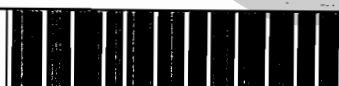




การวิเคราะห์และประเมินการจัดการตรวจสอบภายใน  
ขององค์การส่งเสริมกิจการโคนมแห่งประเทศไทย

นางสุภาพร พูลวิทยกิจ



65B0137496

วพ  
057.  
803045  
ศ838ก

Title : การวิเคราะห์และประเมินการจัดการ  
การตรวจสอบภายในของ  
หอสมุดและศูนย์สนเทศ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์

วิทยานิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาบริหารธุรกิจมหาบัณฑิต  
สาขาวิชาบริหารธุรกิจ บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์

พ.ศ. 2543

ISBN 974-281-428-7

**ANALYSIS AND PERFORMANCE APPRAISAL OF  
THE INTERNAL AUDIT MANAGEMENT OF  
THE DAIRY FARMING PROMOTION ORGANIZATION OF THAILAND**

**MRS.SUPAPORN PHOOLVITTAJAKIJ**

**A Thesis Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements  
for the Degree of Master of Business Administration  
Department of Business Administration  
Graduate School Dhurakijpundit University**

เลขทะเบียน.....	0137496
วันลงทะเบียน.....	-9.ลค.2543
เลขเรียกหนังสือ.....	กท.....
	657.863.045
	๙ 8๖๘ ๗
	(ค)

2000

ISBN 974-281-428-7



## ใบรับรองวิทยานิพนธ์

บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต

ปริญญา บริหารธุรกิจมหาบัณฑิต

ชื่อวิทยานิพนธ์ การวิเคราะห์และประเมินการจัดการการตรวจสอบภายในขององค์การ  
ส่งเสริมกิจการโคนมแห่งประเทศไทย

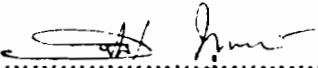
โดย นางสาวพร พูลวิทยกิจ


สาขาวิชา บริหารธุรกิจ

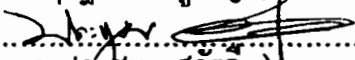
อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ ดร.ปฤษฎางค์ ชูเพ็ญ

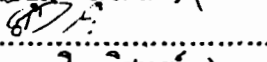
อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ร่วม ศ.ดร.ประชุม สุวัคคิ

ได้พิจารณาเห็นชอบโดยคณะกรรมการสอบวิทยานิพนธ์แล้ว

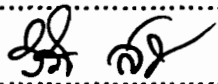
  
.....ประธานกรรมการ  
( ดร.อศัลลา พงศ์ยธธา )

  
.....กรรมการที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์  
( ดร.ปฤษฎางค์ ชูเพ็ญ )

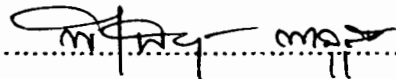
  
.....กรรมการที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ร่วม  
( ศ.ดร.ประชุม สุวัคคิ )

  
.....กรรมการผู้ทรงคุณวุฒิ  
( ดร.ชำนาญ ปิยนิชพงษ์ )

.....กรรมการ

  
.....กรรมการผู้แทนทบวงมหาวิทยาลัย  
( รศ.วีรัช สังวรวงศ์วาน )

บัณฑิตวิทยาลัยรับรองแล้ว

  
.....คณบดีบัณฑิตวิทยาลัย  
( ดร.พรพันธ์ พาลสุข )

วันที่ 30 เดือน พฤษภาคม พ.ศ. 2543

## กิตติกรรมประกาศ

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้ สำเร็จได้ด้วยความเมตตาจาก ดร.ปฤษฎางค์ ชูเพ็ญ อาจารย์ที่ปรึกษา และศาสตราจารย์ ดร.ประชุม สุวดี อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ร่วม ได้กรุณาแนะนำให้ขอบเขต และแนวคิดต่าง ๆ อันเป็นประโยชน์ต่อการทำวิทยานิพนธ์ ตลอดจนช่วยจัดรูปแบบของวิทยานิพนธ์ที่ถูกต้อง รวมถึงแก้ไขข้อบกพร่องต่าง ๆ จนเป็นรูปแบบที่สมบูรณ์

ทั้งนี้ขอขอบพระคุณ อาจารย์ ดร.อดิลา พงศ์ยี่หล้า ประธานกรรมการสอบวิทยานิพนธ์ ได้กรุณาสละเวลาอันมีค่าตรวจวิทยานิพนธ์ให้ รองศาสตราจารย์วิรัช สงวนวงษ์วาน กรรมการผู้แทนทบวงมหาวิทยาลัย ดร.ชำนาญ ปิยวนิชพงษ์ กรรมการผู้ทรงคุณวุฒิ ได้กรุณาแนะนำแก้ไขข้อบกพร่องต่าง ๆ ให้ถูกต้องชัดเจนยิ่งขึ้น ขอขอบพระคุณ นายพคุณ สวนประเสริฐ รองผู้อำนวยการ และหัวหน้าสำนักตรวจสอบและประเมินระบบงานของ อ.ส.ค. ที่ช่วยประสานงานในการเก็บรวบรวมข้อมูลทั้งหมด ขอขอบพระคุณพนักงาน อ.ส.ค. ทุก ๆ ท่านที่ช่วยกรุณาสละเวลากรอกแบบสอบถามให้พร้อมทั้งรวบรวมเอกสารที่สำคัญเพื่อเป็นส่วนประกอบในการจัดทำวิทยานิพนธ์นี้

ผู้วิจัยรู้สึกซาบซึ้ง และประทับใจในน้ำใจอันบริสุทธิ์ของทุก ๆ ท่านที่ให้ความเมตตาช่วยเหลือเป็นอย่างดียิ่ง วิทยานิพนธ์เล่มนี้ มีความสมบูรณ์ยิ่งขึ้นเพราะพลังใจที่ได้รับจาก พ่อ, แม่ และทุก ๆ คนในครอบครัวที่เป็นกำลังใจสนับสนุนจนสำเร็จ

ท้ายที่สุดนี้ ผู้วิจัยขอขอบพระคุณ อาจารย์วิทยา ศรีพิมพ์มาตย์ ที่ช่วยกรุณาชี้แนะให้เลือกทำวิทยานิพนธ์ เพราะเป็นการเสริมความรู้ ทักษะ และประสบการณ์หลายรูปแบบ อันจะก่อประโยชน์สูงสุดของการศึกษาระดับปริญญาโท และระดับปริญญาเอกต่อไปในอนาคต

สุภาพร พูลวิทยกิจ

## สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อภาษาไทย .....	ก
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ .....	จ
กิตติกรรมประกาศ.....	ข
สารบัญตาราง.....	ฎ
สารบัญภาพ .....	ฏ
<b>บทที่ 1</b>	
บทนำ.....	1
ที่มาและความสำคัญของปัญหา.....	1
วัตถุประสงค์ของการศึกษา.....	4
ขอบเขตการศึกษา .....	5
สมมติฐาน .....	6
คำนิยามศัพท์เชิงปฏิบัติการ.....	6
ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ.....	7
<b>บทที่ 2</b>	
แนวคิด ทฤษฎี และงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง .....	8
กระบวนการประเมินและการควบคุม .....	8
การประเมินการควบคุมภายในการบริหารเชิงกลยุทธ์ .....	10
การวัดผลการดำเนินงาน .....	10
การประเมินการปฏิบัติงาน (Performance Appraisal) .....	11
ประโยชน์ของการประเมินผลการปฏิบัติงาน .....	11
ข้อควรพิจารณาขั้นต้นในการประเมินการปฏิบัติงาน .....	12
วิธีการประเมินการปฏิบัติงาน (Performance Appraisal Method).....	12
กระบวนการจัดการ .....	14
แนวคิดและทฤษฎีเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายใน .....	16
ความหมายของการควบคุมภายใน.....	17
ลักษณะของการควบคุมภายใน.....	17
ชนิดของการควบคุมภายใน.....	18

	หน้า
แนวคิดและหลักการตรวจสอบ .....	21
ระบบการตรวจสอบภายใน .....	24
ความหมายของการตรวจสอบภายใน .....	24
ความจำเป็นของการตรวจสอบภายใน .....	26
วัตถุประสงค์ของการตรวจสอบภายใน .....	27
ประเภทของการตรวจสอบภายใน .....	29
ขั้นตอนการตรวจสอบ .....	30
การตรวจสอบภายในกับงานบริหาร .....	32
จริยธรรมของผู้ตรวจสอบภายใน .....	35
แนวคิดในการตรวจสอบงานและ โครงการของรัฐ .....	37
การรายงานผลการตรวจสอบ .....	39
การเสนอรายงาน .....	39
ปัญหาอุปสรรคในการตรวจสอบงานและ โครงการของรัฐ .....	40
ความสัมพันธ์ระหว่าง โครงการและการตรวจสอบ โครงการของรัฐ .....	42
แนวคิดเกี่ยวกับการประเมินผลการปฏิบัติงานของรัฐวิสาหกิจ .....	43
1. ความหมายและความสำคัญของการประเมินผล .....	44
2. ความคิดและจุดมุ่งหมายของการประเมินผล .....	44
3. การเลือกเกณฑ์ในการประเมินผล .....	45
4. เทคนิคในการประเมินผล .....	45
5. ปัญหาและอุปสรรคในการประเมินผล .....	46
แนวความคิดสากลและประสบการณ์ของต่างประเทศ .....	46
การขอเข้ารับการพิจารณาการเป็นรัฐวิสาหกิจที่ดี .....	47
เกณฑ์การเป็น “รัฐวิสาหกิจที่ดี” .....	47
ตัวแปรหรือเกณฑ์ในการประเมินผล .....	47
ตัวแปรหรือเกณฑ์ในการประเมินผล อ.ส.ค. ....	50
ผลงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง .....	51

	หน้า
บทที่ 3	
กรอบแนวคิด และวิธีดำเนินการวิจัย .....	52
กรอบแนวคิด (Conceptual Framework).....	52
ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง .....	53
เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย.....	55
1. ศึกษาโดยการเก็บข้อมูลจากแบบสอบถาม.....	55
เกณฑ์การให้คะแนน .....	56
เกณฑ์การตัดสินระดับ.....	56
การตรวจสอบคุณภาพของเครื่องมือ .....	57
2. ศึกษาโดยการนำเกณฑ์การเป็นรัฐวิสาหกิจที่ดีทั้ง 5 ตัวแปร มาทำ	
การประเมินผล .....	57
เกณฑ์การให้คะแนน .....	57
เกณฑ์การตัดสิน .....	58
การเก็บรวบรวมข้อมูล .....	58
การวิเคราะห์ข้อมูล.....	58
บทที่ 4	
การวิเคราะห์ข้อมูล.....	60
ตอนที่ 1 ผลการวิเคราะห์ร้อยละข้อมูลเกี่ยวกับคุณลักษณะส่วนบุคคลและค่า	
เฉลี่ย ระดับความคิดเห็นของผู้รับตรวจสอบด้านการเงิน ด้านการ	
ปฏิบัติการ และการตรวจสอบด้านการจัดการ .....	61
ตอนที่ 2 ผลการวิเคราะห์ อัตราการนำส่งรายได้เข้ารัฐ อัตราผลตอบแทนต่อ	
สินทรัพย์ที่คำนวณเป็นราคาปัจจุบัน ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับเงินเดือน	
และสวัสดิการต่อต้านทุนทั้งสิ้น, อัตราเพิ่มผลผลิต และกำไร	
(ขาดทุน) สุทธิ เปรียบเทียบกับเกณฑ์มาตรฐานการเป็นรัฐ	
วิสาหกิจที่ดี และวิเคราะห์แนวโน้มระหว่างปี 2538 - 2542.....	75
ตอนที่ 3 การหาความสัมพันธ์ระหว่างการตรวจสอบด้านการเงิน, การ	
ตรวจสอบด้านการปฏิบัติการและการตรวจสอบด้านการจัดการ	
กับ อัตราการนำส่งรายได้เข้ารัฐ, อัตราผลตอบแทนต่อสินทรัพย์	
ที่คำนวณเป็นราคาปัจจุบัน, อัตราเพิ่มของผลผลิต และกำไร	
(ขาดทุน) สุทธิ.....	91

	หน้า
บทที่ 5	
สรุปผลการวิจัย อภิปรายผล และข้อเสนอแนะ .....	96
สรุปผลการวิจัยและอภิปรายผล.....	97
ข้อเสนอแนะ .....	101
บรรณานุกรม .....	102
ภาคผนวก .....	106
ก. แบบสอบถาม .....	107
ข. ประวัติองค์การส่งเสริมกิจการ โคนมแห่งประเทศไทย.....	111
ค. โครงสร้างการแบ่งส่วนงานของ อ.ส.ค. พ.ศ. 2541 .....	113
ง. ระเบียบกระทรวงการคลังว่าด้วยการตรวจสอบภายในของรัฐวิสาหกิจ พ.ศ. 2538 .....	119
จ. การประเมินผล.....	124
การประเมินผลการดำเนินงานของสำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน ปี 2539 .....	124
การประเมินผลโครงการส่งเสริมการเลี้ยงโคนม องค์การส่งเสริม กิจการ โคนมแห่งประเทศไทย ประจำปี 2541.....	125
ฉ. ตาราง .....	127
ช. วิธีคำนวณค่าตัวแปรทั้ง 5 ด้วยเกณฑ์การเป็นรัฐวิสาหกิจที่ดี.....	132
ซ. การทดสอบค่าเฉลี่ยการวิจัย .....	135
ฅ. หลักการบริหารรัฐวิสาหกิจ และรัฐวิสาหกิจไทย.....	138
ประวัติผู้วิจัย .....	158



สารบัญตาราง

ตารางที่	หน้า
1	แสดงการเลือกกลุ่มตัวอย่างจากทั้งหมด 6 สำนักงาน ..... 60
2	จำนวนและร้อยละของกลุ่มตัวอย่างจำแนกตามคุณลักษณะส่วนบุคคลของผู้รับตรวจองค์การส่งเสริมกิจการ โคนมแห่งประเทศไทย..... 66
3	ค่าเฉลี่ยและค่าส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน ตามระดับความคิดเห็นของผู้รับตรวจจากการตรวจสอบภายในทั้ง 3 ด้าน ..... 68
4	ความสัมพันธ์ระหว่างเพศและการประเมินผลการตรวจสอบภายในของ อ.ส.ค. ทั้ง 3 ด้าน..... 69
5	ความสัมพันธ์ระหว่างอายุและการประเมินการตรวจสอบภายในของ อ.ส.ค. ทั้ง 3 ด้าน ..... 70
6	ความสัมพันธ์ระหว่างระดับการศึกษากับการประเมินการตรวจสอบภายในของ อ.ส.ค. ทั้ง 3 ด้าน ..... 72
7	ความสัมพันธ์ระหว่างตำแหน่งกับการประเมินการตรวจสอบภายในของ อ.ส.ค. ทั้ง 3 ด้าน ..... 74
8	ความสัมพันธ์ระหว่างอายุกับการประเมินการตรวจสอบภายในของ อ.ส.ค. ทั้ง 3 ด้าน ..... 77
9	ความสัมพันธ์ระหว่างหน่วยงานที่สังกัดกับการประเมินการตรวจสอบภายในของ อ.ส.ค. ทั้ง 3 ด้าน ..... 79
10	ตัวแปรที่ 1 อัตราการนำส่งรายได้เข้ารัฐ..... 81
11	ตัวแปรที่ 2 อัตราผลตอบแทนต่อสินทรัพย์ที่คำนวณเป็นราคาปัจจุบัน..... 85
12	ตัวแปรที่ 3 ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับเงินเดือนและสวัสดิการต่อต้นทุนทั้งสิ้น ..... 88
13	ตัวแปรที่ 4 อัตราเพิ่มของผลผลิต..... 91
14	ตัวแปรที่ 5 กำไร (ขาดทุน) สุทธิ..... 94

## ตาราง (ต่อ)

## หน้า

15	คะแนนเฉลี่ยการตรวจสอบภายในทั้ง 3 ด้านของ อ.ส.ค. ที่ได้จากการสำรวจโดยแบบสอบถาม.....	97
16	เกณฑ์มาตรฐานการเป็นรัฐวิสาหกิจที่ดีทั้ง 5 ตัวแปร.....	97
17	ผลการประเมินการเป็นรัฐวิสาหกิจที่ดีทั้ง 5 ตัวแปร เทียบกับมาตรฐานการเป็นรัฐวิสาหกิจที่ดี ประจำปี 2542 .....	98
18	รายได้จากการขายและบริการ .....	134
19	สินทรัพย์ทั้งสิ้น .....	134
20	ปริมาณการผลิตภัณฑ์นม .....	135
21	ค่าใช้จ่ายบุคคล .....	136
22	ค่าใช้จ่ายรวม .....	136
23	ค่าเสื่อมราคา.....	136
24	ดอกเบี้ยเงินกู้ระยะยาว.....	137
25	จำนวนพนักงาน .....	137
26	กำไร (ขาดทุน) สุทธิ .....	137
27	ลูกหนี้การค้า.....	138
28	เจ้าหนี้การค้า.....	138
29	ค่าใช้จ่ายที่สำคัญ .....	138

## สารบัญภาพ

ภาพที่		หน้า
1	กระบวนการประเมินและการควบคุม.....	9
2	ระดับขั้นของการจัดการ .....	14
3	กระบวนการจัดการ .....	16
4	ความสัมพันธ์การบริหารงานโครงการ .....	43
5	ความสัมพันธ์ระหว่างการวัดการตรวจสอบภายในกับเกณฑ์ใน การประเมินผลการเป็น “รัฐวิสาหกิจที่ดี” .....	52
6	รายได้จากการขายและบริการ .....	77
7	อัตราผลตอบแทนต่อสินทรัพย์ .....	80
8	ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับเงินเดือนและสวัสดิการต่อต้นทุนทั้งสิ้น .....	83
9	อัตราเพิ่มของผลผลิต .....	86
10	กำไร (ขาดทุน) สุทธิ .....	89

หัวข้อวิทยานิพนธ์	การวิเคราะห์และประเมินการจัดการการตรวจสอบภายใน ขององค์การส่งเสริมกิจการ โคนมแห่งประเทศไทย
ชื่อนักศึกษา	นางสุภาพร พูลวิทยากิจ
อาจารย์ที่ปรึกษา	ดร.ปฤษฎางค์ ชูเพ็ญ
ที่ปรึกษาร่วม	ศ.ดร.ประชุม สุวัตถิ
สาขาวิชา	บริหารธุรกิจ วิชาเอกการจัดการและบริหารองค์การ
ปีการศึกษา	2542

#### บทคัดย่อ

องค์การส่งเสริมกิจการ โคนมแห่งประเทศไทย (อ.ส.ค.) เป็นรัฐวิสาหกิจประเภทได้รับ  
รับการส่งเสริมจากรัฐบาล องค์การนี้ประสบปัญหาเกี่ยวกับการจัดการบริหาร ซึ่งเครื่องมือ  
สำคัญอย่างหนึ่งในการจัดการบริหารคือ การตรวจสอบภายในนั้นมิได้มีบทบาทในทางริเริ่ม  
หรือสร้างสรรค์เท่าที่ควร ดังนั้นจึงขาดประสิทธิภาพ

การวิจัยครั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาระดับความคิดเห็นของผู้รับตรวจที่มีต่อ  
สำนักตรวจสอบและประเมินระบบงานของ อ.ส.ค. ใน 3 ด้าน คือ การตรวจสอบด้านการเงิน  
ด้านการปฏิบัติการ และด้านการจัดการ หาความสัมพันธ์ระหว่างคุณลักษณะส่วนบุคคล กับ  
การตรวจสอบภายในดังกล่าว การเปรียบเทียบเกณฑ์มาตรฐานการเป็นรัฐวิสาหกิจที่ดีและดูแนว  
โน้มระหว่างปี 2538 – 2542 รายการที่สำคัญ 5 รายการ คือ อัตราการนำส่งรายได้เข้ารัฐ อัตรา  
ผลตอบแทนต่อสินทรัพย์ที่คำนวณเป็นราคาปัจจุบัน ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับเงินเดือนและสวัสดิการ  
ต่อต้นทุนทั้งสิ้น อัตราเพิ่มของผลผลิต และกำไร (ขาดทุน) สุทธิ รวมทั้งหาความสัมพันธ์  
ระหว่างการตรวจสอบภายใน กับรายการที่สำคัญดังกล่าว การวิจัยครั้งนี้เป็นการวิจัยเชิง  
พรรณนาโดยใช้ข้อมูลทุติยภูมิและปฐมภูมิ และใช้ขนาดตัวอย่าง 276 คน เครื่องมือที่ใช้ในการ  
วิจัยครั้งนี้คือ แบบสอบถามที่ผู้วิจัยสร้างขึ้น วิเคราะห์ข้อมูลโดยใช้ค่าเปอร์เซ็นต์ ค่าเฉลี่ย  
ค่าเบี่ยงเบนมาตรฐานและทดสอบสมมติฐาน โดยวิธีทดสอบค่า t (t – test) และ F – test

### ผลการศึกษาพบว่า

1. การตรวจสอบรายการที่สำคัญ 5 รายการ ด้วยเกณฑ์มาตรฐานการเป็นรัฐวิสาหกิจที่ดี พบว่า อัตราการนำส่งรายได้เข้ารัฐ อัตราผลตอบแทนต่อสินทรัพย์ที่คำนวณเป็นราคาปัจจุบัน อัตราเพิ่มของผลผลิต และกำไร (ขาดทุน) สุทธิ ต่ำกว่าเกณฑ์มาตรฐานการเป็นรัฐวิสาหกิจที่ดี ส่วนค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับเงินเดือนและสวัสดิการต่อต้นทุนทั้งสิ้นสูงกว่าเกณฑ์มาตรฐานการเป็นรัฐวิสาหกิจที่ดี
2. วิเคราะห์แนวโน้มระหว่างปี 2538 – 2542 รายการที่สำคัญ 5 รายการ พบว่า อัตราการนำส่งรายได้เข้ารัฐ อัตราผลตอบแทนต่อสินทรัพย์ที่คำนวณเป็นราคาปัจจุบัน และกำไร (ขาดทุน) สุทธิ ในภาพรวมโดยเฉลี่ยแล้วมีแนวโน้มลดลง ส่วนค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับเงินเดือนและสวัสดิการต่อต้นทุนทั้งสิ้น อัตราเพิ่มผลผลิตในภาพรวมโดยเฉลี่ยแล้วมีแนวโน้มเพิ่มขึ้นเพียงเล็กน้อย
3. ผู้รับตรวจมีความคิดเห็นว่า การตรวจสอบภายในของสำนักตรวจสอบและประเมินระบบงานของ อ.ส.ถ. ทั้ง 3 ด้าน คือ การตรวจสอบด้านการเงิน ด้านการปฏิบัติการ และด้านการจัดการอยู่ในระดับต้องปรับปรุงแก้ไข
4. คุณลักษณะส่วนบุคคลได้แก่ เพศ อายุ ระดับการศึกษา ตำแหน่งงาน และอายุการทำงาน ไม่มีความสัมพันธ์กับการประเมินการตรวจสอบภายในทั้ง 3 ด้าน ส่วนหน่วยงานที่สังกัดของผู้รับตรวจมีความสัมพันธ์กับการประเมินการตรวจสอบภายในทั้ง 3 ด้าน

**Thesis Title** Analysis and Performance Evaluation of the Internal Audit Management of the Dairy Farming Promotion Organization of Thailand

**Student's Name** Mrs.Supaporn Phoolvittajakij

**Thesis Advisor** Dr.Prisdang Choopen

**Thesis Co – Advisor** Prof. Dr.Prachum Suwathee

**Program of Study** Business Administration

**Academic Year** 1999

### **Abstract**

The Dairy Farming Promotion Organization of Thailand (DPO.) is one of the promoted state – owned enterprises (SOE). This SOE has been facing managerial difficulties. One of its main instruments which is the internal audit has not still been playing innovative roles. It is therefore inefficient.

This research has two objectives. Firstly, to study the ideas and opinions of the personnel concerned in three issues namely, financial, operational, and management audits and their relationships with personal or individual characteristics. Secondly, to compare all with the criteria of good SOE status and the tendencies of five important items which are the rate of return on the revenue, the rate of return on the assets calculated from the current prices, the rate of productivity including the net profit (loss) and their relationships with the three issues mentioned above. The research is descriptive and based on both secondary and primary data. The total of 276 samples are covered. The questionnaire designed by the researcher is used and the assumptions are tested with the t (t – test) and the F – test approaches.

The findings of the research are :-

1. In comparing the criteria of good SOE status with five important items, it is found that all items which are the rate of revenue sent to the state, the rate of return on the assets calculated at the current prices, the rate of productivity, and the net profit or loss are below the criteria. However, the salary and welfare expenses are above the criteria when compared with total cost.

2. It is found from the analysis of the tendencies of all the five important items during 1995 – 1999 that the rate of revenue sent to the state, the rate of return on the assets calculated from the current price, and net profit or loss in average are decreasing. However, the salary and welfare expenses and the rate of productivity are of a little increase.

3. The personnel concerned or the audited are of the opinions that the internal audit of the DPO in three areas which are finance, operations, and management are below generally acceptable standards and in need of improvement.

4. Personal characteristics which are sex, education, job or career position and the length of employment have no significant relationships with the evaluation of the internal audit of all three aforementioned areas, however, their organization has.

## บทที่ 1

### บทนำ

#### ที่มาและความสำคัญของปัญหา

องค์การส่งเสริมกิจการโคนมแห่งประเทศไทย (อ.ส.ค.) เป็นรัฐวิสาหกิจประเภทได้รับการส่งเสริมจากรัฐบาล จัดตั้งขึ้นตามพระราชดำริของพระบาทสมเด็จพระเจ้าอยู่หัว รัชกาลที่ 9 และความร่วมมือของรัฐบาลประเทศเดนมาร์ก (ตั้งแต่ พ.ศ. 2504) มีบทบาทสำคัญในการส่งเสริมและพัฒนาอาชีพการเกษตรด้านการเลี้ยงโคนมในประเทศ ซึ่งส่งผลต่อการโภชนาการของประชาชนด้วย การบริหารจัดการของรัฐวิสาหกิจแห่งนี้ จึงมีผลต่อเป้าหมายของการจัดตั้งองค์การส่งเสริมกิจการโคนมแห่งประเทศไทยอย่างมาก อย่างไรก็ตามรัฐวิสาหกิจแห่งนี้ก็ยังคงมีความสำคัญและได้รับการสนับสนุนให้คงอยู่

การบริหารรัฐวิสาหกิจของไทยในปัจจุบันต้องประสบกับปัญหาทั้งจากนโยบายและสภาพแวดล้อม แม้ว่ารัฐวิสาหกิจแทบทุกแห่งได้พยายามบริหารงานตามแผนวิสาหกิจและนโยบายรวมทั้งแผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ แต่ในทางปฏิบัตินั้นการดำเนินงานของรัฐวิสาหกิจจะประสบความสำเร็จและมีประสิทธิภาพได้ ผู้บริหารจะต้องใช้เครื่องมือที่ดีในการบริหาร และเครื่องมือบริหารที่สำคัญเบื้องต้นอย่างหนึ่ง คือ “การตรวจสอบภายใน”

การตรวจสอบภายในเป็นส่วนหนึ่งของการควบคุมภายใน และเป็นเครื่องมือสำหรับผู้บริหารทั้งในด้านการวางแผน ด้านการจัดองค์การ ด้านการบริหารทรัพยากรมนุษย์ ด้านการวินิจฉัยสั่งการ และด้านการควบคุม เนื่องจากงานลักษณะนี้จะช่วยให้ผู้บริหารสามารถสอดคล้องดูแลการนำทรัพยากรทั้งหมดภายในหน่วยงาน มาใช้อย่างระมัดระวังและให้เกิดประโยชน์สูงสุด ซึ่งจะช่วยป้องกันการรั่วไหล การทุจริตหรือความเสียหายอื่นใดต่อกิจการได้ทางหนึ่ง นอกจากนี้ หากเกิดการทุจริตรั่วไหลขึ้นก็สามารถทราบได้อย่างถูกต้องและรวดเร็ว

การตรวจสอบภายในจะอำนวยความสะดวกดังกล่าวข้างต้นได้ ต้องสร้างความเข้าใจในหลักการที่ถูกต้องและสร้างการยอมรับให้เกิดขึ้นในบรรดาบุคลากรในองค์การที่เกี่ยวข้อง และการที่จะทำให้การตรวจสอบภายในเป็นที่เข้าใจและยอมรับทั่วไปในหน่วยงานได้ จำเป็นอย่างยิ่งที่ผู้บริหารระดับสูงของหน่วยงานนั้นต้องตระหนักและถือเป็นภาระหน้าที่สำคัญอย่างหนึ่งในการให้ความสนับสนุนอย่างถูกต้องต่อเนื่อง และเพียงพอแก่งาน โดยเข้าไปมีบทบาทนำในการช่วยเสริมสร้างความเข้าใจอันดีในหน่วยงาน ถึงวัตถุประสงค์หรือจุดมุ่งหมายของงาน



ตรวจสอบภายใน และพัฒนาให้เกิดบรรยากาศที่ดีและจำเป็นในการสร้างความยอมรับให้เกิดขึ้น อันจะส่งผลให้เกิดการประสานงานที่จะนำไปสู่ความสำเร็จ

อย่างไรก็ตาม ในทางปฏิบัติ ผู้บริหารส่วนใหญ่อาจจะไม่มีเวลาพอที่จะตรวจสอบกิจการภายในหน่วยงานได้อย่างทั่วถึง ยิ่งเป็นองค์กรใหญ่ มีหน่วยงานทั้งในส่วนกลางและส่วนภูมิภาคแล้ว ย่อมเกินวิสัยที่ผู้บริหารจะกระทำการสำเร็จได้โดยง่าย จึงจำเป็นต้องมอบหมายให้บุคคลอื่น คือ “ผู้ตรวจสอบภายใน” (Internal Auditor) หรือ “ผู้ตรวจการ” (Inspector) เป็นผู้กระทำการแทน

ในกระบวนการบริหารแบบเก่านั้น ความมุ่งหมายของการตรวจสอบจะมุ่งเน้นในเรื่องการตรวจสอบบัญชีและการเงิน เพื่อค้นหาและป้องกันความเสียหาย (Detection and Prevention of Loss) เป็นสำคัญ แต่ในปัจจุบันนี้ การตรวจสอบภายในได้พัฒนาขยายขอบเขตการตรวจสอบไปทางด้านปฏิบัติการ (Operation Audit) ตรวจสอบด้านการบริหาร (Management Audit) และการตรวจสอบการดำเนินงาน (Performance Audit) ซึ่งจะมุ่งเน้นการประเมินผลการปฏิบัติงาน การบริหาร และการดำเนินงานของหน่วยงานต่าง ๆ ภายในองค์กรว่ามีประสิทธิภาพ มีประสิทธิผล และประหยัด โดยได้รับประโยชน์คุ้มครองการลงทุนหรือไม่เพียงใด ทั้งนี้เพื่อช่วยให้ผู้บริหารสามารถใช้ข้อมูลประกอบการตัดสินใจอย่างเหมาะสมยิ่งขึ้น

หน่วยตรวจสอบภายในขององค์กรส่งเสริมกิจการโคนมแห่งประเทศไทย คือ สำนักตรวจสอบและประเมินระบบงาน ซึ่งขึ้นตรงต่อผู้อำนวยการ และดำเนินการตรวจสอบตาม “ระเบียบกระทรวงการคลัง” ว่าด้วยการตรวจสอบภายในของรัฐวิสาหกิจ พ.ศ. 2538 ตามข้อบังคับ อ.ส.ค. ว่าด้วยการแบ่งส่วนงานและกำหนดอำนาจหน้าที่ของส่วนงาน พ.ศ. 2541 ได้กำหนดให้สำนักตรวจสอบและประเมินระบบงาน ทำการตรวจสอบด้านกิจการอุตสาหกรรมนม ด้านบริหาร และด้านส่งเสริมการเลี้ยงโคนม ผลการตรวจสอบเสนอต่อผู้อำนวยการ อ.ส.ค. องค์กรส่งเสริมกิจการโคนมแห่งประเทศไทย เป็นรัฐวิสาหกิจประเภทได้รับการส่งเสริมจากรัฐบาล ทำหน้าที่หลักคือส่งเสริมการเลี้ยงโคนมให้แก่เกษตรกร และนำนมดิบจากเกษตรกรมาผลิตเป็นผลิตภัณฑ์นม ภายใต้เครื่องหมายการค้าตราวัวแดง หรือ นมไทย - เดนมาร์ก จึงต้องมีการจัดการการตรวจสอบภายในที่ดี

นับตั้งแต่ปี 2539 - ปัจจุบัน องค์กรส่งเสริมกิจการโคนมแห่งประเทศไทยบริหารงานผิดพลาดทำให้ อ.ส.ค. ขาดทุนจากการดำเนินงาน ถ้า อ.ส.ค. มีการตรวจสอบภายในที่ดีก็จะสามารถช่วยแก้ไขการใช้ทรัพยากรได้อย่างมีประสิทธิภาพและประหยัด ป้องกันมิให้ความเสียหายเกิดขึ้น และได้ช่วยฝ่ายบริหารในการเพิ่มประสิทธิภาพในการปฏิบัติงาน ตลอดจนช่วยส่ง

เสริมให้มีการปฏิบัติตามนโยบายและแผนงานที่วางไว้ให้สามารถบรรลุวัตถุประสงค์ขององค์การ จึงทำให้การตรวจสอบภายในมีความสำคัญต่อองค์การทั้งภาครัฐและเอกชน

สำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน ได้ประเมินผลการดำเนินงานประจำปี 2539 ขององค์การส่งเสริมกิจการโคนมแห่งประเทศไทย โดยกำหนดเกณฑ์การวัดผลการดำเนินงานในด้านต่างๆ รวม 4 ด้าน ได้แก่<sup>1</sup>

1. การจัดการเชิงธุรกิจ (Economic / Commercial Management)
  - ผลการประเมินโดยภาพรวมต่ำกว่าเป้าหมายมาก
2. การบริหารงานเพื่อความยั่งยืนขององค์การในอนาคต (Sustainability – future Management)
  - ผลการประเมินโดยภาพรวมต่ำกว่าเป้าหมาย
3. กระบวนการบริหารงานภายในองค์การ (Internal Management Processes)
  - ผลการประเมิน โดยภาพรวมต่ำกว่าเป้าหมายเล็กน้อย โดยเกณฑ์การวัดด้านทัศนคติของพนักงานที่มีต่อองค์การ

ประเด็นข้อตรวจพบที่สำคัญ และควรได้รับการแก้ไข คือ

1) อ.ส.ค. ยังไม่สามารถทำงบการเงินให้เป็นปัจจุบันได้ (อยู่ระหว่างการรับรองงบการเงินจากสำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน ประจำปีงบประมาณ 2539 และปัจจุบันก็ยังอยู่เหมือนเดิมไม่เคลื่อนไหว)

2) การตรวจสอบภายใน ไม่ปฏิบัติตามแผนปฏิบัติงานตรวจสอบประจำปีโดยเคร่งครัด (และปัจจุบันนี้ก็ยังเป็นเช่นนี้อยู่ เพราะผู้วิจัยได้ทำการศึกษาแล้วจากแผนวิสาหกิจ และแผนการตรวจสอบภายในของ อ.ส.ค. จากปี 2538 – 2542)

4. ความรับผิดชอบต่อสังคมและสิ่งแวดล้อม (Social Responsibility)

- ผลการประเมิน โดยภาพรวมต่ำกว่าเป้าหมายเล็กน้อย

ปัจจุบันองค์การส่งเสริมกิจการโคนมแห่งประเทศไทย ประสบปัญหาเรื่องการรายงานผลการตรวจสอบภายในไม่ครบทุกด้านตามแผนการตรวจสอบ ทำให้ผู้บริหารได้รับข้อมูลไม่ครบถ้วน มีผลกระทบต่อการบริหารงานของ อ.ส.ค.

การที่ อ.ส.ค. จะสามารถบริหารงานให้คงอยู่ต่อไปได้ อ.ส.ค. จะต้องบริหารงานแล้วมีกำไรสามารถเลี้ยงองค์การได้ โดยกำไร รายได้ และรายจ่ายจะต้องมีความสัมพันธ์กัน คือ ถ้า

<sup>1</sup> “การประเมินผลงานประจำปี 2539” รายงานผลการปฏิบัติราชการปีงบประมาณ พ.ศ. 2540 สำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน, พิมพ์ครั้งที่ 1 โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ กรุงเทพฯ : ธันวาคม 2541, หน้า 6-17

กำไรสูง แสดงว่า รายจ่ายลด และเราจะทราบได้อย่างไรว่าบริหารงานแล้วมีกำไร หรือรายจ่ายลดลง การที่จะทำให้อย่างไรรายจ่ายลดลงได้ เราจะต้องมีการบริหารงานภายในที่ดี ดังนั้น เราจึงต้องวิเคราะห์และประเมินการจัดการการตรวจสอบของ อ.ส.ค. โดยแบ่งเป็น 3 ด้านคือ

1. การตรวจสอบด้านการเงิน
2. การตรวจสอบด้านการปฏิบัติการ
3. การตรวจสอบด้านการจัดการ

ฉะนั้น ผู้วิจัยจึงมีความสนใจศึกษา การวิเคราะห์และประเมินการจัดการการตรวจสอบภายในขององค์การส่งเสริมกิจการ โคนมแห่งประเทศไทย

#### วัตถุประสงค์ของการศึกษา

1. เพื่อศึกษาระดับความคิดเห็นของผู้รับตรวจ อ.ส.ค. ใน 3 ประเด็น ดังนี้
  - 1.1 การตรวจสอบด้านการเงิน
  - 1.2 การตรวจสอบด้านการปฏิบัติการ
  - 1.3 การตรวจสอบด้านการจัดการ
2. เพื่อศึกษาหาความสัมพันธ์ระหว่างคุณลักษณะส่วนบุคคลกับการตรวจสอบภายในทั้ง 3 ด้าน
3. เพื่อตรวจสอบรายการสำคัญ 5 รายการต่อไปนี้ว่าเป็นไปตามเกณฑ์การเป็นรัฐวิสาหกิจที่ดีตามที่กระทรวงการคลังกำหนดไว้หรือไม่ ได้แก่
  - 3.1 อัตราการนำส่งรายได้เข้ารัฐ
  - 3.2 อัตราผลตอบแทนต่อสินทรัพย์ที่คำนวณเป็นราคาปัจจุบัน
  - 3.3 ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับเงินเดือนและสวัสดิการต่อต้นทุนทั้งสิ้น
  - 3.4 อัตราเพิ่มของผลผลิต
  - 3.5 กำไร (ขาดทุน) สุทธิ
4. เพื่อศึกษาแนวโน้มของ
  - 4.1 อัตราการนำส่งรายได้เข้ารัฐ
  - 4.2 อัตราผลตอบแทนต่อสินทรัพย์ที่คำนวณเป็นราคาปัจจุบัน
  - 4.3 ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับเงินเดือนและสวัสดิการต่อต้นทุนทั้งสิ้น
  - 4.4 อัตราเพิ่มของผลผลิต
  - 4.5 กำไร (ขาดทุน) สุทธิ

เป็นรายไตรมาสระหว่างปี 2538 ถึง 2542

5. เพื่อหาความสัมพันธ์ระหว่างระดับความคิดเห็นของผู้รับตรวจ อ.ศ.ค. ทั้ง 3 ด้าน คือ

การตรวจสอบด้านการเงิน การตรวจสอบด้านปฏิบัติการ การตรวจสอบด้านการจัดการ	}	กับ	อัตราการนำส่งรายได้เข้ารัฐ อัตราผลตอบแทนต่อสินทรัพย์ที่คำนวณเป็น ราคาปัจจุบัน อัตราเพิ่มของผลผลิต กำไร (ขาดทุน) สุทธิ
--	---	-----	---

#### ขอบเขตการศึกษา

##### 1. ขอบเขตด้านประชากร

ประชากร คือ ผู้รับตรวจของ อ.ศ.ค. ซึ่งมีจำนวน 1,282 คน

##### 2. ขอบเขตด้านเวลา

ผู้วิจัยนำข้อมูลมาใช้ในการศึกษาระหว่างปี พ.ศ. 2538 – 2543

##### 3. ขอบเขตด้านเนื้อหา

เนื้อหาของการศึกษา ในเชิงการจัดการ คือ เรื่องดังนี้

3.1 กระบวนการควบคุมและประเมินผลของ Koontz และคณะ, 1984 ที่อธิบายว่า กระบวนการควบคุมมี 4 ขั้นตอน

1. การกำหนดมาตรฐาน (establishing the standards)
  2. การสังเกตการปฏิบัติงาน (observing the performance)
  3. การเปรียบเทียบการปฏิบัติงานกับมาตรฐาน (comparing performance with standards)
  4. การปรับปรุงแก้ไขเพื่อให้บรรลุจุดมุ่งหมาย (taking corrective action)
- การศึกษาครั้งนี้ทำการตรวจสอบตามกระบวนการดังกล่าวข้างต้น โดยใช้

มาตรฐานคือ เกณฑ์การเป็นรัฐวิสาหกิจที่ดีเกี่ยวกับ

1. อัตราการนำส่งรายได้เข้ารัฐ
2. อัตราผลตอบแทนต่อสินทรัพย์ที่คำนวณเป็นราคาปัจจุบัน
3. ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับเงินเดือนและสวัสดิการต่อด้านทุนทั้งสิ้น
4. อัตราเพิ่มของผลผลิต
5. อัตราผู้ร่วมทุนหรือกำไรสุทธิ

3.2 การศึกษาด้านความคิดเห็นเกี่ยวกับการตรวจสอบภายใน 3 ประเด็น คือ

1. การตรวจสอบด้านการเงิน
2. การตรวจสอบด้านการปฏิบัติการ
3. การตรวจสอบด้านการจัดการ

#### สมมติฐาน

1. ผู้รับตรวจมีความคิดเห็นว่า การตรวจสอบภายในของ อ.ส.ค. อยู่ในระดับที่ต้องปรับปรุงแก้ไข
2. คุณลักษณะส่วนบุคคลมีความสัมพันธ์กับการตรวจสอบภายในของ อ.ส.ค. ทั้ง 3 ด้าน

#### คำนิยามศัพท์เชิงปฏิบัติการ

**ผู้ตรวจสอบภายใน** หมายความว่า พนักงานหรือลูกจ้างประจำของรัฐวิสาหกิจผู้ปฏิบัติหน้าที่ตรวจสอบภายใน และผู้ที่หัวหน้ารัฐวิสาหกิจแต่งตั้ง

**ผู้รับตรวจ** หมายความว่า ผู้ที่ถูกตรวจสอบจากสำนักตรวจสอบและประเมินระบบงาน ซึ่งเป็นเจ้าหน้าที่ของ อ.ส.ค.

**ผู้บริหาร** หมายความว่า ผู้ที่ทำหน้าที่ในการบริหารงานระดับต่าง ๆ การตัดสินใจ การบังคับบัญชา การอำนวยความสะดวก ได้แก่ ตำแหน่ง ผู้อำนวยการ อ.ส.ค. รองผู้อำนวยการ หัวหน้าสำนัก, หัวหน้าฝ่าย

**การบริหารเชิงกลยุทธ์** หมายความว่า การกำหนด และการควบคุมกลยุทธ์ เพื่อการบรรลุเป้าหมายที่กำหนดไว้ขององค์กร การกำหนดกลยุทธ์จะเกี่ยวข้องกับการวิเคราะห์จุดอ่อนและจุดแข็ง ภายใน สภาพแวดล้อมภายใน การวิเคราะห์โอกาสและอุปสรรคภายใน สภาพแวดล้อมภายนอก การกำหนดภารกิจและเป้าหมายระยะยาว และการเลือกกลยุทธ์ ทางเลือกที่ดีที่สุดขององค์กร การดำเนินกลยุทธ์จะเกี่ยวข้องกับการกำหนดเป้าหมายระยะสั้น การกำหนดนโยบาย การวางแผนดำเนินงาน การจูงใจพนักงาน และการจัดสรรทรัพยากรเพื่อการบรรลุเป้าหมายระยะยาวขององค์กรที่กำหนดไว้ และควบคุมกลยุทธ์จะเกี่ยวข้องกับการประเมินผลการดำเนินงานตามเป้าหมายขององค์กรที่กำหนดไว้ทั้งระยะยาวและระยะสั้น

**รัฐวิสาหกิจ** หมายความว่า รัฐวิสาหกิจตามกฎหมายว่าด้วยวิธีการงบประมาณ

**หัวหน้ารัฐวิสาหกิจ** หมายความว่า ผู้ว่าการ ผู้อำนวยการ กรรมการผู้จัดการ ผู้จัดการ หรือตำแหน่งที่เรียกชื่ออย่างอื่น

**อ.ส.ค.** หมายความว่า องค์กรส่งเสริมกิจการโคนมแห่งประเทศไทย

**คุณลักษณะส่วนบุคคล** หมายความว่า เพศ อายุ ระดับการศึกษา ระดับการทำงาน อายุการทำงาน และสังกัดของหน่วยงาน

**รายได้** หมายความว่า รายได้ที่เกิดจากการขายผลิตภัณฑ์นมของ อ.ส.ค.

**สินทรัพย์** หมายความว่า สินทรัพย์ของ อ.ส.ค. ทั้งหมดที่ได้จากการดำเนินงานและจากการสนับสนุนจากรัฐบาล

**ผลผลิต** หมายความว่า ผลิตภัณฑ์นมที่ได้จากการนำน้ำนมดิบไปผ่านกระบวนการผลิตนมของ อ.ส.ค.

**ดอกเบี้ยเงินกู้ระยะยาว** หมายความว่า ดอกเบี้ยที่เกิดจากเงินกู้ใช้ในการบริหารงาน ซึ่งระยะเวลาในสัญญากู้เงินเกิน 1 ปี ขึ้นไป

**กำไรสุทธิ** หมายความว่า กำไรที่เกิดจากการบริหารงานซึ่งได้มาจากรายได้จากการดำเนินงานและอื่น ๆ หักด้วยค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร และค่าใช้จ่ายอื่น ๆ

**ลูกหนี้การค้า** หมายความว่า การขายผลิตภัณฑ์นมเป็นเงินเชื่อ

**เจ้าหนี้การค้า** หมายความว่า การซื้อสินค้าเป็นเงินเชื่อ

**การตรวจสอบด้านการเงิน** หมายความว่า การตรวจสอบที่เน้นความถูกต้องสมบูรณ์ของเอกสาร ประกอบรายการบัญชี และการปฏิบัติตามกฎหมายระเบียบข้อบังคับ

**การตรวจสอบด้านการปฏิบัติการ** หมายความว่า การตรวจสอบที่เน้นกระบวนการในการปฏิบัติงาน โดยจะให้ความสนใจเป็นพิเศษเกี่ยวกับขั้นตอนดำเนินงาน และการปฏิบัติงานในแต่ละขั้นตอนนี้ ๆ รวมทั้งการดำเนินงานที่เกิดขึ้นจริง โดยเทียบกับมาตรฐานการปฏิบัติงาน

**การตรวจสอบด้านการจัดการ** หมายความว่า การตรวจสอบการบริหารองค์การว่า องค์การบริหารกิจการรวมด้านต่าง ๆ เป็นไปตามหลักการบริหารที่มีการวางแผนการควบคุมการดำเนินงาน และการประเมินผลหรือไม่

**ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ**

1. ช่วยให้ทราบถึงระบบการจัดการตรวจสอบภายในองค์การส่งเสริมกิจการโคนมแห่งประเทศไทยที่ใช้อยู่ในปัจจุบัน ว่าได้ปฏิบัติเป็นไปตามมาตรฐานการตรวจสอบเพียงใด ซึ่งจะช่วยให้พัฒนาระบบการตรวจสอบภายในของ อ.ส.ค. เป็นมาตรฐานเดียวกัน

2. ช่วยให้ทราบถึงปัญหา ข้อบกพร่อง จุดอ่อน ของการปฏิบัติงานการตรวจสอบภายใน อ.ส.ค. แล้วสามารถเสนอแนะแนวทางแก้ไขได้

3. เป็นข้อมูลให้ฝ่ายบริหารของ อ.ส.ค. บริหารงานได้อย่างมีประสิทธิภาพ

## บทที่ 2

### แนวคิด ทฤษฎี และงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

การวิเคราะห์และประเมินการจัดการการตรวจสอบภายในองค์การส่งเสริมกิจการโคนมแห่งประเทศไทย ผู้วิจัยได้นำเอาแนวคิด ทฤษฎี และงานวิจัยที่เกี่ยวข้องมาประกอบดังต่อไปนี้

1. กระบวนการประเมินและการควบคุม
2. กระบวนการจัดการ
3. แนวคิด และทฤษฎีเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายใน
4. แนวคิดและหลักการตรวจสอบ
5. แนวคิดในการตรวจสอบงานและ โครงการของรัฐ
6. แนวคิดเกี่ยวกับการประเมินผลการปฏิบัติงานของรัฐวิสาหกิจ
7. ผลงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

#### กระบวนการประเมินและการควบคุม

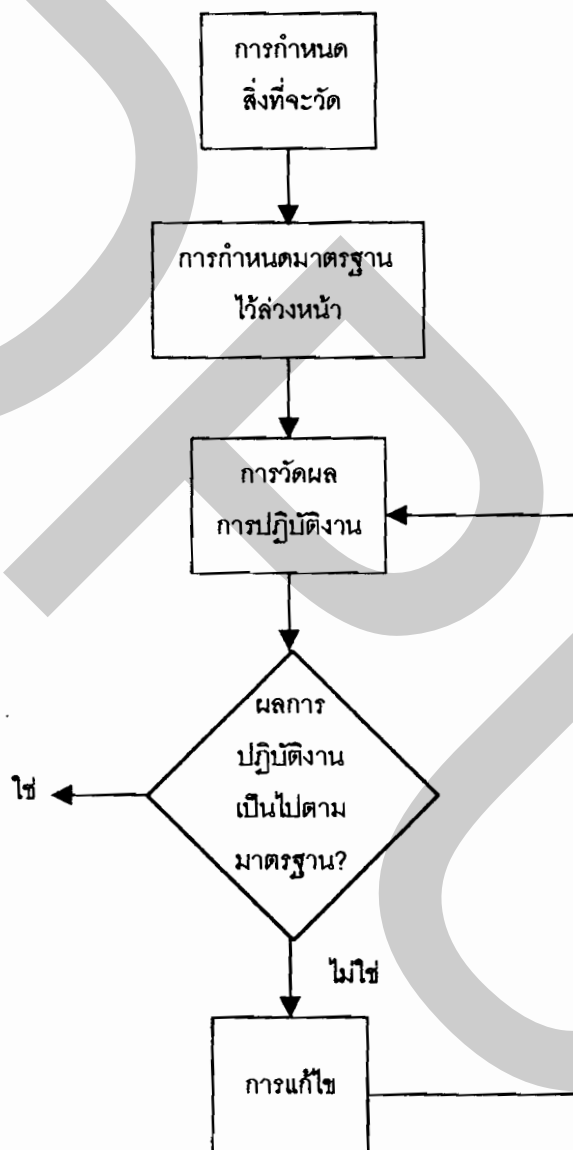
กระบวนการควบคุมจะให้ความมั่นใจว่า องค์การกำลังบรรลุสิ่งที่กำหนดไว้เป็นความสำเร็จ การควบคุมจะเปรียบเทียบผลการดำเนินงานกับผลลัพธ์ที่ต้องการ กระบวนการประเมินและการควบคุมนี้จะมีขั้นตอนทั้งหมด 5 ขั้นตอน (ภาพที่ 1)<sup>1</sup>

1. การพิจารณาสิ่งที่จะถูกวัด ผู้บริหารระดับสูงและผู้บริหารระดับดำเนินงานจะต้องระบุกระบวนการและผลลัพธ์ที่จะถูกตรวจสอบและประเมิน กระบวนการและผลลัพธ์จะต้องวัดได้ จุดมุ่งหมายจะเป็นองค์ประกอบที่สำคัญที่สุดภายในกระบวนการ และการวัดจะต้องทำทุกด้านที่สำคัญ
2. การกำหนดมาตรฐานของการปฏิบัติงาน มาตรฐานการวัดผลการปฏิบัติงานจะเป็นการแสดงรายละเอียดของเป้าหมายเชิงกลยุทธ์ เครื่องวัดผลการปฏิบัติงานที่ยอมรับ โดยปกติมาตรฐานแต่ละอย่างจะมีช่วงที่ระบุความแตกต่างที่ยอมรับได้
3. การวัดผลการปฏิบัติงานจริง การวัดจะต้องทำ ณ เวลาที่กำหนดไว้ล่วงหน้า
4. การเปรียบเทียบผลการปฏิบัติงานกับมาตรฐาน ถ้าผลลัพธ์จริงอยู่ภายในช่วงที่ต้องการแล้วกระบวนการวัดก็จะหยุดลง

<sup>1</sup> สมยศ นาวิกาน. การบริหารเชิงกลยุทธ์และนโยบายธุรกิจ. แปลจาก Strategic Management & Business Policy, ครั้งที่ 3. กรุงเทพฯ : นานักวิชาการพิมพ์, 2539 หน้า 356.

