

# การเปรียบเทียบสภาพแวดล้อมการควบคุมภายในและประสิทธิผลการควบคุมภายในธุรกิจโรงแรมในประเทศไทย

## Comparison of Internal Control Environment and Internal Control Effectiveness of Hotel Business in Thailand

ศิริมล แสนสุข<sup>1</sup> อิงอร นาชัยฤทธิ์<sup>2</sup> และสุวรรณ หวังเจริญเดช<sup>3</sup>

Sirimol Saensuk,<sup>1</sup> Ingorn Nachairit,<sup>2</sup> Suwan Wangcharoendate<sup>3</sup>

### บทคัดย่อ

การศึกษานี้ มีวัตถุประสงค์เพื่อเปรียบเทียบสภาพแวดล้อมการควบคุมภายในและประสิทธิผลการควบคุมภายในธุรกิจโรงแรมในประเทศไทย ที่มีที่ตั้งของธุรกิจ และรายได้จากการดำเนินงานเฉลี่ยต่อปี แตกต่างกัน โดยใช้แบบสอบถาม เป็นเครื่องมือในการเก็บรวบรวมข้อมูลจากผู้บริหารฝ่ายตรวจสอบภายในธุรกิจโรงแรมในประเทศไทย จำนวน 122 คน สถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูล ได้แก่ การวิเคราะห์ความแปรปรวน (Analysis of Variance : ANOVA) ซึ่งผลการวิจัยพบว่า 1) ผู้บริหารฝ่ายตรวจสอบภายในธุรกิจโรงแรมที่มีที่ตั้งของธุรกิจ แตกต่างกัน มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการมีสภาพแวดล้อมการควบคุมภายในโดยรวม แตกต่างกัน และ 2) ผู้บริหารฝ่ายตรวจสอบภายในธุรกิจโรงแรม ที่มีรายได้จากการดำเนินงานเฉลี่ยต่อปี แตกต่างกัน มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการมีประสิทธิผลการควบคุมภายในโดยรวม แตกต่างกัน

**คำสำคัญ :** สภาพแวดล้อมการควบคุมภายใน, ประสิทธิผลการควบคุมภายใน, และธุรกิจโรงแรมในประเทศไทย

### Abstract

This study has the objective of comparing internal control environments and internal control effectiveness of the hotel business in Thailand. The hotels in the study had different locations and different average annual incomes. A questionnaire was used as a tool for data collection from 122 internal audit executives of the hotels. The analysis of variance (ANOVA) was used to analyze the data. The result of the research revealed that 1) The internal audit executive of the hotel business in Thailand in difference area of operating the business, have the different

<sup>1</sup> นิสิตระดับปริญญาโท สาขาบัญชี คณะการบัญชีและการจัดการ มหาวิทยาลัยมหาสารคาม

<sup>2</sup> อาจารย์ <sup>3</sup> ผู้ช่วยศาสตราจารย์ คณะการบัญชีและการจัดการ มหาวิทยาลัยมหาสารคาม

<sup>1</sup> Master's Student of Accounting Program, Faculty of Accountancy and Management, Mahasarakham Business School.

<sup>2</sup> Lecturer, <sup>3</sup> Assitant Professor, Faculty of Accountancy and Management, Mahasarakham Business School.

opinions about having an internal control environment and 2) The internal audit executive of the hotel business who have different average annual income from business performance, have different opinions on the internal control effectiveness.

**Keywords :** Internal Control Environment, Internal Control Effectiveness, Hotel Business in Thailand

## บทนำ

ในปัจจุบันธุรกิจโรงแรม (Hotel Business) เป็นธุรกิจหนึ่งในอุตสาหกรรมท่องเที่ยวที่สร้างรายได้เข้าสู่ประเทศได้มากเป็นอันดับต้นๆ ในบรรดาธุรกิจต่างๆ ของอุตสาหกรรมท่องเที่ยว ธุรกิจโรงแรมเป็นตัวแทนของประเทศในการต้อนรับและบริการนักท่องเที่ยว (สุภาพรณ รัตนภรณ์. 2544 : 3) แต่เนื่องจากสภาพแวดล้อมทางการแข่งขันที่เปลี่ยนแปลงอย่างต่อเนื่องและรวดเร็ว ทำให้ผู้ประกอบการธุรกิจโรงแรมต้องเผชิญกับความเสี่ยงในการดำเนินงานมากขึ้น ผู้บริหารหรือเจ้าของกิจการจึงต้องพยายามที่หลีกเลี่ยงหรือลดระดับความเสี่ยงภัยลงให้น้อยที่สุดเท่าที่สามารถทำได้ ซึ่งหนึ่งในวิธีการดังกล่าวคือการจัดให้มีการควบคุมภายในเนื่องจากการควบคุมภายในจะช่วยสกัดกั้นความสูญเสียหรือความสูญเปล่าที่อาจเป็นอุปสรรคขัดขวางองค์กรไม่ให้บรรลุถึงความสำเร็จได้

การดำเนินงานของธุรกิจโรงแรมสิ่งสำคัญก็คือระบบการควบคุมภายใน เนื่องจากธุรกิจโรงแรมเป็นธุรกิจที่มีลักษณะเฉพาะตัวทั้งโครงสร้างองค์กรลักษณะของธุรกิจและทรัพยากรผู้ประกอบการที่ต้องการความมั่นคงทางธุรกิจและลดความเสี่ยงภัยหรือโอกาสที่กิจการจะประสบสิ่งไม่พึงปรารถนาที่อาจเกิดขึ้นได้ทุกเวลา จึงต้องให้ความสำคัญกับการจัดให้มีการควบคุมภายในโดยการควบคุมภายในเป็นกระบวนการหรือขั้นตอนการทำงานที่ได้รับผลมาจากคณะกรรมการ ผู้บริหารหรือบุคลากรอื่นๆ ขององค์กรจัดให้มี

