ่ายเงินและทรัพย์สิน ผู้จัดทำบัญชีส่วนใหญ่ขาดประสบการณ์และขาดความรู้ด้านบัญชี นอกจากนี้ระบบบัญชีปัจจุบันไม่มีการแบ่งแยกหน้าที่ในการดูแลทรัพย์สินกับการจัดทำบัญชี ซึ่งอาจนำไปสู่การทุจริตได้ง่าย การศึกษาครั้งนี้ได้แนะนำระบบบัญชีที่เหมาะสมกับขนาดของวัดอันจะนำไปสู่การควบคุมภายในที่ดี พร้อมทั้งเสนอแนะให้มีการจัดทำผังบัญชีและรหัสบัญชี การเสนอรูปแบบของเอกสารบัญชี รายงานทางการเงิน การกำหนดทางเดินของเอกสารของวงจรที่สำคัญเพื่อการควบคุมภายในของแต่ละส่วนของระบบบัญชี รวมถึงวิธีการตรวจสอบการควบคุมภายในเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพการควบคุมภายในให้ดียิ่งขึ้นและถูกต้องด้วยมาตรฐานบัญชี

สมพงษ์ ตันจิรจนาวงศ์ (2546) ทำการศึกษาปัญหาการเสียภาษีของมูลนิธิและสมาคม ซึ่งจากการศึกษาทำให้ทราบถึงข้อบกพร่องของประมวลกฎหมายที่จะใช้ส่งเสริมการดำเนินการกิจการของมูลนิธิและสมาคมให้สามารถดำเนินตามวัตถุประสงค์ยังไม่ชัดเจน ในส่วนที่กำหนดห้ามใช้ชื่อทางการค้าหรือเครื่องหมายการค้าเป็นมูลนิธิและสมาคมเป็นองค์การสาธารณกุศล ตามข้อกำหนดตามประกาศกระทรวงการคลังให้มูลนิธิและสมาคมเป็นองค์การสาธารณกุศล รวมทั้งบทบัญญัติที่กำหนดมูลนิธิและสมาคมต่างประเทศเข้ามาดำเนินการในทางการค้าหรือหากำไร นอกจากนี้

การที่ประมวลรัษฎากรกำหนดให้มูลนิธิและสมาคมต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ ทั้งที่การขายที่ดินไม่มุ่งแสวงหากำไร โดยไม่เป็นธรรม รวมทั้งมีความไม่เท่าเทียมกับมูลนิธิและสมาคมที่มีโครงการสาธารณกุศล ในกรณีดำเนินกิจการโรงเรียนเอกชนด้วยกัน อีกทั้งปัญหาการโอนที่ดินเพื่อบริจาคให้มูลนิธิและสมาคมของผู้มีศรัทธาต้องเสียภาษีเงินได้ภาษีธุรกิจเฉพาะจากการโอนที่ดิน

ชัยภัทร เกษมณี (2549) ได้ทำการศึกษาการดำเนินกลยุทธ์ในการบริหารของมูลนิธิศูนย์พิทักษ์สิทธิเด็ก สรุปผลได้ดังนี้

1) กลยุทธ์การบริหารของมูลนิธิศูนย์พิทักษ์สิทธิเด็ก มีลักษณะดังนี้

1.1) กลยุทธ์การบริหาร พบว่า มูลนิธิมีการกำหนดวิสัยทัศน์ที่เน้นความชำนาญขององค์กรและโอกาสในการพัฒนาเครือข่าย ในการดำเนินงานตามเป้าหมายมีการกำหนดภารกิจอย่างชัดเจน ใช้กลยุทธ์รวมขององค์กรที่เน้นการผสมผสานในการทำงานเพื่อให้เกิดโครงสร้างและระบบการคุ้มครองเด็ก

1.2) กลยุทธ์การบริหารงาน พบว่า มูลนิธิฯ มีการจัดโครงสร้างองค์กรแบบหน้าที่และบริหารงานในรูปแบบคณะกรรมการ ซึ่งทำให้เกิดการกระจายอำนาจการบริหารและความคล่องตัวในการปฏิบัติงาน