5. การแก้ไข ถ้าผลลัพธ์จริงอยู่ภายนอกช่วงที่ต้องการแล้ว จะต้องทำการแก้ไขปรับปรุงและเสนอแนะ

ภาพที่ 1 กระบวนการประเมินและการควบคุม





ขั้นตอนสุดท้ายของการบริหารเชิงยุทธศาสตร์ คือ การควบคุมกลยุทธ์ การควบคุมกลยุทธ์จะดำเนินตามการวางแผนกลยุทธ์ การวางแผนกลยุทธ์จะเป็นแต่เพียงการกำหนดเป้าหมายกลยุทธ์และแผนงานที่จำเป็นต่อการบรรลุเป้าหมายเท่านั้น การควบคุมกลยุทธ์จะเปรียบเทียบระหว่างผลสำเร็จจริงและผลสำเร็จที่ต้องการ และการป้อนกลับข้อมูลให้แก่ผู้บริหารเพื่อการประเมินผลสำเร็จ และการแก้ไขการดำเนินกลยุทธ์ขององค์การ

#### การประเมินการควบคุมภายในการบริหารเชิงกลยุทธ์

จากรายงานผลการปฏิบัติงาน ถ้าผลการปฏิบัติงานไม่บรรลุเป้าหมาย คือ ผลลัพธ์จากกระบวนการบริหารไม่เหมาะสม ผู้บริหารดำเนินงานจะต้องสามารถแก้ไขกิจกรรมของบุคคลได้ โดยไม่ต้องยุ่งเกี่ยวกับผู้บริหารระดับสูง

ข้อมูลการควบคุมและการประเมินจะต้องเกี่ยวข้องกับสิ่งที่ถูกตรวจสอบ ถ้าข้อมูลไม่ถูกต้องจะปิดบังการรับรู้ของผู้บริหารและอาจนำไปสู่การตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ที่ไม่ดีได้ การประเมินและการควบคุมไม่ใช่กระบวนการที่ง่าย อุปสรรคที่สำคัญอย่างหนึ่งคือความยุ่งยากที่จะพัฒนาเครื่องมือที่เหมาะสมของกิจกรรมและผลผลิตขึ้นมาได้

ลอเรนซ์ มอร์ดัน และ โกลเซต ได้ชี้ให้เห็นถึงการควบคุม 3 แบบ คือ<sup>2</sup>

1. การควบคุมกลยุทธ์ (Strategic Control) จะมุ่งที่ทิศทางเชิงกลยุทธ์ขององค์การ
2. การควบคุมยุทธวิธี (Tactical Control) จะมุ่งที่การดำเนินกลยุทธ์ขององค์การ
3. การควบคุมการดำเนินงาน (Operational Control) จะมุ่งที่กิจกรรมระยะสั้นขององค์การ

ลำดับของการควบคุมนี้จะต้องประสานและดำเนินการอย่างเหมาะสมเพื่อการบรรลุเป้าหมายขององค์การตามแนวความคิดของ เอ็ดเวิร์ด เดมมิ่ง ผู้เชี่ยวชาญทางการควบคุมคุณภาพ ผลิตภัณฑ์บกพร่องจะเกิดขึ้นจากสาเหตุของระบบประมาณ 85% และจากคนงานโดยตรงประมาณ 15% เท่านั้น เท่าที่ผ่านมาผู้บริหารเชิงกลยุทธ์มักจะละเลยความสำคัญของการควบคุมกลยุทธ์

#### การวัดผลการดำเนินงาน

การที่องค์การจะใช้เครื่องมือวัดผลการดำเนินงานอะไรนั้นขึ้นอยู่กับหน่วยงานและเป้าหมายขององค์การ และองค์การจะต้องพัฒนาเครื่องมือวัดผลอยู่เสมอ

<sup>2</sup> เรื่องเดียวกัน. หน้า 353 - 354

### การประเมินการปฏิบัติงาน (Performance Appraisal)

การประเมินการปฏิบัติงาน หมายถึง การประเมินคุณค่าการทำงานของคน เป็นวิธีการที่ผู้บังคับบัญชามุ่งมั่น และลงความเห็นเกี่ยวกับการปฏิบัติงาน ในระยะเวลาที่กำหนดไว้ เพื่อเป็นเครื่องประกอบการพิจารณาตอบแทนความดีความชอบแก่ผู้ปฏิบัติงาน<sup>3</sup>

#### ประโยชน์ของการประเมินผลการปฏิบัติงาน<sup>4</sup>

1. ช่วยปรับปรุงการปฏิบัติงาน การประเมินจะช่วยสร้างและรักษาไว้ซึ่งระดับการทำงานให้อยู่ในลักษณะที่น่าพอใจ ขณะที่มีการประเมินและทบทวนการปฏิบัติงานของพนักงานคนใดคนหนึ่งก็อาจส่งผลทำให้พนักงานคนอื่นพยายามปรับปรุง การปฏิบัติงานของตนให้ดีขึ้น
2. ช่วยพัฒนาตัวพนักงาน การประเมินอาจทำให้ผู้ประเมินทราบว่าพนักงานต้องการอะไร มีโอกาสที่จะก้าวหน้าและพัฒนาตัวเองอย่างไร ซึ่งอาจมีการจัดให้เข้ารับการฝึกอบรม เพื่อพัฒนาความสามารถและคุณสมบัติบางอย่างขึ้น
3. ช่วยให้เกิดความมีสัมพันธอันดีระหว่างผู้บังคับบัญชาและลูกน้อง เพราะการประเมินอย่างเป็นทางการและสม่ำเสมอ จะช่วยกระตุ้นให้ผู้บังคับบัญชาสังเกตพฤติกรรมลูกน้อง และจะเป็นการสร้างมนุษยสัมพันธ์ซึ่งกันและกัน
4. เป็นโอกาสขยับขยายเปลี่ยนแปลงหน้าที่การงาน ช่วยในการพิจารณาตัดสินใจเกี่ยวกับการเลื่อนตำแหน่ง โยกย้าย ลดขั้น และงดจ้าง เป็นต้น
5. เป็นมาตรการนำมาใช้พิจารณาค่าจ้างและเงินเดือน ผลจากการประเมินจะเป็นข้อมูลในการพิจารณาขึ้นค่าจ้าง และเงินเดือนของพนักงานภายในองค์กร
6. ช่วยฝ่ายบุคคลค้นหาว่าจ้างพนักงาน ฝ่ายบุคคลเป็นผู้คัดเลือกพนักงานเข้ามา ฉะนั้นเมื่อพนักงานเหล่านี้ได้ปฏิบัติงานแล้ว พบว่า ผลงานเป็นอย่างไร ส่งให้ฝ่ายบุคคลพิจารณาเปรียบเทียบจะเป็นแนวทางให้ฝ่ายบุคคลปรับปรุงเครื่องมือที่ใช้คัดเลือกพนักงานได้

<sup>3</sup> พะยอม วงศ์สารศรี. องค์การและการจัดการ (Organization & Management) ครั้งที่ 5 และ 6 กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์สุภา, 2538 หน้า 174

<sup>4</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 174 - 175

### ข้อควรพิจารณาขั้นต้นในการประเมินการปฏิบัติงาน<sup>5</sup>

1. มาตรฐานการปฏิบัติงาน (Standard of Performance) มาตรฐานเป็นสิ่งกำหนดขึ้นเพื่อใช้วัดการปฏิบัติงานของพนักงาน มาตรฐานจะเป็นบรรทัดฐานให้ผู้บังคับบัญชาและผู้อยู่ใต้บังคับบัญชาทำการตกลงว่าจะทำตามนั้นได้หรือไม่ การพรรณนางาน (Job description) เป็นจุดเริ่มต้นของการเขียนมาตรฐานการปฏิบัติงาน

2. การปฏิบัติงานและศักยภาพ (Performance and Potential) การประเมินอาจมุ่งวัดการทำงานจริง ๆ หรือมุ่งที่จะวัดว่าบุคคลนั้นมีศักยภาพเพียงใด (ศักยภาพ หมายถึง คุณสมบัติประจำตัว ได้แก่ ความถนัด ความสามารถ และความสนใจที่มีอยู่ของแต่ละบุคคล) ทั้งนี้เพื่อพิจารณาที่จะเลื่อนตำแหน่งผู้มีความสามารถ และมีการปฏิบัติงานที่ดีให้ก้าวไปสู่ตำแหน่งที่สูงขึ้น

3. การกำหนดผู้ประเมิน (Who Does the Appraisal) โดยปกติแล้วไม่ว่าจะเป็นองค์การธุรกิจหรือของรัฐก็ตาม ผู้จัดการหรือผู้บังคับบัญชาจะเป็นผู้ประเมินการปฏิบัติงานของพนักงานที่อยู่ภายใต้บังคับบัญชาของตน แต่บางครั้งผู้บังคับบัญชาใกล้ชิดอาจไม่รู้เท่าเพื่อนหรือผู้บังคับบัญชาฝ่ายอื่น ฉะนั้นจึงมีการประเมินจากเพื่อน (Peer rating or Buddy rating) และการใช้กลุ่มประเมิน (Group Appraisal)

4. การตระหนักถึงคุณสมบัติของผู้ประเมินที่ดี (Characteristics of Good Raters) ในการประเมินการปฏิบัติงานนั้น ผู้ประเมินนับว่ามีความสำคัญ ได้มีการศึกษาคุณสมบัติของผู้ประเมินที่ดีไว้ดังนี้

1. มีไหว้วและสติปัญญาดี
2. มีความสามารถทางวิชาการ
3. มีอารมณ์มั่นคง
4. มีประสบการณ์ทางสังคมสูง
5. มีความรอบรู้
6. รักความยุติธรรม
7. เข้าใจสภาพการณ์ต่าง ๆ ฯลฯ

### วิธีการประเมินการปฏิบัติงาน (Performance Appraisal Method)<sup>6</sup>

1. ประเมินด้วยมาตรการการจัดอันดับแบบกราฟ (Graphic Rating Scale) วิธีนี้จะถามคุณลักษณะใดก็จะเขียนคุณลักษณะนั้นไว้ แล้วมีระดับความเข้มความถี่ โดยแบ่งช่วงเป็นระดับแล้ว

<sup>5</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 175 - 176

<sup>6</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 176 - 178

มีคำบรรยายอยู่ข้างใต้ ผู้ประเมินจะต้องพิจารณาพนักงานว่ามีคุณสมบัติตรงกับช่วงระดับใด ก็บันทึกสรุปในช่วงนั้น เช่น

1.1 มาตรฐานวัดแบบต่อเนื่อง (Continuous Scale) ผู้ประเมินจะให้คะแนนตรงไหนก็ได้ตามมาตรการที่กำหนดไว้

1.2 มาตรฐานวัดแบบไม่ต่อเนื่อง (Discontinuous Scale) ผู้ประเมินใส่เครื่องหมายลงในช่องที่ต้องการ

2. ประเมินด้วยการเปรียบเทียบพนักงานซึ่งกันและกัน (Employee Comparison Method) วิธีนี้เป็นการเลือกพนักงานมาเปรียบเทียบซึ่งกันและกันทีละคู่ ข้อเสนอสำหรับวิธีนี้ควรแบ่งการประเมินเป็นสามระดับ ระดับเฉลี่ย (normal) ระดับสูงกว่าเฉลี่ย (above normal) และระดับต่ำกว่าเฉลี่ย (below normal) แล้วให้หลักเปรียบเทียบทีละคู่สลับกันไปอย่างทั่วถึงก็จะได้ผู้ปฏิบัติงานที่ดีที่สุดจนถึงด้อยที่สุด ข้อเสียของวิธีการประเมินแบบนี้ก็คือ การมีพนักงานที่อยู่ได้บังคับบัญชามากเกินไปและความอคติของผู้ประเมิน

3. การประเมินด้วยการใช้แบบสำรวจรายการ (Check List) การประเมินวิธีนี้จะมีรายการสำหรับผู้ประเมินตรวจเช็ค อาจออกมาในรูปใช่ หรือไม่ใช่ หรือมีลักษณะเป็นมาตราส่วนประมาณค่าคือ มากที่สุด มาก ปานกลาง น้อย น้อยที่สุด ก็เป็นได้

4. การประเมินด้วยการบันทึกเหตุการณ์วิกฤติ (Critical Incidents) เช่น เหตุการณ์บางอย่างที่เกิดขึ้นในองค์กร และได้บ่งบอกให้เห็นคุณลักษณะสำคัญของพนักงานต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องในเหตุการณ์นั้น

5. การประเมินโดยวิธีสอบถามผู้บังคับบัญชา (Field Review) เป็นการให้ผู้บังคับบัญชาแสดงความคิดเห็นเกี่ยวกับผู้ใต้บังคับบัญชา

6. การประเมินโดยวิธีการเขียนความคิดเห็น (Free-Form Essay) เป็นวิธีการให้ผู้บังคับบัญชาและผู้ประเมินเขียนข้อความแสดงความคิดเห็นเกี่ยวกับตัวพนักงาน

7. ประเมินโดยกลุ่ม (Group Appraisal) วิธีนี้แต่งตั้งผู้ประเมินหลาย ๆ คนร่วมกันพิจารณาในรูปแบบของคณะกรรมการ

### กระบวนการจัดการ

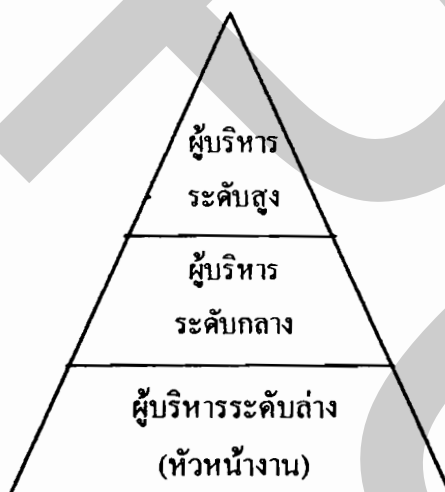
ลักษณะของผู้จัดการหรือผู้บริหาร คือ ผู้ที่ดำเนินงานด้านการจัดการ ซึ่งจะต้องใช้ความพยายามอย่างมากในการช่วยเหลือสนับสนุนกลุ่มบุคคลหรือองค์การ เพื่อให้เกิดการทำงานที่มีประสิทธิภาพ และมีการเพิ่มผลผลิตอย่างแท้จริง<sup>7</sup>

การจัดการ คือ วิชาชีพเพื่อให้บรรลุเป้าหมาย และประยุกต์ใช้ซึ่งทรัพยากรต่าง ๆ และทรัพยากรที่สำคัญสิ่งหนึ่งในการจัดการ คือ บุคลากร

ระดับชั้นของการจัดการแบ่งออกเป็น 3 ระดับ คือ

1. ผู้จัดการที่อยู่ชั้นบนสุดเรียกว่า ผู้จัดการระดับสูง ในส่วนนี้ประกอบไปด้วย ประธาน ผู้จัดการทั่วไป และรองประธาน
2. ผู้จัดการที่อยู่ชั้นกลาง คือ ตำแหน่งผู้จัดการที่อยู่ระหว่างชั้นบนสุดและชั้นล่างสุด
3. ผู้จัดการที่อยู่ชั้นล่างสุด จะเรียกออย่างง่าย ๆ ว่าผู้จัดการชั้นต้น ดังภาพ 2.2

ภาพที่ 2 ระดับชั้นของการจัดการ



ผู้บริหารระดับสูง และผู้บริหารระดับกลางจะมีผู้บริหารระดับล่างหรือหัวหน้างานรายงานผลงานให้ทราบตามลำดับการบังคับบัญชา ถึงแม้ว่าผู้บริหารระดับสูงและผู้บริหารระดับกลาง จะไม่ได้ปฏิบัติงานนั้น ๆ โดยตรง แต่ผู้บริหารก็ต้องรับผิดชอบต่องานนั้น ๆ

ผู้จัดการหรือผู้บริหารมีหน้าที่สำคัญ 5 ประการ คือ<sup>8</sup>

<sup>7</sup> ไพศาล มะระพฤษ์วรรณ และคณะ. การจัดการ. แปลจาก Management. ของ Lester R. Bittel. . กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์แมคกรอ-ฮิลและบริษัท คู่แข่ง จำกัด (มหาชน), 2539 หน้า 4 - 6

1. การวางแผน (Planning) ผู้บริหารระดับสูงจะเป็นผู้กำหนดแผนงานและวัตถุประสงค์ ตามนโยบายที่วางไว้ เพื่อให้งานบรรลุเป้าหมาย การกำหนดแผนงานสามารถแบ่งได้เป็น 3 ระยะ คือ

- 1.1 แผนงานระยะสั้น ช่วงระยะเวลา 1 ปี
- 1.2 แผนงานระยะกลาง ช่วงระยะเวลา 1 – 5 ปี
- 1.3 แผนงานระยะยาว ช่วงระยะเวลา 10 – 15 ปี

2. การจัดโครงสร้างองค์การ (Organizing) คือการจัดโครงสร้างโดยสร้างจากความสัมพันธ์ระหว่างงานและตำแหน่ง ความสัมพันธ์นั้นเป็นตัวกำหนดว่าใครอยู่ในระดับใดขององค์การ

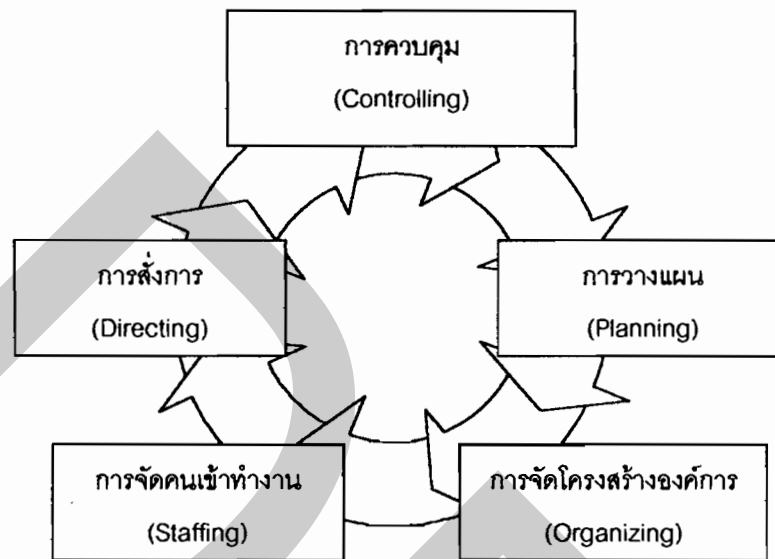
3. การจัดคนเข้าทำงาน (Staffing) คือการบรรจุบุคคลให้เหมาะสมกับตำแหน่งและหน้าที่

4. การสั่งการ (Directing) หลังจากที่กำหนดแผนงาน มีโครงสร้างองค์การที่ชัดเจน และตำแหน่งต่าง ๆ ได้บรรจุบุคคลที่เหมาะสมแล้วผู้บริหารจะเป็นผู้แนะนำผู้ใต้บังคับบัญชาเกี่ยวกับหน้าที่ของเขา เพื่อให้งานบรรลุเป้าหมายที่กำหนดไว้

5. การควบคุม (Controlling) เมื่อองค์การได้เริ่มดำเนินการไปแล้ว เพื่อให้แผนงานบรรลุเป้าหมาย ผู้บริหารก็ต้องตรวจสอบความผิดพลาดของงานอยู่เสมอ เมื่อเกิดความผิดพลาดขึ้น จะได้สามารถแก้ไขได้ทันการณ์

หน้าที่ผู้บริหารดังกล่าวข้างต้นทั้งหมดเรียกว่า กระบวนการจัดการ โดยผู้บริหารต้องปฏิบัติตามระเบียบแบบแผน ดังแสดงในภาพ 2.3

ภาพที่ 3 กระบวนการจัดการ



#### แนวคิดและทฤษฎีเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายใน

ในขอบเขตทางการบริหารงาน “การควบคุม” หมายถึง ความสามารถในการกำหนดควบคุมกิจการต่าง ๆ ของหน่วยงานให้บรรลุเป้าประสงค์ขององค์การ<sup>9</sup>

ภาระกิจการควบคุม (Controlling) ของแต่ละองค์การอาจจะผิดแผกแตกต่างกันไปตามปัจจัยประกอบขององค์การนั้น ๆ และความหมายของคำว่า “การควบคุม” อาจตีความถึง “การควบคุมภายนอก” (External Control) และการควบคุมภายใน<sup>10</sup> (Internal Control)

อย่างไรก็ตาม จุดเริ่มต้นของกระบวนการดำเนินงานทุกชนิด จะเริ่มจากคนและจบลงที่ผลงานของคน ดังนั้น ความสำเร็จหรือความล้มเหลว จึงขึ้นอยู่กับผลของการปฏิบัติงานของคนในทุกหน้าที่ นักบริหารที่ฉลาดจึงมักเน้นอยู่ที่การรู้จักควบคุมคน ซึ่งเป็นผู้ทำงานมากกว่าการควบคุมอย่างอื่น เพราะคนมีความต้องการขั้นพื้นฐานที่จะให้มีการสนองตอบต่อความต้องการทางกายและความต้องการทางใจเป็นส่วนใหญ่ จึงต้องแสวงหาสิ่งต่าง ๆ มาสนองความต้องการของคน การค้นคว้าแสวงหาอาจมีทั้งการได้มาโดยทางสุจริต หรือการได้มาโดยทางทุจริตซึ่งผู้กระทำย่อมเกิด “ความเสี่ยง” (Risk) ฉะนั้นการควบคุมการดำเนินกิจกรรมทั้งหมดขององค์การต่าง ๆ เพื่อป้องกันความ

<sup>9</sup> Manual Olave Sasmlento, Management Control Systems for Public Enterprise : A Theoretical Framework, Public Enterprise, 1988 Vol. No. 1, P.6

<sup>10</sup> เจริญ เจษฎาวัดภัย, การตรวจสอบการบริหาร, กรุงเทพฯ : โรงพิมพ์กรุงเทพ 2535 หน้า 33

เสี่ยงหรือลดความเสี่ยงนั้น ในปัจจุบันมักนิยมมุ่งเน้นเรื่องที่เกี่ยวข้องกับนโยบายระเบียบปฏิบัติงานเพื่อควบคุมบังคับให้คนมีการปฏิบัติตามนโยบาย และระเบียบที่กำหนด ซึ่งวิธีการควบคุมนี้เรียกว่า “ระบบการควบคุมภายใน”<sup>11</sup>

### ความหมายของการควบคุมภายใน

สมาคมผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งสหรัฐอเมริกา (The American Institute of Certified Public Account หรือ AICPA) ให้คำจำกัดความของการควบคุมภายในไว้ว่า<sup>12</sup>

การควบคุมภายใน หมายถึง แผนการจัดหน่วยงานวิธีปฏิบัติที่ประสานสัมพันธ์กัน และมาตรการต่าง ๆ ที่หน่วยงานกำหนดขึ้นสอบทานความถูกต้องและเชื่อถือได้ของข้อมูลทางการบัญชี เพื่อเพิ่มพูนประสิทธิภาพในการดำเนินงานและส่งเสริมให้มีการดำเนินงานตามนโยบายที่ผู้บริหารได้กำหนดไว้

จากคำจำกัดความของระบบควบคุมภายในดังกล่าวข้างต้น มีความหมายกว้างมาก โดยคลุมทั้งเรื่องการป้องกันทรัพย์สิน ความถูกต้องของการบันทึกบัญชีและสรรพเอกสารประกอบการบันทึกบัญชี การเพิ่มประสิทธิภาพต่าง ๆ ในการปฏิบัติงานรวมทั้งการทำให้มีการส่งเสริมให้พนักงานภายในองค์การปฏิบัติตามนโยบายที่กำหนดไว้ กล่าวคือ ระบบการควบคุมภายในนี้มีใช้จำกัดเพียงเรื่องที่เกี่ยวข้องกับระบบการควบคุมทางบัญชีอย่างเดียวเท่านั้น แต่จะรวมถึงเรื่องอื่น ๆ อาทิ เช่น การตรวจสอบภายใน การควบคุมงบประมาณ หรือมาตรฐานการปฏิบัติงาน ฯลฯ เป็นต้น

ความหมายของคำจำกัดความของระบบการควบคุมภายในดังกล่าว อาจสรุปความได้เป็น 2 นัย คือ นัยหนึ่งเป็นระบบการควบคุมภายในทางด้านบัญชี (Internal Accounting Control) และอีกนัยหนึ่งเป็นระบบการควบคุมภายในทางการบริหาร (Administrative or Management Control)<sup>13</sup>

### ลักษณะของการควบคุมภายใน

การควบคุมภายใน เป็นการดำเนินการของทรัพยากร เช่น บุคลากร ข้อมูล ข่าวสาร ที่มีอยู่แล้วภายในองค์การนั้น โดยมีจุดมุ่งหมายเพื่อให้มีข้อมูลต่าง ๆ ประกอบการตัดสินใจ เพื่อการบริหารจัดการในองค์การนั้นให้ดีขึ้นในอนาคต

<sup>11</sup> เจริญ เจษฎาวัดภัย, การตรวจสอบภายใน, ครั้งที่ 2 กรุงเทพฯ, โรงพิมพ์กรุงเทพฯ 2533 หน้า 60, 65

<sup>12</sup> จันทนา สาขากร, การควบคุมภายในและการประเมินประสิทธิภาพ, กรุงเทพฯ โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2530 หน้า 3.

<sup>13</sup> เจริญ เจษฎาวัดภัย, เรื่องเดียวกัน, หน้า 70 - 71



โดยทั่วไปการควบคุมภายในจะมีเป้าหมายที่ดีหรือเป็นบวก (Positive) ต่อการทำงานขององค์กร ดังนั้น การควบคุมภายในที่ดีควรมีลักษณะดังนี้<sup>14</sup>

1. มีแผนจัดแบ่งส่วนงานที่กำหนดความรับผิดชอบงานด้านต่าง ๆ ไว้โดยชัดเจน โดยเฉพาะการแบ่งแยกหน้าที่ความรับผิดชอบด้านการปฏิบัติงาน การบันทึกข้อมูลและการดูแลรักษาทรัพย์สินให้แยกต่างหากจากกัน
2. มีระบบควบคุมและบันทึกข้อมูลที่ดี คือ มีการอนุมัติรายการบัญชี มีคู่มือการบัญชี มีการจัดทำงบประมาณ ระบบต้นทุนที่เหมาะสม และกำหนดให้มีเอกสารที่มีหมายเลขกำกับเพื่อใช้เป็นหลักในการประมวลข้อมูลทางการบัญชี
3. มีแนวทางปฏิบัติงานที่ดี โดยกำหนดหน้าที่ความรับผิดชอบของพนักงานแต่ละตำแหน่งไว้อย่างครบถ้วน การมอบหมายหน้าที่การทำงาน วิธีปฏิบัติงานและนโยบายต่าง ๆ
4. ใช้เจ้าหน้าที่ที่มีคุณสมบัติเหมาะสมกับความรับผิดชอบ เพราะคุณสมบัติและประสบการณ์ที่เหมาะสมของเจ้าหน้าที่ผู้รับมอบหมายงาน เป็นปัจจัยสำคัญยิ่งประการหนึ่งต่อผลสำเร็จของงานการใช้เจ้าหน้าที่ที่มีคุณสมบัติไม่เหมาะสมกับงานที่มอบหมาย อาจนำความเสียหายแก่หน่วยงานได้ แต่ทั้งนี้ก็มีข้อพึงสังเกตเกี่ยวกับการใช้เจ้าหน้าที่ที่มีคุณสมบัติสูง ถ้าใช้กับงานที่ไม่ต้องการความรู้ ความสามารถหรือประสบการณ์มากถึงระดับนั้น จะก่อให้เกิดความไม่ประหยัดและเป็นการสูญเปลืองค่าของทรัพยากรได้เช่นกัน

#### ชนิดของการควบคุมภายใน

จากองค์ประกอบของการควบคุมภายใน อาจขยายความแบ่งการควบคุมภายในออกเป็น 2 ชนิด คือ<sup>15</sup> การควบคุมด้านบัญชี (Accounting Control) และ การควบคุมด้านการบริหาร (Administrative Control) ซึ่งทั้ง 2 ประการ มีรายละเอียดเพิ่มเติม อธิบายได้ คือ

##### 1. การควบคุมด้านบัญชี (Accounting Control)

การควบคุมภายในทางด้านบัญชีนี้ อาจเรียกอีกชื่อหนึ่งว่า การควบคุมการเงิน (Financial Control) หมายถึง การจัดองค์การและกระบวนการวิธีการปฏิบัติงาน และการบันทึกรายการต่างๆ ที่เกี่ยวกับการพิทักษ์รักษาทรัพย์สินและความเชื่อถือได้ของข้อมูลทางการบัญชี เพื่อให้เป็นที่มั่นใจว่า

- (ก) รายการต่าง ๆ ได้มีการดำเนินการ โดยมีการอนุมัติถูกต้อง

<sup>14</sup> สำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน, คู่มือปฏิบัติงาน. กรุงเทพฯ : โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2530 หน้า 26

<sup>15</sup> เจริญ เจษฎาวุฒิย์, เรื่องเดียวกัน, หน้า 71 - 73

(ข) รายการต่าง ๆ ได้มีการบันทึกไว้อย่างถูกต้อง และเหมาะสมตามหลักการบัญชีที่รับรองกันทั่วไป

(ค) การใช้ทรัพย์สินหรือการเข้าไปใช้ทรัพย์สินต่าง ๆ จะต้องได้รับคำยินยอมและเป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่ผู้บริหารกำหนด

(ง) การบันทึกบัญชีทรัพย์สินจะต้องบันทึกไว้อย่างครบถ้วน และตัวทรัพย์สินจะต้องมีอยู่จริง หากมีข้อแตกต่างใด ๆ เกิดขึ้น ต้องมีมาตรการที่เหมาะสม เพื่อดำเนินการกับข้อผิดพลาดแตกต่างเหล่านั้น

**การควบคุมด้านบัญชี อาจจำแนกออกได้เป็น 2 ประเภท คือ**

1. การควบคุมเบื้องต้น (Basic Control) ได้แก่ ระบบการควบคุมที่ถูกกำหนดขึ้นมา เพื่อให้มั่นใจได้ว่าการบันทึกรายการต่าง ๆ ไว้อย่างครบถ้วน (Completeness) ถูกต้อง (Accuracy) เชื่อถือได้ (Validation) ว่าเกิดขึ้นจริง และได้รับอนุมัติ (Authorization) เช่น การใช้แบบฟอร์มที่มีหมายเลขเรียงลำดับไว้ล่วงหน้า หรือบัญชีคุมยอดต่าง ๆ ฯลฯ เป็นต้น

2. การควบคุมเพื่อให้มีการปฏิบัติตาม หรือ การควบคุมสนับสนุน (Discipline Over Basic Control) ได้แก่ การควบคุมที่กำหนดขึ้นมา เพื่อให้มั่นใจอีกชั้นหนึ่งว่าการปฏิบัติงานที่เกี่ยวข้องกับการควบคุมภายในได้มีการปฏิบัติตาม และได้มีการดำเนินการให้เป็นไปอย่างต่อเนื่อง และสม่ำเสมอ นอกจากนี้ยังหมายความรวมถึงวิธีการต่าง ๆ ที่นำมาใช้ให้มีความมั่นใจได้ว่า ทรัพย์สินทั้งหมดขององค์กรได้มีการควบคุมและดูแลรักษาอย่างรัดกุมปลอดภัยพอ การควบคุมเพื่อให้ปฏิบัติตาม หรือการควบคุมสนับสนุน มีองค์ประกอบ 4 ประการ คือ<sup>16</sup>

2.1 การแบ่งแยกหน้าที่ (Segregation of Duties) คือ การมอบหมายหน้าที่การทำงานให้บุคคลใดปฏิบัติงาน จะต้องไม่ให้บุคคลเดียวปฏิบัติงานรายการใดรายการหนึ่งตั้งแต่ต้นจนจบ เพื่อมิให้บุคคลนั้นมีโอกาสกระทำการทุจริต หรือบิดบังโดยการบันทึกบัญชีบิดเบือนไปจากความเป็นจริงต้องสลับเปลี่ยนหน้าที่กันบ้างหรือให้บุคคลอื่นสามารถสอบย้อนผลการปฏิบัติงานของบุคคลนั้นได้ เช่น ให้บุคคลหนึ่งทำบัญชีเงินสดและอีกคนหนึ่งเป็นผู้เก็บรักษาเงิน ฯลฯ เป็นต้น

การแบ่งแยกหน้าที่การทำงานที่ชัดเจนและเหมาะสมทำให้เจ้าหน้าที่แต่ละคนไม่อาจที่จะปิดความรับผิดชอบในข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้นไปให้ผู้อื่นได้ ต้องใช้ความระมัดระวังอย่างเต็มที่ในการปฏิบัติหน้าที่ของตนเองด้วยและเมื่อมีความผิดพลาดเกิดขึ้นย่อมหาบุคคลผู้รับผิดชอบได้โดยตรง

<sup>16</sup> จันทนา สาขากร, เรื่องเดียวกัน, หน้า 3

2.2 การดูแลรักษาทรัพย์สิน (Custodial Arrangement) คือ การควบคุมเกี่ยวกับความปลอดภัยของทรัพย์สิน รวมถึงการจัดเก็บป้องกันโดยมั่นคง และการบันทึกเคลื่อนไหวของเอกสารสำคัญ เพื่อมิให้มีการเข้าถึงและนำทรัพย์สินต่าง ๆ มาใช้โดยไม่ถูกต้อง เช่น เงินสด เอกสารตัวเงิน สินค้า สัญญาต่าง ๆ ฯลฯ เป็นต้น

2.3 การควบคุมกระบวนการปฏิบัติงาน (Procedural Control) คือ การควบคุมและการปฏิบัติงานโดยหัวหน้างาน (Supervisor) แบบฟอร์มที่มีลักษณะต่าง ๆ ที่มีประสิทธิภาพ จะช่วยให้สามารถแก้ไขเหตุการณ์เมื่อมีข้อผิดพลาด หรือสิ่งผิดปกติเกิดขึ้น และรวมถึงการอนุมัติรายการขั้นสุดท้ายและสอบทานงานของผู้ปฏิบัติงานขั้นต้น ที่ทำหน้าที่ในการควบคุมขั้นพื้นฐาน เช่น การรับฝากเงินธนาคาร ขั้นแรก ผู้ฝากต้องกรอกแบบฟอร์มการฝากเงินพร้อมจำนวนเงินฝากส่งมอบให้พนักงานรับฝากเงิน พนักงานรับฝากเงินจะตรวจสอบข้อความ จำนวนเงิน ถูกต้องตรงกับจำนวนเงินที่นับได้ ประทับตรารับในแบบฟอร์ม ลงชื่อในแบบฟอร์ม ออกใบรณาคัดมอบให้ผู้ฝากนำไปของ พนักงานรับฝากเงินจะส่งให้พนักงานบัญชีบันทึกบัญชีให้พนักงานการเงินลงนามในต้นขั้วรณาคัดกับใบแบบฟอร์มการฝากเงิน พร้อมส่งเงินที่รับฝากและค่าธรรมเนียมถูกต้อง เป็นต้น

2.4 การตรวจสอบภายใน (Internal Audit) คือ การควบคุมชนิดหนึ่ง เพื่อช่วยเพิ่มความมั่นใจแก่ผู้บริหารว่าการควบคุมที่มีอยู่ มีการปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอ และเป็นไปอย่างเหมาะสมซึ่งจะได้กล่าวในรายละเอียดต่อไป

อาจสรุปได้ว่า การควบคุมทางด้านบัญชีเป็นหัวใจของธุรกิจ หรือกิจการทุกชนิดที่เกี่ยวข้องกับการเงินและทรัพย์สิน อันมีผลกระทบโดยตรงอย่างสำคัญต่อความเชื่อถือได้ของข้อมูลทางการเงิน

## 2. การควบคุมด้านการบริหาร (Administrative Control)

การควบคุมด้านการบริหารนี้ อาจจะเรียกอีกชื่อหนึ่งว่า การควบคุมด้านจัดการ (Management Control) หมายถึง แผนการจัดแบ่งส่วนงานและวิธีปฏิบัติงาน ตลอดจนมาตรฐานการต่าง ๆ เพื่อให้ดำเนินงานไปอย่างมีประสิทธิภาพและบรรลุวัตถุประสงค์ ซึ่งเป็นเรื่องของระบบการบริหารต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการทำงานเพื่อให้เกิดมีคุณลักษณะ 3 ประการ คือ ประสิทธิภาพ (Efficiency) ประสิทธิผล (Effectiveness) และประหยัด (Economy) อันมีวิธีการต่าง ๆ มากมาย มีทั้งเรื่องภายในและภายนอกองค์กรด้วย อาจจะรวมกลุ่มกิจกรรมการควบคุมด้านการบริหารไว้ 3 ลักษณะใหญ่ ๆ คือ<sup>17</sup>

<sup>17</sup> เจริญ เจษฎาวัลย์, เรื่องเดียวกัน, หน้า 76 - 77

2.1 การควบคุมการจัดองค์การ (Organization Control) คือ ความพยายามของฝ่ายบริหารที่จะหาวิธีให้สามารถปฏิบัติงานให้ได้ผลสำเร็จตามแผนงานที่ได้วางไว้ โดยการรวบรวมความรู้ความสามารถของผู้ปฏิบัติงานภายในองค์การให้เข้าร่วมปฏิบัติงานอย่างมีประสิทธิภาพ

2.2 การควบคุมการดำเนินงาน (Operating Control) คือ วิธีการควบคุมให้การปฏิบัติงานต่าง ๆ ภายในองค์การเป็นไปตามแผนงานที่วางไว้ นอกจากนี้การควบคุมการดำเนินงานมีหลักการที่ต้องคำนึงถึง 2 ประการ คือ

(ก) นโยบาย (Policies) หมายถึง สิ่งที่รัฐบาล/องค์การ/หน่วยงาน กำหนดว่าจะทำหรือไม่ทำ ซึ่งแต่ละองค์การย่อมกำหนดนโยบายแตกต่างกันไปตามลักษณะการดำเนินการขององค์การนั้น ๆ

(ข) กระบวนการปฏิบัติงาน (Procedures) หมายถึง เครื่องกำหนดให้การดำเนินการต่าง ๆ เป็นไปตามนโยบายที่กำหนดและให้เป็นที่มั่นใจว่ารายการทุกรายการที่เกิดขึ้นจะต้องดำเนินการภายใต้กรอบอำนาจและหน้าที่ที่ได้รับมอบหมายจากฝ่ายจัดการเท่านั้น

2.3 การควบคุมโดยระบบการรายงานข้อมูล (Information System Control) คือ การรายงานข้อมูลต่าง ๆ ภายในองค์การ นอกองค์การให้แก่ฝ่ายบริหาร เพื่อจะได้นำไปใช้เป็นเครื่องมือประกอบการตัดสินใจ หรือวางแผนการดำเนินงาน หรือเพื่อเข้าไปควบคุมการปฏิบัติงาน จุดใด จุดหนึ่งเป็นพิเศษ ซึ่งระบบรายงานข้อมูลจะต้องเป็นระบบที่รวดเร็วทันเหตุการณ์และเชื่อถือได้ ทั้งมีความสัมพันธ์หรือเกี่ยวข้องกับผู้ใช้และผู้รับข้อมูลสามารถนำไปใช้ประโยชน์ได้ด้วย

#### แนวคิดและหลักการตรวจสอบ

ในการพัฒนาประเทศ ทุกรัฐบาลมีเป้าหมาย คือ ต้องการให้ประเทศเข้มแข็งมั่นคงมีความเจริญทางด้านเศรษฐกิจและสังคม ซึ่งจะทำให้ประชาชนมีคุณภาพชีวิตที่ดีขึ้นอย่างต่อเนื่อง การจะให้ประชาชนมีคุณภาพชีวิตที่ดี มาตรการด้านงบประมาณรายจ่ายเป็นปัจจัยสำคัญประการหนึ่งที่รัฐบาลนำมาใช้ โดยการใช้จ่ายผ่าน กระทรวง ทบวง กรมต่าง ๆ ในรูปของแผนงาน งานโครงการซึ่งจะเป็นไปตามนโยบายของรัฐบาล

กระทรวง ทบวง กรม จะทำหน้าที่บริหารงบประมาณ โดยที่หลักการบริหารประกอบด้วย การวางแผน การนำแผนด้านต่าง ๆ มาปฏิบัติ และการติดตามประเมินผล โดยเฉพาะการติดตามประเมินผล มักใช้หลักการควบคุมภายใน การตรวจสอบภายใน และการประเมินผลภายใน เพื่อให้การบริหารงบประมาณเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ คุ้มค่า และบรรลุวัตถุประสงค์

มีหลายส่วนราชการและรัฐวิสาหกิจที่ไม่อาจมีการควบคุมภายใน การตรวจสอบภายใน และการประเมินผลภายในที่เข้มแข็งพอ ประกอบกับการประเมินตัวเองของส่วนราชการมักจะ

ไม่ได้รับความเชื่อถือจากบุคคลภายนอก จึงต้องมีหน่วยงานกลางทำหน้าที่ตรวจสอบ และประเมินผล

เมื่อการจัดงบประมาณรายจ่ายของประเทศ ซึ่งเดิมแบ่งตามลักษณะการจ่ายที่เรียกว่าหมวดรายจ่าย ได้พัฒนาให้สอดคล้องกับระบบบริหารเป็นงบประมาณระบบแผนงาน งาน โครงการ โดยมีเป้าหมายวัตถุประสงค์ และระยะเวลาที่ชัดเจน การตรวจสอบก็ได้พัฒนาและปรับเปลี่ยนให้สอดคล้องกันไปด้วย อาจแบ่งยุคของการตรวจสอบได้อย่างกว้าง ๆ และอธิบายโดยวิธีระบบ ได้ดังนี้<sup>18</sup>

ยุคที่ 1 เป็นยุคแรก ๆ ของการตรวจสอบที่เน้นการตรวจสอบส่วนที่เป็นปัจจัยนำเข้า (Input) โดยอาศัยฐานคิดว่า ระบบทั้งระบบจะทำงานโดยอัตโนมัติ ถ้าใส่ปัจจัยนำเข้าที่ดีเข้าไป ผลผลิต (Output) จะออกมาดี จึงมุ่งตรวจสอบการบัญชีการใช้จ่ายเงินเพื่อพิสูจน์ว่า ได้ใช้เงินไปอย่างสุจริต ถูกต้องตามระเบียบกฎหมายหรือไม่

เกณฑ์ในการตรวจสอบจึงใช้ระเบียบและกฎหมายเป็นหลัก และได้ยึดถือตลอดมา เนื่องจากสามารถใช้ได้ดี ต่อมาภายหลังพบว่า การประเมินผลความถูกต้องของปัจจัยนำเข้าเพียงอย่างเดียวไม่สามารถสะท้อนภาพในอนาคต หรือแสดงผลของโครงการได้แน่นอน ประกอบกับความรู้ และเทคโนโลยีใหม่ ๆ เกิดขึ้น แนวคิดใหม่จึงเริ่มเกิดขึ้น

ยุคที่ 2 ในระหว่างที่การตรวจสอบในยุคที่ 1 ดำเนินอยู่นั้นแนวคิดในยุคที่ 2 ก็ก่อตัวขึ้นจากปัญหาที่ว่า การตรวจสอบทางบัญชี และการเงินเพียงด้านเดียวไม่เพียงพอที่จะชี้ให้เห็นถึงผลการดำเนินงาน ว่าเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ ประสิทธิผล ประหยัด และคุ้มค่าหรือไม่ จึงต้องประเมินในส่วนที่เป็นกระบวนการ (Process) และ ผลผลิต (Output) ด้วยนั้น คือ ในการประเมินจะต้องเพิ่มอีกอย่างน้อย 3 เกณฑ์ คือ ประสิทธิภาพ ประหยัด และคุ้มค่า เรียกรวมว่า การตรวจสอบประเมินผลการดำเนินงาน (Performance Audit) ซึ่งต่างอาจเป็นเกณฑ์เชิงคุณภาพหรือเชิงปริมาณก็ได้

การประเมินประสิทธิผล เป็นการเปรียบเทียบผลงานที่ทำได้จริง กับเป้าหมายที่กำหนดไว้ การประเมินประสิทธิภาพ (ซึ่งในที่นี้จะครอบคลุมถึงเกณฑ์ประหยัดด้วย) เป็นการเปรียบเทียบเป้าหมายกับปัจจัยนำเข้า (หรือ Output กับ Input) ซึ่งจะเป็นการวิเคราะห์ผลได้ผลเสียของโครงการทางด้านเศรษฐกิจหรือด้านการเงิน ซึ่งผลได้ควรจะสูงกว่าค่าใช้จ่ายที่ต้องเสียไป สำหรับการ

<sup>18</sup> ธเนศ ศรีจันทร์ "แนวคิดและหลักการตรวจสอบ" วารสารตรวจเงินแผ่นดิน. ปีที่ 2, ฉบับที่ 7 กรกฎาคม

ประหัตถ์นั้นในปัจจุบันให้ความสำคัญกับเรื่อง “เวลา” เนื่องจากเป็นปัจจัยสำคัญในการบริหารและเป็นทรัพยากรที่อาจหาทดแทนได้

จากการเติบโตอย่างต่อเนื่องทางด้านเศรษฐกิจ และการพัฒนาทางด้านสังคม ทำให้ประชาชนเข้ามามีส่วนร่วมในการบริหารประเทศ และสอดคล้องการทำงานของเจ้าหน้าที่ของรัฐเพิ่มขึ้น กระแสความคิดใหม่ทำให้การตรวจสอบตามเกณฑ์ในยุคที่ 2 ไม่เพียงพอแนวความคิดในการวัดความสำเร็จของโครงการต่าง ๆ ควรจะเกิดจากการตัดสินใจของประชาชน ซึ่งได้รับผลกระทบจากโครงการ ซึ่งเป็นแนวความคิดในยุคที่ 3

ยุคที่ 3 แนวความคิดนี้เป็นการประเมินผลโครงการทั้งระบบ คือ นอกจากจะประเมินปัจจัยนำเข้า (Input) กระบวนการ (Process) และผลผลิต (Output) แล้วยังจะต้องประเมินถึงผลลัพธ์ (Outcomes) เพื่อให้ทราบว่าโครงการนั้นบรรลุตามวัตถุประสงค์ คือ ประโยชน์แก่ประชาชนตามต้องการหรือไม่และมีผลกระทบ (Impacts) อย่างไรหรือไม่ มีจำนวนพอเพียงหรือไม่ เป็นต้น โดยที่โครงการพัฒนาประเทศ รัฐบาลได้จัดทำขึ้นเพื่อสนองความต้องการของประชาชนให้มีคุณภาพชีวิตที่ดีขึ้น การวัดว่าโครงการจะสำเร็จตามวัตถุประสงค์หรือไม่ ประชาชนที่ได้รับผลกระทบให้ความเห็นได้ การสำรวจ การใช้แบบสอบถาม หรือการสัมภาษณ์ ต่างก็เป็นหนทางที่จะนำข้อมูลที่เป็นความเห็นของประชาชนมาวิเคราะห์ สำหรับคำถามที่ใช้วัดความสำเร็จ ควรเป็นคำถามที่มาจากเกณฑ์ต่าง ๆ เช่น การประเมินความพอใจ, การประเมินความเป็นธรรม, การประเมินความเสมอภาค, การประเมินความพอเพียง

ในการวิเคราะห์ด้วยเกณฑ์ดังกล่าวจะมีการคำนึงถึงสภาพของโครงการ และเวลาด้วย ซึ่งนักวิชาการให้ความเห็นกันว่า การประเมินผลโครงการในอนาคต นอกจากจะให้ความสำคัญต่อเกณฑ์เชิงปริมาณ ในยุคที่ 2 แล้ว ยังจะต้องไม่มองข้ามเกณฑ์คุณภาพ ในยุคที่ 3 ด้วย

ในแง่การประเมินความสำเร็จของโครงการ มีแนวคิดขั้นต้น คือ ความสำเร็จ และความล้มเหลวเปรียบเสมือนเส้นตรงเส้นเดียวกัน ปลายบนสุดคือความสำเร็จ ส่วนปลายล่างสุดคือความล้มเหลว มาตรฐานที่ใช้วัดควรอยู่ตรงจุดไหน ถ้าผลลัพธ์อยู่เหนือจุดมาตรฐานขึ้นไปก็ถือว่าสำเร็จ ถ้าต่ำกว่าจุดมาตรฐานก็จะถือว่าล้มเหลว ฉะนั้นมาตรฐานที่ใช้วัดจึงสำคัญมากต้องเป็นที่ยอมรับ แม่นตรง และเชื่อถือได้

การตรวจสอบภายในเป็นส่วนหนึ่งของระบบการควบคุมภายใน เพราะการตรวจสอบช่วยให้การควบคุมส่วนอื่น ๆ ทั้งระบบดำเนินไปอย่างมีประสิทธิภาพ<sup>19</sup> และในทางปฏิบัติผู้ตรวจ

<sup>19</sup> ประธาน ดาบเพชร, ประสิทธิภาพการตรวจสอบภายในของส่วนราชการ, วิทยานิพนธ์ ปริญญา

สอบไม่สามารถตรวจสอบเอกสารและรายการต่าง ๆ ของหน่วยงานหนึ่ง ๆ ครอบคลุมได้ทั้งหมด ด้วยเหตุนี้ข้อจำกัดเรื่องเวลาเจ้าหน้าที่และค่าใช้จ่าย จึงต้องทำการตรวจสอบเพียงบางส่วนหรือตัวอย่างแล้วนำผลการตรวจสอบนั้นมาสรุปประเมินทำให้เกิดความเสี่ยงในการแสดงความเห็นต่อการตรวจสอบขึ้น ยิ่งตรวจสอบน้อยเท่าใด ยิ่งมีความเสี่ยงมากเท่านั้น แต่ถ้าประสิทธิภาพการควบคุมภายในของหน่วยงานใดดี การดำเนินงานย่อมถูกต้องเป็นระเบียบเรียบร้อย ความผิดพลาดก็จะมีน้อย จึงอาจกล่าวได้ว่าการควบคุมภายในเป็นปัจจัยกำหนดการปฏิบัติการตรวจสอบ

#### ระบบการตรวจสอบภายใน

เมื่อการบริหารมีการขยายตัวและเปลี่ยนแปลงมากขึ้นตามการพัฒนาทางเศรษฐกิจและสังคม ทำให้ผู้บริหารย่อมไม่สามารถที่จะรู้รายละเอียดเกี่ยวกับการปฏิบัติงานหรือระบบการควบคุมที่มีอยู่เท่าที่ควรเพื่อให้ผู้บริหารสามารถบริหารงานได้ประสบผลสำเร็จจึงจำเป็นต้องนำเอาระบบการตรวจสอบภายในมาใช้ในองค์กร และบุคลากรที่จะมาทำหน้าที่เป็น “ผู้ตรวจสอบภายใน” จะต้องมีความรู้ความสามารถในด้านการตรวจสอบโดยตรง เช่น บุคลากรควรจะต้องจบการศึกษาวุฒิปริญญาตรีด้านการบัญชีเป็นอย่างต่ำ เพื่อจะช่วยเสริมสร้างให้ระบบการตรวจสอบภายในมีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น เพราะการตรวจสอบภายในเป็นส่วนหนึ่งของระบบการควบคุมภายในด้วยการประเมินผลการควบคุม ตลอดจนการปฏิบัติงานต่าง ๆ ของผู้ปฏิบัติงานในองค์กรว่าเป็นไปตามหน้าที่และความรับผิดชอบ รวมทั้งเสนอแนะต่อผู้บริหารในการแก้ไข ปรับปรุง หรือเปลี่ยนแปลงวิธีการปฏิบัติงานด้านต่าง ๆ ให้เหมาะสมทันต่อภาวะการณ์ปัจจุบัน เพื่อก่อให้เกิดประสิทธิภาพและประสิทธิผลมากยิ่งขึ้น

#### ความหมายของการตรวจสอบภายใน

คำว่า “ตรวจสอบ” มีความหมายได้สองนัย กล่าวคือ ความหมายอย่างแคบอาจหมายถึงการเช็คสอบคำนวณตัวเลข เช็คความถูกต้องของเสมือน ซึ่งความหมายนี้จะเชิงลบ (Negative) เสมือนเป็นตำราวลบของฝ่ายบริหารที่มีหน้าที่คอยจับผิดผู้ปฏิบัติงานของหน่วยงานต่าง ๆ ในลักษณะของการให้ข้อเสนอแนะที่เป็นประโยชน์ต่อฝ่ายบริหารและผู้ปฏิบัติงาน มิใช่เป็นการคอยจับผิดผู้ปฏิบัติงาน<sup>20</sup>

คำว่า “ภายใน” (Internal) มีความหมายถึง การดำเนินกิจกรรมต่าง ๆ ภายในองค์กรนั้นได้กระทำโดยพนักงานของตนเอง ดังนั้น การดำเนินกิจกรรมต่าง ๆ ภายในองค์กรโดยบุคคล

<sup>20</sup> ทานู ธรรมมงคล, การควบคุมและการตรวจสอบการปฏิบัติการแบบครบวงจรที่มีประสิทธิภาพ.