ผู้บริหาร ยังจะต้องปลูกจิตสำนึกให้บุคลากรทุกคนตระหนักถึงความสำคัญของการควบคุมและร่วมมือกันเพื่อช่วยรักษาไว้ซึ่งระบบการควบคุมภายใน นอกจากนี้สิ่งสำคัญเพื่อให้การควบคุมภายในขององค์กรมีประสิทธิภาพ ผู้บริหารต้องให้ความสำคัญกับการจัดให้มีสภาพแวดล้อมการควบคุมภายในที่สามารถช่วยให้ผู้บริหารเฝ้าติดตามประเมินโครงสร้างของการควบคุม ทราบถึงจุดอ่อน จุดแข็งของการควบคุม และเพื่อช่วยผู้บริหารในการปรับปรุงมาตรการควบคุมให้มีความเหมาะสมยิ่งขึ้น (ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยและสมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทย. 2548 : 358)

สภาพแวดล้อมการควบคุมภายใน (Internal Control Environment) เป็นคุณสมบัติพื้นฐานของการควบคุมภายใน หากพบว่าองค์กรใด ไม่มีคุณสมบัติดังกล่าวในระดับที่ควรต้องมี และเป็นผลทำให้เกิดข้อผิดพลาดต่างๆ ขึ้น ย่อมเป็นหน้าที่ของผู้บริหารที่จะตัดสินใจว่าควรจะต้องทำให้องค์กรของตนมีคุณสมบัติดังกล่าวอยู่ในระดับใด นั่นคือผู้บริหารเป็นผู้ตัดสินใจว่าจะต้องการให้ระบบการควบคุมภายในเป็นไปภายใต้สภาพแวดล้อมเช่นใด เช่น อาจมีนโยบายเลือกจ้างพนักงานที่มีความสามารถต่ำและยอมรับความผิดพลาดที่จะเกิดขึ้นในอัตราที่สูง หรือการจัดให้มีการควบคุมดูแลการปฏิบัติงานโดยหัวหน้างาน ที่มีประสิทธิผลเพื่อช่วยทำให้ค้นพบข้อผิดพลาดนั้นๆ ได้ เป็นต้น โดยสภาพแวดล้อมการควบคุมภายใน (Internal Control Environment) ที่สำคัญที่ควรมีอยู่ในกิจการเนื่องจากจะมีผลกระทบต่อประสิทธิผลการควบคุมภายในนั้นประกอบด้วย ความเป็น

ระบบ (Systemization) ซึ่งเกิดจากการวางแผนการควบคุมภายในอย่างเป็นระบบของกิจกรรมทุกประเภทเพื่อจะช่วยให้การปฏิบัติงานของกิจกรรมนั้นๆ เป็นไปได้โดยถูกต้องยิ่งขึ้นและยังสามารถควบคุมให้ดำเนินการไปในทิศทางที่ต้องการได้ง่ายขึ้น การมีเอกสารหลักฐาน (Documents) เพื่อให้เห็นว่ามีการใดเกิดขึ้นบ้างใครเป็นผู้อนุมัติและผู้ปฏิบัติ มีการปฏิบัติอย่างไรและอนุมัติอย่างไร และครอบคลุมถึงความสามารถและคุณธรรมจริยธรรม (Competence and Integrity) ของบุคลากรผู้ปฏิบัติงานตามหน้าที่ที่ได้รับผิดชอบหากบุคลากรสามารถปฏิบัติงานอย่างเต็มความสามารถตรงไปตรงมาภายในกรอบจริยธรรมหรือจรรยาบรรณ จะส่งผลให้เกิดสภาพแวดล้อมในการควบคุมที่ดี ก่อให้เกิดประโยชน์ในด้านของการทำงานที่เป็นไปตามความคาดหวังของผู้ถือหุ้นหรือสร้างมูลค่าเพิ่มให้แก่ผู้มีส่วนได้เสีย โดยเฉพาะอย่างยิ่งเป็นประโยชน์และก่อให้เกิดประสิทธิผลการปฏิบัติงานด้านการควบคุมภายในมากยิ่งขึ้น (จันทนา สาขากร และคณะ. 2551 : 2-17)

ประสิทธิผลการควบคุมภายใน (Internal Control Effectiveness) เป็นสิ่งสำคัญที่องค์กรทุกองค์กรต่างให้ความสำคัญและคาดหวังเมื่อจัดทำระบบการควบคุมภายในขึ้นในองค์กร โดยต่างคาดหวังว่าการควบคุมภายในจะก่อให้เกิดประสิทธิภาพผลทั้งในด้านของการกำกับดูแลที่ดี (Good Corporate Governance) มีความสุจริต ซื่อสัตย์ และโปร่งใส มีคุณธรรมจริยธรรมเพื่อให้การดำเนินงานมีความเจริญก้าวหน้า การบันทึกบัญชี และรายงานตามหน้าที่ความรับผิดชอบ (Accountability and Responsibility) ทำให้องค์กรได้ข้อมูลหรือรายงานตามหน้าที่ที่รับผิดชอบและเป็นพื้นฐานของหลักความโปร่งใสและความสามารถตรวจสอบได้ ผลการปฏิบัติงานขององค์กร (Performance Organization) ที่ช่วยให้ได้การดำเนินงานมีความ