1.3) กลยุทธ์การบริหารคน พบว่า มูลนิธิมีแนวทางในการจูงใจบุคลากรผู้ปฏิบัติงาน โดยเน้นสวัสดิการและกิจกรรมสร้างขวัญกำลังใจ ส่วนการพัฒนาบุคลากรดำเนินงานอย่างเป็นระบบและต่อเนื่อง โดยใช้ทีมที่ปรึกษาเพื่อพัฒนาทักษะทางวิชาชีพของบุคลากรในการปฏิบัติงาน

1.3.1) ผลลัพธ์ของการดำเนินกลยุทธ์การบริหารของมูลนิธิศูนย์พิทักษ์สิทธิเด็ก มีประสิทธิผลอยู่ในระดับสูง

1.3.2) ปัจจัยด้านการบริหารที่มีความสัมพันธ์กับผลลัพธ์กลยุทธ์การบริหารของมูลนิธิศูนย์พิทักษ์สิทธิเด็ก พบว่า ปัจจัยด้านการบริหาร ได้แก่ ภาวะผู้นำ การมีส่วนร่วมของเจ้าหน้าที่ การติดต่อสื่อสารภายในองค์กร และวัฒนธรรมองค์กร มีความสัมพันธ์กับผลลัพธ์ของกลยุทธ์การบริหารในทุกด้าน ยกเว้นปัจจัยด้านภาวะผู้นำ เท่านั้น ที่ไม่มีความสัมพันธ์กับผลลัพธ์ของกลยุทธ์การบริหารด้านประสิทธิภาพ

กาญจน์กนก เพิ่มสันติธรรม (2544: บทคัดย่อ) ได้ศึกษาการเปรียบเทียบหลักการจัดทำบัญชีตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปกับหลักเกณฑ์ทางภาษีอากรของนิติบุคคล พบว่า ในการบันทึกมูลค่าสินทรัพย์ในบัญชีประมวลรัษฎากรกำหนดให้บันทึกในราคาที่ได้สินทรัพย์นั้นมาโดยห้ามไม่ให้ตราค่าสินทรัพย์เพิ่มขึ้นหรือปรับมูลค่าลดลง แต่ทางบัญชีสามารถเปลี่ยนแปลงราคาใหม่ได้ กรณีเงื่อนไขที่เกี่ยวกับรายได้นั้น กฎหมายภาษีอากรได้กำหนดให้เงินได้บางประเภทถือเป็นรายได้ที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลทั้ง ๆ ที่ไม่ใช่ว่ารายได้ตามคำนิยามในแม่บทการบัญชีเงินได้บาง

ประเภทกฎหมายภาษีอากร ยกเว้นให้ไม่ต้องนำมารวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีแต่ทางบัญชีต้องแสดงเป็นรายได้ในงบกำไรขาดทุน นอกจากนี้ ประเด็นทางด้านค่าใช้จ่าย กฎหมายภาษีอากรได้จำกัดการหักรายจ่ายบางประเภท บางประเภทถูกห้ามไม่ให้หักจากเงินได้ และบางประเภทยอมให้หักเพิ่มขึ้นได้ ซึ่งทางหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป จะรับรู้ค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนได้เมื่อเป็นไปตามค่านิยม และมีหลักฐานสนับสนุนการลงบัญชี ดังนั้นจึงอาจกล่าวได้ว่าถ้าไม่มีเงื่อนไขที่กำหนดไว้เป็นกรณีพิเศษการบันทึกการตามหลักเกณฑ์ทางภาษีอากรจะใช้หลักการเดียวกันกับการบันทึกตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป จะมีบางรายการเท่านั้นที่หลักเกณฑ์ทางภาษีอากรได้กำหนดเงื่อนไขการคำนวณไว้เป็นการเฉพาะ ทั้งนี้ เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีและเพื่อความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี

ถนอมพรรณ ดิษฐ์สันเทียะ (2544: บทคัดย่อ) ได้ศึกษาปัจจัยที่มีผลต่อการจัดทำบัญชีของกลุ่มออมทรัพย์เพื่อการผลิต กรณีศึกษา กลุ่มออมทรัพย์เพื่อการผลิตในเขตตำบลสิมม อำเภอเมือง จังหวัดนครราชสีมา พบว่า กลุ่มออมทรัพย์เพื่อการผลิตไม่ได้จัดทำบัญชีครบถ้วนตามรูปแบบระบบบัญชีกลุ่มออมทรัพย์ที่กำหนด บัญชีไม่มีการจัดทำ คือ บัญชีรายได้และหนี้สิน บัญชีรายจ่ายและทรัพย์สินอื่น ๆ ปัจจัยที่ส่งผลต่อการจัดทำบัญชีประกอบด้วย ระดับ การศึกษาของคณะกรรมการบริหารและผู้จัดทำบัญชีกลุ่มออมทรัพย์ ซึ่งพบว่าส่วนใหญ่ไม่มีความรู้พื้นฐานทางด้านบัญชี ประสบการณ์การทำงานในกลุ่มออมทรัพย์ฯ ของคณะกรรมการส่วนใหญ่อยู่ระหว่าง 1-5 ปี ประกอบกับประสบการณ์ในการอบรมศึกษาดูงานน้อยจึงทำให้ความสามารถในการทำบัญชีมีน้อย เพื่อให้การดำเนินงานของกลุ่มออมทรัพย์ฯ สามารถดำเนินการไปได้อย่างมีประสิทธิภาพ จึงเสนอแนะให้มีการจัดทำบัญชีรูปแบบใหม่ คือ บัญชีงบกำไรขาดทุน บัญชีงบดุลส่วนบัญชีที่ไม่ต้องจัดทำเพราะซ้ำซ้อน คือ บัญชีทะเบียนคุมเจ้าหนี้ เจ้าหนี้ที่สามารถดูได้จากบัญชีหนี้สิน บัญชีคุมลูกหนี้เงินกู้สามารถดูได้จากทะเบียนคุมเงินกู้สามัญ ทะเบียนคุมเงินกู้ลูกเงิน บัญชีทะเบียนดอกเบี้ยเงินกู้ของสมาชิก สามารถดูได้จากทะเบียนเงินกู้สามัญ และทะเบียนคุมเงินกู้ลูกเงิน

พงษ์สวัสดิ์ เฟ่งเล็งผล (2545: บทคัดย่อ) ได้ศึกษาการปรับปรุงระบบบัญชีเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพการบริหารงานของโรงเรียนอุดรธานีเทคโนโลยี จังหวัดอุดรธานี พบว่า ระบบบัญชีแบบเดิมมีข้อบกพร่องเกี่ยวกับเอกสารการรับเงินและเอกสารการจ่ายเงิน ซึ่งไม่มีเล่มที่และเลขที่ในการควบคุมล่วงหน้าเพื่อป้องกันการทุจริตที่อาจเกิดขึ้นได้ รวมทั้งไม่มีรายละเอียดของผู้ชำระเงินหรือผู้รับเงินที่ครบถ้วน การบันทึกบัญชีใช้เกณฑ์เงินสดในการบันทึกทำให้ข้อมูลทางการเงินไม่เป็นปัจจุบัน ไม่มีบัญชีค่าใช้จ่าย ไม่มีผังบัญชีทำให้การบันทึกบัญชีแยกประเภททำได้ไม่ครบถ้วน ไม่มีรายงานทางการเงินที่สามารถใช้ตรวจสอบผลการดำเนินงานของโรงเรียน การรับและจ่ายเงินขาดการควบคุมที่ดี มีโอกาสเกิดการทุจริตได้ เครื่องคอมพิวเตอร์ที่ใช้ในการบันทึกบัญชีมีไม่

เพียงพอและบุคลากรขาดความรู้เกี่ยวกับหลักการบัญชีที่เป็นสากล ผู้ศึกษาได้ปรับปรุงระบบบัญชีเกี่ยวกับเอกสารให้มีเล่มที่และเลขที่ไว้ล่วงหน้า ลดจำนวนเอกสารลง และเพิ่มรายละเอียดของผู้ชำระเงินหรือผู้รับเงิน จัดให้มีการบันทึกบัญชีโดยใช้เกณฑ์คงค้าง มีสมุดบัญชีและผังบัญชีครบถ้วนตามความจำเป็น มีการทำรายงานทางการเงิน การรับและจ่ายเงินมีการควบคุมที่ละเอียดและรัดกุมยิ่งขึ้นมีเครื่องคอมพิวเตอร์อย่างเพียงพอ และจัดให้มีคู่มือการบันทึกบัญชี ผลการทดลองใช้ปรากฏว่าระบบบัญชีที่ปรับปรุงมีข้อบกพร่อง คือ การใช้เกณฑ์คงค้างในการบันทึกบัญชีนี้นั้นจะต้องมีการรับรู้รายได้และค่าใช้จ่ายเมื่อเริ่มต้นภาคการศึกษา ซึ่งระบบบัญชีที่ปรับปรุงไม่ได้แสดงการรับรู้รายได้และค่าใช้จ่ายดังกล่าว