ภายในที่เป็นพนักงานขององค์กรเองนั้นย่อมจะต้องมีความแตกต่างไปจากกิจกรรมที่กระทำโดยผู้ตรวจสอบภายนอก หรือที่ปรึกษาภายนอก

เมื่อรวมความหมายของคำว่า “การตรวจสอบภายใน” (Internal Auditing) จึงมีความหมายว่า “การตรวจสอบภายใน คือ การประเมินผลการปฏิบัติงานด้านต่าง ๆ ภายในองค์กรอย่างอิสระ ด้วยการสอบทานการปฏิบัติงานเพื่อให้บริการต่อฝ่ายบริหาร โดยตัวเองเป็นส่วนหนึ่งของเครื่องมือควบคุมของฝ่ายบริหารที่ทำหน้าที่วัดและประเมินประสิทธิผล (Effectiveness) ของเรื่องมือควบคุมอย่างอื่น”<sup>21</sup>

สมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทย (Institute of Internal Auditors) ให้คำจำกัดความว่า<sup>22</sup>

“การตรวจสอบภายใน คือ กิจกรรมการประเมินผลที่เป็นอิสระภายในองค์กรที่จัดทำขึ้นเพื่อองค์กร การตรวจสอบภายในเป็นระบบการควบคุมอย่างหนึ่ง ซึ่งทำหน้าที่ในการทดสอบและประเมินผลการปฏิบัติงานต่าง ๆ อย่างเพียงพอ รวมทั้งการประเมินความสำเร็จของการควบคุมอื่น ๆ”

ระเบียบกระทรวงการคลัง ว่าด้วยการตรวจสอบภายในของรัฐวิสาหกิจ พ.ศ. 2538 ให้คำจำกัดความว่า<sup>23</sup>

“การตรวจสอบภายใน หมายความว่า กิจกรรมด้านการประเมินผลอย่างอิสระที่กำหนดให้มีขึ้นภายในองค์กร เพื่อทำการตรวจสอบ วิเคราะห์ ประเมินผลการปฏิบัติงานต่าง ๆ ขององค์กร ตลอดจนให้ข้อเสนอแนะและคำปรึกษา รวมทั้งให้ข้อมูลเกี่ยวกับงานที่ได้ตรวจสอบ ซึ่งถือเป็นงานบริการที่ให้แก่องค์กร”

ระเบียบกระทรวงการคลัง ว่าด้วยการตรวจสอบภายในของส่วนราชการ พ.ศ. 2535 ให้คำจำกัดความว่า<sup>24</sup>

<sup>21</sup> เจริญ เจษฎาวัลย์, เรื่องเดียวกัน, หน้า 24-25

<sup>22</sup> จันทนา สาขากร, เรื่องเดียวกัน, หน้า 3

<sup>23</sup> กระทรวงการคลัง, ระเบียบกระทรวงการคลังว่าด้วยการตรวจสอบภายในของรัฐวิสาหกิจ พ.ศ. 2538, กรกฎาคม 2538.

<sup>24</sup> กระทรวงการคลัง, ระเบียบกระทรวงการคลัง ว่าด้วยการตรวจสอบภายใน พ.ศ. 2535, ธันวาคม 2534.



“การตรวจสอบภายใน หมายถึง การตรวจสอบการปฏิบัติราชการต่าง ๆ ของส่วนราชการเกี่ยวกับการบริหารงานงบประมาณ การบริหารการเงินและการบัญชี การบริหารพัสดุและทรัพย์สินและการบริหารงานด้านอื่น ๆ ของทางราชการตามที่หัวหน้าส่วนราชการมอบหมาย”

Lawrence B.Sawyer ผู้มีประสบการณ์ในการตรวจสอบมากกว่า 30 ปี และเป็นผู้เขียนตำราการตรวจสอบภายในหลายเล่ม ให้ความหมายการตรวจสอบภายในไว้ใน Internal Auditing Yesterday, Today and Tomorrow, The Internal Auditor (December 1970) หน้า 26 ว่า<sup>25</sup>

“การตรวจสอบภายใน หมายถึง การประเมินผลการปฏิบัติงานและระบบการควบคุมภายในองค์การได้อย่างมีอิสระ เพื่อที่จะวัดผลว่าคู่มือปฏิบัติและนโยบายที่ประกาศใช้ไปแล้วได้มีการปฏิบัติตามหรือไม่ มาตรฐานที่ตั้งไว้สามารถทำได้หรือไม่ การใช้ทรัพยากรเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ และอย่างประหยัดหรือไม่ แผนงานที่วางไว้ได้รับการปฏิบัติอย่างมีประสิทธิภาพและสามารถบรรลุวัตถุประสงค์ขององค์การ”

#### ความจำเป็นของการตรวจสอบภายใน

การตรวจสอบภายในนับว่ามีความจำเป็นและสำคัญมาก เนื่องจากสาเหตุ ดังนี้<sup>26</sup>

1. การขยายกิจกรรมขององค์การ เมื่อมีการจัดตั้งองค์การใด ๆ ขึ้นมาแล้ว องค์การนั้น ๆ จะขยายกิจกรรมขององค์การให้กว้างขวางมากยิ่งขึ้น แม้ว่าบางองค์การที่จัดตั้งขึ้นเพียงเพื่อสนองความต้องการระยะสั้นก็ตาม เมื่อหมดความจำเป็นแล้วก็ยังไม่เลิกล้มไป จะพยายามกำหนดวัตถุประสงค์ใหม่ขึ้นมาและพยายามขยายกิจกรรมให้กว้างขวางออกไป ซึ่งการทำกิจกรรมต่าง ๆ จำเป็นต้องหากกลไกของการควบคุมเพื่อให้การดำเนินงานเป็นไปด้วยดี

2. การขยายอาณาเขตการปฏิบัติขององค์การเมื่อมีการขยายกิจกรรมขององค์การ ย่อมหมายถึงการขยายอาณาเขตการปฏิบัติขององค์การ ซึ่งจำเป็นต้องตั้งหน่วยงานย่อย หรือหน่วยงานสาขาขึ้น เพื่อให้การปฏิบัติงานคล่องตัว สะดวก รวดเร็ว แต่เมื่อหน่วยงานย่อยหรือสาขาอยู่ห่างไกลผู้บริหารต้องจัดให้มีระบบการควบคุมที่ดี เพื่อมิให้เกิดช่องว่างระหว่างผู้บริหารกับผู้ปฏิบัติการ

3. การกระจายอำนาจ หลักการบริหารงานสมัยใหม่จะยึดหลักให้พนักงานภายในองค์การมีส่วนร่วมในการบริหารและการขยายกิจกรรมและอาณาเขตการปฏิบัติงานขององค์การ จำเป็นอย่างยิ่งที่ผู้บริหารระดับสูงต้องการกระจายอำนาจด้วยการมอบอำนาจหน้าที่ในการวินิจฉัยสั่งการ

<sup>25</sup> ณรงค์ ฤทธิวาจา, การพัฒนาระบบการตรวจสอบภายในของรัฐวิสาหกิจ, เอกสารวิจัยปริญญา  
รัฐประศาสนศาสตรมหาบัณฑิต ภาควิชารัฐประศาสนศาสตร์ คณะรัฐศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, พ.ศ. 2537  
หน้า 21

<sup>26</sup> ประธาน ดาบเพชร, เรื่องเดียวกัน, หน้า 12

ให้ผู้อื่นทำแทนและมีความเป็นอิสระในการปฏิบัติงานมากขึ้น เพราะ “การบริหารก็คือ การปฏิบัติงาน โดยอาศัยผู้อื่น” สิ่งสำคัญของการกระจายอำนาจหรือให้มีส่วนร่วมในการบริหารนี้ จะต้องมีหลักประกันมิให้เสียประโยชน์ ระเบียบปฏิบัติขององค์การถูกละเลย จึงต้องอาศัยกลไกระบบการควบคุมที่ดีเป็นหลักประกันเช่นเดียวกัน

ด้วยเหตุผลดังกล่าวข้างต้น การตรวจสอบภายในจึงเป็นเครื่องมือที่จำเป็นและสำคัญ และช่วยปรับปรุงระบบการควบคุมภายในให้เข้มแข็งอยู่เสมอ ซึ่งการกระทำที่ได้ผลดีจำต้องอาศัยผู้ตรวจสอบภายในคอยกระตุ้นวิธีการตรวจสอบอยู่เสมอ ซึ่งปัจจุบันเป็นที่ยอมรับว่าการตรวจสอบภายใน เป็นวิชาชีพสาขาหนึ่ง

#### วัตถุประสงค์ของการตรวจสอบภายใน

สมาคมผู้ตรวจสอบภายในของสหรัฐอเมริกา ได้กำหนดวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบภายในไว้ดังนี้ คือ<sup>27</sup>

1. การป้องกันและติดตามค้นหาสาเหตุของความเสียหาย (Prevention and Detection of Loss) ต่าง ๆ ในองค์การ โดยจะต้องทำการตรวจทาน ในเรื่องการบันทึกบัญชี หลักฐานเอกสารทางการเงินและทางการเงิน รวมทั้งการปฏิบัติงานในเรื่องควบคุมอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง
2. การวัดและการทดสอบประสิทธิภาพ และประสิทธิผลของเครื่องมือควบคุมอื่น ๆ ที่มีอยู่ในองค์การ โดยเฉพาะในจุดปฏิบัติที่ซ้ำซ้อน หรือจุดการปฏิบัติงานที่ไม่ประสานสัมพันธ์กัน อันเป็นจุดรั่วไหลหรือจุดที่ก่อให้เกิดความสูญเปล่าในองค์การ

ในระบบการจัดการบริหารนั้นการตรวจสอบภายในจะเกิดขึ้นในภาคธุรกิจเอกชน<sup>28</sup> ซึ่งโดยทั่วไปจะมุ่งเน้นไปในเรื่องการตรวจสอบบัญชี (Account Examination) เพื่อรับรองความถูกต้องของการจดบันทึกรายการหรือไม่ และติดตามค้นหาสาเหตุของการทุจริตเป็นประการสำคัญ จนกระทั่งบุคคลผู้ทำหน้าที่ตรวจสอบเข้าไปหน่วยงานใดก็มักจะถูกปฏิเสธจากคนในองค์การ ต่อมาได้มีวิวัฒนาการออกไปอย่างกว้างขวางแทนที่จะมุ่งค้นหาการทุจริตเป็นการมุ่งตรวจสอบเพื่อคอยป้องกันมิให้ความเสียหายเกิดขึ้น และได้ช่วยฝ่ายบริหาร ในการเพิ่มประสิทธิภาพในการปฏิบัติงาน

<sup>27</sup> อัจฉรา สุนทรอภิชาติ, การประเมินผลการตรวจสอบภายในของส่วนราชการสังกัดกระทรวงเกษตรและสหกรณ์, เอกสารวิจัย ปรินญารัฐประศาสนศาสตร์มหาบัณฑิต บัณฑิตวิทยาลัย, จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2534 หน้า 5

<sup>28</sup> ประธาน ดาบเพชร, เรื่องเดียวกัน, หน้า 19

ตลอดจนช่วยส่งเสริมให้มีการปฏิบัติตามนโยบายและระเบียบต่าง ๆ ที่ฝ่ายบริหารได้กำหนดไว้<sup>29</sup> จึงทำให้การตรวจสอบภายในมีความสำคัญต่อองค์การภาครัฐด้วย

ในส่วนราชการไทย การตรวจสอบภายในคงจะถือกำเนิดจากมติคณะรัฐมนตรี ตามหนังสือกรมเลขาธิการคณะรัฐมนตรีที่ นว.104/2493 ลงวันที่ 29 เมษายน 2493 ที่ได้กำหนดให้ส่วนราชการหรือองค์การรับผิดชอบดูแลสอดส่องการรับจ่ายและการเก็บรักษาเงินรวมทั้งการตรวจรับรองบัญชีการเงิน ซึ่งหมายความว่า หัวหน้าส่วนราชการจำเป็นต้องกำหนดให้มีการควบคุมตรวจสอบนั้น

ต่อมาได้มีระเบียบการเบิกจ่ายเงินจากคลัง พ.ศ. 2505 ข้อ 50 ได้กำหนดให้ตั้งผู้ตรวจสอบภายในขึ้นโดยให้มีหน้าที่ตรวจสอบ<sup>30</sup>

ก. รายจ่ายในงบประมาณ

ข. การก่องหน้ผูกพันงบประมาณรายจ่าย

ค. การจ่ายเงินบางประเภท ซึ่งถือว่าการก่องหน้ผูกพันงบประมาณรายจ่าย เช่น การจ่ายเงินทรงรองราชการ เงินยืม ฯลฯ

ง. เงินอื่นใดที่ส่วนราชการมอบหมาย

เมื่อการตรวจสอบภายในได้วิวัฒนาการขยายขอบเขตกว้างขวางจากการตรวจสอบบัญชีการเงินเป็นการตรวจสอบเรื่องอื่น ๆ กระทรวงการคลังได้ออกระเบียบว่าด้วยการตรวจสอบภายในของส่วนราชการ พ.ศ. 2535 ขึ้นใหม่ โดยยกเลิกระเบียบกระทรวงการคลัง ว่าด้วยการตรวจสอบภายในฉบับก่อน ๆ และระเบียบข้อบังคับต่าง ๆ และคำสั่งอื่นใดในส่วนที่กำหนดไว้แล้วในระเบียบนี้ ซึ่งขัดแย้งกับระเบียบให้ใช้ระเบียบนี้แทน โดยให้การตรวจสอบภายในมีความหมายถึงการตรวจสอบการปฏิบัติราชการเกี่ยวกับ การบริหารงบประมาณ การบริหารการเงินและการบัญชี การบริหารพัสดุและทรัพย์สินและการบริหารงานด้านอื่น ๆ ของทางราชการใช้บังคับแก่ส่วนราชการจนถึงปัจจุบันนี้

และต่อมากระทรวงการคลังได้ออกระเบียบว่าด้วยการตรวจสอบภายในของ รัฐวิสาหกิจ พ.ศ. 2538 และบังคับใช้ในส่วนของรัฐวิสาหกิจ ตั้งแต่วันที่ 1 กรกฎาคม 2538 เป็นต้นมาจนถึงปัจจุบันนี้

<sup>29</sup> เจริญ เจริญวัลย์, เรื่องเดียวกัน, หน้า 12-13

<sup>30</sup> กระทรวงการคลัง, ระเบียบการเบิกจ่ายเงินจากคลัง, พ.ศ. 2505

ประเภทของการตรวจสอบภายใน

ประเภทของการตรวจสอบภายในนั้น ในยุคแรกจะเป็นการตรวจสอบที่เป็นความถูกต้องสมบูรณ์ของเอกสารประกอบรายการบัญชีและความถูกต้องตามระเบียบ กฎหมาย เรียกว่า Financial and Compliance Audit<sup>31</sup> และได้ขยายขอบเขตไปถึงการตรวจสอบการปฏิบัติการ (Operational Audit) ซึ่งบางตำรามีอีกหลายประเภท เช่น การตรวจสอบสืบสวน การตรวจสอบคอมพิวเตอร์ ฯลฯ การที่มีชื่อเรียกแตกต่างกันมีเหตุผลที่สำคัญทางสังคมศาสตร์โดยอาศัยแนวความคิดจากทฤษฎีระบบ (System Theory)<sup>32</sup>

การตรวจด้านการเงินและการตรวจการปฏิบัติตาม กฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ (Financial and Compliance Audit) เป็นการตรวจสอบที่เน้นความถูกต้องสมบูรณ์ของเอกสารประกอบรายการบัญชี และการปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบข้อบังคับ

การตรวจสอบการปฏิบัติการ (Operation Audit) เป็นการตรวจสอบที่เน้นกระบวนการในการปฏิบัติงาน โดยจะให้ความสนใจเป็นพิเศษเกี่ยวกับขั้นตอนดำเนินงาน และการปฏิบัติงานในแต่ละขั้นตอนนั้น ๆ รวมทั้งการดำเนินงานที่เกิดขึ้นจริง โดยเทียบกับมาตรฐานการปฏิบัติงาน

การตรวจสอบการบริหารงานหรือการจัดการ (Management Audit) เป็นการตรวจสอบการบริหารองค์การว่าองค์การบริหารกิจกรรมด้านต่าง ๆ เป็นไปตามหลักการบริหารที่มีการวางแผน การควบคุมการดำเนินงาน และการประเมินผลหรือไม่

สำหรับการตรวจสอบการบริหาร (Management Audit) จะเกิดผลทางตรรกะ (Logic) ที่สำคัญ 2 ประการ คือ

ประการที่หนึ่ง ตรวจสอบดูความสิ้นเปลือง หรือความไร้เหตุผลทางด้านการบริหารภายในองค์การว่าเกิดขึ้นที่ใดบ้าง เพื่อขจัดความสิ้นเปลือง ความไร้เหตุผล ให้เกิดการประหยัดค่าใช้จ่ายของต้นทุน ซึ่งจะทำให้ประสิทธิภาพต่อหน่วยเพิ่มขึ้น อันเป็นส่วนของ Input

ประการที่สอง ตรวจสอบดูผลผลิตของสินค้าและบริการภายใต้ทรัพยากรเท่าเดิม สามารถเพิ่มผลผลิตได้มากขึ้นย่อมแสดงถึงความมีประสิทธิภาพมากขึ้น

<sup>31</sup> ประวิตร นิลสุวรรณากุล, การเพิ่มประสิทธิภาพของผู้ตรวจสอบ โดยการตรวจสอบการบริหาร.

(2534) กรุงเทพฯ. หน้า 3

<sup>32</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 3

## ขั้นตอนการตรวจสอบ

การตรวจสอบมีขั้นตอนที่สำคัญ 4 ขั้นตอน คือ<sup>33</sup>

### 1. การวางแผน (Planning)

การวางแผนการตรวจสอบมีวัตถุประสงค์เพื่อให้มั่นใจว่าวิธีการตรวจสอบที่ใช้จะสามารถรวบรวมหลักฐานได้อย่างเหมาะสม เพียงพอที่จะสนับสนุนการแสดงความเห็นต่องบการเงิน รวมทั้งเป็นวิธีการที่ช่วยประหยัดค่าใช้จ่ายซึ่งสำนักงานตรวจเงินแผ่นดินประเทศอังกฤษได้กำหนดขั้นตอนการวางแผนการตรวจสอบไว้ 4 ขั้นตอน คือ

#### 1) การศึกษาหน่วยรับตรวจ (Understanding the Client)

การทราบถึงประเภทและการดำเนินงานหน่วยรับตรวจจะช่วยในการวางแผนและกำหนดวิธี การตรวจสอบได้อย่างมีประสิทธิภาพ และมีประสิทธิผล แม้ว่าหน่วยรับตรวจแต่ละหน่วยจะมีลักษณะ การดำเนินงานที่แตกต่างกัน แต่ในการศึกษาและต้องทราบข้อมูลนั้นไม่แตกต่างกัน ซึ่งสิ่งที่จะต้องศึกษา ได้แก่

##### 1.1 จะต้องทราบถึง

- องค์กรและการดำเนินงานของหน่วยรับตรวจ
- งบการเงิน
- โครงสร้างทางกฎหมายได้แก่กฎหมาย ระเบียบต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องและใช้ในหน่วยงานนั้น
- โครงสร้างของระบบงาน

1.2 ความสนใจของรัฐสภา บุคคล และหน่วยงานต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องและสนใจในงบการเงินของหน่วยรับตรวจ

1.3 ศึกษาขั้นตอนทางบัญชี รวมทั้งระดับของการนำคอมพิวเตอร์มาใช้ในงานบัญชี

1.4 ประเมินการควบคุมภายในทั้งหมดและเน้นการควบคุมที่เป็นการป้องกันมิให้มีการเกิดรายการผิดปกติ (Irregularity) การปฏิบัติที่ไม่ถูกต้องตามระเบียบ กฎหมาย (Illegality) และการทุจริต (Fraud)

<sup>33</sup> ชัยยันต์ สิบพันทา. วารสารตรวจเงินแผ่นดิน. สำนักงานบรรณาธิการ สำนักงานตรวจเงินแผ่นดินปีที่ 4 ฉบับที่ 3 เดือนมีนาคม - พฤษภาคม 2542. หน้า 23 - 27.

1.5 วิเคราะห์รายการปฏิบัติเบื้องต้น (Analytical procedures) ประเมินผลเบื้องต้นของการดำรงอยู่ของหน่วยงาน (Going Concern)

1.6 วิเคราะห์งบการเงิน โดยกลุ่มบัญชี (Account areas)

## 2) การกำหนดสาระสำคัญ (Setting Materiality)

ในการให้ความเห็นต่องบการเงินนั้นผู้ตรวจสอบจะต้องมั่นใจว่างบการเงินนั้นไม่มีข้อผิดพลาด หรือมีรายการผิดปกติ ที่มีสาระสำคัญ ในการตรวจสอบบัญชีเราไม่สามารถตรวจสอบทุกรายการเพื่อให้แน่ใจว่า งบการเงินนั้นถูกต้องแท้จริง ดังนั้น เราจึงใช้หลักความมีสาระสำคัญ (Materiality) เข้ามาช่วยในการตรวจสอบ ซึ่งความมีสาระสำคัญเป็นการกำหนดระดับความผิดพลาดที่เราจะยอมรับได้ โดยแบ่งได้เป็น

- สาระสำคัญโดยมูลค่า (Value)
- สาระสำคัญโดยลักษณะ (Nature)
- สาระสำคัญโดยเนื้อหา (Context)

## 3) การประเมินความเสี่ยง (Risk Assessment)

การประเมินความเสี่ยงจะช่วยในการกำหนดลักษณะขอบเขตและทิศทางของการทดสอบ ซึ่งความเสี่ยง แบ่งออกได้เป็น

- Inherent Risk เป็นความเสี่ยงที่เกิดจากลักษณะและประเภทหน่วยงาน
- Control Risk เป็นความเสี่ยงที่เกิดจากการควบคุมอาจมีข้อบกพร่องของระบบอยู่
- Detect Risk เป็นความเสี่ยงที่เกิดจากการทดสอบของผู้ตรวจสอบที่อาจทดสอบไม่พบรายการผิดปกติ

## 4) การวางแผนขั้นสุดท้าย (Plan Finalisation)

หลังจากที่ได้มีการศึกษาหน่วยรับตรวจ กำหนดความมีสาระสำคัญในสิ่งที่จะตรวจ รวมทั้งประเมินความเสี่ยงแล้ว ก็จะสรุปผลการประเมินทั้ง โดยจะกำหนดขอบเขตการตรวจสอบและวิธีการตรวจสอบ เพื่อจัดทำแนวการตรวจสอบที่ละเอียดต่อไป ซึ่งจะเป็นการอธิบายถึง ขั้นตอนและวิธีการรวมทั้งวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบเพื่อให้ผู้ตรวจนำไปปฏิบัติ

## 2. การปฏิบัติงานตรวจสอบ (Fieldwork)

เมื่อวางแผนการตรวจสอบเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานในการสนับสนุน การตรวจสอบแล้วหลักฐานนั้นจะต้อง

- เพียงพอ (Sufficiency) โดยวัดจากจำนวนหลักฐานที่ได้รับ

- เหมาะสม (Appropriateness) โดยวัดจากคุณภาพและความน่าเชื่อถือของหลักฐาน รวมทั้งความสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบในเรื่องนั้น ๆ

วิธีการให้ได้มาซึ่งหลักฐานข้างต้นนั้นจะได้จาก

- การทดสอบการควบคุม (Tests of Control)
- การทดสอบขั้นตอน (Substantive procedures) ประกอบด้วย
  - การวิเคราะห์ขั้นตอน
  - การใช้วิธีการทดสอบทางสถิติ
  - การใช้งานของผู้ตรวจสอบคนอื่น
  - การใช้งานของผู้เชี่ยวชาญ

### 3. การร่างรายงานการตรวจสอบ (Completion)

หลังจากการตรวจสอบได้เสร็จสิ้นแล้วก็จะมีการร่างรายงานและสอบทานร่างรายงานทั้งหมด โดยคู่ถึงเหตุการณ์หลังวันทิ้งบการเงิน การสรุปผลการตรวจจัดทำบันทึกของผู้บริหาร รวมทั้งจัดทำหนังสือรับรองผลการตรวจสอบ (Audit Certificate) ซึ่งขั้นตอนนี้เป็นการสอบ ทาน กระดาษทำการว่าครบถ้วน เพียงพอและเหมาะสมหรือไม่

### 4. การรายงานผลการตรวจสอบ (Reporting)

การรายงานผลการตรวจสอบแยกได้ 2 กรณี คือ

#### 1) การรายงานภายในองค์กร

การรายงานที่เป็นการวางแผนตามขั้นตอนของการสอบทานภายใน โดยผู้ตรวจจะเสนอต่อหัวหน้าฝ่าย (manager) และส่งต่อผู้อำนวยการ (director) เพื่อสอบทานเนื้อหาว่า สอดคล้องกับวิธีการ และขั้นตอนต่าง ๆ ที่ได้รับอนุมัติหรือไม่

#### 2) การรายงานต่อหน่วยรับตรวจ

เป็นการรายงานเพื่อแจ้งข้อตรวจพบที่สำคัญรวมทั้งการคอนซีเงนในประเด็น

ดังกล่าว

#### การตรวจสอบภายในกับงานบริหาร

การตรวจสอบภายในช่วยงานผู้บริหารได้ทั้งในด้านการวางแผนด้านการจัดองค์การด้านการบริหารทรัพยากรมนุษย์ ด้านการสั่งการ และด้านการควบคุม เนื่องจากงานลักษณะนี้จะช่วยให้ผู้บริหารสามารถนำทรัพยากรทั้งหมด ภายในหน่วยงานมาใช้อย่างระมัดระวังและรอบคอบให้เกิดประโยชน์สูงสุด ซึ่งจะช่วยป้องกันและบรรเทาการรั่วไหล การทุจริตหรือความเสียหายอื่นใดที่เป็นอันตรายต่อกิจการได้ทางหนึ่งหรือหากเกิดการทุจริตรั่วไหลขึ้นก็ให้สามารถทราบได้โดยเร็ว

นั้นต้องตระหนักและถือเป็นภาระหน้าที่สำคัญอย่างหนึ่งในการให้ความสนับสนุนอย่างถูกต้องต่อเนื่องและเพียงพอแก่งานด้านการตรวจสอบภายใน โดยเข้าไปมีบทบาทนำในการช่วยเสริมสร้างความเข้าใจอันดีในหน่วยงานถึงวัตถุประสงค์หรือจุดมุ่งหมายของงานตรวจสอบภายในและพัฒนาให้เกิดบรรยากาศที่ดีและจำเป็นในการสร้างความยอมรับให้เกิดขึ้น อันจะส่งผลให้เกิดการประสานงานและความร่วมมือที่ดีต่อกันอันเป็นจุดเริ่มต้นของความสำเร็จ

องค์ประกอบของการตรวจสอบภายในที่มีความสำคัญอย่างมาก คือ บุคลากรในหน่วยงาน ซึ่งสามารถจำแนกได้เป็น 3 กลุ่ม คือ<sup>34</sup>

1. ผู้บริหารระดับสูง
2. ผู้ตรวจสอบภายใน
3. ผู้รับตรวจ

การตรวจสอบภายในที่ล้มเหลวในหน่วยงานใด มักเป็นเพราะบุคลากร 3 กลุ่มที่มีความเข้าใจต่อการตรวจสอบภายในคลาดเคลื่อนไปจากที่ควร หรือบางครั้งก็ถึงขั้นเข้าใจผิด ซึ่งจะขอยกตัวอย่างของปัญหาที่เกิดขึ้นบ่อยครั้ง ในหน่วยงานต่าง ๆ ไว้ ณ ที่นี้

**ปัญหาด้านผู้บริหารระดับสูง** ผู้บริหารระดับสูงอาจเป็นต้นเหตุแห่งความล้มเหลวโดยมิได้ตั้งใจในกรณีต่าง ๆ ต่อไปนี้

1. มิได้จัดให้สำนักงานตรวจสอบภายใน หรือผู้ตรวจสอบภายในขึ้นตรงกับผู้บริหารสูงสุด หรือผู้บริหารที่มีอำนาจเพียงพอของหน่วยงาน ทำให้ขาดความเป็นอิสระที่จำเป็นต่อการปฏิบัติหน้าที่ และการนำข้อเสนอแนะ ไปสู่การปฏิบัติไร้ประสิทธิภาพ
2. ผู้บริหารไม่จัดเวลาให้กับงานตรวจสอบภายในอย่างเพียงพอ เช่น ไม่มีเวลาสำหรับผู้ตรวจสอบภายในเพื่อเข้าพบและปรึกษาหารือเกี่ยวกับงาน หรือไม่มีเวลาสำหรับการอ่านรายงานการตรวจสอบภายในทำให้ผู้ปฏิบัติงานเกิดความท้อแท้ใจ
3. ผู้บริหารมอบหมายงานไม่ตรงกับหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายใน เช่น มอบหมายให้ผู้ตรวจสอบภายในปฏิบัติงานประจำในฐานะเป็นผู้รองงานที่เสนอมาให้ผู้บริหารสั่งการ หรือมอบหมายงานลักษณะตรวจก่อนจ่ายให้ผู้ตรวจสอบภายในปฏิบัติ หรือให้เป็นกรรมการที่มีอำนาจตัดสินใจในเรื่องใดเรื่องหนึ่งซึ่งผู้ตรวจสอบภายในจะต้องตรวจสอบเรื่องนั้นต่อไปในอนาคต เป็นต้น

<sup>34</sup> นนทพล นิมสมบุญ, การตรวจสอบภายในกับงานบริหาร, วารสารตรวจเงินแผ่นดิน, ปีที่ 1 ฉบับที่ 2



4. ผู้บริหารไม่เข้าใจหลักการบริหารที่ดีจึงไม่ให้ความสนใจกับงานตรวจสอบภายใน หรือจัดระดับความสำคัญของงานนี้ไว้ในระดับต่ำ

5. ผู้บริหารแต่งตั้งผู้ตรวจสอบภายในที่ไม่มีความสามารถ มีปัญหาด้านการติดต่อประสานงานบางครั้งแต่งตั้งผู้ที่ไม่ทราบว่ามอบหมายให้ปฏิบัติงาน ณ ที่ใดได้แล้วเป็นผู้ตรวจสอบภายใน ที่ถูกต้องผู้ตรวจสอบภายในต้องเป็นผู้มีสติปัญญา ความคิดริเริ่ม สูงกว่าเกณฑ์เฉลี่ย

6. ผู้บริหารไม่ให้การสนับสนุนงานตรวจสอบภายในอย่างเหมาะสม เช่น เริ่มจัดให้มีการตรวจสอบภายในขึ้นในองค์กร โดยขาดการประชาสัมพันธ์งานตรวจสอบภายในให้เป็นที่เข้าใจ ถูกต้องในบรรดาผู้รับตรวจไม่เชิญผู้ตรวจสอบภายในเข้าร่วมประชุมในเรื่องที่เกี่ยวข้อง ไม่ตัดสินใจสั่งการในเวลาอันควรหลังจากผู้ตรวจสอบภายในเสนอรายงาน เป็นต้น

7. ผู้บริหารหมุนเวียนโยกย้ายเจ้าหน้าที่ผู้ตรวจสอบภายในเข้า - ออกบ่อยครั้งเกินควร หรือจัดอัตราค่าจ้างให้ไม่เพียงพอหรือให้เงินเดือนต่ำ

ปัญหาด้านผู้ตรวจสอบภายใน เป็นเรื่องที่อาจแปลกแต่ก็เป็นจริงที่ผู้ตรวจสอบภายในเองเป็นต้นเหตุทำให้การตรวจสอบภายในล้มลุกคลุกคลานและล้มเหลวได้ ตัวอย่างของปัญหาที่เกิดขึ้นจากได้แก่

1. ผู้ตรวจสอบภายในขาดมนุษยสัมพันธ์ที่ดี

2. ผู้ตรวจสอบภายในขาดความรู้ในหลักการนำเสนอที่ดี จัดทำรายงานการตรวจสอบไม่เป็นไปตามมาตรฐานรายงานการตรวจสอบอาจจะสั้นหรือยาวเกินไป ข้อสรุปและข้อเสนอแนะไม่ชัดเจนทำให้รายงานไม่น่าอ่าน ความคิดเห็นที่ดีอาจถูกละเลยจากผู้บริหารอย่างน่าเสียดาย เป็นต้น

3. ผู้ตรวจสอบภายในที่ไม่เข้าใจวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบภายในที่ถูกต้องและทันสมัย มักตรวจเชิงจับผิดการปฏิบัติงานของผู้อื่น

4. ผู้ตรวจสอบภายในคิดว่าตนเองขาดความรู้ทางเทคนิค และไม่รู้จักใช้ที่ปรึกษาจากภายนอกหน่วยงานให้เป็นประโยชน์ จึงไม่กล้าตรวจสอบอะไรมากนัก ขอบเขตการปฏิบัติงานจึงคับแคบ กว่าที่ควร

5. ในการพิจารณาปัญหาและเสนอแนะแนวทางแก้ไข ผู้ตรวจสอบภายในมองปัญหาในมุมแคบ มิได้คิด “เยี่ยงผู้บริหาร” ข้อเสนอแนะจึงมักเป็นเรื่องหุยมหิมจุกจิกเป็นส่วนมาก

6. ผู้ตรวจสอบภายในขาดหลักเกณฑ์ที่ดีในการเลือกเรื่องที่ตรวจสอบ ทำให้ผลการตรวจขาดความน่าสนใจไม่เห็นประโยชน์ที่เด่นชัด ซึ่งเมื่อเป็นเช่นนั้นบ่อยเข้าก็ทำให้ผู้บริหารงานไม่เห็นความสำคัญของงานหรือหน่วยงานตรวจสอบภายใน

**ปัญหาด้านผู้รับตรวจ** ผู้รับตรวจก็คือบุคลากรอื่นทุกคนในหน่วยงาน นอกเหนือจากกลุ่มผู้บริหารสูงสุดและผู้ที่ทำหน้าที่ตรวจสอบภายในข้างต้นนั่นเอง ผู้รับตรวจประกอบด้วยผู้บริหารระดับกลางอันได้แก่ หัวหน้าของส่วนงานต่าง ๆ ในหน่วยงาน และบุคลากรในระดับปฏิบัติทั้งหมด ปัญหาที่เคยพบว่ามีต้นเหตุมาจากกลุ่มผู้รับตรวจ ได้แก่

1. ผู้รับตรวจไม่เข้าใจวัตถุประสงค์ในการตรวจสอบ และไม่เห็นความสำคัญของงานตรวจสอบภายใน
2. เกิดการต่อต้านหรือไม่ให้ความร่วมมือกับผู้ตรวจสอบภายใน เพราะคิดว่าผู้ตรวจสอบภายในทำหน้าที่จับผิดเพื่อฟ้องผู้บริหาร นำความเคียดแค้นมาให้
3. ผู้รับตรวจไม่ให้การยอมรับผู้ตรวจสอบภายในเพราะมี Ego สูง คิดว่าตนเองเก่งกว่าผู้ตรวจสอบภายในเนื่องจากเป็นงานหรือเรื่องที่ตนรับผิดชอบอยู่ในฐานะผู้ปฏิบัติโดยตรง
4. เห็นว่าผู้ตรวจสอบภายในก้าวล่วงงานของตน
5. ผู้รับตรวจที่มาจากสายวิชาชีพทางวิทยาศาสตร์หรือเทคโนโลยีสาขาค่าง ๆ มักไม่ค่อยให้ความสำคัญกับระบบงานและชอบทำงานข้ามขั้นคอนเซมอ ๆ จนเป็นเหตุของการกระทบกระทั่งกับผู้ตรวจสอบภายใน

ที่กล่าวข้างต้นเป็นเพียงตัวอย่างปัญหาสำคัญ ๆ ที่มักพบได้เสมอ ๆ ในหน่วยงานที่การตรวจสอบภายในล้มเหลวไม่เป็นที่ยอมรับ จนไม่อาจอำนวยความสะดวกแก่หน่วยงานได้ตามที่ควร ซึ่งล้วนเป็นสิ่งที่ผู้มีส่วนเกี่ยวข้องทุกหมู่เหล่า โดยเฉพาะผู้บริหารระดับสูงจะต้องพยายามแก้ไขให้ได้ เพื่อให้เครื่องมือการบริหารนี้เป็นประโยชน์สูงสุด และผู้บริหารเองก็จะได้ชื่อว่าใช้เครื่องมือการบริหารเครื่องมือนี้เป็น

#### **จริยธรรมของผู้ตรวจสอบภายใน**

เป้าหมายที่สำคัญของวิชาชีพตรวจสอบภายใน คือ การยอมรับจากบุคคลที่เกี่ยวข้องกับหน้าที่ความรับผิดชอบของผู้ตรวจสอบภายในที่พึงมีต่อหน่วยงาน ผู้ตรวจสอบภายในต้องมีมาตรฐานความประพฤติที่พึงงามอยู่เสมอ เพื่อให้การปฏิบัติหน้าที่ดำเนินไปอย่างมีประสิทธิภาพ

ผู้ตรวจสอบภายในควรประพฤติตนตามกรอบจริยธรรมนี้ นอกเหนือจากการปฏิบัติตามวิจัยข้าราชการและกฎหมายหรือระเบียบอื่นที่เกี่ยวข้อง

มาตรฐานความประพฤติที่กำหนดในจริยธรรมของผู้ตรวจสอบภายใน เป็นหลักการพื้นฐานในการปฏิบัติหน้าที่ที่ผู้ตรวจสอบภายในพึงปฏิบัติโดยใช้สามัญสำนึกและวิจารณญาณอันเหมาะสม

มาตรฐานความประพฤติ มีดังนี้<sup>35</sup>

1. ผู้ตรวจสอบภายในต้องมีความซื่อสัตย์สุจริต เทียงธรรม ปราศจากอคติส่วนตัว และมีความขยันหมั่นเพียรในการปฏิบัติหน้าที่ที่รับผิดชอบอย่างเต็มความสามารถ
2. ผู้ตรวจสอบภายในพึงซื่อสัตย์ต่อส่วนราชการหรือต่อผู้รับการตรวจและไม่กระทำ หรือไม่เข้าไปเกี่ยวข้องกับกิจกรรมที่ผิดกฎหมายหรือผิดศีลธรรมอันดี
3. ผู้ตรวจสอบภายในไม่พึงเข้าไปมีส่วนร่วมหรือเกี่ยวข้องในการกระทำหรือกิจกรรมที่ก่อให้เกิดความเสียหายต่อวิชาชีพตรวจสอบภายในหรือต่อส่วนราชการ
4. ผู้ตรวจสอบภายในพึงละเว้นไม่เข้าไปมีส่วนร่วมในกิจกรรมใด ๆ ที่จะนำไปสู่ความขัดแย้งกับผลประโยชน์ของส่วนราชการ หรือกิจกรรมใด ๆ ที่จะนำไปสู่ความขัดแย้งกับผลประโยชน์ของส่วนราชการหรือกิจกรรมใด ๆ ที่จะนำไปสู่ความขัดแย้งกับผลประโยชน์ของส่วนราชการ หรือกิจกรรมใดๆ ที่จะทำให้เกิดอคติจนเป็นเหตุให้ไม่สามารถปฏิบัติงานตรวจสอบตามหน้าที่ที่ความรับผิดชอบได้อย่างเที่ยงธรรม
5. ผู้ตรวจสอบภายในไม่พึงรับสิ่งของมีค่าใด ๆ จากผู้รับการตรวจและผู้มีผลประโยชน์เกี่ยวข้องกับส่วนราชการอันจะเป็นเหตุให้หรือถูกมองเสมือนว่าเป็นเหตุให้ขาดความเที่ยงธรรมในการใช้วิจารณ์ญาติผู้ประกอบวิชาชีพพึงปฏิบัติ
6. ผู้ตรวจสอบภายในพึงปฏิบัติงานตรวจสอบ โดยระมัดระวังและรอบคอบเยี่ยงผู้ที่มีมาตรฐานแห่งวิชาชีพปฏิบัติ เพื่อประสิทธิภาพและคุณภาพของผลงาน
7. ผู้ตรวจสอบภายในพึงปฏิบัติตามมาตรฐานการตรวจสอบภายในของส่วนราชการ โดยใช้วิธีการปฏิบัติงานที่เหมาะสม
8. ผู้ตรวจสอบภายในพึงระมัดระวังการใช้ข้อมูลต่าง ๆ ที่ได้รับจากการปฏิบัติงานตรวจสอบและต้องไม่นำข้อมูลดังกล่าวไปใช้ในทางที่จะก่อให้เกิดประโยชน์ส่วนตัวหรือต่อกฎหมายหรือประโยชน์ของทางราชการ
9. ผู้ตรวจสอบภายในต้องรายงานข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญทั้งหมดที่ตรวจพบ ซึ่งหากละเว้นไม่เปิดเผยหรือไม่รายงานข้อเท็จจริงดังกล่าวแล้ว จะทำให้รายงานการตรวจสอบบิดเบือนไปหรือเป็นการปิดบังการกระทำที่ผิดกฎหมาย
10. ผู้ตรวจสอบภายในพึงพัฒนาศักยภาพของตนเองตลอดจนพัฒนาประสิทธิภาพและคุณภาพของงานตรวจสอบอย่างสม่ำเสมอและต่อเนื่อง

<sup>35</sup> กมล จันทิมา, จริยธรรมของผู้ตรวจสอบภายใน. วารสารตรวจเงินแผ่นดิน. สำนักงานบรรณาธิการ สำนักงานตรวจเงินแผ่นดินปีที่ 4 ฉบับที่ 2 เดือนธันวาคม 2541 – กุมภาพันธ์ 2542

11. ผู้ตรวจสอบภายในพึงตระหนักถึงหน้าที่และความรับผิดชอบในการปฏิบัติงาน โดยพึงรักษามาตรฐานการปฏิบัติงานให้เป็นไปตามมาตรฐานการตรวจสอบภายในของส่วนราชการอย่างสม่ำเสมอ พึงรักษาคุณธรรม เกียรติยศ ศักดิ์ศรี และความมีอิสระแก่ผู้ประกอบวิชาชีพตรวจสอบ

จากการศึกษาระบบการควบคุมภายในและการตรวจสอบภายใน พบว่า สิ่งที่สำคัญในการบริหารงานขององค์กรควรจะประกอบไปด้วย

1. กระบวนการจัดการหรือกระบวนการบริหาร หรือเรียกได้อีกอย่างหนึ่งว่า โครงสร้างการบริหารงานขององค์กร หน่วยงานตรวจสอบภายในจะต้องอยู่ในโครงสร้างระดับสูงขององค์กร เพื่อให้ผู้ตรวจสอบภายในจะได้เข้าถึงข้อมูล เอกสาร รายงาน บันทึกต่าง ๆ ที่จำเป็นต่อการตรวจสอบเป็นไปอย่างราบรื่น ปราศจากการแทรกแซงหรือกีดขวางจากพนักงาน และหน่วยงานที่ทำหน้าที่ในลักษณะให้ความช่วยเหลือหรือเป็นหน่วยสนับสนุน

2. ผู้จัดการหรือผู้บริหาร คือ ผู้ที่ดำเนินงานด้านการจัดการบริหาร ซึ่งจะต้องใช้ความพยายามอย่างมากในการบริหารที่จะนำพาองค์กรไปสู่เป้าหมายได้อย่างมีประสิทธิภาพ ผู้บริหารที่ดีจะต้องกระจายอำนาจการบริหารและวินิจฉัยสั่งการให้กับผู้บริหารระดับรองลงไป เพื่อความสะดวกและรวดเร็วในการบริหารงาน

3. บุคลากร จัดได้ว่าเป็นทรัพยากรที่สำคัญอย่างหนึ่งขององค์กร โดยเฉพาะบุคลากรด้านตรวจสอบภายในที่ดี ควรจะต้องทราบถึงการดำเนินงานในแต่ละขั้นตอน สามารถชี้ให้เห็นถึงจุดควบคุมที่ด้อยประสิทธิภาพในแต่ละขั้นตอนของการดำเนินงาน เพื่อเสนอแนะผู้บริหารให้ดำเนินการกำหนดมาตรฐานและระบบการควบคุมที่รัดกุมขึ้น เพื่อประสิทธิภาพในการดำเนินงาน

#### แนวคิดในการตรวจสอบงานและโครงการของรัฐ

แนวคิดในการตรวจสอบงาน/โครงการของรัฐในปัจจุบัน ไม่ได้จำกัดอยู่เพียงการตรวจสอบทางการเงินแต่เพียงอย่างเดียว ยังรวมถึงการตรวจสอบที่แสดงให้เห็นถึงผลการดำเนินงานของงาน/โครงการอีกด้วย ฉะนั้นแนวความคิดในการตรวจสอบในปัจจุบันจึงประกอบไปด้วย<sup>36</sup>

1. การตรวจสอบด้านการเงิน กฎหมาย ระเบียบ (Financial and Compliance Audit)
2. ตรวจสอบการใช้ทรัพยากรที่มีอยู่ว่า ใช้อย่างประหยัดและมีประสิทธิภาพหรือไม่ (Economy and Efficiency)

<sup>36</sup> สมคิด แก้วสนธิ "การประเมินโครงการเพื่อการพัฒนาางานสาธารณสุข" เศรษฐศาสตร์ภาครัฐ : ความบทความ, 2533 หน้า 70 อ้างถึงในวารสารตรวจเงินแผ่นดิน ปีที่ 2 ฉบับที่ 7 เดือนกรกฎาคม - กันยายน 2538 จัดพิมพ์โดย สำนักงานบรรณาธิการ สำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน

### 3. ตรวจสอบการดำเนินงานว่าบรรลุตามเป้าหมายหรือไม่ (Programme Results)

จากแนวคิดข้างต้นจะเห็นได้ว่าการตรวจสอบงาน/โครงการของรัฐในปัจจุบันแตกต่างจากการตรวจสอบบัญชีเพื่อรับรองงบการเงินโดยทั่วไป คือต้องพิจารณาว่าการดำเนินการตามโครงการเป็นไปตามวัตถุประสงค์ เป็นไปโดยประหยัด ได้ผลตามเป้าหมาย มีผลคุ้มค่าหรือไม่ กล่าวคือผู้ตรวจสอบต้องตรวจสอบทุก ๆ ด้าน นับตั้งแต่ Regularity Audit (การตรวจสอบปกติ) Propriety Audit (การตรวจสอบความถูกต้อง) Economy Audit (การตรวจสอบความประหยัด) Efficiency – cum – Performance Audit (การตรวจสอบประสิทธิภาพและการดำเนินงาน) Reviews (การสอบทาน) และ Social Audit (การตรวจสอบด้านสังคม)<sup>37</sup>

ในการตรวจสอบ ผู้ตรวจจำเป็นต้องใช้เครื่องชี้วัดในการพิจารณาถึงความสำเร็จของโครงการ ซึ่งผู้ตรวจมักประสบปัญหาว่าควรใช้อะไรเป็นเครื่องชี้วัด รวมทั้งเครื่องชี้วัดนั้นมีความน่าเชื่อถือได้เพียงใด ดังนั้น จุดสำคัญในการตรวจสอบบัญชีด้านงานก่อสร้างสาธารณะและโครงการก็คือ การกำหนดบรรทัดฐานของเครื่องชี้วัดที่จะใช้ในการพิจารณาผลสำเร็จของการดำเนินโครงการ

การปฏิบัติงานตรวจสอบเป็นการรวบรวมข้อมูล หลักฐานที่จะใช้พิสูจน์ข้อสรุปประเด็นที่น่าจะเป็นปัญหา จุดอ่อน ข้อบกพร่อง ซึ่งถ้าหากมีประเด็นที่น่าสนใจก็จะต้องมีการรวบรวมหลักฐานเพื่อพิสูจน์ประเด็นนั้น ๆ ด้วย วิธีการตรวจหรือเทคนิคการตรวจ นอกจากจะการใช้การสัมภาษณ์ การใช้แบบสอบถามและการวิเคราะห์ระบบงานโดยใช้ตารางปฏิบัติการ (Flow chart) แล้ว ผู้ตรวจยังต้องพิจารณารายงานความก้าวหน้าของโครงการ การวิเคราะห์ข้อมูลตัวเลข การสังเกตการณ์ การเยี่ยมชมสถานที่ การขอความร่วมมือทางด้านเทคนิคจากบุคคล หรือหน่วยงานที่มีความรู้ความชำนาญในสิ่งที่ผู้ตรวจขาด ในขั้นการปฏิบัติการตรวจสอบ ผู้ตรวจจำเป็นต้องมีมาตรฐานงาน หลักเกณฑ์ ระเบียบข้อบังคับด้านคุณภาพงาน สำหรับใช้เปรียบเทียบกับผลการปฏิบัติงานจริงของโครงการ

ผู้ตรวจต้องพิจารณาถึงการบริหาร โครงการของผู้บริหารทั้งทางด้านการบริหารทรัพยากรนับตั้งแต่การใช้ทรัพยากร การดูแลรักษา ตลอดจนการใช้ประโยชน์และทางด้านการดำเนินงานตามโครงการ ซึ่งได้แก่การวางแผน การบัญชี การรายงานการจัดการด้านบุคลากร การจัดการองค์การและการควบคุมภายใน สุดท้ายผู้ตรวจต้องพิจารณาถึงผลได้จากการดำเนินการโครงการ และผลกระทบต่อสังคม โดยเฉพาะอย่างยิ่งในยุคนี้ผู้ตรวจควรพิจารณาถึงผลสำเร็จของโครงการที่มีผลกระทบต่อสถานะแวดล้อมด้วย

<sup>37</sup> มาลินี ขจิตวิวัฒน์, "การตรวจสอบงานโครงการของรัฐ". วารสารตรวจเงินแผ่นดิน. ปีที่ 2, ฉบับที่ 7

การตรวจสอบที่กล่าวแล้วข้างต้น ผู้ตรวจมักได้พบปัญหาที่ผู้บริหารโครงการประสบ บ่อย ๆ คือ

1. การดำเนินการ โครงการล่าช้ากว่าแผนที่วางไว้ (Time – overruns)
2. การสิ้นเปลืองค่าใช้จ่ายมากกว่าแผนที่วางไว้ (Cost – overruns)
3. การดำเนินการตาม โครงการไม่บรรลุวัตถุประสงค์ที่วางไว้ (Under – Achievement of Objectives)

ซึ่งผู้ตรวจจำเป็นต้องหาสาเหตุ ความเกี่ยวข้องของสาเหตุต่าง ๆ ที่ทำให้โครงการประสบ ปัญหาเช่นที่ว่านี้พร้อมทั้งเสนอแนวคิด ข้อเสนอแนะต่าง ๆ ที่เป็นประโยชน์ในการพิจารณาปรับ ปรุงการดำเนินงาน โครงการของผู้บริหาร โครงการด้วย

#### การรายงานผลการตรวจสอบ

งานขั้นสุดท้ายของการปฏิบัติงานตรวจสอบ คือ การจัดทำรายงานผลการตรวจรายงาน การตรวจสอบนี้ถือเป็นตัวแทนแสดงผลการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบและเป็นเครื่องมือที่ผู้ปฏิบัติ งานใช้ในการติดต่อสื่อสารกับผู้บังคับบัญชาเพื่อแจ้งให้ทราบข้อเท็จจริงที่ตรวจพบ

เนื่องจากผู้ที่รับรายงานการตรวจสอบไม่ว่าจะเป็นผู้บังคับบัญชาของผู้ตรวจหรือผู้ที่ถูก ตรวจสอบ ไม่มีโอกาสทราบถึงรายละเอียดของงานที่ตรวจสอบ เพียงแต่ได้รับการบอกกล่าวจาก รายงานเท่านั้น ดังนั้นจึงควรจัดทำรายงานอย่างมีคุณค่าจากข้อเท็จจริงที่ผ่านการกลั่นกรองแล้ว

ปัญหาที่ผู้ตรวจสอบส่วนใหญ่มักประสบ คือ การเขียนรายงาน ถึงแม้ว่าผู้ตรวจสอบ นั้นจะเป็นผู้มีความสามารถในการปฏิบัติงาน แต่ไม่รู้ว่าควรเขียนรายงานอย่างไรจึงจะเป็นตามที่ คนต้องการ แจ้งให้หัวหน้า/ผู้บังคับบัญชาได้เข้าใจชัดเจนในสถานการณ์ที่ตนประสบและเห็นว่า ควรมีข้อเสนอแนะเพื่อประโยชน์ในการปรับปรุงงาน

#### การเสนอรายงาน

ก่อนที่จะจัดทำรายงานเป็นรูปแบบใด ควรทราบก่อนว่าวิธีการเสนอรายงานนั้นมีได้ หลายวิธีแตกต่างกันไปตามวาระ โอกาส และความเหมาะสมเป็นกรณี ๆ ไป ดังนี้<sup>38</sup>

1. การเสนอรายงานด้วยวาจา จะใช้ในกรณีที่ควรแจ้งข้อเท็จจริงให้ผู้บังคับบัญชารับ ทราบทันทีที่ตรวจพบ แต่รายงานแบบนี้จะไม่มีหลักฐานให้ยืนยันหรืออ้างอิงได้ในภายหลัง ดังนั้น จึงควรนำไปกล่าวในรายงานการตรวจสอบอีกครั้งหนึ่งเมื่อเสร็จงานตรวจสอบแล้ว
2. การเสนอรายงานเป็นลายลักษณ์อักษร

<sup>38</sup> จันทนา สาขากร, เรื่องเดียวกัน, หน้า 77

ก. ระหว่างการตรวจสอบ ในระหว่างการตรวจสอบพบข้อเท็จจริงที่เป็นปัญหาสำคัญที่จำเป็นต้องรายงานให้ผู้บังคับบัญชาทราบ และให้ผู้รับผิดชอบหน่วยงานที่ถูกตรวจสอบทราบเพื่อจะได้พิจารณาแก้ไขได้ทันที่ อาจจำเป็นต้องจัดทำรายงานระหว่างการตรวจสอบในรูปแบบที่สรุปปัญหาที่ตรวจสอบพร้อมทั้งขอให้ผู้ที่ถูกตรวจสอบ แก้ไขปัญหานั้น ๆ ด้วย

ข. เมื่อเสร็จสิ้นการตรวจสอบ การเลือกรูปแบบรายงานการตรวจสอบจะแตกต่างกันไปตามประเภท และลักษณะวิธีหรือเป้าหมายของการตรวจสอบ ตลอดจนอุปนิสัยหรือความถนัดของผู้บริหารที่จะรับรู้ หรือพอใจในลักษณะของรายงานการตรวจสอบนั้น แต่อย่างไรก็ตาม รายงานการตรวจสอบควรแสดงให้ผู้บริหารทราบถึงปัญหาที่พบโดยย่อ ๆ ข้อเสนอแนะแก้ไขในทัศนะของผู้ตรวจสอบเอง ขอบเขตและวิธีการตรวจสอบโดยสังเขปพร้อมทั้งข้อจำกัดในการปฏิบัติงานตรวจสอบนั้น และข้อเท็จจริงที่พบจากการตรวจสอบ

#### ปัญหาอุปสรรคในการตรวจสอบงานและโครงการของรัฐ

1. หน่วยรับตรวจไม่ได้บันทึกข้อมูล สถิติ(Non – Production of Records) ให้เพียงพอต่อการตรวจสอบหรือบันทึกไว้ไม่เป็นปัจจุบัน หรือบันทึกไว้ในรูปของหน่วยงานรวมทั้งหมด
2. หน่วยรับตรวจมีระบบการควบคุมภายในที่ไม่เพียงพอ (Inadequate Internal Control System) ทำให้เกิดปัญหาหรือความล่าช้าในการปฏิบัติตาม โครงการ
3. หน่วยรับตรวจไม่ได้กำหนดมาตรฐานการดำเนินงานเพื่อใช้เป็นเครื่องชี้วัด (Lack of Output Measurements) ทำให้ยากแก่การเปรียบเทียบระหว่างการดำเนินงานจริงกับการดำเนินงานที่ควรจะเป็น
4. สำนักตรวจสอบแต่ละองค์การ ยังขาดผู้เชี่ยวชาญแขนงวิชาอื่น ๆ ที่นอกเหนือจากการบัญชี (Lack of Expertise)
5. ผู้ปฏิบัติงานได้รับการอบรมค่านนี้ไม่เพียงพอ (Shortage of Trained Manpower)
6. ผู้รับตรวจชี้แจงข้อสังเกตของผู้ตรวจสอบไม่เพียงพอหรือชี้แจงล่าช้า (Inadequate Reply or Delay in Replying to Audit Objections)
7. มีข้อจำกัดทั้งในด้านอุปกรณ์ เครื่องมือ เครื่องใช้ อุปกรณ์ที่ทันสมัย บุคลากรและเวลา (Limited Scope)

อาจกล่าวโดยสรุปได้ว่า ในปัจจุบันนี้เมื่อมีการพูดถึงการตรวจสอบผลการดำเนินงาน (Performance Audit) แล้วจะมีอยู่ 2 เรื่อง คือ อาจจะทำในเรื่องการตรวจสอบการบริหาร (Management Audit หรือ M – Audit) ซึ่งมุ่งที่จะทราบถึงประสิทธิภาพ (Efficiency) หรืออาจจะทำในเรื่องการตรวจสอบโครงการ (Program Audit หรือ P – Audit) ซึ่งมุ่งที่จะทราบถึงประสิทธิผล (Effectiveness) ภายในองค์การขึ้นอยู่กับความต้องการ (Needs) ของฝ่ายบริหารที่จะใช้บริการของผู้

ตรวจสอบภายในให้เข้ามาช่วยค้นหาปัญหาสำคัญทางการบริหาร และวิธีการแก้ไขปัญหามากน้อยเพียงใด<sup>39</sup>

อย่างไรก็ตามแม้ว่าจะมีการเรียกชื่อตามประเภทของการตรวจสอบต่างกันไป แต่หลักการและเป้าหมายของการตรวจสอบทั้งหลายจะตรงกัน 3 ประการ คือ

1. ประสิทธิภาพ (Efficiency) คือ ต้องการตรวจสอบว่าผลงานที่ได้ เมื่อเปรียบเทียบกับทรัพยากรที่ใช้ไปเป็นอย่างไร
2. ประสิทธิผล (Effectiveness) คือ ต้องการตรวจสอบว่า ผลงานที่ได้นั้นบรรลุวัตถุประสงค์หรือเป้าหมายที่ตั้งไว้หรือไม่เพียงใด
3. ประหยัด (Economy) คือ ต้องการตรวจสอบว่าผลงานได้เกิดจากการใช้ทรัพยากรน้อยที่สุดหรือไม่ จำนวนเท่าใด

ส่วนการตรวจสอบผลการดำเนินงาน (Performance Audit) เป็นการประเมินผลการดำเนินงาน โดยการเปรียบเทียบผลการดำเนินงานที่เกิดขึ้นจริงกับเป้าหมายหรือแผนงานที่กำหนดไว้ เพื่อที่จะตอบคำถามว่า<sup>40</sup>

1. ผลการดำเนินงานในช่วง (ปีงบประมาณ) ที่ผ่านมาได้บรรลุเป้าหมายหรือแผนงานที่กำหนดไว้หรือไม่ อย่างไร
2. เพราะเหตุใดผลการดำเนินงานจริงจึงแตกต่างไปจากเป้าหมาย หรือแผนงานที่กำหนดไว้ (ถ้ามี)
3. มีการใช้ทรัพยากรในกระบวนการผลิตอย่างมีประสิทธิภาพมากน้อยเพียงใด
4. กิจการมีความมั่นคงทางการเงินหรือไม่ เพราะเหตุใด
5. ควรปรับปรุงกิจการให้มีประสิทธิภาพและประสิทธิผลมากยิ่งขึ้นได้อย่างไร

การนำระบบการตรวจสอบการดำเนินงานใช้ในองค์การภาครัฐ มีวัตถุประสงค์ที่จะปรับปรุงประสิทธิภาพในการใช้ทรัพยากรและประสิทธิผลของแผนงานและกิจกรรมในภาครัฐ เพื่อให้การบริหารงานในภาครัฐมีความรับผิดชอบต่อสาธารณชน หรือที่เรียกว่า “Public Accountability” มากยิ่งขึ้นโดยการปรับเปลี่ยนระบบสิ่งเร้า หรือแรงกระตุ้น หรือระบบการควบคุมจากแบบ “ระบบราชการ” คั้งเดิมที่เน้นการปฏิบัติตามคำสั่งของผู้บังคับบัญชา เน้นการใช้ทรัพยากรให้เป็นไปตามระเบียบวิธีการที่กำหนดให้มาเป็นการควบคุมโดยตรวจสอบและประเมิน

<sup>39</sup> ณรงค์ ฤทธิวาจา. เรื่องเดียวกัน, หน้า 14

<sup>40</sup> จรัส สุวรรณมาลา, “ยกเครื่อง” การตรวจสอบผลการดำเนินงานขององค์การในภาครัฐ. ภาควิชา รัฐประศาสนศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2537(อัคราณา) หน้า 3



ผลการดำเนินงานที่เน้นผลงาน ทั้งในเชิงปริมาณและคุณภาพที่มีให้แก่สังคม เน้นประสิทธิภาพ การใช้ทรัพยากร และเน้นความพึงพอใจของผู้ใช้บริการเป็นสำคัญ<sup>41</sup>

การตรวจสอบผลการดำเนินงาน (Performance Audit) ในประเทศไทยนี้ คณะรัฐมนตรี ได้มีมติเมื่อวันที่ 5 มกราคม 2536 อนุมัติตามข้อเสนอของคณะกรรมการรัฐมนตรีฝ่ายเศรษฐกิจที่ให้ รัฐวิสาหกิจมีการตรวจสอบผลงานประจำปี (Performance Audit) โดยกำหนดให้มีคณะทำงาน ประกอบด้วยผู้แทนหน่วยงานที่เกี่ยวข้องรับผิดชอบติดตามดูแล แทนที่จะมอบหมายเพียงสำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน หรือผู้สอบบัญชีเป็นผู้ดำเนินการ<sup>42</sup> ซึ่งข้อเสนอนโยบายการบริหารงาน รัฐวิสาหกิจของคณะกรรมการรัฐมนตรีฝ่ายเศรษฐกิจ มีสาระสำคัญของการตรวจสอบ ดังนี้

ก. รายได้การอำนวยความสะดวกและคุณภาพบริการเป็นไปตามเป้าหมายหรือไม่เพียงไร และเพราะเหตุใด

ข. ค่าใช้จ่ายหรือต้นทุนเป็นไปตามประมาณการ หรืองบทำการ หรือไม่เพียงไร และ เพราะเหตุใด

ค. การใช้นวัตกรรม วัสดุอุปกรณ์ และการเงินได้ผลตามวัตถุประสงค์หรือไม่เพียงไร และเพราะเหตุใด

ง. มีการค้างหนี้ โดยเฉพาะหนี้กับรัฐวิสาหกิจอื่นเกินกำหนดเวลาเป็นเงินมากน้อย เพียงไร เพราะเหตุใด

จ. การดำเนินงานโดยเฉพาะในด้านการอำนวยความสะดวกและในด้านการลงทุน เป็นไปตามเป้าหมายและแผนงานหรือไม่เพียงไร และเพราะเหตุใด

#### ความสัมพันธ์ระหว่างโครงการและการตรวจสอบโครงการของรัฐ

ในการปฏิบัติการตามโครงการ (Project Implementation) ผู้บริหารโครงการต้องใช้หลักสามประการ คือ ต้องวิเคราะห์ถึงว่า ความต้องการของโครงการคืออะไร ประการต่อมา ก็จะต้องปฏิบัติการอย่างไรจึงจะประสบผลสำเร็จ ใช้ทรัพยากร ใช้แรงงานอย่างไรให้เหมาะสมกับงาน ต้องวางแผนการปฏิบัติงานอย่างรัดกุมเพื่อขจัดหรือบรรเทาปัญหาความล่าช้าของโครงการ ซึ่งจะทำให้เสียค่าใช้จ่ายสูงด้วย ประการสุดท้ายคือ ต้องนำเทคโนโลยีที่เหมาะสมมาใช้ในการปฏิบัติงานด้วย

<sup>41</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 2

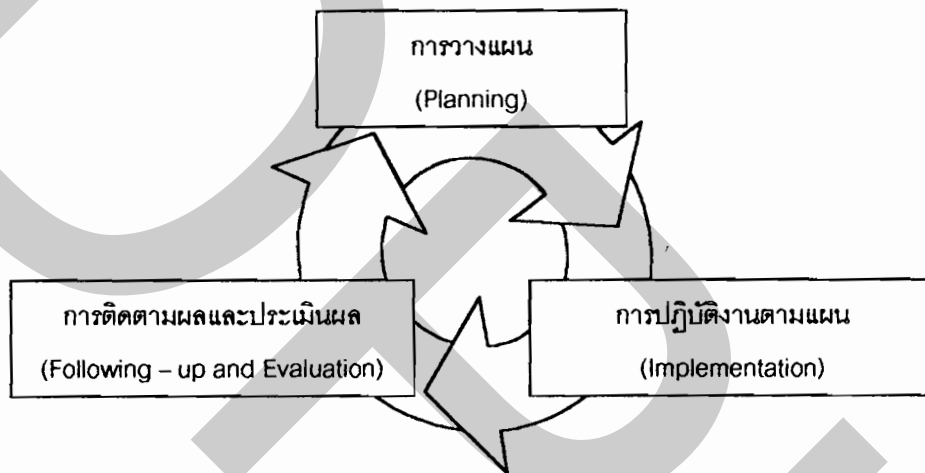
<sup>42</sup> สำนักเลขาธิการคณะรัฐมนตรี, "มติคณะรัฐมนตรี ที่ นร.0206/ว(ล)/169 เรื่องการปรับปรุงแก้ไขการดำเนินงานในเรื่องต่าง ๆ ของรัฐวิสาหกิจ", 14 มกราคม 2536

การบริหารงานโครงการมีขั้นตอนที่สำคัญ 3 ขั้นตอน คือ<sup>43</sup>

1. การวางแผน (Planning)
2. การปฏิบัติงานตามแผน (Plan Implementation)
3. การติดตามผลและการประเมินผล (Follow – up and Evaluation)

โดยมีความสัมพันธ์กันดังนี้

ภาพที่ 4 ความสัมพันธ์การบริหารโครงการ



ในขณะที่กำลังปฏิบัติงาน หรือปฏิบัติงานเสร็จแล้วควรมีการประเมินผลการปฏิบัติงานเป็นระยะ ๆ เป็นช่วง ๆ เพราะการประเมินผลการปฏิบัติงานเป็นเครื่องมือในการบริหาร เพื่อให้ทราบว่าการปฏิบัติการปฏิบัติงานได้ผลตามเป้าหมายเพียงใด มีปัญหาที่ทำให้ไม่สามารถปฏิบัติตามแผนได้หรือไม่ ควรแก้ไขอย่างไร ควรมีการปรับแผนงานหรือไม่เพียงใด

#### แนวคิดเกี่ยวกับการประเมินผลการปฏิบัติงานของรัฐวิสาหกิจ

นอกจากความสำคัญที่กล่าวแล้วตอนต้น ได้รวบรวมการประเมินผลการปฏิบัติงานของรัฐวิสาหกิจมีเกณฑ์ต่าง ๆ ดังนี้

<sup>43</sup> พูลทรัพย์ ปิยะอนันต์. "การติดตามผลและการประเมินผลของสำนักงานประมาณ" วารสารตรวจเงินแผ่นดิน, ปีที่ 2 ฉบับที่ 7 เดือนกรกฎาคม – กันยายน 2538, หน้า 57 – 58.

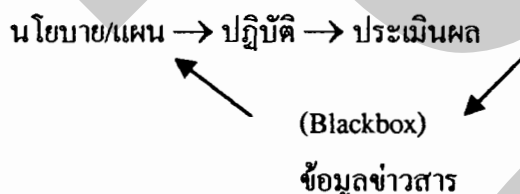
## 1. ความหมายและความสำคัญของการประเมินผล<sup>44</sup>

การประเมินผล = การวัดผลทั้งเชิงปริมาณและ/หรือเชิงคุณภาพที่เกิดขึ้นจากการปฏิบัติงานตามนโยบายหรือแผนงานขององค์กร ช่วงเวลาใดช่วงเวลาหนึ่ง

เชิงปริมาณ	สามารถวัดเป็นตัวเลขได้ เช่น ผลกำไร ขาดทุน
เชิงคุณภาพ	แสดงโดยเกณฑ์อย่างอื่น เช่น ความปลอดภัยในชีวิตทรัพย์สิน
นโยบาย (Policy)	คือ สิ่งที่รัฐบาล/องค์กร/หน่วยงาน กำหนดว่าจะทำหรือจะไม่ทำ
แผน (Plan)	คือ แนวทางเพื่อนำนโยบายส่วนใดส่วนหนึ่งมาปฏิบัติให้บังเกิดผล แนวทางดังกล่าวจะต้องมีทั้งวัตถุประสงค์และวิธีดำเนินการที่ชัดเจน

## 2. ความคิดและจุดมุ่งหมายของการประเมินผล<sup>45</sup>

การประเมินผลเชิงระบบนั้น จะพิจารณาตั้งแต่ระดับนโยบาย และแผน ซึ่งมีความสัมพันธ์กัน ดังภาพ



และการบริหารสมัยใหม่ ในขั้นตอนการปฏิบัติก็มีการประเมินผลด้วย ซึ่งก็คือหัวหน้างานทุกระดับต้องประเมินผลงานของหน่วยงานตน ที่เรียกว่า ระบบ Line Manager ทุกๆระยะ เพื่อปรับปรุงการจัดการ เป็นการควบคุมขั้นต้น (Priori Control)

การประเมินผลรวม เพื่อเป็นการควบคุมภายหลังปฏิบัติ เรียกว่า Posteriori Control มีจุดมุ่งหมายเพื่อให้ได้ข้อมูลรวมๆ สำหรับการกำหนดนโยบายต่อไป

ความสัมพันธ์ระหว่างนโยบาย (Policy) กับ การปฏิบัติ (Blackbox) จะกระทบต่อการประเมินผลมาก

<sup>44</sup> ปฤษฎางค์ ชูเพ็ญ. รวบรวม เอกสารบรรยายทางวิชาการ, หน้า 1

<sup>45</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 1

### 3. การเลือกเกณฑ์ในการประเมินผล<sup>46</sup>

เกณฑ์การประเมินผลคือ ตัววัดที่แสดงด้วยจำนวนหรือขนาด หรือ ปริมาณที่กำหนดไว้ เพื่อยึดถืออ้างอิงในการประเมินผลต่อ ๆ ไป

การกำหนดเกณฑ์อาจจะเกิดจาก

- (ก) เป้าหมายที่วางไว้ (เชิงพาณิชย์หรือทางสังคมก็ได้)
- (ข) เปรียบเทียบกับต่างประเทศ
- (ค) ความเหมาะสม

เกณฑ์การประเมินผลสำหรับรัฐวิสาหกิจนั้นส่วนใหญ่ (แทบทุกประเทศ) มุ่งประสิทธิภาพในเชิงพาณิชย์เป็นอันดับแรก อีกนัยหนึ่งคือต้องการมิติทางธุรกิจ (Enterprise Dimension) จากรัฐวิสาหกิจมากกว่ามิติความเป็นสาธารณะ (Public Dimension) ทั้งนี้เกิดจากเป้าหมายหลัก คือ

- (ก) ให้รัฐวิสาหกิจมีส่วนช่วยหารายได้เข้ารัฐมากขึ้น
- (ข) ให้รัฐวิสาหกิจมีประสิทธิภาพทุกด้าน ๆ
- (ค) เพื่อลดภาระการให้เงินอุดหนุนจากรัฐและให้เอกชนเข้าดำเนินการแทน (Privatization)

### 4. เทคนิคในการประเมินผล<sup>47</sup>

ก. หลักทั่วไปตามแบบอย่างของอังกฤษ ซึ่งได้รับอิทธิพลจาก Morrison Model คือ

- ใช้แผนวิสาหกิจ (Corporate Plan) เป็นเครื่องมือ
- ดูผลตอบแทนต่อการลงทุน (ผลตอบแทนอาจเป็นเชิงพาณิชย์ หรือทางสังคมก็ได้)

องค์การประเมินผลอาจสังกัดใดหรือเป็นหน่วยงานภาคเอกชนก็ได้

ข. ระบบสัญญา (Contract System) ระหว่างรัฐบาลกับรัฐวิสาหกิจ ซึ่งมีแนวคิดมาจากระบบการบริหารเพื่อการปรับปรุงการดำเนินงานของรัฐวิสาหกิจของฝรั่งเศส (Contracts de Stabilite) ซึ่งดำเนินการโดยรัฐบาลกำหนดว่าเป้าหมายอะไรที่รัฐวิสาหกิจต้องยึดถือปฏิบัติโดยรัฐ

<sup>46</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 2

<sup>47</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 2

ต้องออกกฎหมายกำหนดแนวทางพึงปฏิบัติให้สอดคล้องกัน และขั้นตอนต่อไปคือให้อิสระรัฐวิสาหกิจในทางบริหาร

**ข้อสังเกต** พื้นฐานทางทฤษฎีของ Contract System เกี่ยวกับการควบคุมก็คือ Contract System นั้นเป็นการเปลี่ยนจากการควบคุมขั้นต้น (Priori Control) สู่อุปการควบคุมภายหลังปฏิบัติ (Posteriori Control)

### 5. ปัญหาและอุปสรรคในการประเมินผล<sup>48</sup>

#### ก. ปัญหาทั่วไป

- ไม่ได้เห็นความสำคัญหรือนำมาใช้โดยองค์การอย่างจริงจัง จึงไม่มีการพัฒนาปรับปรุงวิธีการต่าง ๆ ดังคำกล่าวที่ว่า

No implementation = No improvement

- ขาดเกณฑ์ที่เป็นที่ยอมรับหรือเหมาะสม
- ขาดบุคคลที่มีความรู้อย่างแท้จริง (ขาด Professional)

#### ก. ปัญหากรณีของรัฐวิสาหกิจ

- ผู้บริหารขาดความรู้ในการบริหารและความเข้าใจบทบาทรัฐวิสาหกิจตั้งแต่ต้น
- เหมือนปัญหาในข้อ ก. ทั้งหมด

เมื่อเริ่มต้นแล้ว มักจะขาดความต่อเนื่อง การประเมินผลจึงไม่ได้เป็นที่รับรู้ทั่วไปของพนักงานรัฐวิสาหกิจ จึงยังขาดการสนับสนุนในการจัดเตรียมข้อมูลข่าวสาร

### แนวความคิดสากลและประสบการณ์ของต่างประเทศ

เนื่องจากรัฐวิสาหกิจเป็นองค์การที่รัฐจัดตั้งขึ้นหรือได้มีบทบาทแทน “ตลาด” หรือภาคเอกชน ดังนั้นเกณฑ์การเป็นรัฐวิสาหกิจที่ดีก็ควรมีมาตรฐาน แนวทางเดียวกับองค์การธุรกิจภาคเอกชนด้วยไม่มากก็น้อย หลักกว้าง ๆ มีหลายต่อหลายประเทศยึดถือก็มีอยู่แล้วเป็นต้นว่า<sup>49</sup>

ประการแรก มีความสำเร็จเชิงธุรกิจเมื่อเปรียบเทียบกับธุรกิจเอกชนประเภทที่คล้ายคลึงกัน (ทฤษฎี X – efficiency)

<sup>48</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 2-3

<sup>49</sup> ปฤษฎาภรณ์ ชูเพ็ญ รวบรวม เอกสารประกอบการพิจารณาการงบประมาณของรัฐวิสาหกิจ 2541 เสนอต่อ คณะกรรมาธิการนโยบายและการติดตามผลงานงบประมาณรายจ่ายประจำปี สภาผู้แทนราษฎร, ปีงบประมาณ 2540 – 2541, หน้า 4 -5

ประการที่สอง มีความเป็นนายจ้างที่ดี คือ ต้องมีการพัฒนาบุคลากร พัฒนาองค์การบริหารพัสดุอย่างมีประสิทธิภาพ

ประการที่สาม ต้องมีความรับผิดชอบถึงผลที่จะกระทบต่อสังคม โดยเฉพาะอย่างยิ่งรัฐวิสาหกิจประเภทที่มีเป้าหมายทางสังคมอยู่ด้วย ซึ่งรายละเอียดในการปฏิบัติก็อาจแตกต่างกันไปในแต่ละประเทศ อย่างไรก็ตามนโยบาย และประสิทธิภาพในการจัดการการบริหารของรัฐก็เป็นองค์ประกอบสำคัญเบื้องต้น

#### การขอเข้ารับการพิจารณาการเป็นรัฐวิสาหกิจที่ดี

รัฐวิสาหกิจที่เข้าหลักเกณฑ์และมีความประสงค์จะบริหารงานอย่างอิสระ และได้มีการเตรียมตัวปรับปรุงการบริหารงานใหม่แล้ว ให้ยื่นความจำนงต่อกระทรวงการคลัง ซึ่งหลังจากตรวจสอบตัวเลขเบื้องต้นตรงกันแล้ว ให้รัฐวิสาหกิจเสนอชื่อสถาบันกลางที่มีความชำนาญในการประเมินผล 3 แห่ง และร่างขอบเขตการดำเนินงานของสถาบันดังกล่าว (Term of Reference) เพื่อที่กระทรวงการคลังจะดำเนินการคัดเลือกเพียง 1 แห่งให้เป็นผู้ประเมินผลรัฐวิสาหกิจนั้น ๆ ตามหลักเกณฑ์การเป็นรัฐวิสาหกิจที่ดี และจะเป็นผู้ประเมินผลการดำเนินงานของรัฐวิสาหกิจในแต่ละปีต่อไป ตามระยะเวลาที่จะกำหนดใน Term of Reference โดยให้รัฐวิสาหกิจเป็นผู้รับภาระค่าใช้จ่ายดังกล่าว เมื่อรัฐวิสาหกิจผ่านหลักเกณฑ์แล้ว กระทรวงการคลังจะได้นำเสนอขออนุมัติจากคณะรัฐมนตรีให้เป็นรัฐวิสาหกิจที่ดีต่อไป

#### เกณฑ์การเป็น “รัฐวิสาหกิจที่ดี”

กระทรวงการคลังในฐานะที่เป็นหน่วยงานหลักที่มีบทบาทเกี่ยวข้องกับรัฐวิสาหกิจได้กำหนดหลักการเป็น “รัฐวิสาหกิจที่ดี” ขึ้นเพื่อเป็นแนวทางการบริหารรัฐวิสาหกิจใหม่โดยเน้นให้มีการกระจายอำนาจการบริหารไปสู่รัฐวิสาหกิจเองมากขึ้น และให้รัฐวิสาหกิจที่ผ่านหลักเกณฑ์ดังกล่าวสามารถจัดการบริหารตนเองได้เสรีมากขึ้น ซึ่งเกิดจากการผ่อนคลายการควบคุมในเรื่องสำคัญ ๆ อันได้แก่ ระเบียบการบริหารทางการเงิน อัตราค่าจ้าง โครงสร้าง และอัตราเงินเดือนและสวัสดิการ ตลอดจนผลประโยชน์ตอบแทนต่าง ๆ สำหรับพนักงานรัฐวิสาหกิจนั้น ๆ

#### ตัวแปรหรือเกณฑ์ในการประเมินผล<sup>50</sup>

ในการบริหารรัฐวิสาหกิจนั้น ตัวแปรหรือเกณฑ์ในการประเมินผลมีทั้งหมด 5 ตัวแปร ดังนี้คือ

<sup>50</sup> ปฤษฎางค์ ชูเพ็ญ. การประเมินผลการปฏิบัติงานของรัฐวิสาหกิจ. 2540 หน้า 1 - 4

### ตัวแปรที่ 1 อัตราการนำส่งรายได้เข้ารัฐ

1. รัฐวิสาหกิจที่เป็นบริษัทจำกัด ต้องนำส่งรายได้เข้ารัฐในรูปเงินปันผล อย่างน้อยร้อยละ 40 ของกำไรสุทธิ (หลังหักภาษีแล้ว) ยกเว้นในกรณีที่กระทรวงการคลัง เห็นว่า รัฐวิสาหกิจนั้น จำเป็นที่จะต้องเพิ่มทุนแต่ไม่สามารถกระทำได้นี้เนื่องจากรัฐบาลไม่มีงบประมาณเพื่อการนี้ ก็ให้รัฐวิสาหกิจนั้นหาเงินที่จะต้องเพิ่มทุนจากกำไรสะสมของรัฐวิสาหกิจนั่นเอง ทั้งนี้ ไม่รวมถึงกรณีที่รัฐวิสาหกิจเป็นฝ่ายต้องการเพิ่มทุนเอง

2. รัฐวิสาหกิจที่ไม่ได้เป็นบริษัทจำกัด จะต้องนำส่งรายได้เข้ารัฐไม่น้อยกว่าร้อยละ 30 ของกำไรสุทธียกเว้นในกรณีที่ผ่อนปรนเนื่องจากขาดงบประมาณในลักษณะเดียวกัน

การคำนวณให้นำอัตรานำส่งรายได้เข้ารัฐปีปัจจุบัน และสองปีย้อนหลังมาหาค่าเฉลี่ย โดยใช้ตัวเลขที่สำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน (ส.ต.ง.) รับรองและใช้สูตรดังนี้

$$\text{อัตรานำส่งรายได้สำหรับรัฐวิสาหกิจที่เป็นบริษัทจำกัด} = \frac{\text{จำนวนเงินปันผล} \times 100}{\text{กำไรสุทธิ(หลังหักภาษี)ของปีนั้น}}$$

$$\text{อัตรานำส่งรายได้สำหรับรัฐวิสาหกิจที่ไม่เป็นบริษัทจำกัด} = \frac{\text{จำนวนรายได้นำส่งจริง} \times 100}{\text{กำไรสุทธิของปีนั้น}}$$

ตัวแปรที่ 2 : อัตราผลตอบแทนต่อสินทรัพย์ที่คำนวณเป็นราคาปัจจุบัน (Return on Asset at Replacement Cost) ซึ่งจะต้องอยู่ในอัตราไม่ต่ำกว่าร้อยละ 6 สำหรับรัฐวิสาหกิจ ที่เป็นสถาบันการเงินให้มีอัตราไม่ต่ำกว่าร้อยละ 0.8 ซึ่งเป็นอัตราผลตอบแทนต่อสินทรัพย์เฉลี่ยสำหรับกิจการที่เป็นสถาบันการเงินทั่วไปในภาคเอกชน

การคำนวณให้นำอัตราผลตอบแทนต่อสินทรัพย์ปีปัจจุบันและสองปีย้อนหลังมาหาค่าเฉลี่ย โดยใช้ตัวเลขที่สำนักงานตรวจเงินแผ่นดินรับรองและใช้สูตรดังนี้

$$\text{อัตราผลตอบแทนต่อสินทรัพย์} = \frac{\text{กำไรสุทธิ} \times 100}{\text{สินทรัพย์สินทั้งสิ้นของปีนั้น}}$$

ตัวแปรที่ 3 : ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับเงินเดือนและสวัสดิการต่อต้นทุนทั้งสิ้น (Wage Component) อยู่ในอัตราที่เหมาะสมตามประเภทการดำเนินงานของรัฐวิสาหกิจนั้น ๆ กล่าวคือ

1. ประเภทสถาบันการเงิน ให้มีค่าใช้จ่ายบุคคลต่อค่าใช้จ่ายทั้งสิ้น ไม่รวมดอกเบี้ยเงินฝากไปเกินร้อยละ 10 (กำลังพิจารณาปรับปรุงอัตราใหม่)

2. ประเภทการผลิตหรือการบริการทั่วไป ให้มีค่าใช้จ่ายบุคคลต่อค่าใช้จ่ายทั้งสิ้น ไม่รวมดอกเบี้ยเงินฝากไม่เกินร้อยละ 10 (กำลังพิจารณาปรับปรุงอัตราใหม่)

3. ประเภทการผลิตหรือการบริการทั่วไป ให้มีค่าใช้จ่ายบุคคลได้ไม่เกินร้อยละ 15 ของค่าใช้จ่ายทั้งสิ้น

4. ประเภทส่งเสริม ให้มีค่าใช้จ่ายบุคคลได้ไม่เกินร้อยละ 30 ของค่าใช้จ่ายทั้งสิ้น มาหาค่าเฉลี่ย ทั้งนี้ให้ใช้ตัวเลขที่สำนักงานตรวจเงินแผ่นดินรับรองแล้ว โดยใช้สูตรดังนี้

**ประเภทสถาบันการเงิน**

$$\text{ค่าใช้จ่ายบุคคลต่อค่าใช้จ่ายทั้งสิ้น} = \frac{\text{ค่าใช้จ่ายบุคคล} \times 100}{\text{ค่าใช้จ่าย} - \text{ดอกเบี้ยเงินฝาก}}$$

**ประเภทการผลิตหรือการบริการทั่วไปและประเภทส่งเสริม**

$$\text{ค่าใช้จ่ายบุคคลต่อค่าใช้จ่ายทั้งสิ้น} = \frac{\text{ค่าใช้จ่ายบุคคล} \times 100}{\text{ค่าใช้จ่ายรวม}}$$

**ประเภทการผลิตที่ใช้เครื่องจักรหรือทรัพย์สินจำนวนมาก**

$$\text{ค่าใช้จ่ายบุคคลต่อค่าใช้จ่ายทั้งสิ้น} = \frac{\text{ค่าใช้จ่ายบุคคล} \times 100}{\text{ค่าใช้จ่ายรวม} - \text{ค่าเสื่อมราคา}}$$

ค่าใช้จ่ายบุคคลในที่นี้หมายถึงเงินเดือนค่าจ้าง + ค่าแรงลูกจ้างชั่วคราว + ค่าครองชีพ + ค่าล่วงเวลา + ค่าใช้จ่ายอื่น ๆ เกี่ยวกับเงินเดือน + ค่ารักษาพยาบาล + เงินช่วยเหลือบุตร + เงินช่วยเหลือการศึกษาบุตร + ค่าสวัสดิการอื่น ๆ

**ตัวแปรที่ 4 : อัตราเพิ่มของผลผลิต (Productivity Increase) อยู่ในอัตราไม่ต่ำกว่าร้อยละ 2 ต่อปี**

การคำนวณให้นำอัตราเพิ่มของผลผลิตปีปัจจุบันและสองปีก่อนหาลงมาหาค่าเฉลี่ย โดยใช้ตัวเลขที่สำนักงานตรวจเงินแผ่นดินรับรองและใช้สูตรดังนี้

อัตราเพิ่มของผลผลิต = % การเปลี่ยนแปลงของผลผลิต - %การเปลี่ยนแปลงของพนักงานถ่วงน้ำหนักด้วยสัดส่วนค่าใช้จ่ายสำหรับบุคลากรต่อค่าใช้จ่ายที่สำคัญ - %การเปลี่ยนแปลงของสินทรัพย์รวมถ่วงน้ำหนักด้วยสัดส่วนค่าเสื่อมราคาและดอกเบี้ยเงินกู้ระยะยาวต่อค่าใช้จ่ายที่สำคัญ

ค่าใช้จ่ายที่สำคัญ = ค่าใช้จ่ายบุคคล + ค่าเสื่อมราคา + ดอกเบี้ยเงินกู้ระยะยาว



- ผลผลิตจะนับเป็นหน่วยไม่ใช่ตัวเงินแต่อาจถ่วงน้ำหนักด้วยตัวเงินได้ถ้ารายได้ต่อหน่วยแตกต่างกันมาก และในกรณีที่ผลผลิตมีหลายประเภทก็จะใช้หลักการเดียวกัน คือ ถ่วงน้ำหนักแต่ละประเภทด้วยรายได้

- ดอกเบี้ยเงินกู้ระยะยาวในที่นี้ หมายถึง ดอกเบี้ยที่เกิดจากเงินกู้ใช้ในการบริหารงาน ดังนั้นสำหรับรัฐวิสาหกิจประเภทสถาบันการเงินที่กู้เงินมาเพื่อปล่อยกู้ต่อส่วนหนึ่ง และบริหารงานส่วนหนึ่งและไม่ได้แยกประเภทเงินกู้ตามวัตถุประสงค์ที่ใช้ก็ต้องคำนวณหายอดดอกเบี้ยเงินกู้ระยะยาวที่ใช้ในการบริหารงาน โดยใช้สูตรว่า

$$\text{ดอกเบี้ยเงินกู้ระยะยาวเพื่อการบริหารงาน} = \frac{\text{สินทรัพย์ถาวร} \times \text{ดอกเบี้ยเงินกู้ระยะยาว}}{\text{เงินกู้ระยะยาว}}$$

**ตัวแปรที่ 5 : อัตราผู้ร่วมเงินทุนหรือกำไรสุทธิ** คือ การให้เอกชนหรือประชาชนเข้ามามีส่วนร่วมในการดำเนินให้อยู่ในอัตราที่เหมาะสมตามประเภทการดำเนินงานของรัฐวิสาหกิจนั้น ๆ โดยให้กระทรวงการคลังเป็นผู้กำหนดเป็นราย ๆ ไปว่ารัฐวิสาหกิจใดจะต้องปฏิบัติอย่างไรหรือไม่ในเรื่องนี้เมื่อขอการมีสถานะภาพเป็นรัฐวิสาหกิจที่ดี

**ตัวแปรหรือเกณฑ์ในการประเมินผล อ.ส.ค.**

**ตัวแปรที่ 1** อัตราการนำส่งรายได้เข้ารัฐ

อ.ส.ค. เป็นรัฐวิสาหกิจที่ไม่ได้เป็นบริษัทจำกัด จะต้องนำส่งรายได้เข้ารัฐไม่น้อยกว่าร้อยละ 30 ของกำไรสุทธิ

**ตัวแปรที่ 2** อัตราผลตอบแทนต่อสินทรัพย์ที่คำนวณเป็นราคาปัจจุบัน ซึ่งจะต้องอยู่ในอัตราไม่ต่ำกว่าร้อยละ 6 โดยคำนวณได้จาก

$$\text{อัตราผลตอบแทนต่อสินทรัพย์} = \frac{\text{กำไรสุทธิ} \times 100}{\text{สินทรัพย์ทั้งสิ้นของปีนั้น}}$$

**ตัวแปรที่ 3** อ.ส.ค. เป็นรัฐวิสาหกิจประเภทส่งเสริม ให้มีค่าใช้จ่ายบุคคลได้ไม่เกิน ร้อยละ 30 ของค่าใช้จ่ายทั้งสิ้น มาหาค่าเฉลี่ย ทั้งนี้ให้ใช้ตัวเลขที่สำนักงานตรวจเงินแผ่นดินรับรองแล้วโดยใช้สูตรดังนี้

$$\text{ค่าใช้จ่ายบุคคลต่อค่าใช้จ่ายทั้งสิ้น} = \frac{\text{ค่าใช้จ่ายบุคคล} \times 100}{\text{ค่าใช้จ่ายรวม}}$$

ตัวแปรที่ 4 อัตราเพิ่มของผลผลิต (Productivity Increase) อยู่ในอัตราไม่ต่ำกว่าร้อยละ 2 ต่อปี (ตามหน้า 49)

ตัวแปรที่ 5 อัตราผู้ร่วมเงินทุนหรือกำไรสุทธิ

### ผลงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

ณรงค์ ฤทธิวาจา (2538) ได้ศึกษาการพัฒนากระบวนการตรวจสอบภายในของรัฐวิสาหกิจ การสื่อสารแห่งประเทศไทย พบว่า การตรวจสอบภายในมีความจำเป็นต่อการพัฒนาระบบการควบคุมและการตรวจสอบภายในที่เข้มแข็งสามารถเป็นเครื่องมือของผู้บริหารได้อย่างมีประสิทธิภาพ

ประพันธ์ เจษฎาวิโรจน์ (2533) ได้ศึกษาการปรับปรุงระบบการควบคุมภายในขององค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทย พบว่า หลักเกณฑ์ในการจัดองค์การของหน่วยงานตรวจสอบภายในควรมีลักษณะดังนี้ คือ

1. จะต้องอยู่ในโครงสร้างระดับสูงขององค์การอื่นจะทำให้เข้าถึงข้อมูล เอกสาร รายงาน บันทึกต่าง ๆ ที่จำเป็นต่อการตรวจสอบเป็นไปได้อย่างราบรื่น ปราศจากการแทรกแซง หรือ กีดขวางจากพนักงานหรือผู้บริหารระดับสูงอื่น ๆ
2. จะต้องเป็นหน่วยงานที่ทำหน้าที่ในลักษณะให้ความช่วยเหลือหรือเป็นหน่วยงานสนับสนุน มิใช่ทำหน้าที่ปฏิบัติการหรือบริหาร โดยตรงขององค์การ คือ ไม่มีอำนาจสั่งการนั่นเอง

### บทที่ 3

#### กรอบแนวคิด และวิธีดำเนินการวิจัย

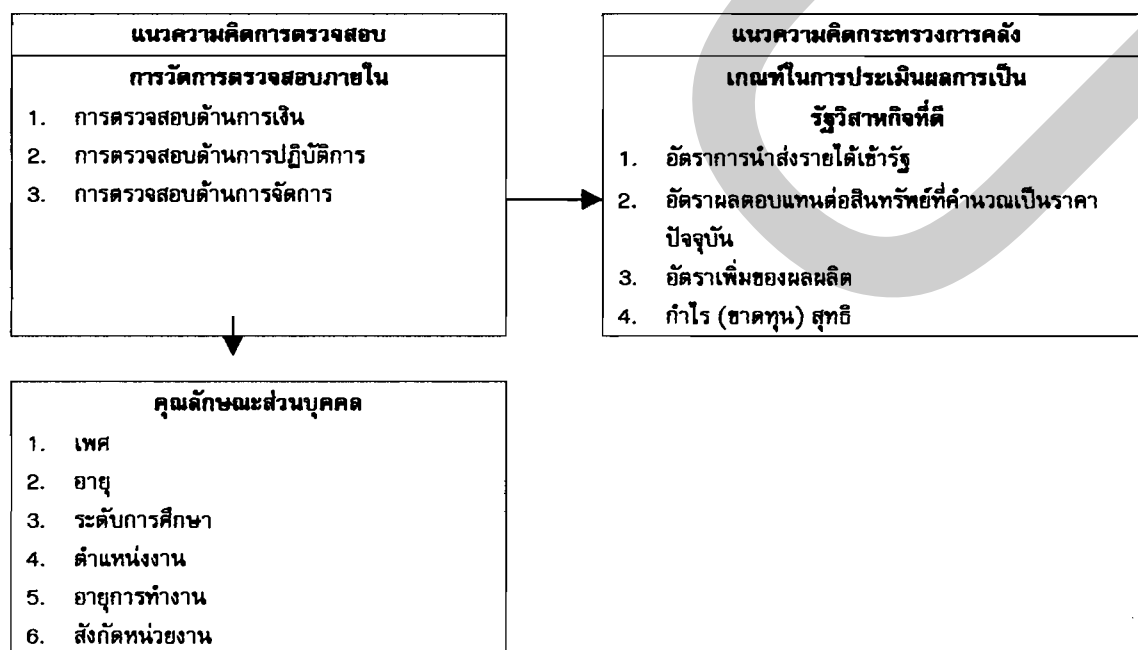
ในการวิจัยครั้งนี้จะทำการศึกษาการวิเคราะห์และประเมินการจัดการการตรวจสอบภายในขององค์การส่งเสริมกิจการโคนมแห่งประเทศไทย การดำเนินการจะทำตามขั้นตอนดังต่อไปนี้

1. กรอบแนวคิด
2. ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง
3. เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย
4. การเก็บรวบรวมข้อมูล
5. การวิเคราะห์ข้อมูล

#### กรอบแนวคิด (Conceptual Framework)

จากการศึกษาทฤษฎีและแนวคิดของ Koontz และคณะ แนวคิดของกระทรวงการคลัง และผลงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง ผู้วิจัยจึงสร้างกรอบแนวคิดสำหรับการวิเคราะห์และประเมินการจัดการตรวจสอบภายในขององค์การส่งเสริมกิจการโคนมแห่งประเทศไทย ดังภาพที่ 5