สะดวก รัดกุม ลดขั้นตอนการปฏิบัติงานที่ซ้ำซ้อน ได้ข้อมูลที่ทันเวลาต่อการนำไปใช้และประหยัดค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานที่ไม่จำเป็นขององค์กรการบริหารทรัพยากร (Resource Management) ที่เป็นไปอย่างเหมาะสมตามลำดับความสำคัญอย่างมีประสิทธิภาพเกิดประโยชน์ต่อการดำเนินงานขององค์กรอย่างยั่งยืน และสัญญาณเตือน (Warning Signals) ที่สามารถทราบถึงภัยล่วงหน้าหรือการลดโอกาสในการที่จะเกิดการทุจริตและความเสี่ยงที่อาจจะเกิดขึ้นและกระทบต่อความสำเร็จของงานดังนั้นประสิทธิผลการควบคุมภายในจึงถือได้ว่าเป็นสิ่งจำเป็นที่ผู้บริหารจะต้องให้ความสำคัญ โดยเฉพาะอย่างยิ่งธุรกิจโรงแรมในประเทศไทยที่ต้องเผชิญกับภาวะการแข่งขันกันสูงมากและต้องเผชิญกับการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นอยู่ตลอดเวลา (อุษณา ภัทรมนตรี. 2551 : 1-21)

จากเหตุผลที่กล่าวมาแล้วข้างต้นผู้วิจัยจึงสนใจศึกษาวิจัย การเปรียบเทียบสภาพแวดล้อมการควบคุมภายในและประสิทธิผลการควบคุมภายในธุรกิจโรงแรมในประเทศไทย โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อเปรียบเทียบสภาพแวดล้อมการควบคุมภายในและประสิทธิผลการควบคุมภายในธุรกิจโรงแรมในประเทศไทย ที่มีที่ตั้งของธุรกิจ และรายได้จากการดำเนินงานเฉลี่ยต่อปี แตกต่างกัน ซึ่งทำการเก็บรวบรวมข้อมูลจากผู้บริหารฝ่ายตรวจสอบภายในธุรกิจโรงแรมในประเทศไทย ผลลัพธ์ที่ได้จากการวิจัย สามารถใช้เป็นข้อเสนอแนะในการพัฒนาปรับปรุงประสิทธิผลในการทำงาน เพิ่มคุณค่าและปรับปรุงการปฏิบัติงานขององค์กรให้ดีขึ้น เป็นแนวทางในการพัฒนาระบบการควบคุมภายในและพัฒนาประสิทธิผลระบบการควบคุมภายในและช่วยให้องค์กรบรรลุถึงเป้าหมายที่วางไว้ ด้วยการประเมินและปรับปรุงประสิทธิภาพของกระบวนการบริหารความเสี่ยงการควบคุมและการกำกับดูแลอย่างเป็นระบบและเป็นระเบียบ

## เอกสารงานวิจัยที่เกี่ยวข้องและ สมมุติฐานของการวิจัย

### 1. สภาพแวดล้อมการควบคุมภายใน

สภาพแวดล้อมการควบคุมภายใน (Internal Control Environment) หมายถึง คุณสมบัติพื้นฐานของการควบคุมภายในที่มีอยู่แล้ว ซึ่งอาจทำให้เกิดข้อผิดพลาดหรือทำให้ระบบการควบคุมภายในมีประสิทธิภาพและมีประสิทธิผล โดยสภาพแวดล้อมการควบคุมภายใน (จันทนา สาขากร และคณะ. 2551 : 2-17) ประกอบด้วย

1.1 ความเป็นระบบ (Systemization) หมายถึง การกำหนดนโยบาย แนวทางการดำเนินงาน โครงสร้างองค์กร อำนาจหน้าที่ ความรับผิดชอบ กฎระเบียบ ข้อบังคับในการปฏิบัติงาน และการกำหนดวัตถุประสงค์หรือเป้าหมายการดำเนินงานขององค์กรเพื่อช่วยในการปฏิบัติงานในกิจกรรมต่างๆ ขององค์กรเป็นไปอย่างถูกต้องและยังสามารถควบคุมให้ดำเนินการเป็นไปในทิศทางที่ต้องการได้ง่ายขึ้น

1.2 การมีเอกสารหลักฐาน (Documents) หมายถึง การออกแบบเอกสารประกอบการทำงาน การกำหนดจำนวนแบบฟอร์ม การจัดเก็บเอกสาร ข้อมูลต่างๆ และการตรวจสอบความถูกต้องของการบันทึกข้อมูลว่าครบถ้วน ถูกต้องทุกรายการ เพื่อช่วยให้เกิดความสะดวกในการนำไปใช้ประกอบการปฏิบัติงานและสามารถใช้เป็นสิ่งยืนยันแหล่งที่มาของเอกสารได้

1.3 ความสามารถและคุณธรรมจริยธรรม (Competence and Integrity) หมายถึง การคัดเลือกบุคลากรที่มีความรู้ ทักษะที่ตรงกับหน้าที่ความรับผิดชอบที่องค์กรต้องการ การพัฒนาฝึกประสบการณ์ให้กับบุคลากร รวมถึงการดำเนินงานที่เป็นธรรมต่อผู้มีส่วนได้เสียโดยรวม เพื่อให้องค์กรมีผลการดำเนินงานที่เติบโตอย่างยั่งยืน

### 2. ประสิทธิภาพการควบคุมภายใน ประสิทธิผลการควบคุมภายใน (Inter-

nal Control Effectiveness) หมายถึง ระบบการควบคุมภายใน ที่มีการจัดระบบงานและวิธีปฏิบัติงานที่ดีซึ่งส่งผลให้การดำเนินงานเป็นไปตามเป้าหมายขององค์กร (อุษณา ภัทรมนตรี. 2551 : 1-21) ประกอบด้วย

2.1 การกำกับดูแลที่ดี (Good Corporate Governance) หมายถึง การปฏิบัติงานขององค์กรที่ช่วยให้เกิดกระบวนการควบคุมและการจัดการความเสี่ยงโดยครอบคลุมถึงการมีความสุจริตชัดเจนและโปร่งใส คุณธรรมจริยธรรม การมีส่วนร่วม การพัฒนา เพิ่มประสิทธิภาพและประสิทธิผลในการทำงานเพื่อให้เจริญก้าวหน้า และผลักดันให้มีการบริหารจัดการที่ดีโดยยึดหลักการแห่งการดำรงอยู่