ขวัญสุรางค์ ขำแจ้ง (2543 : บทคัดย่อ) ได้ศึกษาการจัดทำบัญชีของวัด ในอำเภอเมือง จังหวัดเชียงใหม่ พบว่า วัดส่วนใหญ่มีรูปแบบการจัดทำบัญชีเริ่มต้นจากเงินที่ได้รับบริจาคที่มีการออกใบอนุโมทนาบัตร และนำมาเป็นหลักฐานบันทึกบัญชีในสมุดหรือทะเบียนรับบริจาคการควบคุมทางบัญชีของวัดเน้นการป้องกันการสูญหายของทรัพย์สินต่าง ๆ และรายรับจากเงินบริจาค การควบคุมรายรับจากเงินบริจาค กำหนดให้ผู้รับบริจาคต้องมีกุญแจเปิด และเมื่อถึงกำหนดที่จะเปิดตู้เพื่อนำเงิน ไปถวายวัดหรือพระสงฆ์ที่ได้รับมอบหมายต้องได้รับอนุมัติจากเจ้าอาวาสก่อนจึงจะเปิดตู้ได้ พร้อมทั้งนำเงินไปบันทึกบัญชีและนำฝากธนาคาร การควบคุม ด้านทรัพย์สินกว่าครึ่งหนึ่งของวัดไม่มีการให้เลขรหัสทรัพย์สิน แต่ใช้วิธีการควบคุมโดยบันทึกและตรวจสอบทุกครั้งที่มีการยืมและคืนทรัพย์สิน ในการจัดทำรายงานวัดมีการจัดทำสมุดบัญชีหลายประเภทไม่ว่าจะเป็นสมุดรับเงินบริจาค สมุดบันทึกรายรับต่าง ๆ สมุดรายจ่ายที่ต้องจ่ายเป็นเงินสด บัญชีเงินฝากธนาคาร คงเหลือ เป็นต้น และการจัดทำรายงานโดยส่วนใหญ่จะจัดทำเป็นรายปี ทั้งรายรับ รายจ่าย และรายงานเกี่ยวกับทรัพย์สิน

สิงหะ ลิพหาชีวะ (2545: บทคัดย่อ) ได้ศึกษาการจัดทำบัญชีขององค์กรอิสระที่ไม่มุ่งหวังผลกำไร กรณีศึกษาศูนย์ฝึกอบรมผู้สูงอายุเอเชียคณะพยาบาลศาสตร์ มหาวิทยาลัยเชียงใหม่ พบว่าทางศูนย์ฝึกอบรมผู้สูงอายุเอเชีย ใช้เกณฑ์เงินสดในการบันทึกบัญชี รายรับจะมีการจัดทำ ใบสำคัญรับ โดยบันทึกลงในคอมพิวเตอร์ หลังจากนั้นจะทำการจัดพิมพ์ออกมาเก็บรวบรวมกับเอกสารประกอบที่ได้รับ ด้านของรายจ่ายจะมีการจัดทำใบสำคัญจ่าย รวมทั้งมีการบันทึกข้อมูลลงในคอมพิวเตอร์แยกตามรายจ่ายที่จ่ายเป็นเงินสดหรือจ่ายผ่านธนาคาร โดยแยกตามสกุลเงินทำการกระทบยอดระหว่างรายการเงินสดและเงินฝากธนาคารเพื่อทำการตรวจสอบความถูกต้องทำการออกรายงานค่าใช้จ่ายโดยที่รายงานค่าใช้จ่ายจะออกทุกๆ 3 เดือน เพื่อส่งไปยังสำนักงานใหญ่ที่ประเทศอังกฤษ เมื่อครบ 1 ปี ก็จะมีการสรุปยอดค่าใช้จ่ายเปรียบเทียบกับงบประมาณที่ได้จัดทำไว้เพื่อประเมินผลการดำเนินงานประจำปี ในส่วนของการควบคุมภายในจะเน้นหนักไปในทางการ