ภาพที่ 5 ความสัมพันธ์ระหว่างการวัดการตรวจสอบภายใน กับเกณฑ์ในการประเมินผลการเป็น "รัฐวิสาหกิจที่ดี" และคุณลักษณะส่วนบุคคล



จากภาพที่ 5 ความสัมพันธ์ระหว่างการวัดการตรวจสอบภายในกับเกณฑ์ในการประเมินผลการเป็น “รัฐวิสาหกิจที่ดี” ตัวแปรที่ศึกษาประกอบด้วย

ตัวแปรต้น คือ การวัดการตรวจสอบภายใน 3 ด้าน ได้แก่

1. การตรวจสอบด้านการเงิน
2. การตรวจสอบด้านการปฏิบัติการ
3. การตรวจสอบด้านการจัดการ

ตัวแปรตาม คือ เกณฑ์ในการประเมินผลการเป็น “รัฐวิสาหกิจที่ดี” 4 ตัวแปร ได้แก่

1. อัตราการนำส่งรายได้เข้ารัฐ
2. อัตราผลตอบแทนต่อสินทรัพย์ที่คำนวณเป็นราคาปัจจุบัน
3. อัตราเพิ่มของผลผลิต
4. กำไร (ขาดทุน) สุทธิ

จากภาพที่ 5 ความสัมพันธ์ระหว่างการวัดการตรวจสอบภายใน กับคุณลักษณะส่วนบุคคล ตัวแปรที่ศึกษาประกอบด้วย

ตัวแปรต้น คือ ลักษณะส่วนบุคคล 6 ข้อ ได้แก่

1. เพศ
2. อายุ
3. ระดับการศึกษา
4. ตำแหน่งงาน
5. อายุการทำงาน
6. หน่วยงานที่สังกัด

ตัวแปรตาม คือ การตรวจสอบภายใน 3 ด้าน ได้แก่

1. การตรวจสอบด้านการเงิน
2. การตรวจสอบด้านการปฏิบัติการ
3. การตรวจสอบด้านการจัดการ

**ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง**

1. ประชากร เป็นผู้รับตรวจขององค์การส่งเสริมกิจการโคนมแห่งประเทศไทยทั้ง 6 สำนักงาน คือ

1. สำนักงานใหญ่ (มวกเหล็ก)
2. สำนักงานภาคกลาง (กรุงเทพฯ)

3. สำนักงานภาคใต้ (ปราณบุรี)
4. สำนักงานภาคตะวันออกเฉียงเหนือ (ขอนแก่น)
5. สำนักงานภาคเหนือตอนบน (เชียงใหม่)
6. สำนักงานภาคเหนือตอนล่าง (สุโขทัย)

จำนวนทั้งสิ้น 1,282 คน

2. กลุ่มตัวอย่าง เป็นผู้รับตรวจซึ่งเป็นพนักงานขององค์การส่งเสริมกิจการโคนมแห่งประเทศไทยได้มาโดยวิธีการสุ่ม (Stratified random sampling) ซึ่งเป็นผู้ถูกตรวจสอบโดยผู้ตรวจสอบภายในของ อ.ส.ค. เท่านั้น จำนวนทั้งสิ้น 305 คน ซึ่งแสดงไว้ในตารางที่ 1

จากจำนวนประชากร 1,282 คน การวิจัยครั้งนี้จะทำการสุ่มตัวอย่างไม่น้อยกว่า 305 ราย ซึ่งกลุ่มตัวอย่างหาได้จากสูตรดังนี้

$$n = \frac{N}{1 + l^2 N}$$

กำหนดให้  $n$  = ขนาดของตัวอย่าง

$$N = \text{ขนาดประชากร} = 1,282 \text{ คน}$$

$$l = \text{ระดับความผิดพลาด} = 0.05$$

แทนค่าตามสูตรได้ดังนี้

$$n = \frac{1,282}{1 + (0.05)^2 (1,282)}$$

$$n = \frac{1,282}{4.205}$$

$$\cong 305 \text{ คน}$$

ตารางที่ 1 แสดงการเลือกกลุ่มตัวอย่างจากทั้งหมด 6 สำนักงาน

สำนักงานภาคฯ	จำนวนประชากรทั้งหมดของแต่ละสำนักงานภาคฯ = คน (Ni)	จำนวนกลุ่มตัวอย่าง (Ni) $n_i = \frac{N_i}{N} n = \text{คน}$	จำนวนตัวอย่างที่ตอบแบบสอบถามกลับมา = คน
1. สำนักงานใหญ่ (มวกเหล็ก)	742	177	166
2. สำนักงานภาคกลาง (กรุงเทพฯ)	250	59	50
3. สำนักงานภาคใต้ (ปราชญ์บุรี)	133	32	30
4. สำนักงานภาคตะวันออกเฉียงเหนือ (ขอนแก่น)	64	15	12
5. สำนักงานภาคเหนือตอนบน (เชียงใหม่)	59	14	10
6. สำนักงานภาคเหนือตอนล่าง (สุโขทัย)	34	8	8
รวม	1,282 (N)	305 (n)	276

จากตารางที่ 1 พบว่า จำนวนกลุ่มตัวอย่างทั้งหมด 305 คน ผู้วิจัยนำแบบสอบถามไปให้กลุ่มตัวอย่างตอบแบบสอบถามแต่ละสำนักงานภาคฯ จำนวนตามตารางที่ 1 แต่ได้รับแบบสอบถามกลับมาจำนวน 276 ชุด รายละเอียดตามตารางที่ 1 เนื่องจากผู้ตอบแบบสอบถาม มีเวลาจำกัดเพียง 2 สัปดาห์ในการตอบแบบสอบถาม จึงไม่สามารถที่จะตอบแบบสอบถามให้ได้ทั้งหมดทุกคน

#### เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย

เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัยครั้งนี้แบ่งเป็น 2 ขั้นตอน คือ

1. ศึกษาโดยการเก็บข้อมูลจากแบบสอบถาม ซึ่งเป็นการรวบรวมข้อมูลปฐมภูมิ กลุ่มตัวอย่าง คือ พนักงาน อ.ส.ค. ซึ่งเป็นผู้ถูกตรวจสอบจากผู้ตรวจสอบภายใน โดยแบบสอบถามแบ่งออกเป็น 2 ตอน คือ

ตอนที่ 1 เป็นแบบสอบถามเกี่ยวกับสถานภาพของผู้ตอบแบบสอบถาม ที่เกี่ยวกับ เพศ อายุ ระดับการศึกษา ตำแหน่งงาน อายุการทำงาน และสังกัดหน่วยงาน

ตอนที่ 2 เป็นแบบสอบถามเกี่ยวกับการวิเคราะห์ และประเมินการจัดการตรวจสอบภายในขององค์การส่งเสริมกิจการโคนมแห่งประเทศไทย โดยวัดการตรวจสอบภายใน 3 ด้าน คือ

การตรวจสอบด้านการเงิน	ได้แก่	คำถามข้อ 1 – 10
การตรวจสอบด้านการปฏิบัติการ	ได้แก่	คำถามข้อ 11 – 20
การตรวจสอบด้านการจัดการ	ได้แก่	คำถามข้อ 21 – 30

### เกณฑ์การให้คะแนน

แบบสอบถาม การวิเคราะห์และประเมินการจัดการตรวจสอบภายในขององค์การส่งเสริมกิจการโคนมแห่งประเทศไทย ซึ่งในแต่ละคำถามมีคำตอบให้เลือก 5 ระดับ คือ เห็นด้วยมากที่สุด, เห็นด้วยมาก, เห็นด้วยปานกลาง, เห็นด้วยน้อย และเห็นด้วยน้อยที่สุด การให้คะแนนมีเกณฑ์ดังนี้

เห็นด้วยมากที่สุด	5	คะแนน
เห็นด้วยมาก	4	คะแนน
เห็นด้วยปานกลาง	3	คะแนน
เห็นด้วยน้อย	2	คะแนน
เห็นด้วยน้อยที่สุด	1	คะแนน

### เกณฑ์การตัดสินระดับ

การตัดสินแบ่งระดับการวัดการตรวจสอบภายในของ อ.ส.ค. ทั้ง 3 ด้าน พิจารณาแบ่งออกเป็น 3 ระดับ โดยใช้เกณฑ์ดังนี้

คะแนนสูงสุดของแบบสอบถาม – คะแนนต่ำสุดของแบบสอบถาม

จำนวนระดับที่แบ่ง

$$= \frac{5-1}{3}$$

$$= 1.33$$

จากหลักเกณฑ์ดังกล่าว จึงแบ่งระดับการวัดการตรวจสอบภายในของ อ.ส.ค. ทั้ง 3 ด้าน ตามค่าคะแนนรวมเฉลี่ยออกได้เป็น 3 ระดับ ดังนี้

ค่าเฉลี่ยตั้งแต่	1.00 – 2.33	หมายถึง	การตรวจสอบภายในอยู่ในระดับที่ต้องปรับปรุงแก้ไข
ค่าเฉลี่ยตั้งแต่	2.34 – 3.66	หมายถึง	การตรวจสอบภายในอยู่ในเกณฑ์ปานกลาง
ค่าเฉลี่ยตั้งแต่	3.67 – 5.00	หมายถึง	การตรวจสอบภายในอยู่ในระดับดีมาก

### การตรวจสอบคุณภาพของเครื่องมือ

1. นำแบบสอบถามที่สร้างขึ้นเสนอต่ออาจารย์ที่ปรึกษาเพื่อตรวจสอบคุณภาพและความถูกต้องของเครื่องมือ แล้วปรับปรุงแบบสอบถามตามข้อเสนอแนะของอาจารย์ที่ปรึกษา

2. นำแบบสอบถามไปทดสอบกับกลุ่มตัวอย่าง 30 คน ซึ่งเป็นพนักงานขององค์การส่งเสริมกิจการโคนมแห่งประเทศไทย จำนวน 30 คน เพื่อหาค่าความเชื่อมั่นของแบบสอบถาม (Reliability) ได้ค่าความเชื่อมั่น 0.967 โดยใช้ Coefficient Alpha ด้วยวิธีการของ Cronbach

2. ศึกษาโดยการนำเกณฑ์การเป็น “รัฐวิสาหกิจที่ดี” ทั้ง 5 ตัวแปร มาทำการประเมินผลการดำเนินงานของ อ.ส.ค. ระหว่างปี 2538 – 2542 เพื่อดูแนวโน้มของตัวแปรทั้ง 5 ตัว เป็นรายไตรมาส เพื่อเป็นส่วนประกอบในการวิจัยครั้งนี้ด้วย ตัวแปรหรือเกณฑ์ในการประเมินผล 5 ตัวแปร ได้แก่

ตัวแปรที่ 1	อัตราการนำส่งรายได้เข้ารัฐ
ตัวแปรที่ 2	อัตราผลตอบแทนต่อสินทรัพย์ที่คำนวณเป็นราคาปัจจุบัน
ตัวแปรที่ 3	ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับเงินเดือนและสวัสดิการต่อต้นทุนทั้งสิ้น
ตัวแปรที่ 4	อัตราเพิ่มของผลผลิต
ตัวแปรที่ 5	อัตราผู้ร่วมเงินทุนหรือกำไรสุทธิ

### เกณฑ์การให้คะแนน

ใช้เกณฑ์มาตรฐานการเป็นรัฐวิสาหกิจที่ดี ประเมินผลการดำเนินงานของ อ.ส.ค. โดยมีเกณฑ์ดังนี้คือ

1. อัตราการนำส่งรายได้เข้ารัฐ จะต้องนำส่งรายได้เข้ารัฐ ไม่น้อยกว่าร้อยละ 30 ของกำไรสุทธิยกเว้นในกรณีที่ผ่อนปรนเนื่องจากขาดงบประมาณในลักษณะเดียวกัน
2. อัตราผลตอบแทนต่อสินทรัพย์ที่คำนวณเป็นราคาปัจจุบัน ซึ่งจะต้องอยู่ในอัตราไม่ต่ำกว่าร้อยละ 6
3. ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับเงินเดือนและสวัสดิการต่อต้นทุนทั้งสิ้น ให้มีค่าใช้จ่ายได้ไม่เกินร้อยละ 30 ของค่าใช้จ่ายทั้งสิ้น
4. อัตราเพิ่มของผลผลิต อยู่ในอัตราไม่ต่ำกว่าร้อยละ 2 ต่อปี
5. อัตราผู้ร่วมทุนหรือกำไรสุทธิ



### เกณฑ์การตัดสิน

นำผลการคำนวณตัวแปรทั้ง 5 ตัวแปร มาเปรียบเทียบกับเกณฑ์มาตรฐานการเป็น “รัฐวิสาหกิจที่ดี” โดยใช้เกณฑ์ดังนี้

ผลการคำนวณ ตัวแปรที่ 1 – 5 ถ้าต่ำกว่าเกณฑ์มาตรฐานตัวแปรที่ 1 – 5 หมายถึง การตรวจสอบภายในของ อ.ส.ค. อยู่ในระดับที่ต้องปรับปรุงแก้ไข

ผลการคำนวณ ตัวแปรที่ 1 – 5 ถ้าเท่ากับเกณฑ์มาตรฐานตัวแปรที่ 1 – 5 หมายถึง การตรวจสอบภายในของ อ.ส.ค. อยู่ในระดับปานกลาง

ผลการคำนวณ ตัวแปรที่ 1 – 5 ถ้าสูงกว่าเกณฑ์มาตรฐานตัวแปรที่ 1 – 5 หมายถึง การตรวจสอบภายในของ อ.ส.ค. อยู่ในระดับดี

### การเก็บรวบรวมข้อมูล

ผู้วิจัยจะดำเนินการเก็บรวบรวมข้อมูลด้วยตนเอง ณ องค์การส่งเสริมกิจการโคนมแห่งประเทศไทย ทั้ง 6 สำนักงานภาค โดยมีขั้นตอนดังนี้

1. ผู้วิจัยขอหนังสือจากบัณฑิตวิทยาลัย เพื่อขอความอนุเคราะห์ในการตอบแบบสอบถามและขอข้อมูลด้านบัญชีและการเงิน
2. นำหนังสือจากบัณฑิตวิทยาลัย เสนอต่อผู้อำนวยการองค์การส่งเสริมกิจการโคนมแห่งประเทศไทย
3. นำแบบสอบถามการวิจัยไปขอความอนุเคราะห์ในการตอบแบบสอบถาม
4. ติดตามและรวบรวมแบบสอบถามจากกลุ่มตัวอย่าง

### การวิเคราะห์ข้อมูล

ในการวิเคราะห์ข้อมูลแบ่งออกเป็น 3 ตอน ดังนี้คือ

ตอนที่ 1 ส่วนของแบบสอบถาม ใช้วิธีการทางสถิติ หาคะแนนเฉลี่ย ( $\bar{X}$ ) และความเบี่ยงเบนมาตรฐาน (S.D.) แล้วเปรียบเทียบกับเกณฑ์การตัดสินระดับ

หาความสัมพันธ์ระหว่างคุณลักษณะส่วนบุคคลกับการตรวจสอบภายใน 3 ด้าน โดยใช้วิธีการทางสถิติหาค่า  $t$ -test และ  $F$ -test ที่ระดับนัยสำคัญ  $P \leq 0.05$

ตอนที่ 2 ส่วนของการประเมินผลการดำเนินงานของ อ.ส.ค. ระหว่างปี 2538 – 2542 เป็นรายไตรมาส เพื่อดูแนวโน้มของการดำเนินงาน นำผลการคำนวณจากตัวแปรทั้ง 5 ตัว มาเปรียบเทียบกับเกณฑ์มาตรฐานการเป็น “รัฐวิสาหกิจที่ดี”

ตอนที่ 3 นำผลคะแนนเฉลี่ยจากแบบสอบถามทั้ง 3 ด้าน คือ การตรวจสอบด้านการเงิน การตรวจสอบด้านปฏิบัติการ และการตรวจสอบด้านการจัดการ มาหาความสัมพันธ์โดยวิธี

พรรณานาวิเคราะห์กับผลการคำนวณเกณฑ์การเป็น “รัฐวิสาหกิจที่ดี” ทั้ง 4 ตัวแปร ยกเว้นตัวแปรที่ 3 เนื่องจากตัวแปรที่ 3 มีการเปลี่ยนแปลงในอัตราที่น้อยมาก ไม่สามารถที่จะวัดผลได้ ผู้วิจัยได้นำ ลูกหนี้การค้า และเจ้าหนี้การค้า เข้ามาวิเคราะห์ด้วย เพราะลูกหนี้และเจ้าหนี้มีความสำคัญต่อการบริหารงาน และการคงอยู่ขององค์กร



## บทที่ 4

## การวิเคราะห์ข้อมูล

การศึกษาเรื่อง การวิเคราะห์และประเมินการจัดการตรวจสอบภายในองค์การส่งเสริม  
กิจการ โคนมแห่งประเทศไทย ผู้วิจัยนำเสนอผลการวิเคราะห์ข้อมูลตามลำดับ ดังนี้

- ตอนที่ 1 ผลการวิเคราะห์ร้อยละข้อมูลเกี่ยวกับคุณลักษณะส่วนบุคคลและค่าเฉลี่ย ระดับความ  
คิดเห็นของผู้รับตรวจจากการตรวจสอบด้านการเงิน ด้านการปฏิบัติการ และการตรวจ  
สอบด้านการจัดการ
- ตอนที่ 2 ผลการวิเคราะห์ อัตราการนำส่งรายได้เข้ารัฐ อัตราผลตอบแทนต่อสินทรัพย์ที่คำนวณ  
เป็นราคาปัจจุบัน ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับเงินเดือนและสวัสดิการต่อต้นทุนทั้งสิ้น, อัตราเพิ่ม  
ผลผลิต, กำไร (ขาดทุน) สุทธิ เปรียบเทียบกับเกณฑ์มาตรฐานการเป็นรัฐวิสาหกิจที่ดี  
และวิเคราะห์แนวโน้มระหว่างปี 2538 – 2542
- ตอนที่ 3 การหาความสัมพันธ์ระหว่างการตรวจสอบด้านการเงิน, การตรวจสอบด้านการปฏิบัติ  
การและการตรวจสอบด้านการจัดการ กับ อัตราการนำส่งรายได้เข้ารัฐ, อัตราผลตอบแทน  
ต่อสินทรัพย์ที่คำนวณเป็นราคาปัจจุบัน, อัตราเพิ่มของผลผลิต และกำไร(ขาดทุน)  
สุทธิ

ตอนที่ 1 ผลการวิเคราะห์ร้อยละข้อมูลเกี่ยวกับคุณลักษณะส่วนบุคคลและค่าเฉลี่ย ระดับความคิดเห็นของผู้รับตรวจจากการตรวจสอบด้านการเงิน ด้านการปฏิบัติการ และการตรวจสอบด้านการจัดการ

กลุ่มตัวอย่าง ในการวิจัยนี้มีจำนวน 276 คน มีรายละเอียดคุณลักษณะส่วนบุคคลดังตารางที่ 2

ตารางที่ 2 จำนวนและร้อยละของกลุ่มตัวอย่างจำแนกตามคุณลักษณะส่วนบุคคลของผู้รับตรวจองค์การส่งเสริมกิจการ โคนมแห่งประเทศไทย

คุณลักษณะส่วนบุคคล	จำนวน (คน) (N)	ร้อยละ
<b>เพศ</b>		
ชาย	103	37.3
หญิง	173	62.7
รวม	276	100
<b>อายุ</b>		
25 ปี หรือน้อยกว่า	19	6.9
26 – 35 ปี	114	41.3
36 – 45 ปี	92	33.3
46 – 55 ปี	38	13.9
56 ปี ขึ้นไป	13	4.7
รวม	276	100
<b>ระดับการศึกษา</b>		
มัธยมศึกษา หรือ ปวช.	62	22.5
อนุปริญญา หรือ ปวส.	66	23.9
ปริญญาตรี	139	50.4
สูงกว่าปริญญาตรี	6	2.2
อื่น ๆ ไปรกระบุ.....	3	1.1
รวม	276	100

คุณลักษณะส่วนบุคคล	จำนวน (คน) (N)	ร้อยละ
<b>ระดับตำแหน่ง</b>		
ผู้ปฏิบัติงาน	213	77.2
หัวหน้าฝ่าย	6	2.2
หัวหน้าแผนก	38	13.8
หัวหน้าสำนัก	6	2.2
หัวหน้ากอง	13	4.7
รวม	276	100
<b>อายุการทำงาน</b>		
5 ปี หรือน้อยกว่า	65	23.6
6 – 10 ปี	60	21.7
11 – 15 ปี	44	15.9
16 – 20 ปี	53	19.2
21 ปี ขึ้นไป	54	19.6
รวม	276	100
<b>หน่วยงานที่สังกัด</b>		
ฝ่ายบริหาร	95	34.4
ฝ่ายอุตสาหกรรมนม	77	27.3
ฝ่ายกิจการ โคนม	104	37.7
รวม	276	100

จากตารางที่ 2 พบว่า ผู้รับตรวจขององค์การส่งเสริมกิจการโคนมแห่งประเทศไทย ที่เป็นกลุ่มตัวอย่างมีคุณลักษณะส่วนบุคคลดังนี้

1. เพศ พบว่า เพศหญิงมีจำนวนมากที่สุด คือ 173 คน คิดเป็นร้อยละ 62.7 รองลงมา คือ เพศชาย มีจำนวน 103 คน คิดเป็นร้อยละ 37.3

2. อายุ พบว่า อายุของผู้รับตรวจขององค์การส่งเสริมกิจการโคนมแห่งประเทศไทย ช่วงอายุ 26 – 35 ปี มีจำนวนมากที่สุด คือ 114 คน คิดเป็นร้อยละ 41.3 รองลงมาคือ ช่วงอายุ 36 – 45 ปี มีจำนวน 92 คน คิดเป็นร้อยละ 33.3 และอายุ 56 ปีขึ้นไป มีจำนวนต่ำที่สุด คือ 13 คน คิดเป็นร้อยละ 4.7

3. การศึกษา พบว่า ระดับการศึกษาของผู้รับตรวจขององค์การส่งเสริมกิจการโคนมแห่งประเทศไทย ระดับการศึกษาปริญญาตรีมีจำนวนมากที่สุดคือ 139 คน คิดเป็นร้อยละ 50.4 รองลงมา คือ ระดับการศึกษานุปริญญาหรือ ปวส. มีจำนวน 66 คน คิดเป็นร้อยละ 23.9 และระดับการศึกษาอื่นๆ ไม่ได้ระบุ มีจำนวนน้อยที่สุด คือ 3 คน คิดเป็นร้อยละ 1.1

4. ตำแหน่งงาน พบว่า ผู้รับตรวจขององค์การส่งเสริมกิจการโคนมแห่งประเทศไทย ตำแหน่งปฏิบัติการ มีจำนวนมากที่สุด คือ 213 คน คิดเป็นร้อยละ 77.2 รองลงมาคือ หัวหน้าแผนก คือ 38 คน คิดเป็นร้อยละ 13.8 ส่วนตำแหน่งหัวหน้าฝ่าย และหัวหน้าสำนัก มีจำนวนน้อยที่สุด ตำแหน่งละ คน คิดเป็นร้อยละ 2.2

5. อายุการทำงาน พบว่า ผู้รับตรวจขององค์การส่งเสริมกิจการโคนมแห่งประเทศไทย อายุการทำงานน้อยกว่าหรือเท่ากับ 5 ปี มีจำนวนมากที่สุด คือ 65 คน คิดเป็นร้อยละ 23.6 รองลงมาคือ ช่วง 6 – 10 ปี จำนวน 60 คน คิดเป็นร้อยละ 21.7 คน และน้อยที่สุดคือ ช่วง 11 – 15 ปี จำนวน 44 คน คิดเป็นร้อยละ 15.9

6. หน่วยงานที่สังกัด พบว่า ผู้รับตรวจขององค์การส่งเสริมกิจการโคนมแห่งประเทศไทย ฝ่ายกิจการโคนม มีจำนวนมากที่สุด คือ 104 คน คิดเป็นร้อยละ 37.7 และ รองลงมาคือฝ่ายบริหาร มีจำนวน 95 คน คิดเป็นร้อยละ 34.4 และน้อยที่สุด คือ ฝ่ายอุตสาหกรรมนม จำนวน 77 คน คิดเป็นร้อยละ 27.3

ตารางที่ 3 ค่าเฉลี่ยและค่าส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน ตามระดับความคิดเห็นของผู้รับตรวจจากการตรวจสอบภายในทั้ง 3 ด้าน

ประเภทการตรวจสอบ	ระดับความคิดเห็น	S.D.
การตรวจสอบด้านการเงิน	2.09	.7443
การตรวจสอบด้านการปฏิบัติการ	2.03	.7254
การตรวจสอบด้านการจัดการ	2.02	.7230

จากตารางที่ 3 พบว่าผู้รับตรวจขององค์การส่งเสริมกิจการโคนมแห่งประเทศไทย มีระดับความคิดเห็นว่าการตรวจสอบด้านการเงิน การตรวจสอบด้านการปฏิบัติการและการตรวจสอบด้านการจัดการ อยู่ในระดับต่ำ ( $\bar{X} = 2.09$ , S.D. = .7443), ( $\bar{X} = 2.03$ , S.D. = .7254) และ ( $\bar{X} = 2.02$ , S.D. = .7230) ตามลำดับ

ตารางที่ 4 ความสัมพันธ์ระหว่างเพศ และการประเมินผลการตรวจสอบภายในของ อสค. ทั้ง 3 ด้าน

ประเภทการตรวจสอบ	เพศ	ค่าเฉลี่ย	S.D.	t	Sig
การตรวจสอบด้านการเงิน	ชาย	2.00	.7858	-1.521	.129
	หญิง	2.15	.7175		
การตรวจสอบด้านปฏิบัติการ	ชาย	2.03	.7660	.110	.913
	หญิง	2.02	.7024		
การตรวจสอบด้านการจัดการ	ชาย	1.96	.7399	-1.203	.230
	หญิง	2.06	.7119		

ในการวิเคราะห์ใช้ระดับนัยสำคัญ 0.05 จากตาราง t-test พบว่า ผู้รับตรวจที่มีเพศแตกต่างกัน มีทัศนคติต่อการตรวจสอบด้านการเงินที่ไม่แตกต่างกัน จึงสรุปได้ว่า ทัศนคติต่อการตรวจสอบด้านการเงินไม่ขึ้นอยู่กับเพศ ซึ่งไม่สอดคล้องกับสมมติฐานที่ว่า เพศมีความสัมพันธ์กับทัศนคติต่อการตรวจสอบด้านการเงิน

ในการทดสอบหาความสัมพันธ์พบว่า ผู้รับตรวจเพศชายมีทัศนคติต่อการตรวจสอบด้านการเงินในระดับค่า ( $\bar{X} = 2.00, S.D. = .7858$ ) ผู้รับตรวจเพศหญิงมีทัศนคติต่อการตรวจสอบด้านการเงินในระดับค่า ( $\bar{X} = 2.15, S.D. = .7157$ )

จากตาราง t-test พบว่า ผู้รับตรวจที่มีเพศแตกต่างกันมีทัศนคติต่อการตรวจสอบด้านปฏิบัติการที่ไม่แตกต่างกัน จึงสรุปได้ว่าทัศนคติต่อการตรวจสอบด้านปฏิบัติการ ไม่ขึ้นอยู่กับเพศ ซึ่งไม่สอดคล้องกับสมมติฐานที่ว่า เพศมีความสัมพันธ์กับทัศนคติต่อการตรวจสอบด้านปฏิบัติการ

ในการทดสอบหาความสัมพันธ์พบว่า ผู้รับตรวจเพศชายมีทัศนคติต่อการตรวจสอบด้านปฏิบัติการในระดับค่า ( $\bar{X} = 2.03, S.D. = .7660$ ) ผู้รับตรวจเพศหญิงมีทัศนคติต่อการตรวจสอบด้านปฏิบัติการในระดับค่า ( $\bar{X} = 2.02, S.D. = .7024$ ) จากการทดสอบค่า t-test พบว่า ผู้รับตรวจที่มีเพศแตกต่างกัน มีทัศนคติต่อการตรวจสอบด้านการจัดการที่ไม่แตกต่างกัน จึงสรุปได้ว่าทัศนคติต่อการตรวจสอบด้านการจัดการไม่ขึ้นอยู่กับเพศ

จากการทดสอบหาความสัมพันธ์ พบว่า ผู้รับตรวจเพศชายมีทัศนคติต่อการตรวจสอบด้านการจัดการในระดับต่ำ ( $\bar{X} = 1.96, S.D. = .7399$ ) ผู้รับตรวจเพศหญิงมีทัศนคติต่อการตรวจสอบด้านการจัดการในระดับต่ำ ( $\bar{X} = 2.06, S.D. = .7119$ )

ตารางที่ 5 ความสัมพันธ์ระหว่างอายุและการประเมินการตรวจสอบภายในของ อสค. ทั้ง 3 ด้าน

ประเภทการตรวจสอบ	อายุ	ค่าเฉลี่ย	S.D.	F	Sig
การตรวจสอบด้านการเงิน	ต่ำกว่า 25	2.21	.7873	1.975	.099
	26-35	2.12	.7773		
	36-45	2.16	.7305		
	46-55	1.97	.6773		
	56 ขึ้นไป	1.61	.5064		
การตรวจสอบด้านการปฏิบัติการ	ต่ำกว่า 25	2.10	.6578	1.600	.174
	26-35	2.02	.7492		
	36-45	2.11	.7239		
	46-55	1.94	.7333		
	56 ขึ้นไป	1.61	.5094		
การตรวจสอบด้านการจัดการ	ต่ำกว่า 25	2.26	.7335	.933	.245
	26-35	2.02	.7097		
	36-45	2.03	.7331		
	46-55	2.00	.7352		
	56 ขึ้นไป	1.76	.7250		

จากตารางว่า F-test พบว่า ผู้รับตรวจที่มีอายุต่างกันมีทัศนคติต่อการตรวจสอบด้านการเงินที่ไม่แตกต่างกัน จึงสรุปได้ว่า ทัศนคติต่อการตรวจสอบด้านการเงินไม่ขึ้นอยู่กับอายุซึ่งไม่สอดคล้องกับสมมติฐานที่ว่าอายุมีความสัมพันธ์กับทัศนคติการตรวจสอบด้านการเงิน



ในการทดสอบหาความสัมพันธ์พบว่า ผู้รับตรวจอายุต่ำกว่า 25 ปี มีทัศนคติต่อการตรวจสอบด้านการเงินในระดับต่ำ ( $\bar{X} = 2.21, S.D. = .7873$ ) ผู้รับตรวจอายุ 26-35 ปี มีทัศนคติต่อการตรวจสอบด้านการเงินในระดับต่ำ ( $\bar{X} = 2.12, S.D. = .7773$ ) ผู้รับตรวจอายุ 36-45 ปี มีทัศนคติต่อการตรวจสอบด้านการเงินในระดับต่ำ ( $\bar{X} = 2.16, S.D. = .7305$ ) ผู้รับตรวจอายุ 46-55 ปี มีทัศนคติต่อการตรวจสอบด้านการเงินในระดับต่ำ ( $\bar{X} = 1.97, S.D. = .6773$ ) ผู้รับตรวจอายุ 56 ปีขึ้นไป มีทัศนคติต่อการตรวจสอบด้านการเงินในระดับต่ำ ( $\bar{X} = 1.61, S.D. = .5064$ )

จากตารางค่า F-test พบว่าผู้รับตรวจที่มีอายุแตกต่างกันมีทัศนคติต่อการตรวจสอบด้านการปฏิบัติการที่ไม่แตกต่างกัน จึงสรุปได้ว่า ทัศนคติต่อการตรวจสอบด้านการปฏิบัติการไม่ขึ้นอยู่กับอายุซึ่งไม่สอดคล้องกับสมมติฐานที่ว่าอายุมีความสัมพันธ์กับทัศนคติการตรวจสอบด้านการปฏิบัติการ

ในการทดสอบหาความสัมพันธ์พบว่า ผู้รับตรวจอายุต่ำกว่า 25 ปี มีทัศนคติต่อการตรวจสอบด้านการปฏิบัติการในระดับต่ำ ( $\bar{X} = 2.10, S.D. = .6578$ ) ผู้รับตรวจอายุ 26-35 ปี มีทัศนคติต่อการตรวจสอบด้านการปฏิบัติการในระดับต่ำ ( $\bar{X} = 2.02, S.D. = .7462$ ) ผู้รับตรวจอายุ 36-45 ปี มีทัศนคติต่อการตรวจสอบด้านการปฏิบัติการในระดับต่ำ ( $\bar{X} = 2.11, S.D. = .7239$ ) ผู้รับตรวจอายุ 46-55 ปี มีทัศนคติต่อการตรวจสอบด้านการปฏิบัติการในระดับต่ำ ( $\bar{X} = 1.94, S.D. = .7333$ ) ผู้รับตรวจอายุ 56 ปีขึ้นไป มีทัศนคติต่อการตรวจสอบด้านการปฏิบัติการในระดับต่ำ ( $\bar{X} = 1.61, S.D. = .5064$ )

จากตารางค่า F-test พบว่าผู้รับตรวจที่มีอายุแตกต่างกันมีทัศนคติต่อการตรวจสอบด้านการจัดการที่ไม่แตกต่างกัน จึงสรุปได้ว่า ทัศนคติต่อการตรวจสอบด้านการจัดการไม่ขึ้นอยู่กับอายุซึ่งไม่สอดคล้องกับสมมติฐานที่ว่าอายุมีความสัมพันธ์กับทัศนคติการตรวจสอบด้านการจัดการ

ในการทดสอบหาความสัมพันธ์พบว่า ผู้รับตรวจอายุต่ำกว่า 25 ปี มีทัศนคติต่อการตรวจสอบด้านการจัดการในระดับต่ำ ( $\bar{X} = 2.26, S.D. = .7335$ ) ผู้รับตรวจอายุ 26-35 ปี มีทัศนคติต่อการตรวจสอบด้านการจัดการในระดับต่ำ ( $\bar{X} = 2.02, S.D. = .7097$ ) ผู้รับตรวจอายุ 36-45 ปี มีทัศนคติต่อการตรวจสอบด้านการจัดการในระดับต่ำ ( $\bar{X} = 2.03, S.D. = .7331$ ) ผู้รับตรวจอายุ 46-55 ปี มีทัศนคติต่อการตรวจสอบด้านการจัดการในระดับต่ำ ( $\bar{X} = 2.00, S.D. = .7352$ ) ผู้รับตรวจอายุ 56 ปีขึ้นไป มีทัศนคติต่อการตรวจสอบด้านการจัดการในระดับต่ำ ( $\bar{X} = 1.76, S.D. = .7250$ )

ตารางที่ 6 ความสัมพันธ์ระหว่างระดับการศึกษากับการประเมินการตรวจสอบภายในของ อสค.  
ทั้ง 3 ด้าน

ประเภทการตรวจสอบ	ระดับการศึกษา	ค่าเฉลี่ย	S.D.	F	Sig
การตรวจสอบด้านการเงิน	มัธยมศึกษา	2.19	.7430	2.362	.054
	อนุปริญญา	1.95	.7732		
	ปริญญาตรี	2.15	.7148		
	สูงกว่าปริญญาตรี	1.50	.8367		
	อื่นๆ	1.66	.5774		
การตรวจสอบด้านการปฏิบัติ การ	มัธยมศึกษา	2.11	.7037	.885	.473
	อนุปริญญา	1.93	.7207		
	ปริญญาตรี	2.05	.7300		
	สูงกว่าปริญญาตรี	1.66	.8165		
	อื่นๆ	2.00	1.00		
การตรวจสอบด้านการจัดการ	มัธยมศึกษา	2.06	.7655	1.043	.386
	อนุปริญญา	2.03	.7226		
	ปริญญาตรี	2.04	.7006		
	สูงกว่าปริญญาตรี	1.50	.8367		
	อื่นๆ	1.66	.5774		

จากตารางค่า F-test พบว่า ผู้รับตรวจที่มีระดับการศึกษาแตกต่างกัน มีทัศนคติต่อการตรวจสอบด้านการเงินที่ไม่แตกต่างกัน จึงสรุปได้ว่าทัศนคติต่อการตรวจสอบด้านการเงินไม่ขึ้นอยู่กับระดับการศึกษา ซึ่งไม่สอดคล้องกับสมมติฐานที่ว่า ระดับการศึกษามีความสัมพันธ์กับทัศนคติต่อการตรวจสอบด้านการเงิน

ในการทดสอบหาความสัมพันธ์ พบว่า ผู้รับตรวจที่มีการศึกษาระดับมัศึกษามีทัศนคติต่อการตรวจสอบด้านการเงินในระดับต่ำ ( $\bar{X} = 2.19$ , S.D. = .7430) ผู้รับตรวจที่มีการศึกษาระดับอนุปริญญา มีทัศนคติต่อการตรวจสอบด้านการเงินในระดับต่ำ ( $\bar{X} = 1.95$ , S.D. = .7732) ผู้รับตรวจที่มีการศึกษาระดับปริญญาตรี มีทัศนคติต่อการตรวจสอบด้านการเงินในระดับต่ำ ( $\bar{X} = 2.15$ , S.D. =

.7148 ) ผู้รับตรวจที่มีการศึกษาระดับปริญญาตรีขึ้นไป มีทัศนעותการตรวจสอบด้านการเงินในระดับต่ำ (  $\bar{X} = 1.50, S.D. = .8367$  ) ผู้รับตรวจที่มีการศึกษาระดับอื่น ๆ มีทัศนעותการตรวจสอบด้านการเงินในระดับต่ำ (  $\bar{X} = 1.66, S.D. = .5774$  )

จากตาราง F-test พบว่า ผู้รับตรวจที่มีระดับการศึกษาแตกต่างกัน มีทัศนעותการตรวจสอบด้านการปฏิบัติการที่แตกต่างกัน จึงสรุปได้ว่าทัศนעותการตรวจสอบด้านการปฏิบัติการไม่ขึ้นอยู่กับระดับการศึกษา ซึ่งไม่สอดคล้องกับสมมติฐานที่ว่า ระดับการศึกษามีความสัมพันธ์กับทัศนעותการตรวจสอบด้านการปฏิบัติการ

ในการทดสอบหาความสัมพันธ์ พบว่า ผู้รับตรวจที่มีการศึกษาระดับมัธยมศึกษาต่อ การตรวจสอบด้านการปฏิบัติการในระดับต่ำ (  $\bar{X} = 2.11, S.D. = .7037$  ) ผู้รับตรวจที่มีการศึกษาระดับอนุปริญญา มีทัศนעותการตรวจสอบด้านการปฏิบัติการในระดับต่ำ (  $\bar{X} = 1.93, S.D. = .7207$  ) ผู้รับตรวจที่มีการศึกษาระดับปริญญาตรี มีทัศนעותการตรวจสอบด้านการปฏิบัติการในระดับต่ำ (  $\bar{X} = 2.09, S.D. = .7300$  ) ผู้รับตรวจที่มีการศึกษาระดับปริญญาตรีขึ้นไป มีทัศนעותการตรวจสอบด้านการปฏิบัติการในระดับต่ำ (  $\bar{X} = 1.66, S.D. = .8165$  ) ผู้รับตรวจที่มีการศึกษาระดับอื่น ๆ มีทัศนעותการตรวจสอบด้านการปฏิบัติการในระดับต่ำ (  $\bar{X} = 2.00, S.D. = 1.000$  )

จากตาราง F-test พบว่า ผู้รับตรวจที่มีระดับการศึกษาที่แตกต่างกัน มีทัศนעותการตรวจสอบด้านการจัดการที่ไม่แตกต่างกัน จึงสรุปได้ว่าทัศนעותการตรวจสอบด้านการจัดการไม่ขึ้นอยู่กับระดับการศึกษา ซึ่งไม่สอดคล้องกับสมมติฐานที่ว่า ระดับการศึกษามีความสัมพันธ์กับทัศนעותการตรวจสอบด้านการจัดการ

ในการทดสอบหาความสัมพันธ์ พบว่า ผู้รับตรวจที่มีการศึกษาระดับมัธยมศึกษาต่อ การตรวจสอบด้านการจัดการในระดับต่ำ (  $\bar{X} = 2.06, S.D. = .7655$  ) ผู้รับตรวจที่มีการศึกษาระดับอนุปริญญา มีทัศนעותการตรวจสอบด้านการจัดการในระดับต่ำ (  $\bar{X} = 2.03, S.D. = .7226$  ) ผู้รับตรวจที่มีการศึกษาระดับปริญญาตรี มีทัศนעותการตรวจสอบด้านการจัดการในระดับต่ำ (  $\bar{X} = 2.04, S.D. = .7006$  ) ผู้รับตรวจที่มีการศึกษาระดับปริญญาตรีขึ้นไป มีทัศนעותการตรวจสอบด้านการจัดการในระดับต่ำ (  $\bar{X} = 1.50, S.D. = .8367$  ) ผู้รับตรวจที่มีการศึกษาระดับอื่น ๆ มีทัศนעותการตรวจสอบด้านการจัดการในระดับต่ำ (  $\bar{X} = 1.66, S.D. = .5774$  )

ตารางที่ 7 ความสัมพันธ์ระหว่างตำแหน่งและการประเมินผลการตรวจสอบภายในของ อสค.  
ทั้ง 3 ด้าน

ประเภทการตรวจสอบ	ตำแหน่ง	ค่าเฉลี่ย	S.D.	F	Sig
การตรวจสอบด้านการเงิน	ผู้ปฏิบัติงาน	2.14	.7349	1.857	.118
	หัวหน้าฝ่าย	2.00	.8944		
	หัวหน้าแผนก	2.05	.8036		
	หัวหน้าสำนัก	1.83	.7528		
	หัวหน้ากอง	1.61	.5064		
การตรวจสอบด้านการปฏิบัติ การ	ผู้ปฏิบัติงาน	2.08	.7246	2.109	.080
	หัวหน้าฝ่าย	2.00	.8944		
	หัวหน้าแผนก	1.92	.7121		
	หัวหน้าสำนัก	1.50	.5477		
	หัวหน้ากอง	1.69	.6304		
การตรวจสอบด้านการจัดการ	ผู้ปฏิบัติงาน	2.07	.7069	1.096	.359
	หัวหน้าฝ่าย	2.00	.8944		
	หัวหน้าแผนก	1.94	.8036		
	หัวหน้าสำนัก	1.66	.8165		
	หัวหน้ากอง	1.76	.5991		

จากตาราง F-test พบว่า ผู้รับตรวจที่มีตำแหน่งแตกต่างกัน มีทัศนคติต่อการตรวจสอบด้านการเงินที่ไม่แตกต่างกัน จึงสรุปได้ว่าทัศนคติต่อการตรวจสอบด้านการเงินไม่ขึ้นอยู่กับตำแหน่งของผู้รับตรวจ ซึ่งไม่สอดคล้องกับสมมติฐานที่ว่า ตำแหน่งของผู้รับตรวจมีความสัมพันธ์กับทัศนคติต่อการตรวจสอบด้านการเงิน

ในการทดสอบหาความสัมพันธ์ พบว่า ผู้รับตรวจที่มีตำแหน่งผู้ปฏิบัติงาน มีทัศนคติต่อการตรวจสอบด้านการเงินในระดับต่ำ ( $\bar{X} = 2.14$ , S.D. = .7349) ผู้รับตรวจที่มีตำแหน่งหัวหน้าฝ่าย มีทัศนคติต่อการตรวจสอบด้านการเงินในระดับต่ำ ( $\bar{X} = 2.00$ , S.D. = .8944) ผู้รับตรวจที่มีตำแหน่ง

หัวหน้าแผนก มีทัศนคติต่อการตรวจสอบด้านการเงินในระดับต่ำ ( $\bar{X} = 2.05, S.D. = .8036$ ) ผู้รับตรวจที่มีตำแหน่งหัวหน้าสำนัก มีทัศนคติต่อการตรวจสอบด้านการเงินในระดับต่ำ ( $\bar{X} = 1.83, S.D. = .7528$ ) ผู้รับตรวจที่มีตำแหน่งหัวหน้ากอง มีทัศนคติต่อการตรวจสอบด้านการเงินในระดับต่ำ ( $\bar{X} = 1.61, S.D. = .5064$ )

จากตาราง F-test พบว่า ผู้รับตรวจที่มีตำแหน่งแตกต่างกัน มีทัศนคติต่อการตรวจสอบด้านการปฏิบัติการที่ไม่แตกต่างกัน จึงสรุปได้ว่าทัศนคติต่อการตรวจสอบด้านการปฏิบัติการ ไม่ขึ้นอยู่กับตำแหน่งของผู้รับตรวจ ซึ่งไม่สอดคล้องกับสมมติฐานที่ว่า ตำแหน่งมีความสัมพันธ์กับทัศนคติต่อการตรวจสอบด้านการปฏิบัติการ

ในการทดสอบหาความสัมพันธ์ พบว่า ผู้รับตรวจที่มีตำแหน่งผู้ปฏิบัติงาน มีทัศนคติต่อการตรวจสอบด้านการปฏิบัติการในระดับต่ำ ( $\bar{X} = 2.08, S.D. = .7246$ ) ผู้รับตรวจที่มีตำแหน่งหัวหน้าฝ่าย มีทัศนคติต่อการตรวจสอบด้านการปฏิบัติการในระดับต่ำ ( $\bar{X} = 2.00, S.D. = .8944$ ) ผู้รับตรวจที่มีตำแหน่งหัวหน้าแผนก มีทัศนคติต่อการตรวจสอบด้านการปฏิบัติการในระดับต่ำ ( $\bar{X} = 1.92, S.D. = .7121$ ) ผู้รับตรวจที่มีตำแหน่งหัวหน้าสำนัก มีทัศนคติต่อการตรวจสอบด้านการปฏิบัติการในระดับต่ำ ( $\bar{X} = 1.50, S.D. = .5477$ ) ผู้รับตรวจที่มีตำแหน่งหัวหน้ากอง มีทัศนคติต่อการตรวจสอบด้านการปฏิบัติการในระดับต่ำ ( $\bar{X} = 1.69, S.D. = .6304$ )

จากตาราง F-test พบว่า ผู้รับตรวจที่มีตำแหน่งแตกต่างกัน มีทัศนคติต่อการตรวจสอบด้านการจัดการที่ไม่แตกต่างกัน จึงสรุปได้ว่าทัศนคติต่อการตรวจสอบด้านการจัดการไม่ขึ้นอยู่กับตำแหน่ง ซึ่งไม่สอดคล้องกับสมมติฐานที่ว่า ตำแหน่งมีความสัมพันธ์กับทัศนคติต่อการตรวจสอบด้านการจัดการ

ในการทดสอบหาความสัมพันธ์ พบว่า ผู้รับตรวจที่มีตำแหน่งผู้ปฏิบัติงาน มีทัศนคติต่อการตรวจสอบด้านการจัดการในระดับต่ำ ( $\bar{X} = 2.07, S.D. = .7069$ ) ผู้รับตรวจที่มีตำแหน่งหัวหน้าฝ่าย มีทัศนคติต่อการตรวจสอบด้านการจัดการในระดับต่ำ ( $\bar{X} = 2.00, S.D. = .8944$ ) ผู้รับตรวจที่มีตำแหน่งหัวหน้าแผนก มีทัศนคติต่อการตรวจสอบด้านการจัดการในระดับต่ำ ( $\bar{X} = 1.94, S.D. = .8036$ ) ผู้รับตรวจที่มีตำแหน่งหัวหน้าสำนัก มีทัศนคติต่อการตรวจสอบด้านการจัดการในระดับต่ำ ( $\bar{X} = 1.66, S.D. = .8165$ ) ผู้รับตรวจที่มีตำแหน่งหัวหน้ากอง มีทัศนคติต่อการตรวจสอบด้านการจัดการในระดับต่ำ ( $\bar{X} = 1.76, S.D. = .5991$ )

ตารางที่ 8 ความสัมพันธ์ระหว่างอายุการทำงานกับการประเมินผลการตรวจสอบภายในของ อสค.  
ทั้ง 3 ด้าน

ประเภทการตรวจสอบ	อายุการทำงาน	ค่าเฉลี่ย	S.D.	F	Sig
การตรวจสอบด้านการเงิน	ต่ำกว่า 5 ปี	2.29	.7010	1.591	.177
	6-10 ปี	2.08	.7874		
	11-15 ปี	2.00	.7471		
	16-20 ปี	2.00	.7296		
	21 ปีขึ้นไป	2.05	.7115		
การตรวจสอบด้านการปฏิบัติ การ	ต่ำกว่า 5 ปี	2.21	.6493	1.472	.211
	6-10 ปี	1.98	.7009		
	11-15 ปี	2.02	.7621		
	16-20 ปี	1.98	.8202		
	21 ปีขึ้นไป	1.92	.6964		
การตรวจสอบด้านการจัดการ	ต่ำกว่า 5 ปี	2.24	.6381	2.126	.078
	6-10 ปี	2.00	.6889		
	11-15 ปี	1.93	.7581		
	16-20 ปี	2.00	.7845		
	21 ปีขึ้นไป	1.90	.7591		

จากตาราง F-test พบว่า ผู้รับตรวจที่มีอายุการทำงานแตกต่างกัน มีทัศนคติต่อการตรวจสอบด้านการเงินไม่แตกต่างกันจึงสรุปได้ว่า ทัศนคติต่อการตรวจสอบด้านการเงินไม่ขึ้นอยู่กับอายุการทำงาน ซึ่งไม่สอดคล้องกับสมมติฐานที่ว่า อายุการทำงานมีความสัมพันธ์กับทัศนคติต่อการตรวจสอบด้านการเงิน

ในการทดสอบหาความสัมพันธ์พบว่า ผู้รับตรวจที่มีอายุการทำงานต่ำกว่า 5 ปี มีทัศนคติต่อการตรวจสอบด้านการเงินในระดับค่า ( $\bar{X} = 2.29$ , S.D. = .7010) ผู้รับตรวจที่มีอายุการทำงาน 6-10 ปี มีทัศนคติต่อการตรวจสอบด้านการเงินในระดับค่า ( $\bar{X} = 2.08$ , S.D. = .7874) ผู้รับตรวจที่มีอายุการทำงาน 11-15 ปี มีทัศนคติต่อการตรวจสอบด้านการเงินในระดับค่า ( $\bar{X} = 2.00$ , S.D. = .7471) ผู้รับ

ตรวจที่มีอายุการทำงาน 16-20 ปี มีทัศนคติต่อการตรวจสอบด้านการเงินในระดับต่ำ ( $\bar{X} = 2.00$ , S.D. = .7596) ผู้รับตรวจที่มีอายุการทำงาน 21 ปีขึ้นไป มีทัศนคติต่อการตรวจสอบด้านการเงินในระดับต่ำ ( $\bar{X} = 2.05$ , S.D. = .7115)