2.2 การบันทึกบัญชีและรายงานตามหน้าที่ความรับผิดชอบ (Accountability and Responsibility) หมายถึง การวิเคราะห์เหตุการณ์ทางการเงิน การบันทึกข้อมูลต่าง ๆ การสรุปผลการดำเนินงาน และการนำเสนอรายงานทางการเงินต่อผู้เกี่ยวข้องทุกฝ่าย ซึ่งอยู่บนพื้นฐานของหลักความโปร่งใสและสามารถตรวจสอบได้

2.3 ผลการปฏิบัติงานขององค์กร (Performance Organization) หมายถึง ผลลัพธ์ที่ได้จากการมีระบบการควบคุมภายในที่ดี ไม่ว่าจะเป็นระบบงาน ระบบบัญชี รวมถึงระบบสารสนเทศของทั้งองค์กรซึ่งเป็นข้อมูลสำคัญที่ช่วยปรับปรุงการดำเนินงานให้สะดวก รวดกุม ทันเวลา ลดขั้นตอนการปฏิบัติงานที่ซ้ำซ้อน และประหยัดค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานที่ไม่จำเป็นขององค์กร

2.4 การบริหารทรัพยากร (Resource Management) หมายถึง การวางแผน การจัดหา การจัดทำงานงบประมาณ การใช้ทรัพยากรเป็นไปตามแผนงานที่กำหนดไว้อย่างเหมาะสมตามลำดับความสำคัญอย่างมีประสิทธิภาพและมีประสิทธิผลก่อให้เกิดประโยชน์สูงสุดแก่กิจการ เพื่อให้การดำเนินงานขององค์กรเป็นไปตามวัตถุประสงค์และเป้าหมายขององค์กรอย่างยั่งยืน

2.5 สัญญาณเตือน (Warning Signals) หมายถึง การส่งสัญญาณหรือการให้สัญญาณเตือนภัยล่วงหน้าเกี่ยวกับความเสี่ยงหรือผลกระทบต่างๆ ที่จะเกิดขึ้นกับองค์กรให้ทราบล่วงหน้า เช่น การทุจริต การประพฤตินิยมของบุคลากร และการถูกละเมิดลิขสิทธิ์ เป็นต้น

สภาพแวดล้อมการควบคุมภายในเป็นคุณสมบัติพื้นฐานของระบบการควบคุมภายในซึ่งมีปัจจัยที่เกี่ยวข้องได้แก่ ความเป็นระบบ การมีเอกสารหลักฐาน และความสามารถและคุณธรรมจริยธรรมที่จะช่วยสนับสนุนให้ระบบการควบคุมภายในมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล ส่งผลให้องค์กรสามารถบริหารจัดการธุรกิจ ได้อย่างมีประสิทธิภาพ ป้องกันการทุจริตหรือข้อผิดพลาดทั่วทั้งองค์กรเป็นฐานการบริหารงานที่มั่นคง และสร้างการเติบโตอย่างยั่งยืนให้กับองค์กร จากที่กล่าวมาข้างต้น หากธุรกิจโรงแรมในประเทศไทยมีสภาพแวดล้อมการควบคุมภายในที่ดีเยี่ยมจะส่งผลให้ธุรกิจโรงแรมมีประสิทธิภาพการควบคุมภายในที่ดีขึ้น ดังนั้นการศึกษาจึงมีสมมติฐานการวิจัยดังนี้

สมมติฐานการวิจัย : ผู้บริหารฝ่ายตรวจสอบภายในธุรกิจโรงแรมในประเทศไทยที่มีที่ตั้งของธุรกิจแตกต่างกัน มีสภาพแวดล้อมการควบคุมภายในโดยรวม แตกต่างกัน และผู้บริหารฝ่ายตรวจสอบภายในธุรกิจโรงแรมในประเทศไทยที่มีรายได้จากการดำเนินงานเฉลี่ยต่อปี แตกต่างกัน มีประสิทธิผลการควบคุมภายในโดยรวม แตกต่างกัน

## วิธีการดำเนินงานวิจัย

### 1. กระบวนการและวิธีการเลือกกลุ่มตัวอย่าง

ในกระบวนการเลือกกลุ่มตัวอย่างสำหรับการวิจัยนั้น ประชากร (Population) ที่ใช้ในการวิจัยได้แก่ ผู้บริหารฝ่ายตรวจสอบภายในธุรกิจโรงแรม

ในประเทศไทย จำนวน 1,339 คน (สมาคมธุรกิจท่องเที่ยวภายในประเทศ. 2554 : เว็บไซต์) กลุ่มตัวอย่าง (Sample) ที่ใช้ในการวิจัยได้แก่ ผู้บริหารฝ่ายตรวจสอบภายในธุรกิจโรงแรมในประเทศไทยจำนวน 400 คน โดยเปิดตาราง Krejcie และ Morgan (บุญชม ศรีสะอาด. 2545 : 42-43) และใช้วิธีการสุ่มตัวอย่างแบบแบ่งชั้นภูมิ (Stratified Random Sampling) ผู้วิจัยส่งแบบสอบถามจำนวน 400 ชุด ปรากฏว่าเมื่อครบกำหนดในการเก็บแบบสอบถามได้รับแบบสอบถามตอบกลับทั้งสิ้น 124 ชุด เป็นแบบสอบถามที่มีความสมบูรณ์ทั้งสิ้น 122 ชุด อัตราผลตอบแทนคิดเป็นร้อยละ 30.50 ซึ่งสอดคล้องกับ Aaker, Kumar และ Day (2001) ได้นำเสนอว่าการส่งแบบสอบถามต้องมีอัตราตอบกลับอย่างน้อยร้อยละ 20 จึงจะถือว่ายอมรับได้