อนุมัติการเบิกจ่ายรายจ่าย รวมไปถึงการกระทบยอดทั้งยอดเงินสดและยอดเงินฝากธนาคารปัญหาที่เกิดขึ้นในการปฏิบัติงานจะเกิดขึ้นจากการที่มีเจ้าหน้าที่ปฏิบัติงานเพียงผู้เดียวทำให้เกิดความล่าช้าในการปฏิบัติงาน เจ้าหน้าที่บัญชีมิได้เป็นผู้เก็บรักษาเงินสดและเงินฝากธนาคาร เพื่อประโยชน์ในการควบคุมภายในทำให้การเบิกจ่ายเกิดความล่าช้า การใช้เกณฑ์เงินสดในการจัดทำบัญชี และประเด็นสุดท้ายคือการแบ่งแยกหน้าที่ การทำงานยังไม่เป็นที่เหมาะสม บางครั้งจะมีการนำเจ้าหน้าที่บัญชีไปช่วยงานในส่วนอื่น ทำให้งานที่รับผิดชอบไม่สามารถทำได้อย่างเต็มที่เกิดข้อผิดพลาดในด้านของเอกสารและความถูกต้องได้บ่อยครั้ง

จันทร์จิรา ชวชาติ (2544 : บทคัดย่อ) ได้ศึกษาการบัญชีสำหรับกิจการปลูกสร้างสวนป่า กรณีศึกษาสวนป่าสักแม่หอพระ อำเภอแม่แตง จังหวัดเชียงใหม่ พบว่า ถ้าเลือกใช้นโยบายปฏิบัติในการบันทึกบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีของไทย โดยวิธีราคาทุนในอดีตจะทำให้งบการเงินมีการแสดงมูลค่าของสินทรัพย์ในงบดุล ทั้งสินทรัพย์ชีวภาพ-ต้นสัก และสินค้ำคงเหลือ-ไม้สักท่อนจะแสดงมูลค่าไว้ต่ำกว่าผลประโยชน์ที่กิจการจะได้รับในอนาคต และในงบกำไรขาดทุน ก็จะไม่มีการบันทึกการรับรู้รายได้และค่าใช้จ่ายในแต่ละงวดบัญชีในช่วงที่ต้นสักมีการเจริญเติบโต ทำให้รายงานทางการเงินไม่มีความน่าเชื่อถือ และไม่สามารถใช้ในการตัดสินใจได้ ส่วนการใช้นโยบายปฏิบัติในการบันทึกบัญชีตามร่างมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศจะทำให้สินทรัพย์ ชีวภาพ-ต้นสักมีการแสดงมูลค่าในทุก ๆ วันที่ในงบการเงินด้วยมูลค่ายุติธรรม เพื่อแสดงให้เห็นถึงการเพิ่มค่าของสินทรัพย์ ในขณะที่การแสดงผลค่าของสินค้ำคงเหลือ-ไม้สักท่อน จะแสดงด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ตัดสาย และให้ถือว่าเป็นราคาทุนของไม้สักท่อน และการรับรู้มูลค่าที่เปลี่ยนแปลงไปจะรับรู้เมื่อมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ในงบการเงินต่ำกว่าราคาทุน ในเรื่องของการรับรู้รายได้ และค่าใช้จ่ายในแต่ละงวดบัญชีจะมีการรับรู้การเพิ่มค่าของสินทรัพย์ชีวภาพเป็นรายได้ของกิจการ และค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นเนื่องจากการเลี้ยงดูบำรุงรักษาในแต่ละงวดบัญชีจะบันทึกเป็นค่าใช้จ่ายในงวดนั้นตามหลักการเปรียบเทียบรายได้และค่าใช้จ่าย ในส่วนของภาครัฐจะช่วยให้ภาครัฐได้รับชำระเงินภาษีได้เร็วขึ้น และได้รับชำระตลอดช่วงระยะเวลาที่ต้นสักมีการเจริญเติบโต แต่การบันทึกบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีของไทย รัฐจะได้รับชำระภาษีก็ต่อเมื่อกิจการเริ่มมีรายได้จากการจำหน่ายไม้สักท่อน ซึ่งใช้เวลาอย่างน้อย 10-15 ปี