จากตาราง F-test พบว่า ผู้รับตรวจที่มีอายุการทำงานแตกต่างกัน มีทัศนคติต่อการตรวจสอบด้านการปฏิบัติการไม่แตกต่างกันจึงสรุปได้ว่า ทัศนคติต่อการตรวจสอบด้านการปฏิบัติการไม่ขึ้นอยู่กับอายุการทำงาน ซึ่งไม่สอดคล้องกับสมมติฐานที่ว่า อายุการทำงานมีความสัมพันธ์กับทัศนคติต่อการตรวจสอบด้านการปฏิบัติการ

ในการทดสอบหาความสัมพันธ์พบว่า ผู้รับตรวจที่มีอายุการทำงานต่ำกว่า 5 ปี มีทัศนคติต่อการตรวจสอบด้านการปฏิบัติการในระดับต่ำ ( $\bar{X} = 2.21$ , S.D. = .6493) ผู้รับตรวจที่มีอายุการทำงาน 6-10 ปี มีทัศนคติต่อการตรวจสอบด้านการปฏิบัติการในระดับต่ำ ( $\bar{X} = 1.98$ , S.D. = .7009) ผู้รับตรวจที่มีอายุการทำงาน 11-15 ปี มีทัศนคติต่อการตรวจสอบด้านการปฏิบัติการในระดับต่ำ ( $\bar{X} = 2.02$ , S.D. = .7621) ผู้รับตรวจที่มีอายุการทำงาน 16-20 ปี มีทัศนคติต่อการตรวจสอบด้านการปฏิบัติการในระดับต่ำ ( $\bar{X} = 1.98$ , S.D. = .8202) ผู้รับตรวจที่มีอายุการทำงาน 21 ปีขึ้นไป มีทัศนคติต่อการตรวจสอบด้านการปฏิบัติการในระดับต่ำ ( $\bar{X} = 1.92$ , S.D. = .6964)

จากตาราง F-test พบว่า ผู้รับตรวจที่มีอายุการทำงานแตกต่างกัน มีทัศนคติต่อการตรวจสอบด้านการจัดการไม่แตกต่างกันจึงสรุปได้ว่า ทัศนคติต่อการตรวจสอบด้านการจัดการไม่ขึ้นอยู่กับอายุการทำงาน ซึ่งไม่สอดคล้องกับสมมติฐานที่ว่า อายุการทำงานมีความสัมพันธ์กับทัศนคติต่อการตรวจสอบด้านการจัดการ

ในการทดสอบหาความสัมพันธ์พบว่า ผู้รับตรวจที่มีอายุการทำงานต่ำกว่า 5 ปี มีทัศนคติต่อการตรวจสอบด้านการจัดการในระดับต่ำ ( $\bar{X} = 2.24$ , S.D. = .6381) ผู้รับตรวจที่มีอายุการทำงาน 6-10 ปี มีทัศนคติต่อการตรวจสอบด้านการจัดการในระดับต่ำ ( $\bar{X} = 2.00$ , S.D. = .6889) ผู้รับตรวจที่มีอายุการทำงาน 11-15 ปี มีทัศนคติต่อการตรวจสอบด้านการจัดการในระดับต่ำ ( $\bar{X} = 1.93$ , S.D. = .7281) ผู้รับตรวจที่มีอายุการทำงาน 16-20 ปี มีทัศนคติต่อการตรวจสอบด้านการจัดการในระดับต่ำ ( $\bar{X} = 2.00$ , S.D. = .7845) ผู้รับตรวจที่มีอายุการทำงาน 21 ปีขึ้นไป มีทัศนคติต่อการตรวจสอบด้านการจัดการในระดับต่ำ ( $\bar{X} = 1.90$ , S.D. = .7591)

ตารางที่ 9 ความสัมพันธ์ระหว่างหน่วยงานที่สังกัดของผู้รับตรวจกับการประเมินการตรวจสอบ  
ภายในของ อสค. ทั้ง 3 ด้าน

ประเภทการตรวจสอบ	หน่วยงานที่สังกัด	ค่าเฉลี่ย	S.D.	F	Sig
การตรวจสอบด้านการเงิน	ฝ่ายบริหาร	2.37	.6219	11.438	.000
	ฝ่ายอุตสาหกรรม	2.00	.7434		
	ฝ่ายกิจการ โคนม	1.91	.7772		
การตรวจสอบด้านการปฏิบัติ การ	ฝ่ายบริหาร	2.26	.6393	8.782	.000
	ฝ่ายอุตสาหกรรม	2.00	.7255		
	ฝ่ายกิจการ โคนม	1.84	.7474		
การตรวจสอบด้านการจัดการ	ฝ่ายบริหาร	2.29	.6337	11.519	.000
	ฝ่ายอุตสาหกรรม	1.97	.7066		
	ฝ่ายกิจการ โคนม	1.82	.7432		

จากตารางค่า F-test พบว่า ทักษะคิของคนที่อยู่ในหน่วยงานที่แตกต่างกันมีความคิดเห็นต่อการตรวจสอบด้านการเงินที่แตกต่างกัน ซึ่งสอดคล้องกับสมมติฐานที่ว่า หน่วยงานที่สังกัดของผู้รับตรวจมีความสัมพันธ์กับทักษะต่อการตรวจสอบด้านการเงิน

ในการตรวจความสัมพันธ์ พบว่า ผู้รับตรวจสังกัดฝ่ายบริหาร มีทักษะต่อการตรวจสอบด้านการเงินในระดับปานกลาง ( $\bar{X} = 2.37$ , S.D. = .6219) ผู้รับตรวจสังกัดฝ่ายอุตสาหกรรมมีทักษะต่อการตรวจสอบด้านการเงินในระดับต่ำ ( $\bar{X} = 2.00$ , S.D. = .7434) ผู้รับตรวจสังกัดฝ่ายกิจการ โคนม มีทักษะต่อการตรวจสอบด้านการเงินในระดับต่ำ ( $\bar{X} = 1.91$ , S.D. = .7772)

จากตารางค่า F-test พบว่า ผู้รับตรวจที่มีหน่วยงานที่สังกัดแตกต่างกันมีทักษะต่อการตรวจสอบด้านการปฏิบัติการที่แตกต่างกัน ที่ระดับนัยสำคัญทางสถิติ 0.05 จึงสามารถสรุปได้ว่า ทักษะต่อการตรวจสอบด้านการปฏิบัติการขึ้นอยู่กับหน่วยงานที่สังกัด ซึ่งสอดคล้องกับสมมติฐานที่ว่า หน่วยงานที่สังกัดของผู้รับตรวจมีความสัมพันธ์กับทักษะต่อการตรวจสอบด้านการปฏิบัติการ

ในการตรวจความสัมพันธ์ พบว่า ผู้รับตรวจสังกัดฝ่ายบริหาร มีทักษะต่อการตรวจสอบด้านการปฏิบัติการในระดับต่ำ ( $\bar{X} = 2.26$ , S.D. = .6393) ผู้รับตรวจสังกัดฝ่ายอุตสาหกรรมมี



ทัศนคติต่อการตรวจสอบด้านการปฏิบัติการในระดับต่ำ ( $\bar{X} = 2.00, S.D. = .7255$ ) ผู้รับตรวจสอบสังกัดฝ่าย  
กิจการโคนม มีทัศนคติต่อการตรวจสอบด้านการปฏิบัติการในระดับต่ำ ( $\bar{X} = 1.84, S.D. = .7474$ )

จากตารางค่า F-test พบว่า ผู้รับตรวจที่สังกัดหน่วยงานที่แตกต่างกันมีทัศนคติการตรวจสอบด้านการจัดการที่แตกต่างกัน ที่ระดับนัยสำคัญทางสถิติ 0.05 จึงสามารถสรุปได้ว่า ทัศนคติการตรวจสอบด้านการจัดการขึ้นอยู่กับหน่วยงานที่สังกัด ซึ่งสอดคล้องกับสมมติฐานที่ว่า หน่วยงานที่สังกัดของผู้รับตรวจมีความสัมพันธ์กับทัศนคติการตรวจสอบด้านการจัดการ

ในการทดสอบความสัมพันธ์ พบว่า ผู้รับตรวจสอบสังกัดฝ่ายบริหาร มีทัศนคติการตรวจสอบด้านการจัดการในระดับต่ำ ( $\bar{X} = 2.29, S.D. = .6337$ ) ผู้รับตรวจสอบสังกัดฝ่ายอุตสาหกรรมนม มีทัศนคติการตรวจสอบด้านการจัดการในระดับต่ำ ( $\bar{X} = 1.97, S.D. = .7066$ ) ผู้รับตรวจสอบสังกัดฝ่ายกิจการโคนม มีทัศนคติการตรวจสอบด้านการจัดการในระดับต่ำ ( $\bar{X} = 1.82, S.D. = .7432$ )

ตอนที่ 2 ผลการวิเคราะห์ อัตราการนำส่งรายได้เข้ารัฐ อัตราผลตอบแทนต่อสินทรัพย์ที่คำนวณเป็นราคาปัจจุบัน ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับเงินเดือนและสวัสดิการต่อต้นทุนทั้งสิ้น, อัตราเพิ่มของผลผลิต, กำไร (ขาดทุน) สุทธิ เปรียบเทียบกับเกณฑ์มาตรฐานการเป็นรัฐวิสาหกิจที่ดี และวิเคราะห์แนวโน้มระหว่างปี 2538 – 2542

ตารางที่ 10 ตัวแปรที่ 1 อัตราการนำส่งรายได้เข้ารัฐ

(หน่วย : ล้านบาท)

	ปี 2538	ปี 2539	ปี 2540	ปี 2541	ปี 2542
จำนวนรายได้นำส่งจริง	-	-	-	-	-
รายได้จากการขายและบริการ					
ไตรมาส 1	350.74	350.92	448.37	433.02	420.70
ไตรมาส 2	356.43	373.11	392.63	440.22	399.13
ไตรมาส 3	352.10	390.02	527.80	336.64	356.00
ไตรมาส 4	417.20	452.15	316.82	576.38	460.90

เกณฑ์มาตรฐานการเป็นรัฐวิสาหกิจที่ดี อ.ส.ค. เป็นรัฐวิสาหกิจที่ไม่เป็นบริษัทจำกัด จะต้องนำส่งรายได้เข้ารัฐ ไม่น้อยกว่าร้อยละ 30 ของกำไรสุทธิ

อ.ส.ค. ไม่ได้นำรายได้เข้ารัฐระหว่างปี 2538 – 2542 เนื่องจากในปี 2538 อ.ส.ค. ยังไม่ได้จัดสรรกำไรและจ่ายเงินโบนัสให้กับกรรมการบริหาร จึงไม่สามารถนำเงินเข้ารัฐได้

ส่วนในปี 2539 – 2542 อ.ส.ค. บริหารงานขาดทุน กระทรวงการคลังยกเว้นให้ไม่ต้องนำเงินส่งรัฐ

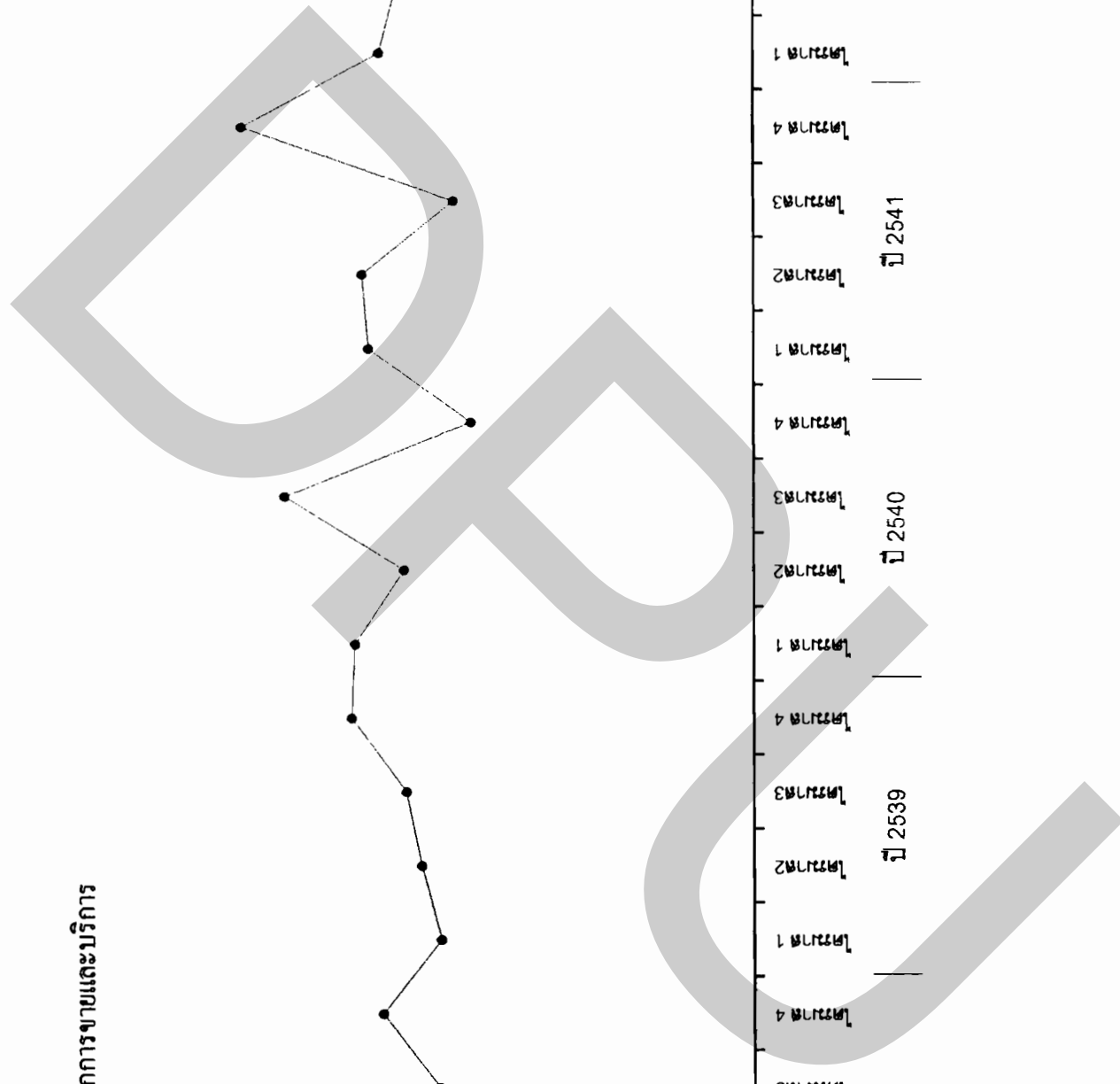
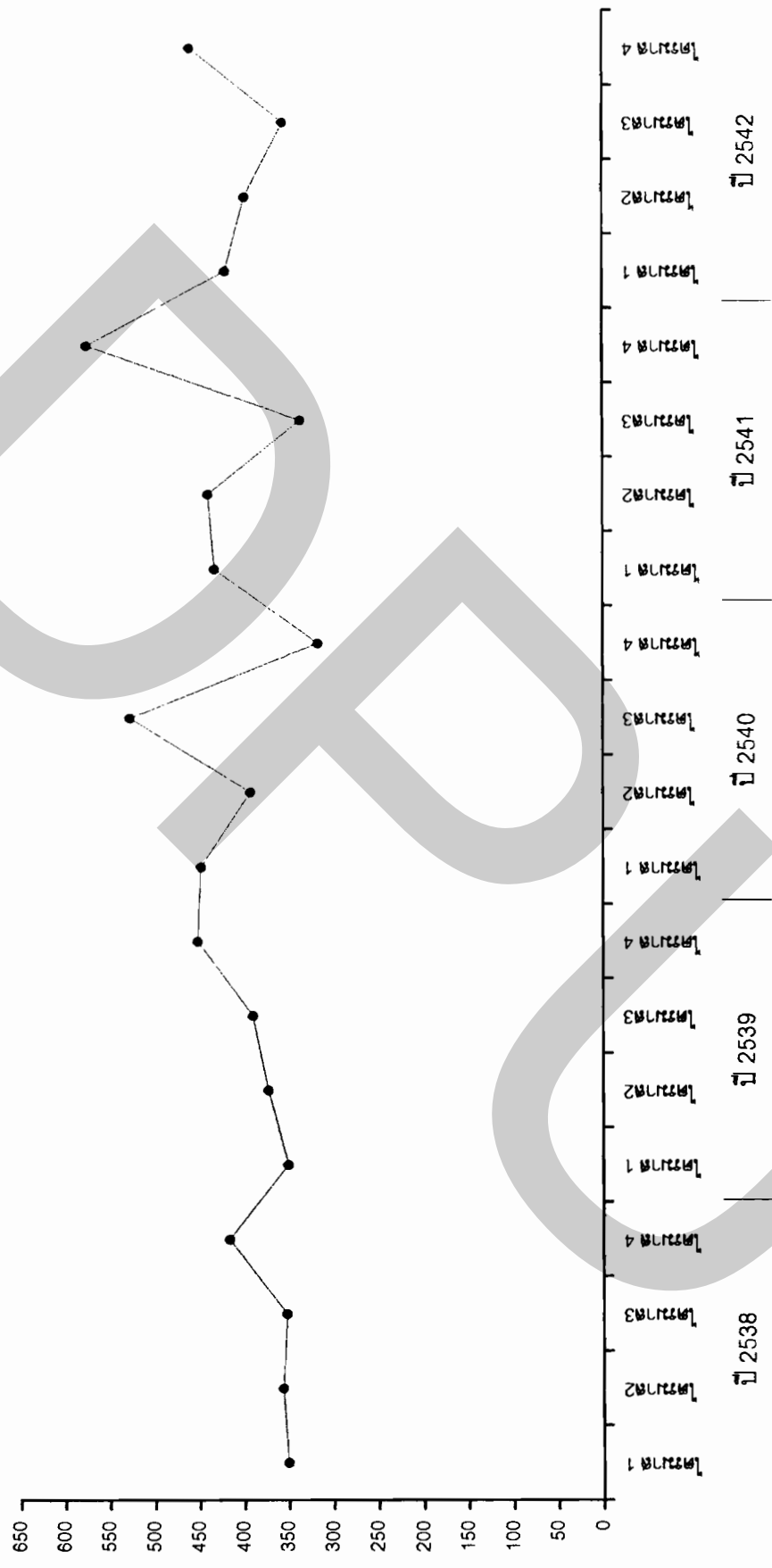
ดังนั้น อ.ส.ค. จึงมีอัตราการนำส่งรายได้เข้ารัฐต่ำกว่าเกณฑ์มาตรฐานการเป็นรัฐวิสาหกิจที่ดี

เมื่อไม่สามารถหาอัตราการนำส่งรายได้เข้ารัฐ ผู้วิจัยจะขออธิบายกราฟรายได้จากการขายและบริการ เพื่อดูแนวโน้มรายได้ของ อ.ส.ค. 5 ปี ระหว่าง ปี 2538 – 2542 ดังนี้

รายได้จากการขายและบริการ ปี 2538 ในไตรมาสที่ 4 มีจำนวนสูงที่สุดคือ 417.20 ล้านบาท รองลงมาคือไตรมาสที่ 2 มีจำนวน 356.43 ล้านบาท และต่ำที่สุดคือไตรมาสที่ 1 มีจำนวน 350.74 ล้านบาท ส่วนในปี 2539 ในไตรมาสที่ 4 มีจำนวนสูงที่สุดคือ 452.15 ล้านบาท รองลงมาคือไตรมาสที่ 3 มีจำนวน 390.02 ล้านบาท และต่ำที่สุดคือไตรมาสที่ 1 มีจำนวน 350.92 ล้านบาท ส่วนในปี 2540 ในไตรมาสที่ 3 มีจำนวนสูงที่สุดคือ 527.80 ล้านบาท รองลงมาคือไตรมาสที่ 1 มีจำนวน

448.37 ล้านบาท และต่ำที่สุดคือ ไตรมาสที่ 4 มีจำนวน 316.82 ล้านบาท ส่วนในปี 2541 ในไตรมาส  
ที่ 4 มีจำนวนสูงที่สุดคือ 576.38 ล้านบาท รองลงมาคือ ไตรมาสที่ 2 มีจำนวน 440.22 ล้านบาท และ  
ต่ำที่สุดคือ ไตรมาสที่ 3 มีจำนวน 336.64 ล้านบาท ส่วนในปี 2542 ในไตรมาสที่ 4 มีจำนวน 460.90  
ล้านบาท รองลงมาคือ ไตรมาสที่ 1 มีจำนวน 420.70 ล้านบาท และต่ำที่สุดคือ ไตรมาสที่ 3 มีจำนวน  
356.00 ล้านบาท

ภาพที่ 6 รายได้จากการขายและบริการ



ภาพที่ 6 แสดงรายได้จากการขายและบริการ สามารถอธิบายได้ว่าในไตรมาสที่ 4 ปี 2541 มีจำนวนสูงที่สุด คือ 576.38 ล้านบาท รองลงมาคือไตรมาสที่ 3 ปี 2540 มีจำนวน 527.80 ล้านบาท และต่ำที่สุดคือไตรมาสที่ 4 ปี 2540 มีจำนวน 316.82 ล้านบาท เมื่อดูแนวโน้มรายได้จากการขายและบริการ ระหว่างปี 2538 ถึง 2542 พบว่าในภาพรวมโดยเฉลี่ยแล้วมีแนวโน้มสูงขึ้น และเป็นที่น่าสังเกตว่าในไตรมาสที่ 4 ของทุกปี รายได้ของ อ.ส.ค. จะสูงที่สุดยกเว้นในไตรมาสที่ 4 ปี 2540 รายได้ต่ำที่สุด เนื่องจากบริษัทตัวแทนจำหน่ายผลิตภัณฑ์นมไม่ชำระค่าผลิตภัณฑ์นมให้กับ อ.ส.ค. อ.ส.ค. จึงจัดส่งผลิตภัณฑ์นมให้และยกเลิกสัญญาซื้อขายผลิตภัณฑ์นมในที่สุด

ตารางที่ 11 ตัวแปรที่ 2 อัตราผลตอบแทนต่อสินทรัพย์ที่คำนวณเป็นราคาปัจจุบัน (Return on Asset at Replacement Cost)

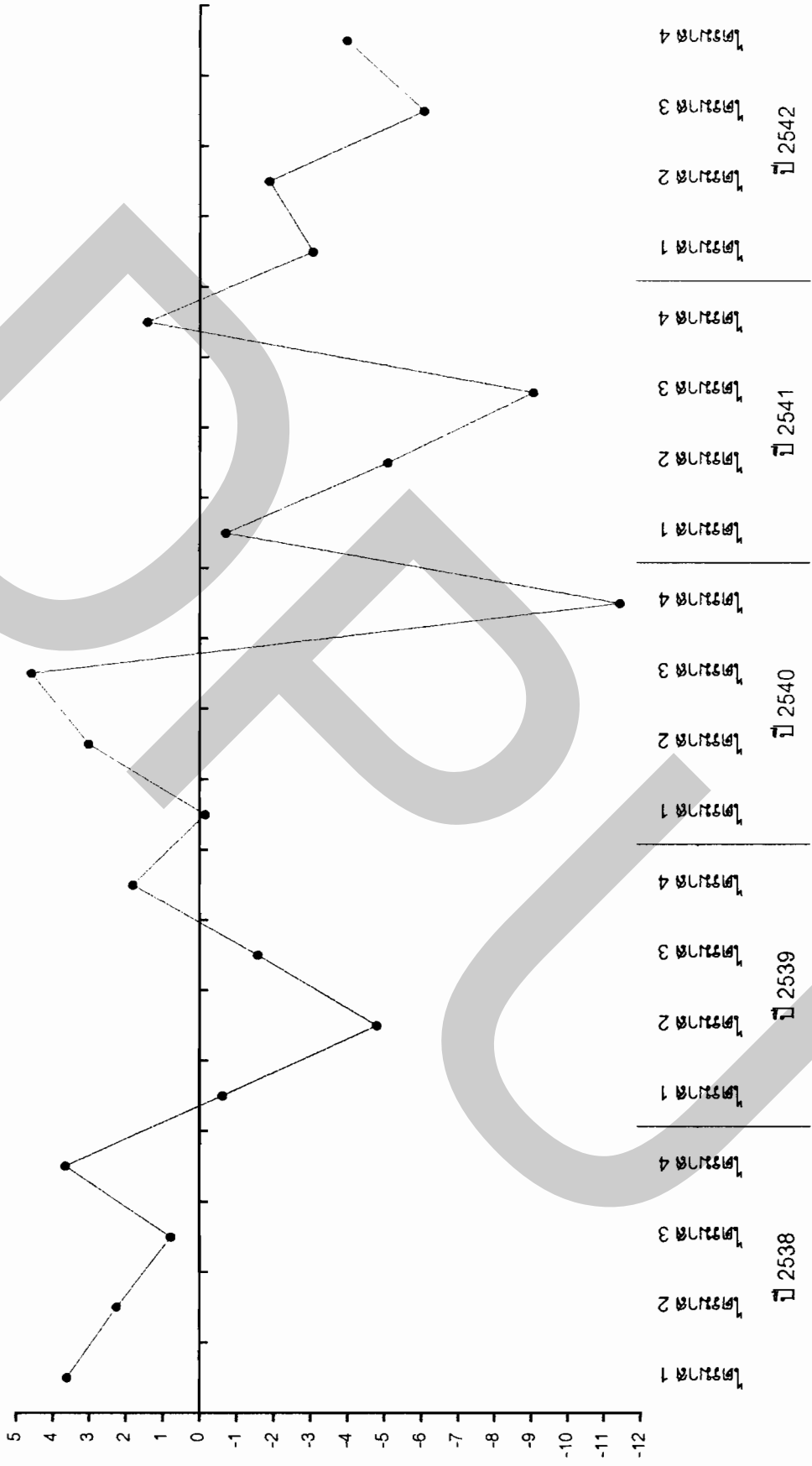
อัตราผลตอบแทนต่อสินทรัพย์	ปี 2538	ปี 2539	ปี 2540	ปี 2541	ปี 2542
ไตรมาส 1	3.61	-0.62	-0.15	-0.71	-3.06
ไตรมาส 2	2.24	-4.80	3.01	-5.09	-1.88
ไตรมาส 3	0.77	-1.58	4.60	-6.07	-6.09
ไตรมาส 4	3.66	1.80	-11.45	1.42	-3.99

เกณฑ์มาตรฐานการเป็นรัฐวิสาหกิจที่ดี อัตราผลตอบแทนต่อสินทรัพย์จะต้องอยู่ในอัตราไม่ต่ำกว่าร้อยละ 6

จากตารางที่ 11 สามารถอธิบายได้ว่า อัตราผลตอบแทนต่อสินทรัพย์ ปี 2538 ในไตรมาสที่ 4 มีจำนวนสูงที่สุด คือร้อยละ 3.66 รองลงมาก็คือไตรมาสที่ 1 มีจำนวนร้อยละ 3.61 และต่ำที่สุดคือไตรมาสที่ 3 มีจำนวนร้อยละ 0.77 ส่วนในปี 2539 ในไตรมาสที่ 4 มีจำนวนสูงที่สุดคือร้อยละ 1.80 รองลงมาก็คือไตรมาสที่ 1 มีจำนวนคิดลบ ร้อยละ 0.62 และต่ำที่สุดคือไตรมาสที่ 2 มีจำนวนคิดลบ ร้อยละ 4.80 ส่วนในปี 2540 ในไตรมาสที่ 3 มีจำนวนสูงที่สุดคือ ร้อยละ 4.60 รองลงมาก็คือไตรมาสที่ 2 มีจำนวนร้อยละ 3.01 และต่ำที่สุดคือไตรมาสที่ 4 มีจำนวนคิดลบ ร้อยละ 11.45 ส่วนในปี 2541 ในไตรมาสที่ 4 มีจำนวนสูงที่สุดคือ ร้อยละ 1.42 รองลงมาก็คือไตรมาสที่ 1 มีจำนวนคิดลบ ร้อยละ 0.71 และต่ำที่สุดคือไตรมาสที่ 3 มีจำนวนคิดลบ ร้อยละ 6.07 ส่วนในปี 2542 ในไตรมาสที่ 2 มีจำนวนสูงที่สุดคือ คิดลบร้อยละ 1.88 รองลงมาก็คือไตรมาสที่ 1 มีจำนวนคิดลบร้อยละ 3.06 และต่ำที่สุดคือไตรมาสที่ 3 มีจำนวนคิดลบร้อยละ 6.09

เมื่อเปรียบเทียบอัตราผลตอบแทนต่อสินทรัพย์ที่คำนวณเป็นราคาปัจจุบันของ อ.ส.ค. กับเกณฑ์มาตรฐานการเป็นรัฐวิสาหกิจที่ดี พบว่า อัตราผลตอบแทนต่อสินทรัพย์ของ อ.ส.ค. ต่ำกว่าเกณฑ์มาตรฐานทุกปี

ภาพที่ 7 อัตราผลตอบแทนต่อสินทรัพย์



ภาพที่ 7 แสดงอัตราผลตอบแทนต่อสินทรัพย์ที่คำนวณเป็นราคาปัจจุบัน สามารถอธิบายได้ว่า ในไตรมาสที่ 3 ปี 2540 มีจำนวนสูงที่สุดคือร้อยละ 4.60 รองลงคือไตรมาสที่ 4 ปี 2538 มีจำนวนร้อยละ 3.66 และต่ำที่สุดคือไตรมาสที่ 4 ปี 2540 มีจำนวนติดลบร้อยละ 11.45 เมื่อดูแนวโน้มอัตราผลตอบแทนต่อสินทรัพย์ระหว่างปี 2538 - 2542 พบว่าในภาพรวมโดยเฉลี่ยแล้วมีแนวโน้มลดลง เนื่องจาก อ.ส.ค. บริหารงานมีผลขาดทุนระหว่างปี 2539 -2542 จะมีเพียงปี 2538 ที่บริหารงานมีผลกำไร



ตารางที่ 12 ตัวแปรที่ 3 ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับเงินเดือนและสวัสดิการต่อต้นทุนทั้งสิ้น (Wage Component)

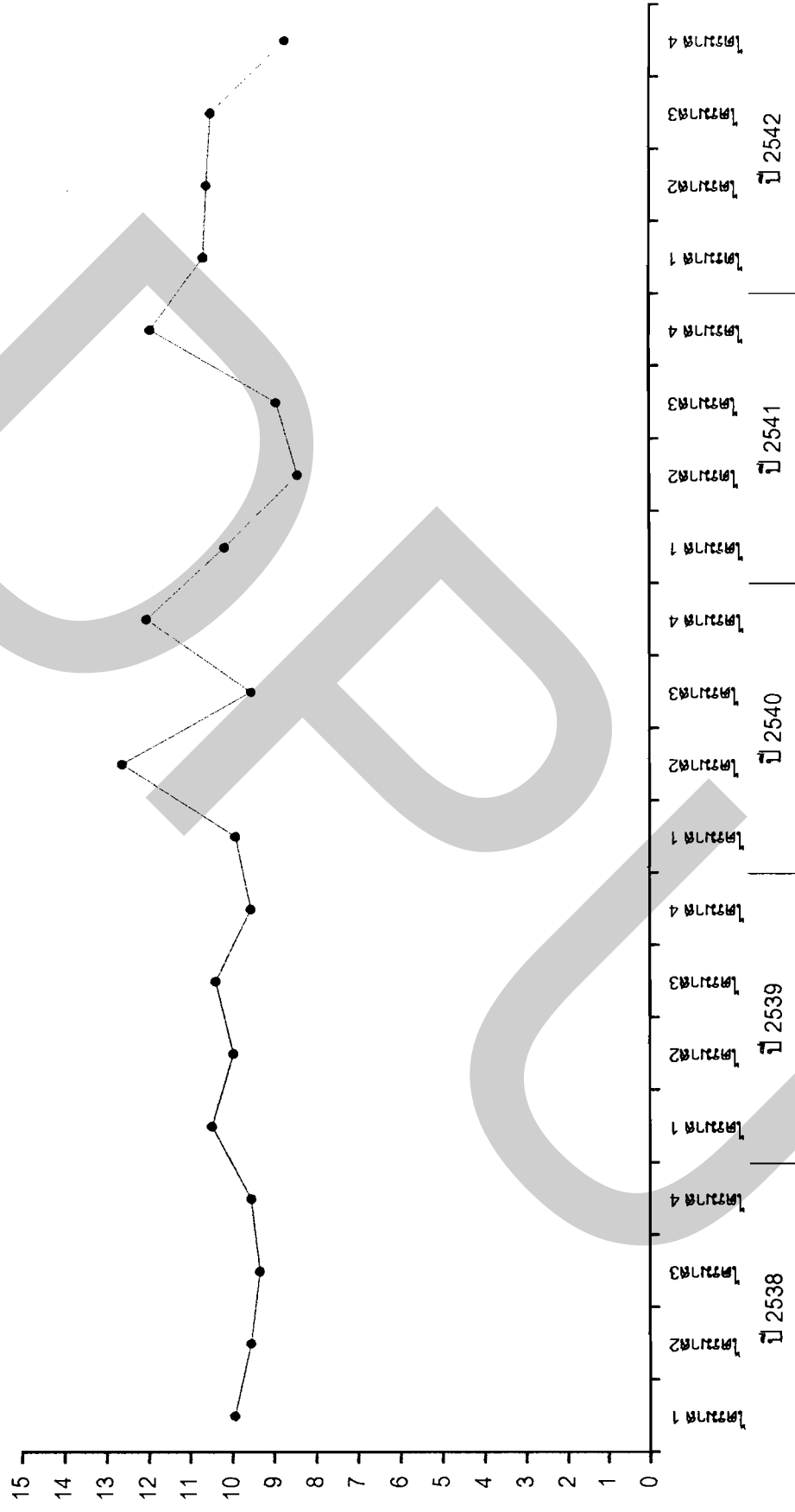
ค่าใช้จ่ายบุคคลต่อ ค่าใช้จ่ายทั้งสิ้น	ปี 2538	ปี 2539	ปี 2540	ปี 2541	ปี 2542
ไตรมาส 1	9.94	10.48	9.92	10.17	10.68
ไตรมาส 2	9.55	9.97	12.62	8.44	10.60
ไตรมาส 3	9.35	10.39	9.54	8.95	10.50
ไตรมาส 4	9.56	9.55	12.04	11.96	8.74

เกณฑ์มาตรฐานการเป็นรัฐวิสาหกิจที่ดี อ.ส.ค. เป็นรัฐวิสาหกิจประเภทส่งเสริมให้มีค่าใช้จ่ายได้ไม่เกินร้อยละ 30 ของค่าใช้จ่ายทั้งสิ้น

จากตารางที่ 12 สามารถอธิบายได้ว่า ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับ เงินเดือนและสวัสดิการต่อต้นทุนทั้งสิ้น ปี 2538 ในไตรมาสที่ 1 มีจำนวนสูงที่สุดคือร้อยละ 9.94 รองลงมาคือไตรมาสที่ 4 มีจำนวนร้อยละ 9.56 และต่ำที่สุดคือไตรมาสที่ 3 มีจำนวนร้อยละ 9.35 ส่วนในปี 2539 ในไตรมาสที่ 1 มีจำนวนสูงที่สุดคือ ร้อยละ 10.48 รองลงมาคือไตรมาสที่ 3 มีจำนวนร้อยละ 10.39 และต่ำที่สุดคือไตรมาสที่ 4 มีจำนวนร้อยละ 9.55 ส่วนในปี 2540 ในไตรมาสที่ 2 มีจำนวนสูงที่สุดคือร้อยละ 12.62 รองลงมาคือไตรมาสที่ 4 มีจำนวนร้อยละ 12.04 และต่ำที่สุดคือไตรมาสที่ 3 มีจำนวนร้อยละ 9.54 ส่วนในปี 2541 ในไตรมาสที่ 4 มีจำนวนสูงที่สุดคือร้อยละ 11.96 รองลงมาคือไตรมาสที่ 1 มีจำนวนร้อยละ 10.17 และต่ำที่สุดคือ ไตรมาสที่ 2 มีจำนวนร้อยละ 8.44 ส่วนในปี 2542 ในไตรมาสที่ 1 มีจำนวนสูงที่สุดคือ ร้อยละ 10.68 รองลงมาคือไตรมาสที่ 2 มีจำนวนร้อยละ 10.60 และต่ำที่สุดคือไตรมาสที่ 4 มีจำนวนร้อยละ 8.74

เมื่อเปรียบเทียบค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับเงินเดือนและสวัสดิการต่อต้นทุนทั้งสิ้นกับเกณฑ์มาตรฐานการเป็นรัฐวิสาหกิจที่ดี พบว่า ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับเงินเดือนและสวัสดิการต่อต้นทุนทั้งสิ้นของ อ.ส.ค. ต่ำกว่าเกณฑ์มาตรฐานการเป็นรัฐวิสาหกิจที่ดี ซึ่งเป็นผลดีต่อองค์การที่สามารถบริหารค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับเงินเดือนและสวัสดิการต่อต้นทุนทั้งสิ้นได้ในระดับที่ต่ำ

ภาพที่ 8 ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับเงินเดือนและสวัสดิการต่อพนักงาน (Wage Component)



ภาพที่ 8 แสดงค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับเงินเดือนและสวัสดิการต่อต้นทุนทั้งสิ้น สามารถอธิบายได้ว่าในไตรมาสที่ 2 ปี 2540 มีจำนวนสูงที่สุดคือ ร้อยละ 12.62 รองลงมาคือไตรมาสที่ 4 มีจำนวนร้อยละ 12.04 และต่ำที่สุด คือไตรมาสที่ 4 ปี 2542 มีจำนวนร้อยละ 8.74 เมื่อดูแนวโน้มค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับเงินเดือนและสวัสดิการต่อต้นทุนทั้งสิ้น ระหว่างปี 2538 – 2542 พบว่าในภาพรวมโดยเฉลี่ยแล้วมีแนวโน้มสูงขึ้น เนื่องจากค่าใช้จ่ายรวมในการบริหารงานขององค์กรสูงขึ้น แต่มีอัตราไม่เกินเกณฑ์มาตรฐานเกณฑ์การเป็นรัฐวิสาหกิจที่ดี ซึ่งเป็นผลดีต่อองค์กร และพบว่าระหว่างปี 2538 – 2542 อัตราค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับเงินเดือนและสวัสดิการต่อต้นทุนทั้งสิ้นของ อ.ส.ค. ไม่เกินเกณฑ์มาตรฐานการเป็นรัฐวิสาหกิจที่ดี ซึ่งเป็นผลดีต่อองค์กร

ตารางที่ 13 ตัวแปรที่ 4 อัตราเพิ่มของผลผลิต (Productivity Increase)

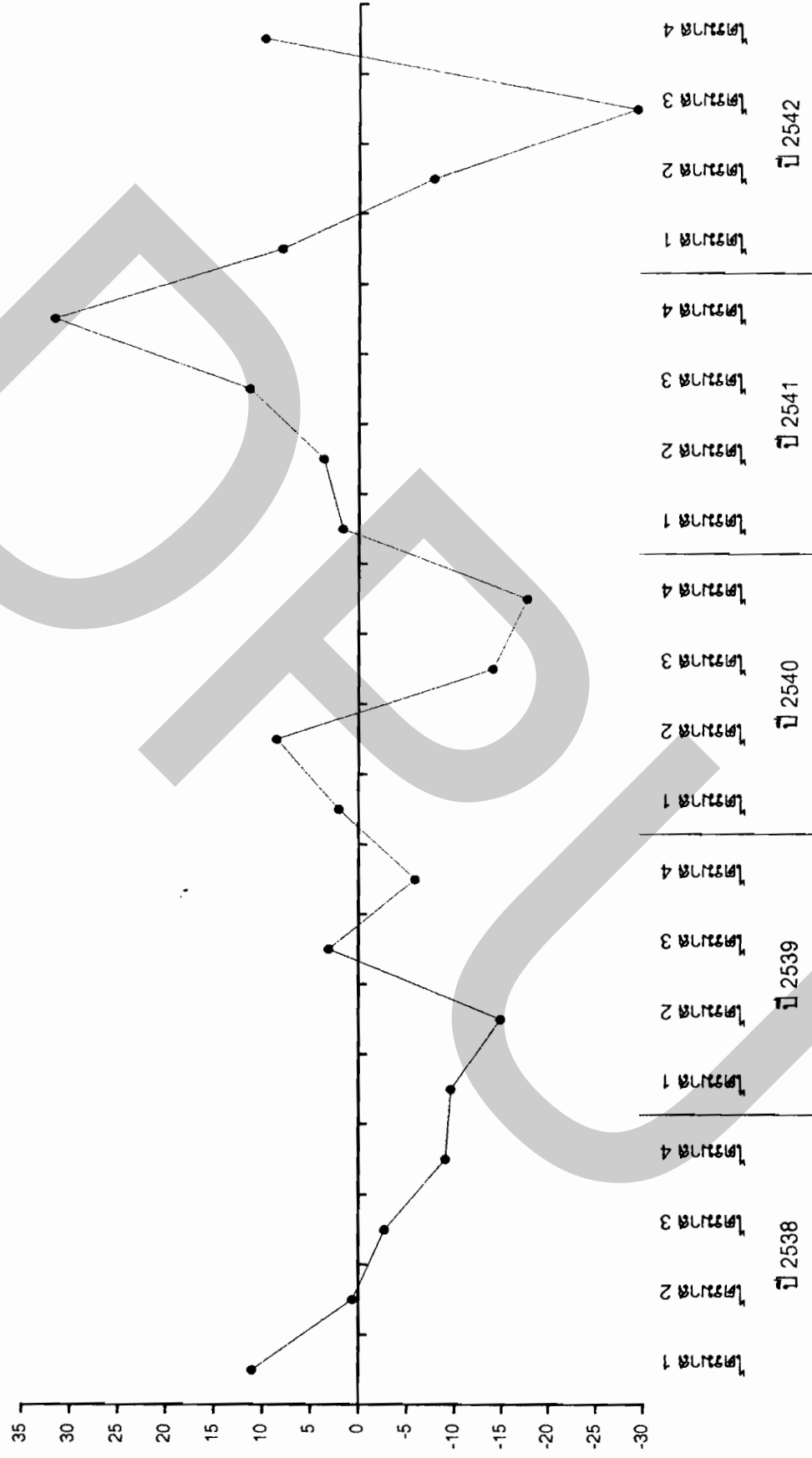
อัตราเพิ่มของผลผลิต	ปี 2538	ปี 2539	ปี 2540	ปี 2541	ปี 2542
ไตรมาส 1	11.06	-9.62	2.09	1.65	8.02
ไตรมาส 2	0.62	-14.87	8.54	3.69	-7.78
ไตรมาส 3	-2.68	3.13	-14.07	11.42	-29.35
ไตรมาส 4	-9.08	-5.86	-17.73	31.72	9.85

เกณฑ์มาตรฐานการเป็นรัฐวิสาหกิจที่ดี อยู่ในอัตราไม่ต่ำกว่าร้อยละ 2 ต่อปี

จากตารางที่ 13 สามารถอธิบายได้ว่า อัตราเพิ่มของผลผลิต ปี 2538 ในไตรมาสที่ 1 มีจำนวนสูงสุดคือ ร้อยละ 11.06 รองลงมาคือไตรมาสที่ 2 มีจำนวนร้อยละ 0.62 และต่ำที่สุดคือไตรมาสที่ 4 มีจำนวนคิดลปร้อยละ 9.08 ส่วนในปี 2539 ในไตรมาสที่ 3 มีจำนวนสูงสุดคือ ร้อยละ 3.13 รองลงมาคือไตรมาสที่ 4 มีจำนวนคิดลปร้อยละ 5.86 และต่ำที่สุดคือไตรมาสที่ 2 มีจำนวนคิดลปร้อยละ 14.87 ส่วนในปี 2540 ในไตรมาสที่ 2 มีจำนวนสูงสุดคือ ร้อยละ 8.54 รองลงมาคือไตรมาสที่ 1 มีจำนวนร้อยละ 2.09 และต่ำที่สุดคือ ไตรมาสที่ 4 มีจำนวนคิดลปร้อยละ 17.73 ส่วนในปี 2541 ไตรมาสที่ 3 มีจำนวนสูงสุด คือ ร้อยละ 31.72 รองลงมาคือไตรมาสที่ 3 มีจำนวนร้อยละ 11.42 และต่ำที่สุดคือไตรมาสที่ 1 มีจำนวนร้อยละ 1.65 ส่วนในปี 2542 ในไตรมาสที่ 4 มีจำนวนสูงสุดคือ ร้อยละ 9.85 รองลงมาคือไตรมาสที่ 1 มีจำนวนร้อยละ 8.02 และต่ำที่สุดคือ ไตรมาสที่ 3 มีจำนวนคิดลปร้อยละ 29.35

เมื่อเปรียบเทียบอัตราเพิ่มของผลผลิตกับเกณฑ์มาตรฐานการเป็นรัฐวิสาหกิจที่ดี พบว่า อัตราเพิ่มของผลผลิตของ อ.ส.ค. ไตรมาสที่ 1 ปี 2538, ไตรมาสที่ 3 ปี 2539, ไตรมาสที่ 1, 2 ปี 2540, ไตรมาสที่ 2, 3, 4 ปี 2541 และไตรมาสที่ 1, 4 ปี 2542 สูงกว่าเกณฑ์มาตรฐานการเป็นรัฐวิสาหกิจ ส่วนในไตรมาสที่ 2, 3, 4 ปี 2538 , ไตรมาสที่ 1, 2, 4 ปี 2539, ไตรมาสที่ 3, 4 ปี 2540, ไตรมาสที่ 1 ปี 2541 และไตรมาสที่ 2, 3 ปี 2542 ต่ำกว่าเกณฑ์มาตรฐานการเป็นรัฐวิสาหกิจที่ดี

ภาพที่ 9 อัตราเพิ่มของผลิต



ภาพที่ 9 แสดงอัตราเพิ่มของผลผลิต สามารถอธิบายได้ว่า ในไตรมาสที่ 4 ปี 2541 มีจำนวนสูงที่สุดคือร้อยละ 31.72 รองลงมาคือไตรมาสที่ 3 ปี 2541 มีจำนวนร้อยละ 11.42 และต่ำที่สุดคือไตรมาสที่ 3 ปี 2542 มีจำนวนคิดลปร้อยละ 29.35 เมื่อดูแนวโน้มอัตราการเพิ่มของผลผลิตระหว่างปี 2538 – 2542 พบว่าในภาพรวมโดยเฉลี่ยแล้วมีแนวโน้มเพิ่มขึ้นเพียงเล็กน้อย และลักษณะของการผลิตเพิ่มขึ้นสูงมากแล้วก็ลดลงจนกระทั่งคิดลบในไตรมาสถัดมาซึ่งเป็นลักษณะการผลิตที่ไม่เหมาะสม มีสาเหตุเนื่องมาจาก อ.ส.ค.ได้วางแผนการผลิตร่วมกับบริษัทตัวแทนจำหน่ายไว้ แต่ผลิตไม่เป็นไปตามแผนที่วางไว้จะผลิตตามที่บริษัทตัวแทนจำหน่ายสั่งผลิต จึงทำให้อัตราการเพิ่มของผลผลิตไม่เป็นไปตามแผนที่วางไว้ ซึ่งส่งผลกระทบต่อสินค้าคงคลังของ อ.ส.ค. สูงมาก เพราะบริษัทตัวแทนจำหน่ายไม่มารับของตามจำนวนที่สั่งผลิต ประกอบกับบริษัทตัวแทนจำหน่าย ไม่จ่ายเงินค่าผลิตภัณฑ์นมตามสัญญา อ.ส.ค.จึงไม่ส่งสินค้าให้กับบริษัทตัวแทนจำหน่าย และเลิกสัญญาในที่สุด

ตารางที่ 14 ตัวแปรที่ 5 กำไร (ขาดทุน) สุทธิ อ.ส.ค. ไม่มีผู้ร่วมทุนมีเฉพาะกำไร (ขาดทุน) สุทธิ

(หน่วย : ล้านบาท)

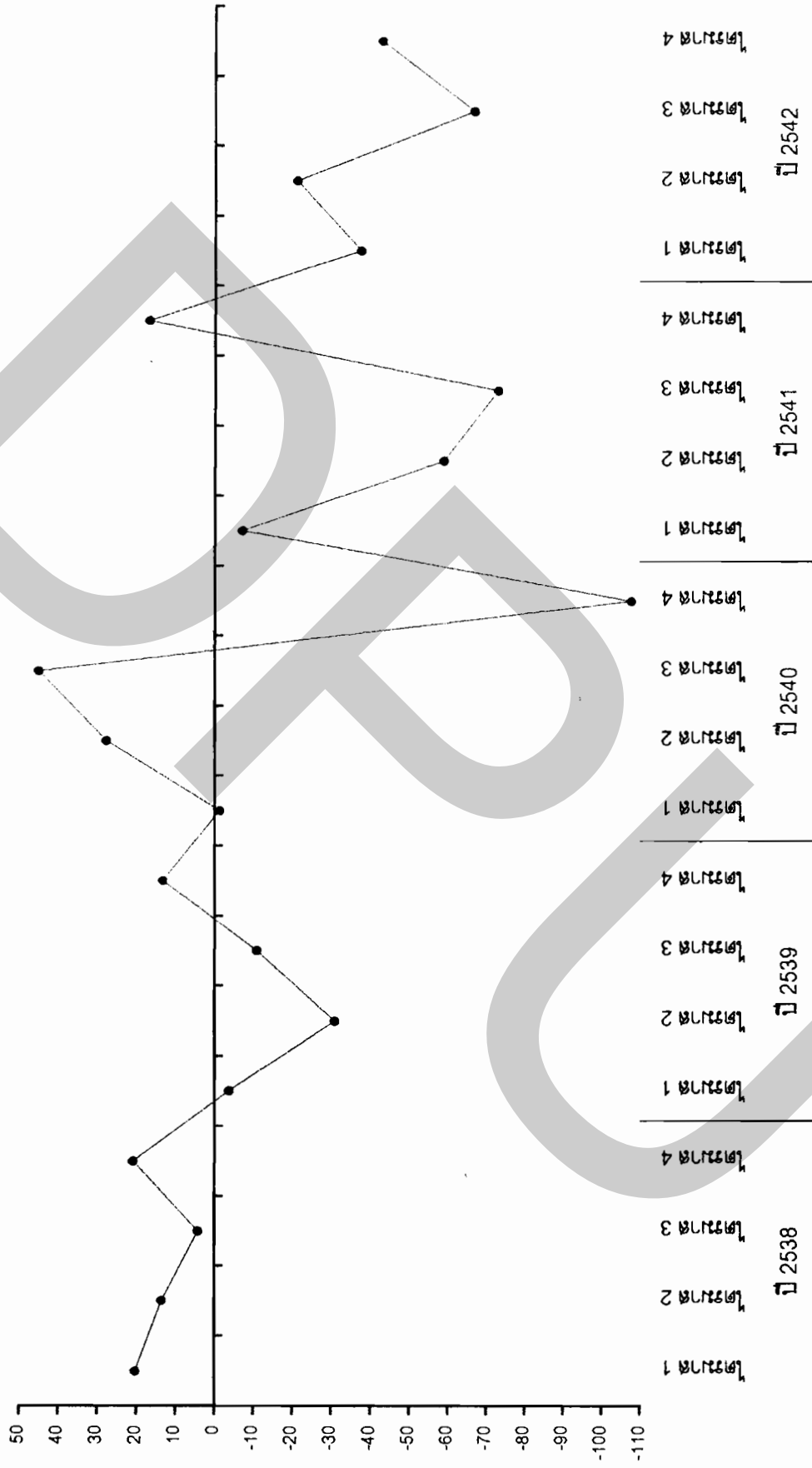
กำไร (ขาดทุน) สุทธิ	ปี 2538	ปี 2539	ปี 2540	ปี 2541	ปี 2542
ไตรมาส 1	20.39	-3.75	-1.27	-7.14	-37.55
ไตรมาส 2	13.54	-30.87	27.82	-59.13	-21.18
ไตรมาส 3	4.31	-10.92	45.14	-73.20	-67.00
ไตรมาส 4	20.96	13.31	-107.81	16.85	-43.16