### 2. การวัดคุณลักษณะของตัวแปร

สภาพแวดล้อมการควบคุมภายในสามารถจำแนกออกเป็น 3 ด้าน ดังนี้ 1) ด้านความเป็นระบบ ประกอบด้วย 4 คำถาม โดยครอบคลุมเกี่ยวกับการกำหนดนโยบายแนวทางการดำเนินงาน อำนาจหน้าที่ความรับผิดชอบ และการกำหนดวัตถุประสงค์หรือเป้าหมายการดำเนินงานขององค์กร 2) ด้านการมีเอกสารหลักฐาน ประกอบด้วย 4 คำถาม โดยครอบคลุมเกี่ยวกับการออกแบบเอกสารประกอบ การทำงานการจัดเก็บเอกสาร ข้อมูลต่างๆ และการตรวจสอบความถูกต้องของการบันทึกข้อมูลว่าครบถ้วน ถูกต้อง ทุกรายการ และ 3) ด้านความสามารถและคุณธรรมจริยธรรม ประกอบด้วย 5 คำถาม โดยครอบคลุมเกี่ยวกับการคัดเลือกบุคลากรที่มีความรู้ ทักษะที่ตรงกับหน้าที่ความรับผิดชอบที่องค์กรต้องการ การพัฒนาฝีมือประสิทธิภาพให้กับบุคลากร และการดำเนินงานที่เป็นธรรมต่อผู้มีส่วนได้เสียโดยรวม

ประสิทธิผลการควบคุมภายใน เป็นตัวแปรตาม ประกอบด้วย 5 ด้าน ดังนี้ 1) ด้านการกำกับดูแลที่ดี ประกอบด้วย 4 คำถาม โดย

ครอบคลุมเกี่ยวกับการปฏิบัติงานขององค์กรที่เป็นไปตามกฎระเบียบการจัดการความเสี่ยงการดำเนินงานที่มีความสุจริต โปร่งใสและมีคุณธรรมจริยธรรม 2) ด้านการบันทึกบัญชีและรายงานตามหน้าที่ความรับผิดชอบ ประกอบด้วย 4 คำถามโดยครอบคลุมเกี่ยวกับการวิเคราะห์เหตุการณ์ทางการเงินการบันทึกข้อมูลต่างๆ การสรุปผลการดำเนินงาน และการนำเสนอรายงานทางการเงินต่อผู้เกี่ยวข้องทุกฝ่าย 3) ด้านผลการปฏิบัติงานขององค์กร ประกอบด้วย 3 คำถามโดยครอบคลุมเกี่ยวกับผลลัพธ์ที่ได้จากการมีระบบการควบคุมภายในที่ดีไม่ว่าจะเป็นระบบงาน ระบบบัญชี รวมถึงระบบสารสนเทศของทั้งองค์กร การลดขั้นตอนการปฏิบัติงานที่ซ้ำซ้อน และการประหยัดค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานที่ไม่จำเป็นขององค์กร 4) ด้านการบริหารทรัพยากร ประกอบด้วย 4 คำถามโดยครอบคลุมเกี่ยวกับการวางแผน การจัดหาการจัดทำงบประมาณ และการใช้ทรัพยากรให้เป็นไปตามแผนงานที่กำหนดไว้อย่างเหมาะสม และ 5) ด้านสัญญาณเตือน ประกอบด้วย 4 คำถามโดยครอบคลุมเกี่ยวกับการส่งสัญญาณหรือการให้สัญญาณเตือนภัยล่วงหน้าเกี่ยวกับความเสี่ยงหรือผลกระทบต่างๆ ที่จะเกิดขึ้นกับองค์กรให้ทราบล่วงหน้า เช่น การทุจริต การประพฤติมิชอบของบุคลากร และการถูกละเมิดลิขสิทธิ์ เป็นต้น

## ผลลัพธ์การวิจัยและการอภิปรายผล

**ตารางที่ 1** การเปรียบเทียบความคิดเห็นเกี่ยวกับสภาพแวดล้อมการควบคุมภายในโดยรวมของธุรกิจโรงแรมในประเทศไทย ที่มีที่ตั้งของธุรกิจแตกต่างกัน (ANOVA)

สภาพแวดล้อมการควบคุมภายใน	แหล่งของความแปรปรวน	df	SS	MS	F	p-value
โดยรวม	ระหว่างกลุ่ม	5	2.505	0.501	2.593	0.029
	ภายในกลุ่ม	116	22.408	0.193		
	รวม	121	24.913			

## คุณภาพของเครื่องมือวัด

ผู้วิจัยได้ทำการทดสอบความเที่ยงตรง ความเชื่อมั่น และค่าอำนาจจำแนกรายข้อ โดยทำการตรวจสอบความเที่ยงตรงเชิงเนื้อหาผ่านการพิจารณาของผู้เชี่ยวชาญ และหาค่าความเชื่อมั่นของเครื่องมือ (Reliability) โดยใช้ค่าสัมประสิทธิ์แอลฟา (Alpha Coefficient) ตามวิธีของ Cronbach ซึ่งสภาพแวดล้อมการควบคุมภายใน ได้ค่าสัมประสิทธิ์แอลฟา อยู่ระหว่าง 0.812 – 0.941 และประสิทธิผลการควบคุมภายใน ได้ค่าสัมประสิทธิ์แอลฟาอยู่ระหว่าง 0.745 - 0.867 ซึ่งอยู่ในระดับมากกว่า 0.7 สามารถนำไปใช้เก็บรวบรวมข้อมูลกับกลุ่มตัวอย่างได้ (Nunnally and Bernstein, 1994) การวิเคราะห์หาค่าอำนาจจำแนกเป็นรายข้อ (Discriminant Power) โดยใช้เทคนิค Item – total Correlation ซึ่งสภาพแวดล้อมการควบคุมภายใน ได้ค่าอำนาจจำแนก (r) อยู่ระหว่าง 0.732 - 0.930 และประสิทธิผลการควบคุมภายใน ได้ค่าอำนาจจำแนก (r) อยู่ระหว่าง 0.603 - 0.854 ซึ่งสอดคล้องกับ Nunnally (1978) ที่เสนอว่าค่าอำนาจจำแนกเกินกว่า 0.6 เป็นค่าที่ยอมรับได้