หนึ่งฤทัย อุดมความสุข (2543: บทคัดย่อ) ได้ศึกษาการบัญชีสวนส้ม กรณีศึกษาของสวนส้มธารน พบว่า สวนส้มธารนมีการจดบันทึกข้อมูล และจัดทำบัญชีในลักษณะของบัญชีเดี่ยว โดยใช้เกณฑ์เงินสด ปัญหาในการจัดทำบัญชีที่พบคือ การจัดเก็บและการจดบันทึกข้อมูลซึ่ง พบว่า กิจการไม่ได้มีการวางระบบและจัดแยกการบันทึกข้อมูลทางบัญชีไว้อย่างชัดเจนทั้งทางด้านรายรับที่ไม่ได้รับรู้รายได้ตามเกณฑ์การรับรู้รายได้ และทางด้านรายจ่ายที่ไม่ได้แยกประเภทไว้เป็นสิน

ทรัพย์สินที่มีลักษณะเป็นการลงทุนซึ่งถือเป็นต้นทุน หรือรายจ่ายเพื่อก่อให้เกิดรายได้หรือเพื่อหากำไร ซึ่งถือเป็นค่าใช้จ่าย แนวทางในการแก้ไขปัญหา กิจกรรมการปรับเปลี่ยนระบบงานด้านบัญชีให้เป็นไปตามหลักการบัญชีที่ยอมรับโดยทั่วไป ควรเตรียมความพร้อมบุคลากรทางด้านบัญชีให้มีความรู้ความเข้าใจระบบงานเพื่อช่วยควบคุม ปรับปรุงพัฒนาระบบงานให้มีความถูกต้อง ควรมีการปรับราคาสินทรัพย์ให้ใกล้เคียงปัจจุบัน ตลอดจนกำหนดนโยบายบัญชีให้มีความชัดเจน เพื่อให้ข้อมูลทางบัญชีที่ได้จัดทำขึ้นมีความถูกต้อง เชื่อถือได้และช่วยให้ผู้บริหารนำข้อมูลไปใช้ประกอบการตัดสินใจได้อย่างถูกต้อง

จิตติพร จิตติจำเริญพร (2545: บทคัดย่อ) ได้ศึกษาแนวปฏิบัติของการบันทึกบัญชีและการรับรู้รายได้ของกิจการ리스ซึ่งในเขตอำเภอเมือง จังหวัดเชียงใหม่ พบว่า กิจการ리스ซึ่งได้มีวิธีการบันทึกบัญชี และการรับรู้รายได้ในลักษณะของสัญญาเช่าดำเนินงานมากกว่าที่จะจัดทำในลักษณะของสัญญาเช่าทางการเงิน ซึ่งเป็นส่วนสำคัญสำหรับกิจการ리스ซึ่งที่พึงปฏิบัติ อีกทั้งยังได้นำหลักของการบันทึกบัญชีเกี่ยวกับการให้เช่าซื้อ และการให้กู้ยืมเงินมาใช้ในการบันทึกบัญชี และการรับรู้รายได้อีกด้วย ในเรื่องของการรับรู้รายได้ ได้มีการรับรู้รายได้ดอกเบี้ยตามเกณฑ์เงินค้างในการปฏิบัติด้านภาษีอากร กิจการ리스ซึ่งโดยส่วนใหญ่จดทะเบียนในรูปแบบของบริษัทจำกัดจึงต้องเสียภาษีเงินได้ นิติบุคคลในอัตราร้อยละ 30 จากฐานกำไรสุทธิของกิจการ และยังคงเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากรายได้ค่าบริการที่เกิดขึ้นด้วย กิจการ리스ซึ่งส่วนใหญ่จะมีปัญหาในเรื่องของเงินมัดจำและราคาซากของสินทรัพย์ที่เช่าเมื่อสิ้นสุดสัญญาเช่า เนื่องจากกิจการถือว่าเงินมัดจำเป็นหนี้สินของกิจการ แต่อาจจะต้องโอนไปเป็นส่วนหนึ่งของราคาสินทรัพย์ ณ วันสิ้นสุดตามสัญญาเช่าก็ได้ถ้าหากผู้เช่าเลือกที่จะซื้อสินทรัพย์นั้นเป็นของตน ส่วนในเรื่องราคาซากของสินทรัพย์มีราคาสูงกว่าราคาในท้องตลาด มีปัญหาในเรื่องของการหาผู้ซื้อสินทรัพย์เมื่อสิ้นสุดสัญญา ดังนั้นควรมีการกำหนดอย่างแน่ชัดในสัญญาว่า ผู้เช่าควรจะรับประกันราคาซากของสินทรัพย์นั้นเพื่อไม่ให้เกิดปัญหานี้ขึ้น