เกณฑ์มาตรฐานการเป็นรัฐวิสาหกิจที่ดี จะต้องบริหารงานแล้วมีกำไร

จากตารางที่ 14 สามารถอธิบายได้ว่า กำไร (ขาดทุน) สุทธิ ปี 2538 ในไตรมาสที่ 4 มีกำไรสูงสุดคือ 20.96 ล้านบาท รองลงมาก็คือไตรมาสที่ 1 มีจำนวน 20.39 ล้านบาท และต่ำที่สุดคือไตรมาสที่ 3 มีจำนวน 4.31 ล้านบาท ส่วนในปี 2539 ในไตรมาสที่ 4 มีกำไรสูงสุด คือ 13.31 ล้านบาท รองลงมาก็คือไตรมาสที่ 1 ขาดทุนจำนวน 3.75 ล้านบาท และต่ำที่สุดคือไตรมาสที่ 2 ขาดทุนจำนวน 30.87 ล้านบาท ส่วนในปี 2540 ในไตรมาสที่ 3 มีกำไรสูงสุดคือ 45.14 ล้านบาท รองลงมาคือไตรมาสที่ 2 มีจำนวน 27.82 ล้านบาท และต่ำที่สุดคือไตรมาสที่ 4 ขาดทุนจำนวน 107.81 ล้านบาท ส่วนในปี 2541 ในไตรมาสที่ 4 มีกำไรสูงสุดคือ 16.85 ล้านบาท รองลงมาก็คือไตรมาสที่ 1 ขาดทุนจำนวน 7.14 ล้านบาท และต่ำที่สุดคือไตรมาสที่ 3 ขาดทุนจำนวน 73.20 ล้านบาท ส่วนในปี 2542 ในไตรมาสที่ 2 ขาดทุนน้อยที่สุดคือ 21.18 ล้านบาท รองลงมาก็คือไตรมาสที่ 1 ขาดทุนจำนวน 37.55 ล้านบาท และขาดทุนสูงสุดคือ ไตรมาสที่ 3 มีจำนวน 67.00 ล้านบาท

เมื่อเปรียบเทียบกำไร (ขาดทุน) สุทธิ กับเกณฑ์มาตรฐานการเป็นรัฐวิสาหกิจที่ดี พบว่า อ.ส.ค. มีผลกำไรเฉพาะในปี 2538 ส่วนในปี 2539 – 2542 ในภาพรวมโดยเฉลี่ยแล้วมีผลขาดทุน ดังนั้นตัวแปรที่ 5 กำไร (ขาดทุน) สุทธิ จึงต่ำกว่าเกณฑ์มาตรฐาน

ภาพที่ 10 กำไร (ขาดทุน) สุทธิ





ภาพที่ 10 แสดงกำไร (ขาดทุน) สุทธิ สามารถอธิบายได้ว่า ปี 2540 ในไตรมาสที่ 3 มีกำไรสูงสุด คือ 45.14 ล้านบาท รองลงมาคือไตรมาสที่ 2 มีจำนวน 27.82 ล้านบาท และต่ำที่สุดคือไตรมาสที่ 4 ขาดทุนจำนวน 107.81 ล้านบาท เมื่อดูแนวโน้มกำไร (ขาดทุน) สุทธิ ระหว่างปี 2538 – 2542 พบว่า ในภาพรวมโดยเฉลี่ยแล้วมีผลขาดทุนสูงขึ้น โดยเฉพาะในไตรมาสที่ 4 ของปี 2540 มีผลขาดทุนจำนวนมาก ซึ่งมีสาเหตุมาจากบริษัทตัวแทนจำหน่ายผลิตภัณฑ์นมไม่ชำระค่าผลิตภัณฑ์นม และ อ.ส.ค. ได้ยกเลิกสัญญาซื้อขายผลิตภัณฑ์นมกับบริษัทตัวแทนจำหน่าย ตั้งแต่ปลายปี 2540 จนกระทั่งถึงปัจจุบันก็ยังไม่สามารถหาบริษัทตัวแทนจำหน่ายผลิตภัณฑ์นมที่เหมาะสมได้ อ.ส.ค. จึงทำหน้าที่ขายผลิตภัณฑ์นมโดยไม่ผ่านตัวแทนจำหน่าย อ.ส.ค. ก็ไม่สามารถที่จะขายผลิตภัณฑ์นมได้ตามเป้าหมายที่กำหนดไว้ ดังนั้นจึงส่งผลกระทบต่อ อ.ส.ค. ขาดทุนในการบริหารงาน

ตอนที่ 3 การหาความสัมพันธ์ระหว่างการตรวจสอบด้านการเงิน, การตรวจสอบด้านการปฏิบัติการและการตรวจสอบด้านการจัดการ กับ อัตราการนำส่งรายได้เข้ารัฐ, อัตราผลตอบแทนต่อสินทรัพย์ที่คำนวณเป็นราคาปัจจุบัน, อัตราเพิ่มของผลผลิตและกำไร (ขาดทุน) สุทธิ

ตารางที่ 15 คะแนนเฉลี่ยการตรวจสอบภายในทั้ง 3 ด้านของ อ.ส.ค. ที่ได้จากการสำรวจโดยแบบสอบถาม

ประเภทการตรวจสอบ	ระดับความคิดเห็น	คะแนนเฉลี่ย	การแปลค่าคะแนนเฉลี่ย
การตรวจสอบด้านการเงิน	2.09	1.00 – 2.33	อยู่ในระดับต่ำต้องปรับปรุงแก้ไข
การตรวจสอบด้านการปฏิบัติการ	2.03	2.34 – 3.66	อยู่ในระดับต่ำต้องปรับปรุงแก้ไข
การตรวจสอบด้านการจัดการ	2.02	3.67 – 5.00	อยู่ในระดับต่ำต้องปรับปรุงแก้ไข

จากตารางที่ 15 สามารถอธิบายได้ว่า ผู้รับตรวจขององค์การส่งเสริมกิจการโคนมแห่งประเทศไทย มีความเห็นว่า การตรวจสอบด้านการเงิน การตรวจสอบด้านการปฏิบัติการและการตรวจสอบด้านการจัดการ ของสำนักตรวจสอบและประเมินระบบงานขององค์การส่งเสริมกิจการโคนมแห่งประเทศไทย อยู่ในระดับต่ำต้องปรับปรุงแก้ไข

ตารางที่ 16 เกณฑ์มาตรฐานการเป็นรัฐวิสาหกิจที่ดีทั้ง 5 ตัวแปร

ประเภทตัวแปร	เกณฑ์การเป็นรัฐวิสาหกิจที่ดี		หมายเหตุ
	ระดับต่ำ	ระดับสูง	
ตัวแปรที่ 1 อัตราการนำส่งรายได้เข้ารัฐ	น้อยกว่าร้อยละ 30 ของกำไรสุทธิ	มากกว่าร้อยละ 30 ของกำไรสุทธิ	อ.ส.ค. ไม่ได้นำส่งรายได้เข้ารัฐระหว่างปี 2538 – 2539 เนื่องจากผลการดำเนินงานขาดทุน
ตัวแปรที่ 2 อัตราผลตอบแทนต่อสินทรัพย์ที่คำนวณเป็นราคาปัจจุบัน	น้อยกว่าร้อยละ 6	มากกว่าร้อยละ 6	
ตัวแปรที่ 3 ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับเงินเดือนและสวัสดิการต่อต้นทุนทั้งสิ้น	มากกว่าร้อยละ 30 ของค่าใช้จ่ายทั้งหมด	น้อยกว่าร้อยละ 30 ของค่าใช้จ่ายทั้งหมด	ไม่ได้นำมาหาความสัมพันธ์เนื่องจากมีการเปลี่ยนแปลงเพียงเล็กน้อย

ประเภทตัวแปร	เกณฑ์การเป็นรัฐวิสาหกิจที่ดี		หมายเหตุ
	ระดับต่ำ	ระดับสูง	
ตัวแปรที่ 4 อัตราเพิ่มของผลผลิต	น้อยกว่า ร้อยละ 2	มากกว่า ร้อยละ 2	
ตัวแปรที่ 5 กำไร (ขาดทุน) สุทธิ	ขาดทุน	กำไรสุทธิ 10 ล้านบาทขึ้นไป	

ตารางที่ 17 ผลการประเมินการเป็นรัฐวิสาหกิจที่ดีทั้ง 5 ตัวแปร เทียบกับมาตรฐานการเป็นรัฐวิสาหกิจที่ดี ประจำปี 2542

ประเภทตัวแปร	ปี 2542				ผลการเปรียบเทียบ กับมาตรฐานการเป็น รัฐวิสาหกิจที่ดี
	ไตรมาส 1	ไตรมาส 2	ไตรมาส 3	ไตรมาส 4	
ตัวแปรที่ 1 อัตราการนำส่งรายได้ เข้ารัฐ	-	-	-	-	อยู่ในระดับต่ำกว่า มาตรฐาน
ตัวแปรที่ 2 อัตราผลตอบแทนต่อ สินทรัพย์ที่คำนวณเป็น ราคาปัจจุบัน	-3.06	1.88	-6.09	-3.99	อยู่ในระดับต่ำกว่า มาตรฐาน
ตัวแปรที่ 3 ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับเงิน เดือนและสวัสดิการต่อ ต้นทุนทั้งสิ้น	10.68	10.60	10.50	8.74	อยู่ในระดับสูงกว่า มาตรฐาน
ตัวแปรที่ 4 อัตราเพิ่มของผลผลิต	8.02	-7.78	-29.35	9.85	ไตรมาส 1, 4 อยู่ใน ระดับสูงกว่ามาตรฐาน ไตรมาส 2, 3 อยู่ใน ระดับต่ำกว่ามาตรฐาน
ตัวแปรที่ 5 กำไร (ขาดทุน) สุทธิ	-37.55	-21.18	-67.00	-43.16	อยู่ในระดับต่ำกว่า มาตรฐาน

จากตารางที่ 17 สามารถอธิบายผลการประเมินการเป็นรัฐวิสาหกิจที่ดีทั้ง 5 ตัวแปร เปรียบเทียบกับมาตรฐานการเป็นรัฐวิสาหกิจที่ดี ประจำปี 2542 ได้ดังนี้

ตัวแปรที่ 1 อัตราการนำส่งรายได้เข้ารัฐ อยู่ในระดับต่ำกว่ามาตรฐานต้องปรับปรุงแก้ไข

ตัวแปรที่ 2 อัตราผลตอบแทนต่อสินทรัพย์ที่คำนวณเป็นราคาปัจจุบัน อยู่ในระดับต่ำกว่ามาตรฐานต้องปรับปรุงแก้ไข

ตัวแปรที่ 3 ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับเงินเดือนและสวัสดิการต่อต้นทุนทั้งสิ้น อยู่ในระดับ  
ดี สูงกว่ามาตรฐาน

ตัวแปรที่ 4 อัตราเพิ่มของผลผลิต ไตรมาส 1, 4 อยู่ในระดับดีสูงกว่ามาตรฐาน  
ส่วนไตรมาส 2, 3 อยู่ในระดับต่ำกว่ามาตรฐานต้องปรับปรุงแก้ไข

ตัวแปรที่ 5 กำไร(ขาดทุน)สุทธิ อยู่ในระดับต่ำกว่ามาตรฐานต้องปรับปรุงแก้ไข

ตารางที่ 15 และ 17 อธิบายความสัมพันธ์ระหว่างการตรวจสอบด้านการเงินกับ  
อัตราการนำส่งรายได้เข้ารัฐ, อัตราผลตอบแทนต่อสินทรัพย์ที่คำนวณเป็นราคาปัจจุบัน, อัตราเพิ่ม  
ของผลผลิต และกำไร (ขาดทุน) สุทธิ ประจำปี 2542 การตรวจสอบด้านการเงินเป็นการตรวจสอบ  
ที่เน้นความถูกต้องสมบูรณ์ของเอกสารประกอบรายการบัญชี และการปฏิบัติตามกฎระเบียบข้อ  
บังคับ

จากการประเมินด้วยแบบสอบถามพบว่า การตรวจสอบด้านการเงินอยู่ในระดับต่ำ  
ต้องปรับปรุงแก้ไข และจากการประเมินด้วยเกณฑ์การเป็น “รัฐวิสาหกิจที่ดี” พบว่า อัตราการนำส่ง  
รายได้เข้ารัฐ, อัตราผลตอบแทนต่อสินทรัพย์ที่คำนวณเป็นราคาปัจจุบัน, อัตราเพิ่มของผลผลิต ไตร  
มาส 1, 3 และกำไร (ขาดทุน) สุทธิ อยู่ในระดับต่ำกว่ามาตรฐาน ส่วนอัตราเพิ่มของผลผลิต ไตรมาส  
1, 4 อยู่ในระดับสูงกว่ามาตรฐาน และโดยเฉลี่ยแล้วในภาพรวมพบว่า อัตราทุกด้านอยู่ในระดับต่ำ  
ต้องปรับปรุงแก้ไข

ดังนั้น จึงสรุปได้ว่าการตรวจสอบด้านการเงินมีความสัมพันธ์กับอัตราการนำส่ง  
รายได้เข้ารัฐ, อัตราผลตอบแทนต่อสินทรัพย์ที่คำนวณเป็นราคาปัจจุบัน, อัตราการเพิ่มของผลผลิต  
และกำไร (ขาดทุน) สุทธิ โดยมีความสัมพันธ์ในทิศทางที่ต่ำลง เนื่องจากสำนักตรวจสอบและ  
ประเมินระบบงานของ อ.ส.ค. ตรวจสอบความถูกต้องของรายการทางการเงินไม่ครบถ้วนและไม่  
ปฏิบัติตามระเบียบข้อบังคับอย่างเคร่งครัด

ตารางที่ 15 และ 17 อธิบายความสัมพันธ์ระหว่างการตรวจสอบด้านการปฏิบัติการ  
กับอัตราการนำส่งรายได้เข้ารัฐ, อัตราผลตอบแทนต่อสินทรัพย์ที่คำนวณเป็นราคาปัจจุบัน, อัตรา  
เพิ่มของผลผลิต และ กำไร (ขาดทุน) สุทธิ ประจำปี 2542 การตรวจสอบด้านการปฏิบัติการเป็นการ  
ตรวจสอบที่เน้นกระบวนการในการปฏิบัติงาน ขั้นตอนการปฏิบัติงาน รวมทั้งการดำเนินงานที่เกิด  
ขึ้นจริงเทียบกับมาตรฐานการปฏิบัติงาน

จากการประเมินด้วยแบบสอบถามพบว่า การตรวจสอบด้านการปฏิบัติการอยู่ใน  
ระดับต่ำต้องปรับปรุงแก้ไข และจากการประเมินด้วยเกณฑ์การเป็น “รัฐวิสาหกิจที่ดี” พบว่า อัตรา  
การนำส่งรายได้เข้ารัฐ, อัตราผลตอบแทนต่อสินทรัพย์ที่คำนวณเป็นราคาปัจจุบัน, อัตราเพิ่มของ  
ผลผลิตไตรมาส 2, 3 และกำไร (ขาดทุน) สุทธิ อยู่ในระดับต่ำกว่ามาตรฐาน ส่วนอัตราเพิ่มของ

ผลผลิตไตรมาส 1, 4 อยู่ในระดับสูงกว่ามาตรฐาน และโดยเฉลี่ยแล้วในภาพรวมพบว่า อัตราทุกด้านอยู่ในระดับที่ต้องปรับปรุงแก้ไข

ดังนั้นจึงสรุปได้ว่า การตรวจสอบด้านการปฏิบัติการมีความสัมพันธ์กับอัตรานำส่งรายได้เข้ารัฐ, อัตราผลตอบแทนต่อสินทรัพย์ที่คำนวณเป็นราคาปัจจุบัน, อัตราเพิ่มของผลผลิต และกำไร (ขาดทุน) สุทธิ โดยมีความสัมพันธ์ในทิศทางที่ต่ำลง เนื่องจากสำนักตรวจสอบและประเมินระบบงานของ อ.ส.ค. มีระบบการตรวจสอบภายในที่สลับซับซ้อน มีขั้นตอนการตรวจสอบที่ไม่ชัดเจน ไม่ดำเนินการตรวจสอบตามแผนงานที่วางไว้ ไม่มีมาตรฐานการตรวจสอบ รายงานผลการตรวจสอบไม่ครบถ้วนตามแผนการตรวจสอบ ทำให้ผู้บริหารได้รับข้อมูลไม่ครบถ้วนในการบริหารงาน

ตารางที่ 14 และ 16 อธิบายความสัมพันธ์ระหว่างการตรวจสอบด้านการจัดการกับอัตรานำส่งรายได้เข้ารัฐ, อัตราผลตอบแทนต่อสินทรัพย์ที่คำนวณเป็นราคาปัจจุบัน, อัตราเพิ่มของผลผลิต และกำไร (ขาดทุน) สุทธิ ประจำปี 2542 การตรวจสอบด้านการจัดการ เป็นการตรวจสอบการบริหารองค์การว่างองค์การบริหารกิจกรรมด้านต่าง ๆ เป็นไปตามหลักการบริหารที่มีการวางแผน การควบคุมดำเนินงาน และการประเมินผลหรือไม่

จากการประเมินด้วยแบบสอบถาม พบว่า การตรวจสอบด้านการจัดการอยู่ในระดับที่ต้องปรับปรุงแก้ไข และจากการประเมินด้วยเกณฑ์การเป็น “รัฐวิสาหกิจที่ดี” พบว่า อัตรานำส่งรายได้เข้ารัฐ, อัตราผลตอบแทนต่อสินทรัพย์ที่คำนวณเป็นราคาปัจจุบัน, อัตราเพิ่มของผลผลิตไตรมาส 2, 3 และกำไร (ขาดทุน) สุทธิ อยู่ในระดับต่ำมาตรฐาน ส่วนไตรมาส 1, 4 อยู่ในระดับสูงกว่ามาตรฐาน และโดยเฉลี่ยแล้ว ในภาพรวมพบว่า อัตราทุกด้านอยู่ในระดับที่ต้องปรับปรุงแก้ไข

ดังนั้นจึงสรุปได้ว่า การตรวจสอบด้านการจัดการมีความสัมพันธ์กับอัตรานำส่งรายได้เข้ารัฐ, อัตราผลตอบแทนต่อสินทรัพย์ที่คำนวณเป็นราคาปัจจุบัน, อัตราเพิ่มของผลผลิต และกำไร (ขาดทุน) สุทธิ โดยมีความสัมพันธ์ในทิศทางที่ต่ำลง เนื่องจาก สำนักตรวจสอบและประเมินระบบงานของ อ.ส.ค. ไม่ปฏิบัติตามหลักการบริหารทุกขั้นตอน คือ

1. ด้านการวางแผน สำนักตรวจสอบและประเมินระบบงานวางแผนการตรวจสอบไม่สัมพันธ์กับการดำเนินงานจริง เนื่องจากวางแผนงานไว้สูงกว่าความเป็นจริงของการปฏิบัติงาน
2. การจัดโครงสร้างขององค์การ นั่นคือ การจัดโครงสร้างของสำนักตรวจสอบและประเมินระบบงานมีการปรับเปลี่ยนบ่อยครั้งในรอบ 1 ปีงบประมาณทำให้ผู้ตรวจสอบทำงานได้ไม่เต็มที่

3. การจัดคนเข้าทำงาน นั่นคือ บุคลากรในสำนักตรวจสอบมีคุณสมบัติของผู้ตรวจสอบไม่ครบถ้วนตามระเบียบกระทรวงการคลังว่าด้วยการตรวจสอบภายในปี 2538

4. การสั่งการ นั่นคือ การแนะนำผู้ได้บังคับบัญชา ผู้บังคับบัญชาจะต้องเป็นผู้นำการตรวจสอบที่เหมาะสมกับเรื่องที่จะต้องตรวจสอบ

5. การควบคุม นั่นคือ จะต้องมีการควบคุมการตรวจสอบทุกขั้นตอนว่าเป็นไปตามแผนที่วางไว้หรือไม่ และจะต้องมีการประเมินผลการตรวจสอบทุกครั้ง เพื่อค้นหาความผิดพลาดของงานอยู่เสมอ สำนักตรวจสอบและประเมินผลระบบงาน ไม่ได้ทำการประเมินผลการตรวจสอบให้ครบถ้วนทุกด้าน

## บทที่ 5

### สรุปผลการวิจัย อภิปรายผล และข้อเสนอแนะ

การศึกษาเรื่อง การวิเคราะห์และประเมินการจัดการตรวจสอบภายในขององค์การส่งเสริมกิจการโคนมแห่งประเทศไทย มีวัตถุประสงค์ดังนี้

1. เพื่อศึกษาระดับความคิดเห็นของผู้รับตรวจขององค์การส่งเสริมกิจการโคนมแห่งประเทศไทย ใน 3 ประเด็น ดังนี้

- 1.1 การตรวจสอบด้านการเงิน
- 1.2 การตรวจสอบด้านการปฏิบัติการ
- 1.3 การตรวจสอบด้านการจัดการ

2. เพื่อศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างลักษณะส่วนบุคคลกับการตรวจสอบภายในทั้ง 3 ด้าน

3. เพื่อตรวจสอบรายการสำคัญ 5 รายการต่อไปนี้ว่าเป็นไปตามเกณฑ์มาตรฐานการเป็นรัฐวิสาหกิจที่ดี ตามที่กระทรวงการคลังกำหนดไว้หรือไม่ ได้แก่

- 3.1 อัตราการส่งรายได้เข้ารัฐ
- 3.2 อัตราผลตอบแทนต่อสินทรัพย์ที่คำนวณเป็นราคาปัจจุบัน
- 3.3 ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับเงินเดือนและสวัสดิการต่อต้นทุนทั้งสิ้น
- 3.4 อัตราเพิ่มของผลผลิต
- 3.5 กำไร (ขาดทุน) สุทธิ

4. เพื่อศึกษาแนวโน้มของ

- 4.1 อัตราการนำส่งรายได้เข้ารัฐ
- 4.2 อัตราผลตอบแทนต่อสินทรัพย์ที่คำนวณเป็นราคาปัจจุบัน
- 4.3 ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับเงินเดือนและสวัสดิการต่อต้นทุนทั้งสิ้น
- 4.4 อัตราเพิ่มของผลผลิต
- 4.5 กำไร (ขาดทุน) สุทธิ

5. เพื่อหาความสัมพันธ์ระหว่างระดับความคิดเห็นของผู้รับตรวจขององค์การส่งเสริมกิจการโคนมทั้ง 3 ด้าน คือ

การตรวจสอบด้านการเงิน	}	กับ	{	อัตราการนำส่งรายได้เข้ารัฐ
การตรวจสอบด้านปฏิบัติการ				อัตราผลตอบแทนต่อสินทรัพย์ที่คำนวณเป็นราคาปัจจุบัน
การตรวจสอบด้านการจัดการ				อัตราเพิ่มของผลผลิต
				กำไร (ขาดทุน) สุทธิ

### สรุปผลการวิจัยและอภิปรายผล

#### การศึกษาวิจัยสรุปผลการศึกษิตตามวัตถุประสงค์ดังนี้

1. ผู้รับตรวจขององค์การส่งเสริมกิจการโคนมแห่งประเทศไทย ส่วนใหญ่เป็นเพศหญิง มีอายุระหว่าง 26 – 35 ปี มีวุฒิการศึกษาระดับปริญญาตรี ทำงานในระดับปฏิบัติการ มีอายุการทำงานอยู่ระหว่างน้อยกว่าหรือเท่ากับ 5 ปี และส่วนใหญ่สังกัดอยู่ฝ่ายกิจการโคนม มีความคิดเห็นว่าการตรวจสอบภายใน 3 ด้าน คือ ด้านการเงิน ด้านปฏิบัติการ และด้านการจัดการ ของสำนักตรวจสอบและประเมินระบบงาน อยู่ในระดับที่ต้องปรับปรุงแก้ไข (คุณภาพผนวก ซ.) ซึ่งสอดคล้องกับรายงานผลการปฏิบัติราชการปีงบประมาณ (2540 : 6 – 17) ได้ประเมินการบริหารงานภายในต่ำกว่าเป้าหมาย ซึ่งประเด็นข้อตรวจพบที่สำคัญและควรได้รับการแก้ไข คือ องค์การส่งเสริมกิจการโคนมแห่งประเทศไทย ยังไม่สามารถจัดทำงบการเงินให้เป็นปัจจุบัน (ปัจจุบันอยู่ระหว่างการรับรองงบการเงินปี 2539)

2. การหาความสัมพันธ์ระหว่างคุณลักษณะส่วนบุคคล กับการตรวจสอบภายใน 3 ด้าน พบว่า เพศ อายุ ระดับการศึกษา ตำแหน่งงาน และอายุการทำงาน ไม่มีความสัมพันธ์กับการตรวจสอบภายใน 3 ด้าน จึงสรุปได้ว่าทัศนคติของคนที่มี เพศ อายุ ระดับการศึกษา ตำแหน่งงาน และอายุการทำงาน ที่แตกต่างกันมีความคิดเห็นต่อการตรวจสอบด้านการเงิน ด้านปฏิบัติการ และด้านการจัดการ ไม่แตกต่างกัน ส่วนหน่วยงานที่สังกัดของผู้รับตรวจ มีความสัมพันธ์กับการตรวจสอบภายในทั้ง 3 ด้าน จึงสรุปได้ว่า ทัศนคติของคนที่อยู่ในหน่วยงานที่แตกต่างกัน มีความคิดเห็นต่อการตรวจสอบด้านการเงิน ด้านปฏิบัติการ และด้านการจัดการที่แตกต่างกัน

3. การตรวจสอบรายการที่สำคัญ 5 รายการ ด้วยเกณฑ์มาตรฐานการเป็นรัฐวิสาหกิจที่ดี ตามที่กระทรวงการคลังกำหนด สรุปได้ดังนี้

4. อัตราการนำส่งรายได้เข้ารัฐ พบว่า องค์การส่งเสริมกิจการโคนมแห่งประเทศไทย ไม่ได้นำส่งรายได้เข้ารัฐตั้งแต่ปี พ.ศ. 2538 – 2542 เนื่องจากปี 2538 องค์การส่งเสริมกิจการโคนมแห่งประเทศไทย ยังไม่ได้จัดสรรกำไรให้กับกรรมการบริหารและพนักงาน ส่วนปี 2539 – 2542 บริหารงานมีผลขาดทุน กระทรวงการคลังยกเว้นให้ไม่ต้องนำรายได้ส่งรัฐ ดังนั้นอัตราการนำส่งรายได้เข้ารัฐจึงต่ำกว่าเกณฑ์มาตรฐานการเป็นรัฐวิสาหกิจที่ดี



5. อัตราผลตอบแทนต่อสินทรัพย์ที่คำนวณเป็นราคาปัจจุบัน พบว่า ต่ำกว่าเกณฑ์มาตรฐานการเป็นรัฐวิสาหกิจที่ดี เนื่องจากบริหารงานมีผลขาดทุน

6. ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับเงินเดือนและสวัสดิการต่อต้นทุนทั้งสิ้น พบว่า สูงกว่าเกณฑ์มาตรฐานการเป็นรัฐวิสาหกิจที่ดี เนื่องจากองค์การส่งเสริมกิจการโคนมแห่งประเทศไทย เป็นรัฐวิสาหกิจประเภทได้รับการส่งเสริมจากรัฐบาล อัตราเงินเดือนของพนักงานอยู่ในระดับต่ำ เมื่อเปรียบเทียบกับรัฐวิสาหกิจประเภทอื่น ๆ และองค์การส่งเสริมกิจการโคนมแห่งประเทศไทยควรรักษาส่วนที่คืนไว้ให้คงอยู่ต่อไป

7. อัตราเพิ่มของผลผลิต พบว่า ไตรมาสที่ 1 ปี 2538, ไตรมาสที่ 3 ปี 2539, ไตรมาสที่ 1, 2 ปี 2540 ไตรมาสที่ 2, 3, 4 ปี 2541 และไตรมาสที่ 1, 4 ปี 2542 สูงกว่าเกณฑ์มาตรฐานการเป็นรัฐวิสาหกิจที่ดี ส่วนในไตรมาสที่ 2, 3, 4 ปี 2538, ไตรมาสที่ 1, 2, 4 ปี 2539, ไตรมาสที่ 3, 4 ปี 2540, ไตรมาสที่ 1 ปี 2541 และไตรมาสที่ 2, 3 ปี 2542 ต่ำกว่าเกณฑ์มาตรฐานการเป็นรัฐวิสาหกิจที่ดี การที่อัตราเพิ่มของผลผลิตไม่สม่ำเสมอ บางไตรมาสก็สูงมากและในไตรมาสต่อมาก็ต่ำมากเนื่องจาก องค์การส่งเสริมกิจการโคนมแห่งประเทศไทยได้วางแผนการผลิตร่วมกับบริษัทตัวแทนจำหน่ายผลิตภัณฑ์นมไว้แต่ผลิตไม่เป็นไปตามแผนที่วางไว้ โดยจะผลิตตามที่บริษัทตัวแทนจำหน่ายสั่งผลิต จึงทำให้การผลิตไม่เป็นไปตามแผนที่วางไว้ ซึ่งส่งผลกระทบต่อให้สินค้าคงคลังขององค์การส่งเสริมกิจการโคนมแห่งประเทศไทยสูงมาก เพราะบริษัทตัวแทนจำหน่ายไม่มารับสินค้าตามจำนวนที่สั่งผลิตประกอบกับบริษัทตัวแทนจำหน่ายไม่จ่ายค่าผลิตภัณฑ์นมตามสัญญา องค์การส่งเสริมกิจการโคนมแห่งประเทศไทย จึงลดส่งสินค้าให้กับบริษัทตัวแทนจำหน่าย

8. กำไร (ขาดทุน) สุทธิ จากข้อมูลงบการเงินฝ่ายบัญชีและการเงินขององค์การส่งเสริมกิจการโคนมแห่งประเทศไทย พบว่า ปี 2538 บริหารงานมีผลกำไร ส่วนปี 2539 – 2542 บริหารงานมีผลขาดทุน เนื่องจากอัตราเพิ่มของผลผลิตไม่สม่ำเสมอ ไม่เป็นไปตามแผนที่วางไว้ ทำให้ได้รับรายได้จากการขายและบริการไม่สม่ำเสมอเช่นกัน (ดูภาคผนวก ฉ. ตารางที่ 18) ประกอบกับบริษัทตัวแทนจำหน่ายผลิตภัณฑ์นม ไม่ชำระหนี้ค่าผลิตภัณฑ์นมตามสัญญา ทำให้ลูกหนี้การค้า (ดูภาคผนวก ฉ. ตารางที่ 27) มียอดสูงขึ้นตามลำดับ จึงส่งผลกระทบต่อให้การบริหารงานมีผลขาดทุน

9. การศึกษาแนวโน้มของรายการ 5 รายการ พบว่า

10. อัตราการนำส่งรายได้เข้ารัฐ ระหว่างปี 2538 – 2542 ไม่ได้นำเงินส่งเข้ารัฐ

11. อัตราผลตอบแทนต่อสินทรัพย์ที่คำนวณเป็นราคาปัจจุบัน ในภาพรวมโดยเฉลี่ยแล้วมีแนวโน้มลดลง

12. ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับเงินเดือนและสวัสดิการต่อต้นทุนทั้งสิ้น ในภาพรวมโดยเฉลี่ยแล้วมีแนวโน้มสูงขึ้นเพียงเล็กน้อย

13. อัตราเพิ่มของผลผลิต ในภาพรวม โดยเฉลี่ยแล้วมีแนวโน้มลดลง
14. กำไร (ขาดทุน) สุทธิ ในภาพรวม โดยเฉลี่ยแล้วมีแนวโน้มขาดทุนสูงขึ้น
15. การหาความสัมพันธ์ระหว่างการตรวจสอบด้านการเงิน ด้านการปฏิบัติการ และด้านการจัดการ กับอัตราการนำส่งรายได้เข้ารัฐ อัตราผลตอบแทนต่อสินทรัพย์ที่คำนวณเป็นราคาปัจจุบัน อัตราเพิ่มของผลผลิต และกำไร (ขาดทุน) สุทธิ พบว่า

จากสรุปผลการวิจัยและอภิปรายผล ข้อ 1. พบว่าการตรวจสอบด้านการเงิน การปฏิบัติการ และการจัดการ อยู่ในระดับที่ต้องปรับปรุงแก้ไข

จากสรุปผลการวิจัยและอภิปรายผล ข้อ 2. พบว่าอัตราการนำส่งรายได้เข้ารัฐ อัตราผลตอบแทนต่อสินทรัพย์ที่คำนวณเป็นราคาปัจจุบัน อัตราเพิ่มของผลผลิต และกำไร (ขาดทุน) สุทธิ อยู่ในระดับต่ำกว่าเกณฑ์มาตรฐานการเป็นรัฐวิสาหกิจที่ดี

ดังนั้น การตรวจสอบด้านการเงิน สำนักตรวจสอบและประเมินระบบงานขององค์การส่งเสริมกิจการโคนมแห่งประเทศไทย ตรวจสอบความถูกต้องของรายงานทางการเงินไม่ครบถ้วนและล่าช้า (ปัจจุบันอยู่ระหว่างจัดทำงบการเงินปี 2540) ไม่ปฏิบัติตามระเบียบข้อบังคับอย่างเคร่งครัด ทำให้ผู้บริหารได้รับข้อมูลในการบริหารงานล่าช้าและไม่ครบถ้วน ส่งผลกระทบต่อไม่สามารถจัดสรรกำไรให้กับกรรมการบริหาร และโบนัสให้กับพนักงาน จึงไม่สามารถนำส่งรายได้เข้ารัฐ ทำให้ผู้บริหารขาดข้อมูลในการบริหารสินทรัพย์และกำลังการผลิต ส่งผลกระทบต่อการบริหารงานมีผลขาดทุนระหว่างปี 2539 – 2542<sup>1</sup>

การตรวจสอบด้านการปฏิบัติการ สำนักตรวจสอบและประเมินระบบงานขององค์การส่งเสริมกิจการโคนมแห่งประเทศไทย มีระบบการตรวจสอบที่สลับซับซ้อน มีขั้นตอนการตรวจสอบไม่ชัดเจน ดำเนินการตรวจสอบไม่ครบตามแผนที่วางไว้ รายงานผลการตรวจสอบไม่ครบถ้วนตามแผนการตรวจสอบ (จากรายงานผลการตรวจสอบประจำปี องค์การส่งเสริมกิจการโคนมแห่งประเทศไทย ปี 2538 – 2542) ทำให้ผู้บริหารได้รับข้อมูลในการบริหารงานไม่ครบถ้วน ส่งผลให้การบริหารงานทุกด้านด้อยประสิทธิภาพ ส่งผลให้อัตราส่วนทุกด้านต่ำลง<sup>2</sup>

<sup>1</sup> "การประเมินผลงานประจำปี 2539". รายงานผลปฏิบัติราชการปีงบประมาณ พ.ศ. 2540 สำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน, พิมพ์ครั้งที่ 1. โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ กรุงเทพฯ : ธันวาคม 2541, หน้า 6 - 17

<sup>2</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้าเดียวกัน

การตรวจสอบด้านการจัดการ สำนักตรวจสอบและประเมินระบบงานขององค์การส่งเสริมกิจการโคนมแห่งประเทศไทย จัดการการตรวจสอบไม่ครบถ้วนตามกระบวนการควบคุมและประเมินผล ทุกขั้นตอน คือ<sup>3</sup>

1. การกำหนดมาตรฐาน สำนักตรวจสอบและประเมินระบบงานจะต้องวางแผนการตรวจสอบให้ชัดเจนและสัมพันธ์กับการดำเนินงานจริง เนื่องจากที่ผ่านมาวางแผนไว้แล้วไม่สามารถปฏิบัติงานได้ตามแผน ดังนั้นจึงต้องกำหนดมาตรฐานการตรวจสอบให้ชัดเจนและเหมาะสมกับงานที่ตรวจสอบ

2. การสังเกตการปฏิบัติงาน ในขณะที่สำนักตรวจสอบและประเมินระบบงานทำการตรวจสอบแต่ละครั้ง มีรายงานผลการตรวจสอบไม่ครบถ้วน และไม่มีข้อสังเกตจากการตรวจสอบทำให้ผู้ตรวจสอบไม่พบข้อบกพร่องของงานในระหว่างทำการตรวจสอบจึงไม่สามารถแก้ไขข้อบกพร่องได้ทันการณ์

3. การเปรียบเทียบการปฏิบัติงานกับมาตรฐาน เนื่องจากสำนักตรวจสอบและประเมินระบบงานไม่ได้กำหนดมาตรฐานการตรวจสอบไว้ จึงไม่ได้ทำการเปรียบเทียบผลการตรวจสอบ

4. การปรับปรุงแก้ไขเพื่อให้บรรลุจุดมุ่งหมาย เมื่อไม่มีกระบวนการควบคุมและประเมินผลครบทุกขั้นตอน สำนักตรวจสอบและประเมินผลก็ไม่สามารถที่จะเปรียบเทียบผลของการตรวจสอบได้ว่ามีประสิทธิภาพ ประสิทธิภาพ และบรรลุจุดมุ่งหมายหรือไม่ เมื่อเกิดข้อบกพร่องจึงไม่ทราบสาเหตุที่แท้จริง เช่น การตรวจสอบการชำระหนี้ของลูกหนี้การค้า ค่าผลิตภัณฑ์นมไม่ตรวจสอบอย่างเข้มแข็ง ทำให้บริษัทตัวแทนจำหน่ายไม่ชำระค่าผลิตภัณฑ์นมตามสัญญา โดยไม่ปฏิบัติตามสัญญาอย่างเคร่งครัด เป็นเหตุให้ยอดลูกหนี้การค้ามีจำนวนสูงมาก (ตามภาคผนวก ฉ. ตารางที่ 27) ซึ่งลูกหนี้การค้าบริษัทตัวแทนจำหน่ายผลิตภัณฑ์นมไม่ชำระค่าผลิตภัณฑ์นมตั้งแต่ปี 2540 - ปัจจุบัน ทำให้ อ.ส.ค. ขาดสภาพคล่องในการบริหารงาน จนต้องแก้ไขปัญหาโดยการกู้ยืมเงินจาก ธนาคารกรุงไทย และธนาคารออมสินจึงส่งผลให้รับภาวะดอกเบี้ยเงินกู้ดังกล่าว เนื่องจากกระบวนการควบคุมภายในไม่เข้มแข็ง

ฉะนั้น งานวินัยนี้จึงสอดคล้องกับกระบวนการควบคุมและประเมินผลของ Koontz และคณะ ที่อธิบายว่า กระบวนการควบคุมมี 4 ขั้นตอนคือ การกำหนดมาตรฐาน การสังเกตการปฏิบัติงาน การเปรียบเทียบการปฏิบัติงานกับมาตรฐานและการปรับปรุงแก้ไขเพื่อให้บรรลุจุดมุ่งหมาย ยังสอดคล้องกับผลการศึกษาของ ณรงค์ ฤทธิวาจา (2538) ได้ทำการศึกษาการพัฒนาระบบ

<sup>3</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้าเดียวกัน

การตรวจสอบภายในของรัฐวิสาหกิจ การสื่อสารแห่งประเทศไทย ที่ว่าการตรวจสอบภายในมีความจำเป็นต่อการพัฒนาระบบการควบคุมภายในและการตรวจสอบภายในที่เข้มแข็งสามารถเป็นเครื่องมือของผู้บริหารได้อย่างมีประสิทธิภาพ และยังคงสอดคล้องกับผลการศึกษาของประพันธ์ เจริญภาวิโรจน์ (2533) ได้ทำการศึกษาการปรับปรุงระบบการควบคุมภายในขององค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทย ที่ว่าหลักเกณฑ์ในการจัดองค์การของหน่วยตรวจสอบภายในควรมีลักษณะ โครงสร้างระดับสูงขององค์การอันจะทำให้เข้าถึงข้อมูล เอกสาร รายงาน บันทึกต่าง ๆ ที่จำเป็นต่อการตรวจสอบเป็นไปได้อย่างราบรื่น ปราศจากการแทรกแซงหรือกีดขวางจากพนักงานหรือผู้บริหารระดับสูงอื่น ๆ และจะต้องเป็นหน่วยงานที่ทำหน้าที่ในลักษณะให้ความช่วยเหลือหรือเป็นหน่วยสนับสนุนมิใช่ทำหน้าที่ปฏิบัติการหรือบริหาร โดยตรงขององค์การคือไม่มีอำนาจสั่งการนั่นเอง

#### ข้อเสนอแนะ

จากผลการวิจัยครั้งนี้ขอเสนอแนะส่วนประกอบที่ส่งผลต่อการตรวจสอบด้านการเงิน ด้านการปฏิบัติการ และด้านการจัดการ เพื่อให้ผู้บริหารของ อ.ส.ค. ได้นำไปพิจารณาดังนี้

1. การตรวจสอบด้านการเงิน ผู้ตรวจสอบภายในควรเน้นความถูกต้องและครบถ้วนสมบูรณ์ของเอกสารประกอบรายการบัญชี และปฏิบัติตามระเบียบข้อบังคับอย่างเคร่งครัด โดยเฉพาะสัญญาต่าง ๆ ควรปฏิบัติตามสัญญาอย่างเคร่งครัด และควรดำเนินการจัดทำงบการเงินให้ทันตามกำหนดระยะเวลา และเป็นปัจจุบัน

2. การตรวจสอบด้านการปฏิบัติการ ผู้ตรวจสอบภายในควรวางแผนการตรวจสอบให้ชัดเจน กำหนดมาตรฐานการตรวจสอบแต่ละเรื่อง มีระยะเวลาการตรวจสอบที่แน่นอน จัดทีมตรวจสอบให้เหมาะสมกับงานที่ตรวจสอบ เมื่อทำการตรวจสอบตามแผนงานที่วางไว้แล้ว ควรจะเปรียบเทียบผลการตรวจสอบกับมาตรฐาน เมื่อพบข้อบกพร่องจะได้แก้ไขได้ทันการณ์ พร้อมข้อเสนอแนะและควรจัดทำรายงานการตรวจสอบทุกครั้งเพื่อเสนอผู้บริหาร เพื่อนำไปเป็นส่วนประกอบในการบริหารงานของผู้บริหาร

3. การตรวจสอบด้านการจัดการ ผู้ตรวจสอบภายในควรนำกระบวนการควบคุมและประเมินผล มาเป็นส่วนประกอบในการตรวจสอบกิจกรรมทุกด้าน และควรจัดทำผลการประเมินผล การควบคุมภายในอย่างน้อยทุก 6 เดือน เพื่อค้นหาข้อบกพร่องของการควบคุมภายใน เนื่องจากสำนักตรวจสอบและประเมินระบบงานของ อ.ส.ค. อยู่ในระดับที่ต้องปรับปรุงแก้ไข เมื่อพบข้อบกพร่องจะได้แก้ไขได้ทันการณ์ และถ้าส่วนไหนที่คืออยู่แล้ว ก็ควรจะรักษาให้คงไว้ต่อไป

## บรรณานุกรม

ภาษาไทย

### หนังสือ

- เกศินี หงสนันท์. การบริหารรัฐวิสาหกิจ : SELF MANAGEMENT กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์เจ้าพระยาการพิมพ์, 2526.
- จันทนา สาขากร. การควบคุมภายในและการประเมินประสิทธิภาพ. กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2530.
- เจริญ เกษฎาวัลย์. การตรวจสอบการบริหาร. กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์กรุงเทพฯ, 2535.
- \_\_\_\_\_. การตรวจสอบภายใน. พิมพ์ครั้งที่ 2. กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์กรุงเทพฯ, 2533.
- จรัส สุวรรณมาลา. “ขกเครื่อง” การตรวจสอบผลการดำเนินงานขององค์การในภาครัฐ. ภาควิชารัฐประศาสนศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2537.
- คิน ปรัชญาพฤทธิ. ทฤษฎีองค์การ. พิมพ์ครั้งที่ 2. กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์ไทยวัฒนาพานิช, 2534.
- ประวิตร นิลสุวรรณกุล. การเพิ่มประสิทธิภาพของผู้ตรวจสอบโดยการตรวจสอบการบริหาร. กรุงเทพมหานคร, 2534.
- พะยอม วงศ์สารศรี. องค์การและการจัดการ. พิมพ์ครั้งที่ 5 และ 6. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์สุภา, 2538.
- ไพศาล มะระพฤกษ์วรรณ และคณะ. การจัดการ แปลจาก Management. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์แมคกรอ – ฮิลและบริษัท คู่แข่ง จำกัด (มหาชน), 2539.
- สมยศ นาวิการ. การบริหารเชิงกลยุทธ์และนโยบายธุรกิจ. แปลจาก Strategic management & Business policy. ครั้งที่ 3. กรุงเทพมหานคร : นำอักษรการพิมพ์, 2539
- อิสระ สุวรรณบล. การบริหารรัฐวิสาหกิจไทย. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2532.

### วารสาร

- กมล จันทิมา. “จริยธรรมของผู้ตรวจสอบภายใน”. วารสารตรวจเงินแผ่นดิน. สำนักงานบรรณาธิการ สำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน. ปีที่ 4 ฉบับที่ 2 (ธันวาคม – กุมภาพันธ์), 2541 – 2542.
- ชัยยันต์ สิบพันทา. วารสารตรวจเงินแผ่นดิน. สำนักบรรณาธิการ สำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน. ปีที่ 4 ฉบับที่ 3 (มีนาคม – พฤษภาคม) 2542.

- นนทพล นิ่มสมบุญ. “การตรวจสอบภายในกับงานบริหาร”. วารสารตรวจเงินแผ่นดิน สำนักงาน  
บรรณาธิการ สำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน ปีที่ 1 ฉบับที่ 2 (เมษายน – มิถุนายน), 2537.
- บรรยง สุวรรณผ่อง. “65 รัฐวิสาหกิจไทย : ความเป็นมาของรัฐวิสาหกิจไทย” อีคอนนิวส์ฉบับ  
พิเศษ กรุงเทพฯ, 2536.
- รเนศ ศรีจันทร์. “แนวคิดและหลักการตรวจสอบ” วารสารตรวจเงินแผ่นดิน. ปีที่ 2 ฉบับที่ 7  
(กรกฎาคม – กันยายน), 2538.
- พลทรัพย์ ปิยะอนันต์. “การติดตามผลและการประเมินผลของสำนักงานประมาณ” วารสารตรวจ  
เงินแผ่นดิน. ปีที่ 2 ฉบับที่ 7 (กรกฎาคม – กันยายน), 2538.
- มาลินี ขจิตวิวัฒน์. “การตรวจสอบงาน/โครงการของรัฐ”. วารสารตรวจเงินแผ่นดิน ปีที่ 2 ฉบับที่  
7 (กรกฎาคม – กันยายน), 2538.
- สมคิด แก้วสนธิ. “การประเมินโครงการเพื่อการพัฒนางานสาธารณสุข” เศรษฐศาสตร์ภาครัฐ :  
รวมบทความใน วารสารตรวจเงินแผ่นดิน ปีที่ 2 ฉบับที่ 7 (กรกฎาคม – กันยายน), 2538.

#### วิทยานิพนธ์

- กรองทอง อัญญกานนท์. การแปรรูปการไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทย. สารนิพนธ์ภาควิชา  
รัฐประศาสนศาสตร์ คณะรัฐศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2539.
- ฉรงค์ ฤทธิวาจา. การพัฒนาระบบการตรวจสอบภายในของรัฐวิสาหกิจ. เอกสารวิจัยปริญญา  
รัฐประศาสนศาสตร์มหาบัณฑิต ภาควิชารัฐประศาสนศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย,  
2537.
- ประธาน คอบเพชร. ประสิทธิภาพการตรวจสอบภายในของส่วนราชการ. วิทยานิพนธ์ปริญญา  
รัฐประศาสนศาสตร์มหาบัณฑิต สถาบันบัณฑิตพัฒนบริหารศาสตร์, 2512.
- ประพันธ์ เจริญวิโรจน์. การปรับปรุงระบบการควบคุมภายในขององค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทย. สารนิพนธ์ทางการบริหาร. คณะรัฐประศาสนศาสตร์. สถาบันบัณฑิตพัฒนบริหาร  
ศาสตร์, 2533.
- ภัทริยา ปรีชามารด. พฤติกรรมการรับชมและทัศนคติของผู้ชมที่มีต่อรายการประเภทข่าวของ  
สถานีโทรทัศน์ไอทีวี. วิทยานิพนธ์ ปริญญาโทสาขารัฐศาสตร์มหาบัณฑิต สาขาวิชานิติเทศ  
ศาสตร์ธุรกิจ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์, 2541.
- อังฉรา สุนทรอภิชาติ. การประเมินผลการตรวจสอบภายในของส่วนราชการสังกัดกระทรวง  
เกษตรและสหกรณ์. เอกสารวิจัย ปริญญาโทสาขารัฐประศาสนศาสตร์มหาบัณฑิต บัณฑิต  
วิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2534.

## เอกสารอื่น ๆ

กระทรวงการคลัง. ระเบียบกระทรวงการคลังว่าด้วยการตรวจสอบภายใน, 2535.

\_\_\_\_\_. ระเบียบกระทรวงการคลังว่าด้วยการตรวจสอบภายในของรัฐวิสาหกิจ, 2538.