## สถิติที่ใช้ในการวิจัย

สำหรับการวิจัยครั้งนี้ผู้วิจัยได้ใช้การวิเคราะห์ความแปรปรวน Analysis of Variance: ในการเปรียบเทียบสภาพแวดล้อม การควบคุมภายในและประสิทธิผลการควบคุมภายในของธุรกิจโรงแรมในประเทศไทย

จากตาราง 1 พบว่า ผู้บริหารฝ่ายตรวจสอบภายในธุรกิจโรงแรม ที่มีที่ตั้งของธุรกิจ แตกต่างกัน มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการมีสภาพแวดล้อมการควบคุมภายในโดยรวม แตกต่างกัน

อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 จึงได้ทำการเปรียบเทียบความแตกต่างค่าเฉลี่ยเป็นรายคู่ (ดังตาราง 2)

**ตารางที่ 2** การเปรียบเทียบค่าเฉลี่ยเป็นรายคู่ของความคิดเห็นเกี่ยวกับสภาพแวดล้อมการควบคุมภายในโดยรวมของธุรกิจโรงแรมในประเทศไทย ที่มีที่ตั้งของธุรกิจแตกต่างกัน

ที่ตั้งของธุรกิจ		ภาคกลาง	ภาคใต้	ภาคเหนือ	ภาคตะวันออกเฉียงเหนือ	ภาคตะวันออก	ภาคตะวันตก
	$\bar{X}$	4.10	4.11	4.25	4.33	4.40	4.85
ภาคกลาง	4.10	-	0.934	0.184	0.037*	0.264	0.006*
ภาคใต้	4.11		-	0.245	0.064	0.286	0.007*
ภาคเหนือ	4.25			-	0.518	0.598	0.030*
ภาคตะวันออกเฉียงเหนือ	4.33				-	0.816	0.058
ภาคตะวันออก	4.40					-	0.212
ภาคตะวันตก	4.85						-

\* มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตาราง 2 พบว่า ผู้บริหารฝ่ายตรวจสอบภายในธุรกิจโรงแรม ที่มีที่ตั้งของธุรกิจภาคตะวันออกเฉียงเหนือ มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการมีสภาพแวดล้อมการควบคุมภายในโดยรวมมากกว่า ที่ตั้งของธุรกิจ ภาคกลาง และผู้บริหารฝ่ายตรวจสอบภายในธุรกิจโรงแรม ที่มีที่ตั้งของธุรกิจ ภาคตะวันตก มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการมีสภาพแวดล้อมการควบคุมภายในโดยรวมมากกว่า ที่ตั้งของธุรกิจ ภาคกลาง ภาคใต้ และภาคเหนือ อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 เนื่องจากธุรกิจโรงแรมที่มีที่ตั้งของธุรกิจแตกต่างกันออกไป ตามสภาพภูมิประเทศ สภาพอากาศ และสิ่งแวดล้อมต่าง ๆ ทำให้ธุรกิจโรงแรมมีการสร้างสภาพแวดล้อมการควบคุมภายในที่แตกต่างกันออกไปเพื่อให้เหมาะสมกับองค์กร ซึ่งเริ่มตั้งแต่การวางโครงสร้างองค์กรการกำหนดนโยบาย กฎระเบียบ ข้อบังคับต่าง ๆ การแบ่งแยกส่วนงาน การ

ระบุบทบาทหน้าที่รับผิดชอบที่เหมาะสมและชัดเจนกับผู้ปฏิบัติงานตาม แต่ละองค์กร ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ สุดาทิพย์ ตันตินิกุลชัย และศักดา หงส์ทอง (2547 : เว็บไซต์) กล่าวว่า การเลือกทำเลที่ตั้งสถานประกอบธุรกิจ มีความสำคัญต่อความสำเร็จขององค์กรธุรกิจ เพราะหากเลือกทำเลที่ไม่เหมาะสมจะทำให้องค์กรธุรกิจประสบปัญหาอื่นๆ ตามมา เช่น ค่าขนส่งสูง เนื่องจากสถานประกอบธุรกิจอยู่ไกลจากแหล่งวัตถุดิบและตลาด นอกจากนี้ อาจขาดแคลนแรงงานที่มีคุณภาพ ขาดแคลนวัตถุดิบ รวมไปถึงปัจจัยอื่นๆ ซึ่งเป็นอุปสรรคต่อการผลิตและการปฏิบัติงาน ขององค์กรธุรกิจ โดยทั่วไปหน่วยงานต่าง ๆ มักจะพยายามหาแหล่งหรือทำเลที่ทำให้ต้นทุนรวมของการผลิตสินค้าและบริการที่ต่ำที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้แต่ลักษณะของการประกอบธุรกิจและสถานที่ประกอบกิจการย่อมแตกต่างกันในเรื่องของชนิดสินค้า ค่าใช้จ่ายและการ

ลงทุน ดังนั้นการพิจารณาเลือกทำเลจึงต้องคำนึงถึงปัจจัยต่าง ๆ หลายประการเพราะการเลือกทำเลที่ตั้งมีความสำคัญต่อการ ดำเนินงานขององค์กรการ

ธุรกิจต่าง ๆ เช่น การวางแผนระบบการผลิต การวางผังโรงงาน การลงทุน และรายได้ เป็นต้น