อัญชนา เหมวงศ์กุล (2545: บทคัดย่อ) ได้ศึกษาทัศนคติของผู้ประกอบการในการจัดทำบัญชีสำหรับธุรกิจนิติบุคคลในจังหวัดลำปาง พบว่า ผู้ประกอบการส่วนใหญ่เป็นธุรกิจประเภทห้างหุ้นส่วนจำกัด และเป็นธุรกิจขนาดย่อมที่มีทุนที่ชำระแล้วไม่เกิน 5 ล้านบาท รายได้รวมไม่เกิน 30 ล้านบาท สินทรัพย์รวมไม่เกิน 30 ล้านบาท และมีการจัดทำบัญชีโดยสำนักงานทำบัญชีสำหรับธุรกิจขนาดใหญ่มีการจัดทำบัญชีโดยพนักงานทำบัญชี และส่วนใหญ่ทำบัญชีด้วยคอมพิวเตอร์ ผู้ประกอบการส่วนใหญ่ให้ความสำคัญต่อการจัดทำงบการเงินเพื่อยื่นเสียภาษีต่อกรมสรรพากร ขณะเดียวกันก็เห็นด้วยในการจัดทำบัญชีเพื่อใช้เป็นข้อมูลในการวางแผนและตัดสินใจ โดยผู้ประกอบการต้องการใช้ข้อมูลทางบัญชีเป็นเครื่องมือในการบริหาร ต้องการมีความรู้ทางบัญชีใน

ระดับบริหารและมีทัศนคติที่ต้องการใช้ข้อมูลทางบัญชี โดยมีพฤติกรรมต้องการจัดทำบัญชีอย่างเป็นระบบ ตั้งแต่การจัดเรียงเอกสาร และการบันทึกรายการบัญชี ตลอดจนการนำข้อมูลไปใช้ในการวางแผนและตัดสินใจ แต่ผู้ประกอบการส่วนใหญ่ไม่มีความรู้ทางบัญชีจึงจำเป็นต้องพึ่งพาลำนักงานบัญชี เพราะไม่แน่ใจในคุณภาพของพนักงานบัญชี มองว่าความสามารถของนักศึกษาทางบัญชีที่เพิ่งจบการศึกษาต่ำกว่าที่คาดหวังไม่สามารถปฏิบัติงานจริงในการจัดทำงบการเงินได้อย่างถูกต้อง

ศรีเพ็ญ วงษ์เขียว (2543: บทคัดย่อ) ได้ศึกษาการใช้ข้อมูลสารสนเทศทางการบัญชีเพื่อการวางแผนและควบคุมของธุรกิจผลิตเสื้อผ้าสำเร็จรูปเพื่อส่งออกในจังหวัดเชียงใหม่ พบว่า ธุรกิจผลิตเสื้อผ้าสำเร็จรูปเพื่อส่งออกในจังหวัดเชียงใหม่มีวัตถุประสงค์หลักในการจัดทำบัญชีเพื่อใช้ในการเสียภาษีอากรมากกว่าเพื่อใช้ในการบริหารงาน ข้อมูลสารสนเทศของต้นทุนการผลิตจะถูกนำไปใช้ในการคำนวณต้นทุนการผลิตและการควบคุมการผลิต ส่วนข้อมูลสารสนเทศของยอดขายหรือรายรับและรายจ่ายของกิจการถูกนำไปใช้ในการกำหนดราคาขาย การติดตามลูกหนี้และการพิจารณาให้เครดิตแก่ลูกหนี้ รวมทั้งการวิเคราะห์สภาพคล่องของกิจการและการควบคุมค่าใช้จ่าย ข้อมูลสารสนเทศทางการบัญชีที่ใช้ในการบริหารมีลักษณะเป็นรายงานทางการบัญชีที่ใช้ในการนำมาทำการวิเคราะห์เปรียบเทียบ รวมทั้งรายงานที่ไม่เป็นตัวเงิน ข้อมูลในรายงานเป็นข้อมูลปัจจุบัน รวมทั้งข้อมูลในอดีตย้อนหลัง 3 ปี และข้อมูลที่มีการพยากรณ์ในอนาคตส่วนระยะเวลาของรายงานเป็นรายเดือน รายสัปดาห์ และรายวัน ข้อมูลสารสนเทศทางการบัญชีที่นำไปใช้ในการวางแผนและควบคุมแบ่งเป็น 3 ระดับ คือ รายงานที่นำเสนอต่อผู้บริหารระดับสูงมีลักษณะเป็นรายงานสรุปผลการดำเนินงาน รายงานพยากรณ์และแนวโน้มในอนาคต ระยะเวลาของรายงานเป็นรายเดือน ไตรมาส และรายปี เพื่อใช้ในการวางแผนกลยุทธ์ ส่วนรายงานที่นำเสนอผู้บริหารระดับกลางมีลักษณะเป็นรายงานที่วัดผลการปฏิบัติงานในแต่ละด้าน การเปรียบเทียบข้อมูลระยะเวลาของรายงานเป็นรายสัปดาห์ และรายเดือนสำหรับใช้ในการวางแผนดำเนินงาน รายงานที่นำเสนอผู้บริหารระดับล่าง มีลักษณะเป็นการรายงานผลการปฏิบัติงานประจำวันของแต่ละแผนกเพื่อใช้ในการควบคุมการปฏิบัติงาน