**ตารางที่ 3** การเปรียบเทียบความคิดเห็นเกี่ยวกับประสิทธิผลการควบคุมภายในโดยรวมของธุรกิจโรงแรมในประเทศไทย ที่มีรายได้จากการดำเนินงานเฉลี่ยต่อปีแตกต่างกัน (ANOVA)

ประสิทธิผล การควบคุมภายใน	แหล่งของ ความแปรปรวน	Df	SS	MS	F	p-value
โดยรวม	ระหว่างกลุ่มภายในกลุ่ม รวม	3	4.329	1.443	7.679	0.000
		118	22.175	0.188		
		121	26.505			

จากตาราง 3 พบว่า ผู้บริหารฝ่ายตรวจสอบภายในธุรกิจโรงแรม ที่มีรายได้จากการดำเนินงานเฉลี่ยต่อปีแตกต่างกัน มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการมีประสิทธิผลการควบคุมภายในโดยรวม

แตกต่างกัน อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 จึงได้ทำการเปรียบเทียบความแตกต่างค่าเฉลี่ยเป็นรายคู่ (ดังตาราง 4)

**ตารางที่ 4** การเปรียบเทียบค่าเฉลี่ยเป็นรายคู่ของความคิดเห็นเกี่ยวกับประสิทธิผลการควบคุมภายในโดยรวมของธุรกิจโรงแรมในประเทศไทย ที่มีรายได้จากการดำเนินงานเฉลี่ยต่อปีแตกต่างกัน

รายได้จากการดำเนินงานเฉลี่ยต่อปี		10,000,000 - 30,000,000 บาท	ต่ำกว่า 10,000,000 บาท	30,000,001 - 50,000,000 บาท	มากกว่า 50,000,000 บาท
	$\bar{X}$	3.81	3.90	4.21	4.28
10,000,000 – 30,000,000 บาท	3.81	-	0.819	0.027*	0.001*
ต่ำกว่า 10,000,000 บาท	3.90		-	0.175	0.023*
30,000,001 - 50,000,000 บาท	4.21			-	0.976
มากกว่า 50,000,000 บาท	4.28				-

\* มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตาราง 4 พบว่า ผู้บริหารฝ่ายตรวจสอบภายในธุรกิจโรงแรม ที่มีรายได้จากการดำเนินงานเฉลี่ยต่อปี 30,000,001 – 50,000,000 บาท มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการมีประสิทธิผลการควบคุมภายในโดยรวม มากกว่า รายได้จากการดำเนินงานเฉลี่ยต่อปี 10,000,000 – 30,000,000 บาท และผู้บริหารฝ่ายตรวจสอบภายในธุรกิจ

โรงแรม ที่มีรายได้จากการดำเนินงานเฉลี่ยต่อปีมากกว่า 50,000,000 บาท มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการมีประสิทธิผลการควบคุมภายในโดยรวม มากกว่า รายได้จากการดำเนินงานเฉลี่ยต่อปี ต่ำกว่า 10,000,000 บาท และ 10,000,000 – 30,000,000 บาท อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 เนื่องจากธุรกิจโรงแรมที่มีรายได้จาก

การดำเนินงานสูงย่อมชี้ให้เห็นว่ากิจการมีผลการดำเนินงานที่ดีมีความสามารถในการบริหารงานที่เป็นไปตามวัตถุประสงค์และเป้าหมายที่ตั้งไว้ ซึ่งเป็นผลมาจากการที่องค์กรมีการปฏิบัติงานที่ถูกต้อง เป็นไปตามกฎระเบียบ ข้อบังคับที่ตั้งไว้ มีการจัดสรรทรัพยากรที่มีอยู่อย่างจำกัดได้อย่างมีประสิทธิภาพมีการบันทึกและจัดเก็บข้อมูลต่างๆ อย่างครบถ้วนและสามารถรายงานผลการดำเนินงานให้แก่ผู้มีส่วนได้เสียทุกฝ่ายได้อย่างถูกต้อง และเพียงพอต่อการนำไปใช้ในการตัดสินใจและสามารถที่จะลดความเสี่ยงและผลกระทบต่างๆ ที่เกิดขึ้นกับองค์กรได้ ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ อมรเทพ ขอสุงเนิน (2547 : บทคัดย่อ) พบว่า พนักงานมีความคิดเห็นว่าองค์ประกอบของการควบคุมภายในทางการบัญชีมีความสำคัญกับระบบการควบคุมภายในทางการบัญชีโดยรวมอย่างสูงและองค์ประกอบของการควบคุมภายในที่มีความสำคัญจากมากไปหาน้อย ได้แก่ ด้านงบประมาณและรายงานทางการเงิน ด้านการจัดให้มีการประเมินและตรวจสอบด้านการใช้คอมพิวเตอร์ในการประมวลผลข้อมูลด้านโครงสร้างการจัดองค์กร การมอบหมายงานและความร่วมมือในการทำงานด้านบุคลากรและกิจกรรมการควบคุมภายในทางการบัญชีที่มีความสำคัญจากมากไปหาน้อย ได้แก่ กิจกรรมด้านเงินรับฝาก หนี้สินและทุน บริหารและการเงิน เงินทุน และสินเชื่อ เป็นต้น

## ข้อเสนอแนะสำหรับการวิจัยในอนาคต และประโยชน์ของการวิจัย

### 1. ข้อเสนอแนะสำหรับการวิจัยในอนาคต

การวิจัยครั้งนี้ผู้สนใจสามารถนำไปเป็นแนวทางการศึกษาวิจัยการเปรียบเทียบสภาพแวดล้อมการควบคุมภายในและประสิทธิผลการควบคุมภายในของกลุ่มตัวอย่างอื่น ๆ เช่น ผู้บริหารฝ่ายตรวจสอบภายในภาคอุตสาหกรรม ผู้บริหาร

ฝ่ายตรวจสอบภายในหน่วยงานภาครัฐ เป็นต้น เพื่อศึกษาเปรียบเทียบว่ามีความแตกต่างกันหรือไม่ อย่างไร ซึ่งอาจทำให้นักวิจัยมีประสิทธิผลและสามารถนำไปใช้ประโยชน์ได้ตรงตามเป้าหมายมากยิ่งขึ้น รวมทั้งควรมีการศึกษาองค์ประกอบด้านอื่นๆ ที่ส่งผลต่อสภาพแวดล้อมการควบคุมภายใน เช่น การสื่อสารในองค์กร ที่จะทำให้เกิดประสิทธิผลในการนำระบบการควบคุมภายในมาใช้ในองค์กรมากขึ้น

### 2. ประโยชน์ของการวิจัย

การวิจัยครั้งนี้ ใช้เป็นแนวทางในการกำหนดทิศทาง วางแผน ปรับปรุง สภาพแวดล้อมการควบคุมภายในที่ดีให้สอดคล้องกับงานตรวจสอบภายในขององค์กร สร้างความน่าเชื่อถือและสร้างมูลค่าเพิ่มให้แก่ผู้มีส่วนได้เสีย และใช้กำหนดกลยุทธ์ใหม่ๆ ให้กับองค์กรเพื่อเพิ่มขีดความสามารถในการแข่งขัน

## สรุปผลการวิจัย

ผู้บริหารฝ่ายตรวจสอบภายในธุรกิจโรงแรมในประเทศไทย ที่มีที่ตั้งของธุรกิจแตกต่างกัน มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับสภาพแวดล้อมการควบคุมภายใน แตกต่างกัน และผู้บริหารฝ่ายตรวจสอบภายในธุรกิจโรงแรมในประเทศไทย ที่มีรายได้จากการดำเนินงานเฉลี่ยต่อปี แตกต่างกันมีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับประสิทธิผลการควบคุมภายใน แตกต่างกัน ดังนั้น ผู้บริหารฝ่ายตรวจสอบภายในธุรกิจโรงแรมในประเทศไทยจึงควรนำข้อสังเกตที่ได้จากการวิจัยในครั้งนี้ไปใช้เป็นแนวทางในการวางแผนพัฒนาปรับปรุงสภาพแวดล้อมการควบคุมภายในธุรกิจโรงแรมให้มีประสิทธิภาพและประสิทธิผลมากยิ่งขึ้น และเพื่อใช้ในการสร้างความได้เปรียบในการแข่งขันของธุรกิจโรงแรม โดยใช้ในการกำหนดกลยุทธ์ใหม่ๆ ให้กับองค์กรซึ่งก่อให้เกิดความสำเร็จในการดำเนินงาน และสร้างความเติบโตอย่างยั่งยืน

## เอกสารอ้างอิง

- จันทนา สาขากร, นิพันธ์ เห็นโชคชัยชนะ และศิลาประพร ศรีจันเพชร. (2548). *การควบคุมภายในตามแนวคิดของโคโซ*. วารสารวิชาชีพบัญชี 1, 2 (ตุลาคม) : 44 - 52.
- จันทนา สาขากร, นิพันธ์ เห็นโชคชัยชนะ และศิลาประพร ศรีจันเพชร. (2551). *การควบคุมภายในและการตรวจสอบภายใน*. พิมพ์ครั้งที่ 2 กทมฯ : ห้างหุ้นส่วนจำกัด ทีพีเอ็น เพรส.
- ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยและสมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทย. (2548). *แนวทางการตรวจสอบภายใน*. กรุงเทพฯ : ตูมายเบส จำกัด.
- ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. (2541). *แนวทางการปฏิบัติการตรวจสอบภายใน*. กรุงเทพฯ : บุญศิริการพิมพ์.
- บุญชม ศรีสะอาด. (2545). *การวิจัยเบื้องต้น*. พิมพ์ครั้งที่ 7. กรุงเทพฯ : สุวีริยาสาส์น.
- พรนพ พุกกะพันธ์. (2544). *จริยธรรมทางธุรกิจ*. กรุงเทพฯ : โรงพิมพ์จามจุรี โปรดักท์.
- ศุภรัตน์มงคล ศรีแก้ว. (2542). *การศึกษาระบบการควบคุมภายในด้านการเงิน การบัญชีและการพัสดุในโรงเรียนมัธยมศึกษาขนาดกลาง สังกัดกรมสามัญศึกษา จังหวัดมหาสารคาม*. มหาวิทยาลัยมหาสารคาม.
- สิริรัตน์ ศรีจักรวาลวงษ์. (2545). *ระบบบัญชีและการควบคุมทางการบัญชีของเหมืองแม่เมาะ การไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทย*. รายงานการศึกษาค้นคว้าอิสระ บช.ม. เชียงใหม่ : มหาวิทยาลัยเชียงใหม่.
- สุภาพรณ รัตนภรณ์. (2544). *การบัญชีโรงแรม : หลักการบัญชีและเทคนิคการควบคุม*. พิมพ์ครั้งที่ 2 กรุงเทพฯ : อมรินทร์พรินติ้งแอนด์พับลิชชิ่ง.
- อุษณา ภัทรมนตรี. (2545). *การตรวจสอบภายในและการควบคุมภายใน : แนวคิดและกรณีศึกษา*. กทม: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- Aaker, D. A., Kumar, V., & Day, G. S. (2001). *Marketing research*. (7<sup>th</sup> ed.). New York : John Wiley & Sons.
- Black, K. (2006). *Business statistics for contemporary decision making*. (4<sup>th</sup> ed.). USA : John-Wiley & Sons.
- Nunnally, J. C. (1978). *Psychometric theory*. (2<sup>nd</sup> ed.). New York : Mc Graw Hill.
- Nunnally, J. C., & Bernstein, I. H. (1994). *Psychometric theory*. New York : Mc Graw Hill.