ศรัณยา เชษฐวรรณ (2548 : บทคัดย่อ) ได้ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างคุณลักษณะระบบสารสนเทศทางการบัญชีกับคุณภาพกำไรของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย พบว่า นักบัญชีบริษัทจดทะเบียนมีความคิดเห็นเกี่ยวกับการมีคุณลักษณะระบบสารสนเทศทางการบัญชีโดยรวมและเป็นรายด้านทุกด้านอยู่ในระดับมาก ได้แก่ ด้านการทันเวลาเช่น คอมพิวเตอร์ทำให้มีการเก็บรวบรวมข้อมูลทางบัญชีที่รวดเร็วขึ้น การนำคอมพิวเตอร์มาใช้ในการจัดทำบัญชีช่วยให้ได้รับรายงานทางการเงินทันเวลาต่อการตัดสินใจ เป็นต้น ด้านความสมบูรณ์ของ

สารสนเทศ เช่น การได้รับข้อมูลทางการเงินที่สมบูรณ์ทำให้ตัดสินใจในการดำเนินธุรกิจได้ดีขึ้น การนำคอมพิวเตอร์มาใช้ในการจัดทำบัญชีทำให้มีการแสดงรายละเอียดของงบการเงินได้ดีกว่าการทำบัญชีด้วยมือ เป็นต้น และด้านการตรวจสอบความถูกต้องได้ เช่น งบการเงินที่ทำด้วยคอมพิวเตอร์สามารถตรวจสอบความถูกต้องได้ง่ายกว่างบการเงินที่จัดทำด้วยมือ กิจกรรมมีความมั่นใจในรายงานการเงินที่จัดทำด้วยคอมพิวเตอร์ที่ผู้สอบบัญชีรับรองความถูกต้อง เป็นต้น

นลินี ปุสสเทวะ (2545: บทคัดย่อ) ได้ศึกษาการบัญชีเพื่อการส่งออกสำหรับธุรกิจขนาดเล็กจากการศึกษา พบว่า ขั้นตอนในการดำเนินธุรกิจและขั้นตอนในการผ่านพิธีการศุลกากรของธุรกิจขนาดเล็ก มีขั้นตอนเดียวกับธุรกิจขนาดใหญ่ ส่วนใหญ่นิยมใช้บริการของบริษัทนายหน้าในการดำเนินพิธีการศุลกากร การจองระวาง และการขอหนังสือรับรองต่างๆ และใช้บริการตัวแทน (Shipping) ในการขอรับเงินชดเชยภาษี สำหรับปัญหาที่เกี่ยวกับการจัดทำบัญชีเพื่อการส่งออกนั้นพบว่า ผู้ประกอบการธุรกิจส่งออกขนาดเล็กบางแห่งมีการจัดเก็บเอกสารประกอบการลงบัญชีไว้ไม่ครบถ้วน เนื่องจากไม่มีพนักงานบัญชีประจำกิจการ ผู้ประกอบการบางรายให้ความสนใจในการจัดทำบัญชีสินค้าคงคลังน้อย

2.5 กรอบแนวคิดการวิจัย

ภาพที่ 1 Conceptual Framework เพื่อใช้วิจัยการจัดทำบัญชีและระบบควบคุมภายในของมูลนิธิการกุศล