\_\_\_\_\_. ระเบียบการเบิกจ่ายเงินจากคลัง, 2505.

คู่มือปฏิบัติงาน สำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน พิมพ์ครั้งที่ 2. กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์กรุงเทพฯ, 2533.

ทำนุ ธรรมมงคล. การควบคุมและการตรวจสอบการปฏิบัติการแบบครบวงจรที่มีประสิทธิภาพ.

การบรรยายหลักสูตรการควบคุมและตรวจสอบแบบครบวงจร โดยใช้กรณีศึกษา จัดโดย Business Management Service (BMS) Co.,Ltd., : กรุงเทพมหานคร, 2535 (อัคราเสนา)

ปฤษฎางค์ ชูเพ็ญ. รัฐวิสาหกิจ : ความสัมพันธ์กับรัฐบาลและงบประมาณของรัฐ. เอกสารประกอบ แนวทางพิจารณาการประเมินผลการบริหารและการงบประมาณของรัฐวิสาหกิจ เสนอต่อคณะกรรมการนโยบายและติดตามผลงานงบประมาณรายจ่ายประจำปี สภาผู้แทนราษฎร, 2540.

\_\_\_\_\_. รวบรวมเอกสารประกอบพิจารณาการงบประมาณของรัฐวิสาหกิจ 2541 เสนอต่อคณะกรรมการนโยบายและติดตามผลงานงบประมาณรายจ่ายประจำปี สภาผู้แทนราษฎร, ปีงบประมาณ 2540 – 2541.

\_\_\_\_\_. การประเมินผลการปฏิบัติงานของรัฐวิสาหกิจ, 2540.

พิพัฒน์ ไทยอารี. หลักการพื้นฐานการบริหารรัฐวิสาหกิจไทย. ในเอกสารสัมมนาทางวิชาการ รัฐวิสาหกิจไทย อดีต ปัจจุบัน และอนาคต คณะเศรษฐศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2527.

พระราชบัญญัติการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2519, ราชกิจจานุเบกษา เล่ม 93 ตอนที่ 15 (กันยายน), 2519.

พระราชบัญญัติพนักงานรัฐวิสาหกิจสัมพันธ์ พ.ศ. 2534, ราชกิจจานุเบกษา ฉบับพิเศษ เล่มที่ 108 ตอนที่ 69 (เมษายน), 2534.

การประเมินผลงานประจำปี 2539, รายงานผลการปฏิบัติราชการปีงบประมาณ พ.ศ. 2540 สำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน พิมพ์ครั้งที่ 1. โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ กรุงเทพฯ, 2541

สำนักเลขาธิการคณะรัฐมนตรี, มติคณะรัฐมนตรี ที่ นร.0206/ว(ล) 169 เรื่องการปรับปรุงแก้ไข การดำเนินงานในเรื่องต่าง ๆ ของรัฐวิสาหกิจ, มกราคม 2536.

ภาษาอังกฤษ

**BOOKS**

Aharoni, Yair : **The Evolution And Management of State-owned Enterprise** พิมพ์โดย

Ballinger Publishing Company, Cambridge Massachusetts U.S.A. 1986.

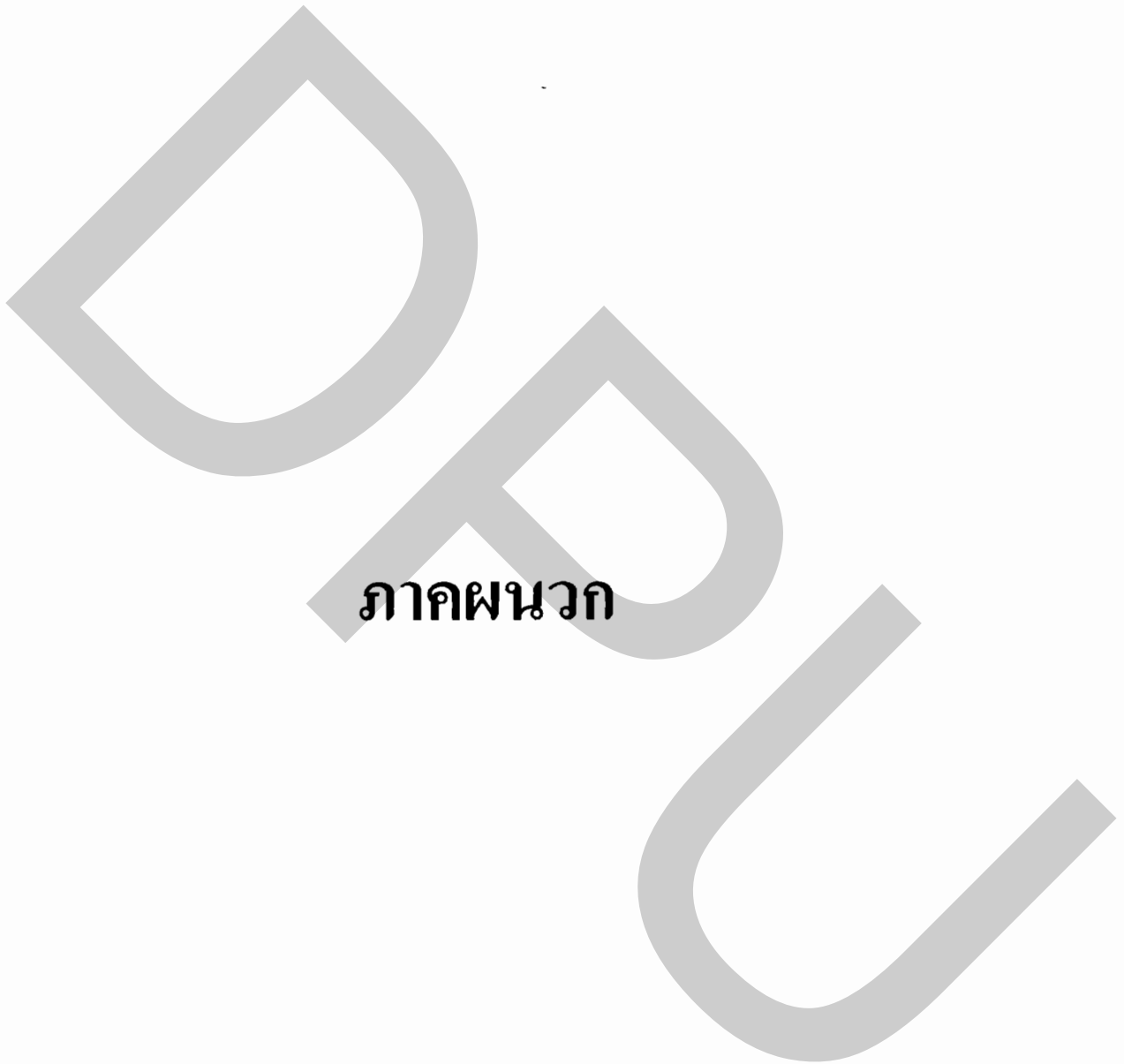
Sasmiento, Olave Manual. **Management Control Systems for Public Enterprise :**

**A.Theoretical Framework Public Enterprise, 1988.**

Woodward, Joan. **Industrial Organization : Theory and Practice** พิมพ์โดย Oxford University

Press 1980 (Second Edition)





**ภาคผนวก**

## ภาคผนวก ก.

## แบบสอบถาม

เรื่อง การวิเคราะห์และประเมินการจัดการการตรวจสอบภายในขององค์การส่งเสริมกิจการ  
โคนมแห่งประเทศไทย

คำชี้แจง แบบสอบถามนี้ไม่ต้องระบุชื่อผู้ตอบ ดังนั้นผู้ตอบสามารถตอบได้อย่างเสรี จะไม่มีผล  
ใด ๆ ต่อผู้ตอบทั้งสิ้น โปรดทำเครื่องหมาย ✓ ลงในช่องที่ตรงกับความคิดเห็น และ  
ประสบการณ์ของท่านมากที่สุด เพื่อประโยชน์ในการศึกษา

## ส่วนที่ 1 ข้อมูลทั่วไป

## 1. เพศ

 ชาย หญิง

## 2. อายุ

 25 ปี หรือน้อยกว่า 26 – 35 ปี 36 – 45 ปี 46 – 55 ปี 56 ปีขึ้นไป

## 3. ระดับการศึกษาสูงสุดของท่าน

 มัธยมศึกษา หรือ ปวช. อนุปริญญา หรือ ปวส.ปริญญาตรี สูงกว่าปริญญาตรี อื่น ๆ โปรดระบุ.....

## 4. ท่านทำงานในระดับใด

 ผู้ปฏิบัติงาน หัวหน้าฝ่าย หัวหน้าแผนก หัวหน้าสำนัก หัวหน้ากอง อื่น ๆ โปรดระบุ.....

## 5. อายุการทำงาน

 5 ปี หรือน้อยกว่า 6 – 10 ปี 11 – 15 ปี 16 – 20 ปี 21 ขึ้นไป

## 6. ท่านสังกัดหน่วยงานใด

 ฝ่ายบริหาร ฝ่ายอุตสาหกรรมนม ฝ่ายกิจการโคนม

**ส่วนที่ 2** การวิเคราะห์และประเมินการจัดการการตรวจสอบภายในขององค์การส่งเสริมกิจการ  
โคนมแห่งประเทศไทย

โปรดทำเครื่องหมาย ✓ ลงในช่องที่ตรงกับความคิดเห็นและประสบการณ์ของท่านมากที่สุด

คำถามเหล่านี้ไม่มีข้อใดถูกหรือผิด ขึ้นอยู่กับทัศนคติของแต่ละบุคคล

เลข 1	หมายถึง	เห็นด้วยน้อยที่สุด
เลข 2	หมายถึง	เห็นด้วยน้อย
เลข 3	หมายถึง	เห็นด้วยปานกลาง
เลข 4	หมายถึง	เห็นด้วยมาก
เลข 5	หมายถึง	เห็นด้วยมากที่สุด

“ผู้ตรวจสอบภายใน” หมายถึง ผู้ตรวจสอบจากสำนักตรวจสอบและประเมินระบบงานของ อ.ส.ค.

การวิเคราะห์และประเมินการจัดการการตรวจสอบภายใน ขององค์การส่งเสริมกิจการโคนมแห่งประเทศไทย	ระดับการเห็นด้วย				
	5 เห็นด้วย มากที่สุด	4 เห็นด้วย มาก	3 เห็นด้วย ปานกลาง	2 เห็นด้วย น้อย	1 เห็นด้วย น้อยที่สุด
<b>1. การตรวจสอบด้านการเงิน</b>					
1. สำนักตรวจสอบและประเมินระบบงานได้มีการตรวจสอบรายจ่ายตามงบประมาณ					
2. สำนักตรวจสอบและประเมินระบบงานได้มีการตรวจสอบเงินสดอย่างสม่ำเสมอ					
3. สำนักตรวจสอบและประเมินระบบงานได้ทำการตรวจสอบผลการพิสูจน์ยอดเงินฝากธนาคารทุกครั้ง					
4. ผลการพิสูจน์ยอดเงินฝากธนาคาร ผู้ตรวจสอบได้นำเสนอผู้บังคับบัญชาทุกครั้ง					
5. สำนักตรวจสอบและประเมินระบบงานได้ตรวจสอบลูกหนี้อย่างสม่ำเสมอ					
6. สำนักตรวจสอบและประเมินระบบงานได้ตรวจสอบเจ้าหนี้อย่างสม่ำเสมอ					
7. สำนักตรวจสอบและประเมินระบบงานได้ตรวจสอบรายได้ตัวอย่างสม่ำเสมอ					
8. สำนักตรวจสอบและประเมินระบบงานได้ตรวจสอบกำไรของ อ.ส.ค. อย่างสม่ำเสมอ					

การวิเคราะห์และประเมินการจัดการการตรวจสอบภายใน ขององค์กรส่งเสริมกิจการโคนมแห่งประเทศไทย	ระดับการเห็นด้วย				
	5	4	3	2	1
	เห็นด้วย มากที่สุด	เห็นด้วย มาก	เห็นด้วย ปานกลาง	เห็นด้วย น้อย	เห็นด้วย น้อยที่สุด
9. สำนักตรวจสอบและประเมินระบบงานได้ทำการตรวจสอบค่าใช้จ่ายส่วนบุคคล (เงินเดือน ค่าตอบแทน และสวัสดิการ) อย่างสม่ำเสมอ					
10. สำนักตรวจสอบและประเมินระบบงานได้ทำการตรวจสอบค่าใช้จ่ายทั้งสิ้นอย่างสม่ำเสมอ					
<b>2. การตรวจสอบด้านการปฏิบัติการ</b>					
11. สำนักตรวจสอบและประเมินระบบงานทำการตรวจสอบอย่างมีประสิทธิภาพ					
12. สำนักตรวจสอบและประเมินระบบงานได้มีการจัดทำรายงานการตรวจสอบเป็นไปตามระเบียบกระทรวงการคลังว่าด้วยการตรวจสอบภายใน ปี 2538					
13. สำนักตรวจสอบและประเมินระบบงานได้มีการกำหนดเวลาการตรวจสอบอย่างชัดเจน					
14. สำนักตรวจสอบและประเมินระบบงานได้มีการตรวจสอบการสูญเสียการผลิตอย่างสม่ำเสมอ					
15. สำนักตรวจสอบและประเมินระบบงานได้มีการตรวจสอบผลผลิตอย่างสม่ำเสมอ					
16. สำนักตรวจสอบและประเมินระบบงานมีการตรวจสอบวัสดุอย่างสม่ำเสมอ					
17. สำนักตรวจสอบและประเมินระบบงานมีการตรวจสอบความเคลื่อนไหวของสินค้าอย่างสม่ำเสมอ					
18. สำนักตรวจสอบและประเมินระบบงานมีการตรวจสอบวิธีการจัดเก็บสินค้าและพัสดุเพื่อให้เป็นไปตามระเบียบกระทรวงการคลังว่าด้วยการตรวจสอบภายใน ปี 2538 อย่างสม่ำเสมอ					
19. สำนักตรวจสอบและประเมินระบบงานมีการตรวจสอบระบบการขายและบริการของ อ.ส.ค. อย่างสม่ำเสมอ					
20. สำนักตรวจสอบและประเมินระบบงานมีการตรวจสอบการจัดซื้ออย่างสม่ำเสมอ					

การวิเคราะห์และประเมินการจัดการการตรวจสอบภายใน ขององค์การส่งเสริมกิจการโคนมแห่งประเทศไทย	ระดับการเห็นด้วย				
	5	4	3	2	1
	เห็นด้วย มากที่สุด	เห็นด้วย มาก	เห็นด้วย ปานกลาง	เห็นด้วย น้อย	เห็นด้วย น้อยที่สุด
<b>3. การตรวจสอบด้านการจัดการ</b>					
21. สำนักตรวจสอบและประเมินระบบงานได้วางแผนการ ตรวจสอบทุกสิ้นปีงบประมาณ					
22. สำนักตรวจสอบและประเมินระบบงานได้วางแผนการ ตรวจสอบตามนโยบายของแผนวิสาหกิจ					
23. ในการตรวจสอบและประเมินผล สำนักตรวจสอบและ ประเมินระบบงานมีการกำหนดหน้าที่ของงานตรวจสอบ และกำหนดขอบเขตความรับผิดชอบไว้อย่างชัดเจน					
24. สำนักตรวจสอบและประเมินระบบงานมีการจัดตั้งทีม งานตรวจสอบ					
25. สำนักตรวจสอบและประเมินระบบงานได้แต่งตั้งผู้ ตรวจสอบภายในเหมาะสมกับงานตรวจสอบ					
26. สำนักตรวจสอบและประเมินระบบงานมีการประสาน งานกับผู้รับตรวจอย่างเหมาะสม					
27. สำนักตรวจสอบและประเมินระบบงานมีการสื่อสารที่ ชัดเจนกับผู้รับตรวจ					
28. สำนักตรวจสอบและประเมินระบบงานได้ตั้งเป้าหมาย การตรวจสอบเอาไว้ล่วงหน้า					
29. สำนักตรวจสอบและประเมินระบบงานได้มีการนำผล การดำเนินงานจริงเปรียบเทียบกับเป้าหมายที่ตั้งไว้เสมอ					
30. สำนักตรวจสอบและประเมินระบบงานมีการแจ้งผลการ ตรวจสอบให้ผู้รับตรวจทราบพร้อมเสนอแนะการแก้ไข ปรับปรุง					

## ภาคผนวก ข.

## ประวัติองค์การส่งเสริมกิจการโคนมแห่งประเทศไทย

เมื่อปีพุทธศักราช 2503 พระบาทสมเด็จพระปรมินทรมหาภูมิพล อดุลยเดชมหาราช และสมเด็จพระนางเจ้าสิริกิติ์พระบรมราชินีนาถ เสด็จฯ ประพาสทวีปยุโรป ในระหว่างที่ลั่นเกล้าฯ ทั้งสองพระองค์ทรงประทับแรมอยู่ ณ ประเทศเคนมารด์ ทรงให้ความสนพระทัยเกี่ยวกับกิจการเลี้ยงโคนมของชาวเคนมารด์เป็นอย่างมาก หลังจากเสด็จนิวัติประเทศไทยแล้ว ในปีต่อมารัฐบาลเคนมารด์และสมาคมเกษตรกรเคนมารด์ จึงได้ร่วมกันน้อมเกล้าฯ ถวายโครงการส่งเสริมการเลี้ยงโคนม ให้เป็นของขวัญแด่ลั่นเกล้าฯ ทั้งสองพระองค์ และเพื่อให้การดำเนินโครงการส่งเสริมการเลี้ยงโคนมในประเทศไทยบรรลุตามเจตนารมณ์ที่ตั้งไว้ จึงได้มีการตกลงทำสัญญาให้ความช่วยเหลือด้านวิชาการ และเศรษฐกิจระหว่างรัฐบาลไทยและรัฐบาลเคนมารด์ขึ้น เมื่อวันที่ 20 ตุลาคม 2504 โดยรัฐบาลเคนมารด์ได้ให้ความช่วยเหลือจัดตั้งฟาร์ม โคนม และศูนย์ฝึกอบรมการเลี้ยงโคนม ไทย - เคนมารด์ ที่อำเภอมวกเหล็ก จังหวัดสระบุรี พร้อมทั้งจัดส่งผู้เชี่ยวชาญมาร่วมดำเนินการและจัดสรรงบประมาณสนับสนุนการดำเนินงานตลอดโครงการ เป็นเงินประมาณ 23.5 ล้านบาท

พระบาทสมเด็จพระปรมินทรมหาภูมิพลอดุลยเดชมหาราช และสมเด็จพระเจ้าเฟรด เเคอริกที่ 9 แห่งประเทศเคนมารด์ ได้ทรงประกอบพิธีเปิดฟาร์ม โคนมและศูนย์ฝึกอบรมการเลี้ยงโคนมไทย - เคนมารด์ อย่างเป็นทางการ เมื่อวันที่ 16 มกราคม 2505 จึงนับได้ว่าเป็นวันที่มีความสำคัญยิ่งในประวัติศาสตร์ของการเลี้ยงโคนมในเมืองไทย ต่อมาในพุทธศักราช 2514 รัฐบาลไทยได้รับโอนกิจการฟาร์ม โคนมและศูนย์ฝึกอบรมการเลี้ยงโคนมไทย - เคนมารด์ จากรัฐบาลเคนมารด์ และได้ตราพระราชกฤษฎีกาจัดตั้งองค์การส่งเสริมกิจการ โคนมแห่งประเทศไทย (อ.ส.ค.) เป็นรัฐวิสาหกิจ สังกัดกระทรวงเกษตรและสหกรณ์ โดยมีวัตถุประสงค์ ดังต่อไปนี้

1. วัตถุประสงค์ด้านการส่งเสริมกิจการโคนม
  - 1.1 ส่งเสริมการเลี้ยง โคนมและสัตว์อื่นที่ให้น้ำนมและเนื้อ
  - 1.2 ฝึกอบรมบุคคลให้มีความรู้ความชำนาญในการเลี้ยง โคนมและสัตว์อื่นที่ให้น้ำนมและเนื้อ การผลิตน้ำนมและเนื้อ และการประกอบผลิตภัณฑ์จากน้ำนมและเนื้อ
  - 1.3 ช่วยเหลือ แนะนำ และให้คำปรึกษาแก่เกษตรกร ตลอดจนประสานงานและร่วมมือกับหน่วยงานที่เกี่ยวข้องในด้านการกำจัดโรค การเลี้ยงดูสัตว์ การผสมเทียม อาหารและอื่น ๆ สำหรับ โคนมและสัตว์อื่นที่ให้น้ำนมและเนื้อ
  - 1.4 พัฒนาและผลิตพันธุ์โคและสัตว์อื่นที่ให้น้ำนมดิบและเนื้อ

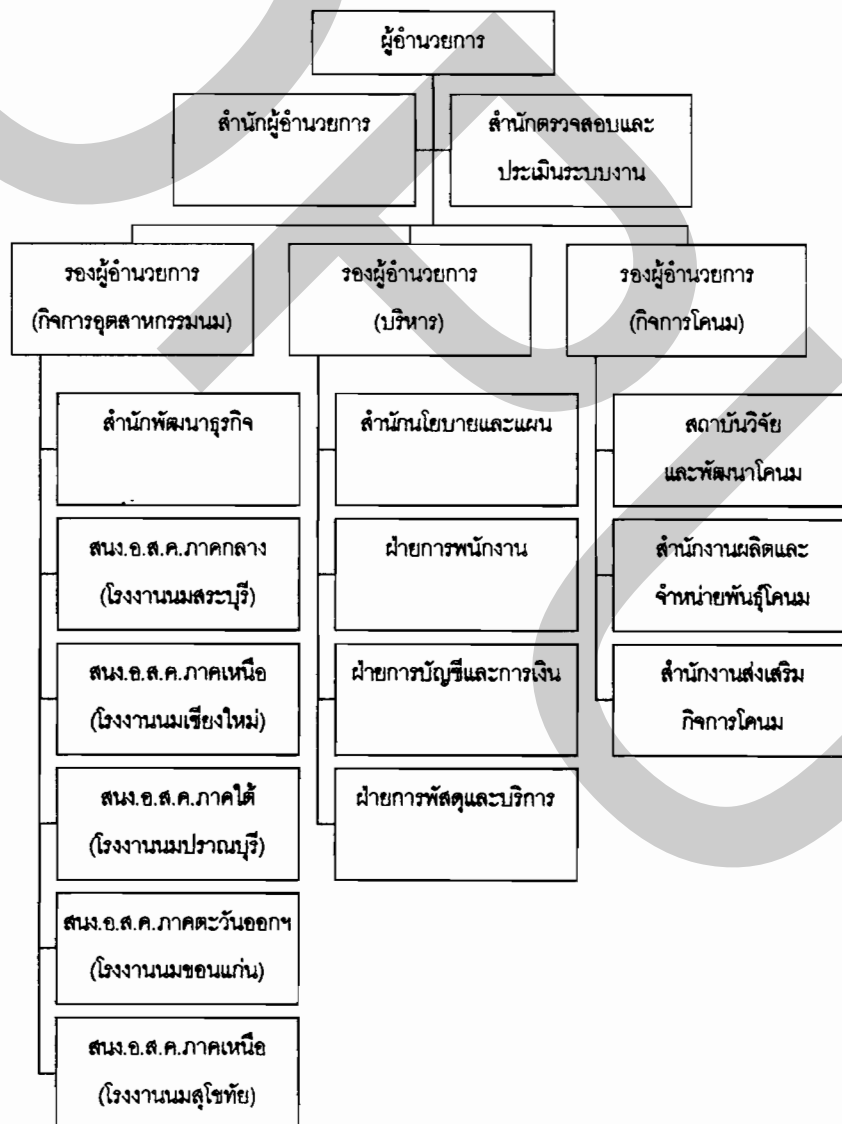
- 1.5 ส่งเสริมและสนับสนุนการบริโภคและผลิตภัณฑ์นมในประเทศ
- 1.6 ดำเนินกิจการอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องหรือต่อเนื่องกับการส่งเสริมกิจการโคนม
2. **วัตถุประสงค์ด้านธุรกิจอุตสาหกรรมโคนม**
  - 2.1 ผลิต ซื่อ ขาย แลกเปลี่ยนและให้ซึ่งน้ำนมและเนื้อ ผลิตภัณฑ์จากน้ำนมและเนื้อ และสัตว์อื่นที่ให้น้ำนมและเนื้อ ตลอดจนอาหารสัตว์ น้ำเชื้อเอ็มบริโอ และอุปกรณ์ต่าง ๆ ที่เกี่ยวกับการผลิตและการตลาด
  - 2.2 ดำเนินธุรกิจบริการเกี่ยวกับการเลี้ยงโคนม และสัตว์อื่นที่ให้น้ำนมและเนื้อ และการผลิตผลิตภัณฑ์จากน้ำนมและเนื้อ
  - 2.3 ดำเนินกิจกรรมอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องหรือต่อเนื่องกับธุรกิจอุตสาหกรรมโคนม

## ภาคผนวก ก.

## โครงสร้างการแบ่งส่วนงานของ อ.ส.ค. พ.ศ. 2541

โครงสร้างการบริหารงานของ อ.ส.ค. ในปัจจุบันประกอบด้วยคณะกรรมการบริหารจำนวน 11 คน โดยมีปลัดกระทรวงเกษตรและสหกรณ์เป็นประธานกรรมการจากผู้แทนหน่วยงานที่เกี่ยวข้องจำนวน 5 คน และผู้ทรงคุณวุฒิซึ่งคณะรัฐมนตรี แต่งตั้งจำนวน 4 คน โดยมีผู้อำนวยการ อ.ส.ค.เป็นกรรมการและเลขานุการ และเป็นผู้บริหารสูงสุด และมีผู้บริหารระดับรองผู้อำนวยการ 3

## โครงสร้างส่วนงาน อ.ส.ค.

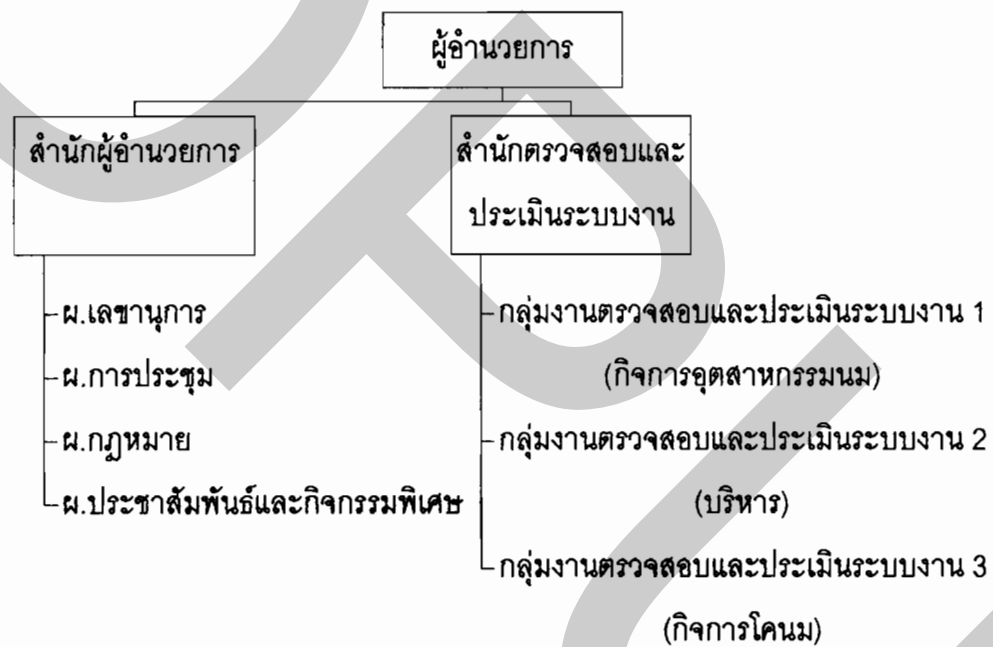




ตำแหน่ง พนักงานระดับฝ่าย 15 ฝ่าย 27 กอง 98 แผนก ตามโครงสร้างดังนี้<sup>1</sup>

โครงสร้างส่วนงาน ผู้อำนวยการได้แบ่งส่วนงานออกเป็น 2 ส่วน โดยแบ่งเป็น สำนักผู้อำนวยการ และสำนักตรวจสอบและประเมินระบบงาน ตามโครงสร้างดังต่อไปนี้

### โครงสร้างส่วนงาน ผู้อำนวยการ

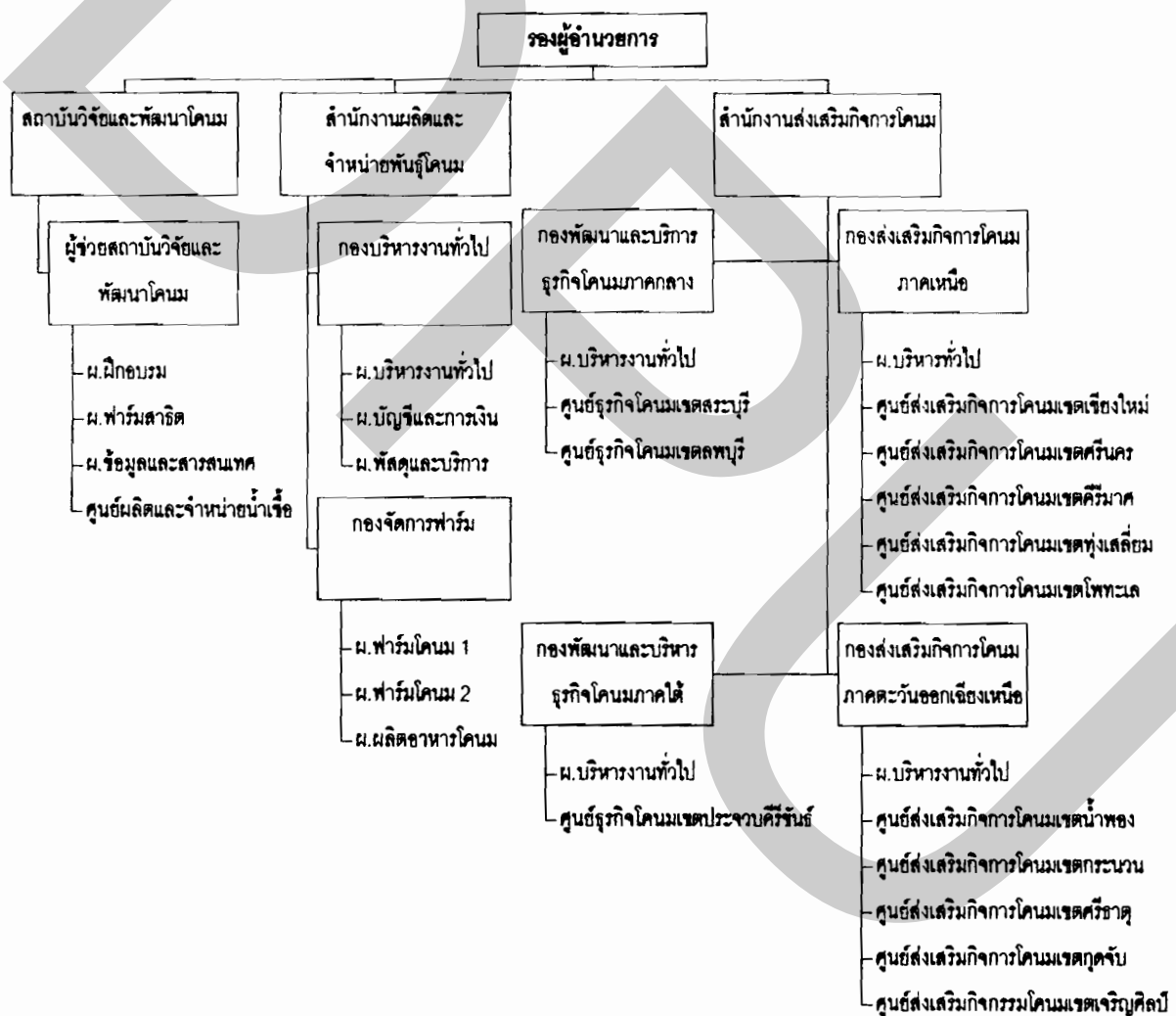


<sup>1</sup> จุลสาร อ.ส.ค., โครงสร้างการบริหารงาน อ.ส.ค. ฉบับประจำเดือนกุมภาพันธ์ 2541 จัดทำโดย แผนกประชาสัมพันธ์และกิจกรรมพิเศษ. สำนักผู้อำนวยการ อ.ส.ค. หน้า 6 - 8

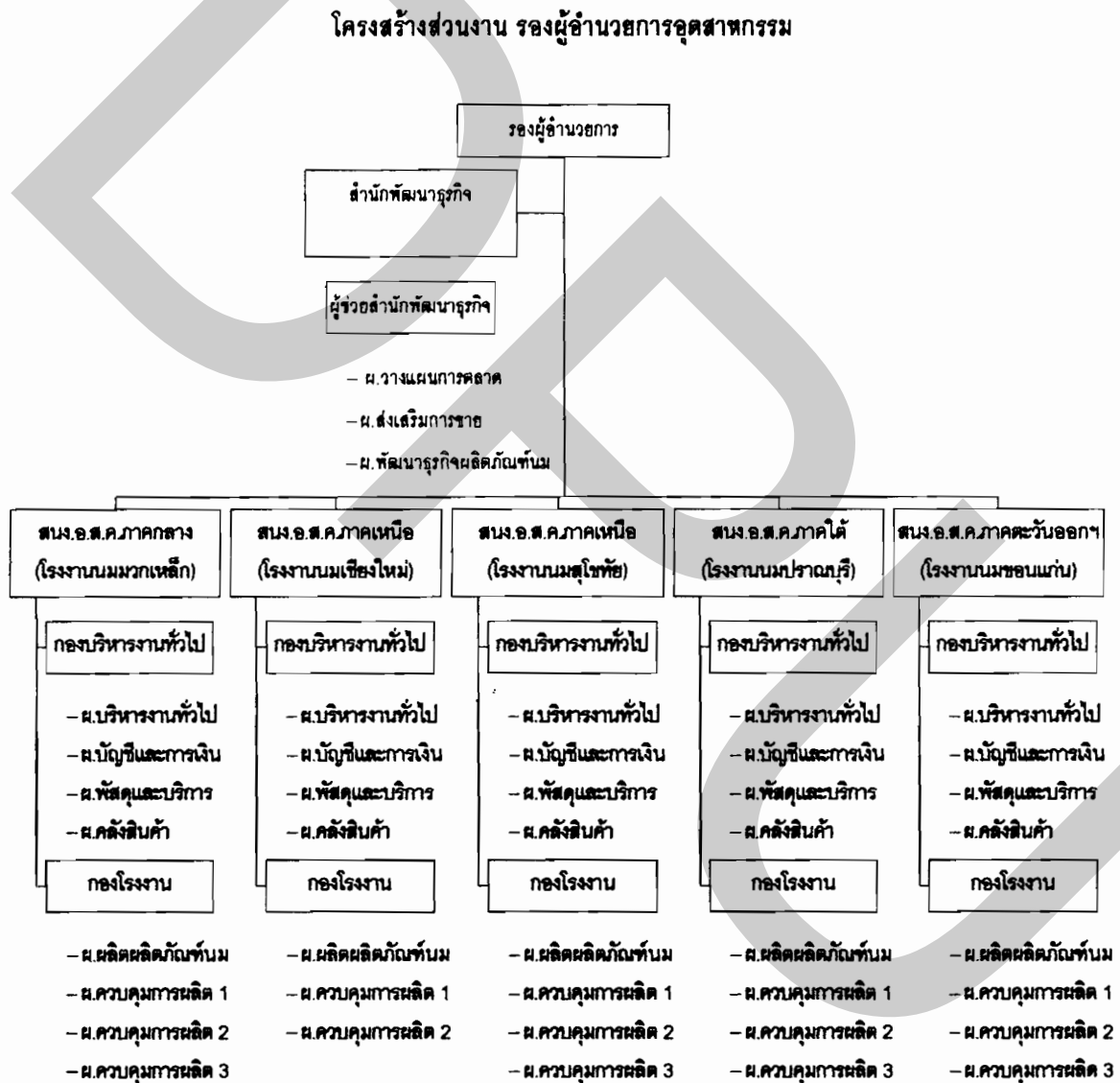
การบริหารในระดับรองผู้อำนวยการได้แบ่งออกเป็น 3 ตำแหน่ง คือ

1. รองผู้อำนวยการกิจการโคนม ทำหน้าที่กำกับ ดูแล และรับผิดชอบหน่วยงานระดับฝ่ายในสายงานด้านส่งเสริมกิจการโคนม จำนวน 3 หน่วยงาน คือ สถาบันวิจัยและพัฒนาโคนม สำนักงานผลิตและจำหน่ายพันธุ์โคนม และสำนักงานส่งเสริมกิจการโคนม ตามโครงสร้างดังต่อไปนี้

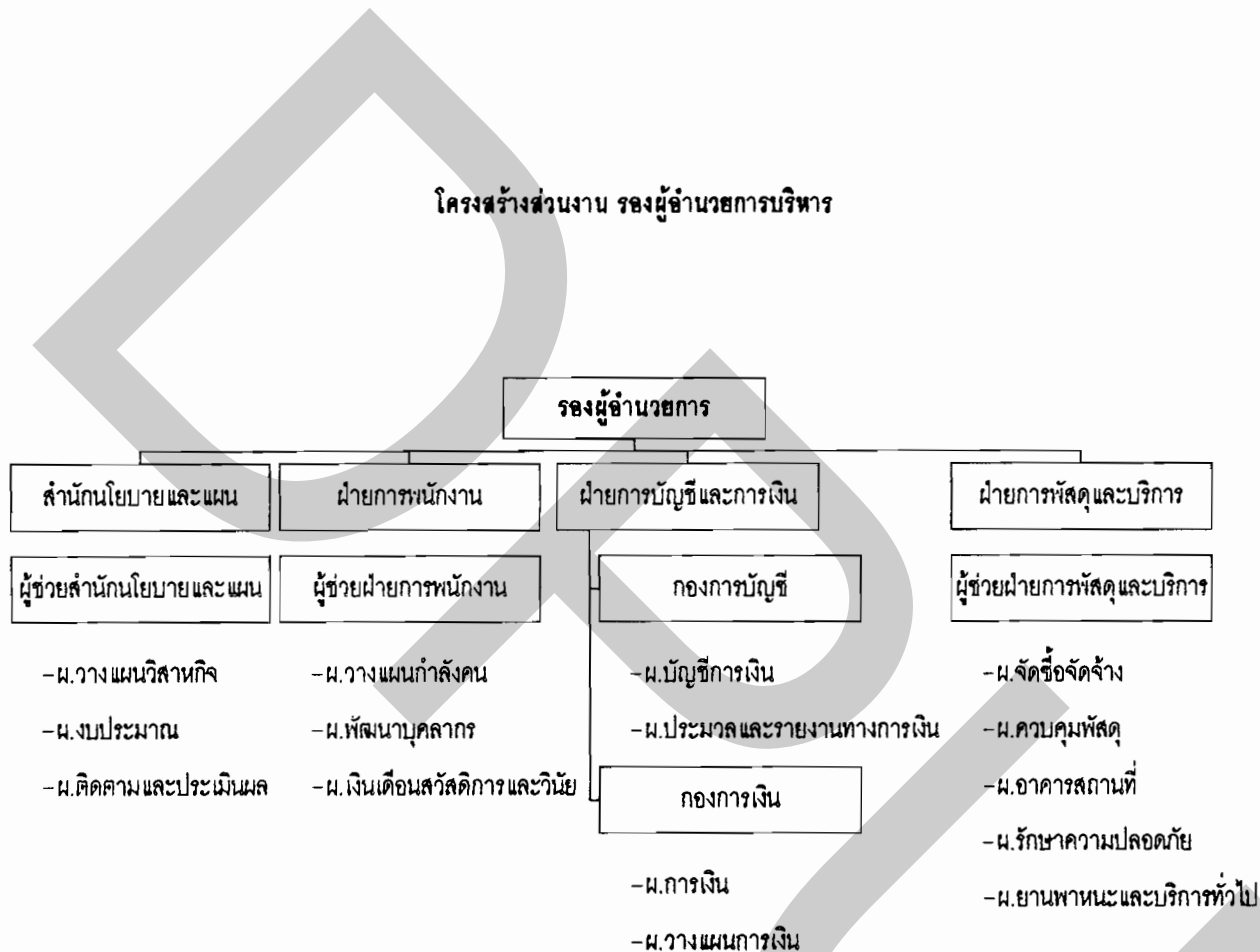
### โครงสร้างหน่วยงาน รองผู้อำนวยการกิจการโคนม



2. รองผู้อำนวยการอุตสาหกรรม ทำหน้าที่ กำกับ ดูแล และรับผิดชอบหน่วยงานระดับฝ่ายในสายงานด้านธุรกิจอุตสาหกรรม จำนวน 6 หน่วยงาน คือ สำนักพัฒนาธุรกิจ สำนัก อ.ส.ค. ภาคกลาง สำนัก อ.ส.ค.ภาคเหนือตอนบน สำนัก อ.ส.ค.ภาคใต้ สำนัก อ.ส.ค.ภาคตะวันออกเฉียงเหนือ และสำนัก อ.ส.ค.ภาคเหนือตอนล่าง ตามโครงสร้างดังต่อไปนี้



3. รองผู้อำนวยการบริหาร ทำหน้าที่ กำกับ ดูแล และรับผิดชอบหน่วยงานระดับ ฝ่ายในสายงานบริหาร จำนวน 4 หน่วยงาน คือ สำนักนโยบายและแผน ฝ่ายการพนักงาน ฝ่ายการ บัญชีและการเงิน และฝ่ายการพัสดุและบริการ ตามโครงสร้างดังต่อไปนี้



จากโครงสร้างการแบ่งส่วนงานของ อ.ศ.ค. หน่วยตรวจสอบภายใน คือ สำนักตรวจสอบและประเมินระบบงาน ขึ้นตรงต่อผู้อำนวยการ ตามข้อบังคับว่าด้วยการแบ่งส่วนงาน และการกำหนดอำนาจหน้าที่ของส่วนงาน พ.ศ. 2541 ได้กำหนดให้สำนักตรวจสอบและประเมินระบบงาน แบ่งส่วนงานออกเป็น 3 กลุ่ม คือ

1. กลุ่มงานตรวจสอบและประเมินระบบงาน 1 (กิจการอุตสาหกรรมนม)
2. กลุ่มงานตรวจสอบและประเมินระบบงาน 2 (บริหาร)
3. กลุ่มงานตรวจสอบและประเมินระบบงาน 3 (กิจการโคนม)

## ภาคผนวก ง.

## ระเบียบกระทรวงการคลัง

## ว่าด้วยการตรวจสอบภายในของรัฐวิสาหกิจ พ.ศ. 2538

โดยที่การตรวจสอบภายในเป็นสิ่งจำเป็นและสำคัญในการบริหารงานขององค์การ เนื่องจากการตรวจสอบภายในเป็นการควบคุมภายในที่สำคัญอย่างหนึ่งที่ช่วยให้ฝ่ายบริหารเกิดความมั่นใจว่าระบบการควบคุมที่มีอยู่นั้น มีการปฏิบัติจริงอย่างสม่ำเสมอ และเป็นไปอย่างเหมาะสม รวมทั้งช่วยค้นหาข้อบกพร่อง จุดอ่อน และพัฒนาระบบการดำเนินงานที่มีอยู่ให้มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น ดังนั้น เพื่อให้การตรวจสอบภายในของรัฐวิสาหกิจดำเนินการไปในแนวทางเดียวกันและมีประสิทธิภาพ กระทรวงการคลังด้วยความเห็นชอบของคณะรัฐมนตรีจึงวางระเบียบไว้ ดังต่อไปนี้

ข้อ 1. ระเบียบนี้เรียกว่า “ระเบียบกระทรวงการคลัง ว่าด้วยการตรวจสอบภายในของรัฐวิสาหกิจ พ.ศ. ....”

ข้อ 2. ระเบียบนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 1 กรกฎาคม 2538 เป็นต้นไป

ข้อ 3. บรรดาระเบียบ ข้อบังคับ มติคณะรัฐมนตรีและคำสั่งอื่นใดในส่วนที่กำหนดไว้แล้วในระเบียบนี้หรือซึ่งขัดหรือแย้งกับข้อกำหนดในระเบียบนี้ให้ใช้ระเบียบนี้แทน

ข้อ 4. ในระเบียบนี้

“รัฐวิสาหกิจ” หมายความว่า รัฐวิสาหกิจตามกฎหมายว่าด้วยวิธีการงบประมาณ

“หัวหน้ารัฐวิสาหกิจ” หมายความว่า ผู้ว่าการ ผู้อำนวยการ กรรมการผู้จัดการ ผู้จัดการ หรือตำแหน่งที่เรียกชื่ออย่างอื่น

“การตรวจสอบภายใน” หมายความว่า กิจกรรมด้านการประเมินผลอย่างอิสระที่กำหนดให้มีขึ้นภายในองค์การ เพื่อทำการตรวจสอบ วิเคราะห์ ประเมินผลการปฏิบัติงานต่าง ๆ ขององค์การ ตลอดจนให้ข้อเสนอแนะและคำปรึกษา รวมทั้งให้ข้อมูลเกี่ยวกับงานที่ได้ตรวจสอบ ซึ่งถือเป็นงานบริการที่ให้แก่องค์การ วัตถุประสงค์ของการตรวจสอบภายใน คือ การช่วยให้ผู้ปฏิบัติงานขององค์การสามารถปฏิบัติหน้าที่ให้บรรลุเป้าหมายอย่างมีประสิทธิภาพ

“ผู้ตรวจสอบภายใน” หมายความว่า พนักงานหรือลูกจ้างประจำของรัฐวิสาหกิจ ผู้ปฏิบัติหน้าที่ตรวจสอบภายใน และผู้ที่หัวหน้ารัฐวิสาหกิจแต่งตั้ง

“หน่วยงานที่รับตรวจ” หมายความว่า หน่วยงานที่รับผิดชอบในการปฏิบัติงานของรัฐวิสาหกิจ

ข้อ 5. ระเบียบนี้ให้ใช้บังคับกับรัฐวิสาหกิจทุกแห่ง รวมถึงรัฐวิสาหกิจที่ได้รับการยกเว้นให้ไม่ต้องปฏิบัติตามคำสั่ง กฎ ระเบียบ ข้อบังคับและมติคณะรัฐมนตรีที่ใช้บังคับกับรัฐวิสาหกิจทั่วไป

ข้อ 6. ผู้ตรวจสอบภายในควรมีคุณสมบัติ ดังนี้

- (6.1) คุณวุฒิขั้นต่ำ ระดับปริญญาตรี
- (6.2) มีความรู้ ความสามารถ และความชำนาญในการปฏิบัติงานตรวจสอบ
- (6.3) มีความเข้าใจในหลักการบริหารที่ดี สามารถประเมินผลการบริหารงานได้
- (6.4) มีความรู้เกี่ยวกับกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ คำสั่ง และประกาศของกิจการ
- (6.5) มีความสามารถในการวิเคราะห์ปัญหาและข้อมูลต่าง ๆ
- (6.6) มีความคิดริเริ่ม ช่างสังเกต และมีไหวพริบดี
- (6.7) มีมนุษยสัมพันธ์ดี
- (6.8) มีความสุภาพ อ่อนน้อม ถ่อมตน และรับฟังความคิดเห็นของผู้อื่น

ข้อ 7. ผู้ตรวจสอบภายในของรัฐวิสาหกิจให้ขึ้นตรงต่อหัวหน้ารัฐวิสาหกิจ และหัวหน้ารัฐวิสาหกิจจะมอบหมายให้ผู้อื่นควบคุมดูแลแทนไม่ได้ รวมทั้งจะแต่งตั้งให้ไปรักษาการตำแหน่งอื่นในขณะเดียวกันไม่ได้

ข้อ 8. ผู้ตรวจสอบภายในมีหน้าที่ดังนี้

(8.1) ตรวจสอบความถูกต้องและเชื่อถือได้ของข้อมูลและตัวเลขต่าง ๆ ด้วยเทคนิค หรือวิธีการตรวจสอบที่ยอมรับโดยทั่วไป ปริมาณมากน้อยตามความจำเป็นและเหมาะสม โดยคำนึงถึงประสิทธิภาพการควบคุมภายใน ความสำคัญของเรื่องที่ตรวจสอบ วัตถุประสงค์การตรวจสอบและระยะเวลา

(8.2) ตรวจสอบการปฏิบัติงานเกี่ยวกับ การบริหารงบประมาณ การบริหารการเงินและการบัญชี การบริหารพัสดุและทรัพย์สิน การบริหารงานและการปฏิบัติงานด้านอื่น ๆ ของรัฐวิสาหกิจให้เป็นไปตาม กฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ คำสั่ง มติคณะรัฐมนตรีและนโยบาย

(8.3) ตรวจสอบการดูแลรักษาทรัพย์สินและการใช้ทรัพยากรทุกประเภทว่าเป็นไปโดยมีประสิทธิภาพ ประสิทธิภาพ และประหยัด

(8.4) ประเมินผลการปฏิบัติงานตามข้อ (8.2) ว่าเป็นไปอย่างถูกต้องมีประสิทธิภาพ ประสิทธิภาพ และประหยัด

(8.5) เสนอแนะวิธีหรือมาตรการในการปรับปรุงแก้ไข เพื่อให้การปฏิบัติงานตามข้อ (8.2) เป็นไปอย่างถูกต้องมีประสิทธิภาพและประหยัดยิ่งขึ้น

(8.6) ประสานงานและให้ข้อเสนอแนะแก่หน่วยงานต่าง ๆ ในด้านระเบียบปฏิบัติและการควบคุมภายใน

(8.7) ตรวจสอบการจัดเก็บรายได้ รายจ่ายและสิทธิประโยชน์ที่รัฐวิสาหกิจ

(8.8) เสนอแนะวิธีการป้องกันการรั่วไหล หรือการทุจริตเกี่ยวกับการเงินและทรัพย์สินต่าง ๆ ของรัฐวิสาหกิจ

(8.9) ประสานงานกับสำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน

(8.10) ปฏิบัติงานอื่นที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบภายใน นอกเหนือจากแผนการตรวจสอบประจำปีที่วางไว้ ตามที่ได้รับมอบหมายจากหัวหน้ารัฐวิสาหกิจ

(8.11) จัดทำรายงานผลการตรวจสอบภายในเสนอตรงต่อหัวหน้ารัฐวิสาหกิจ

(8.12) ติดตามผลการตรวจสอบ และการปฏิบัติตามข้อเสนอนแนะ

ข้อ 9. ผู้ตรวจสอบภายในต้องดำเนินการตามขั้นตอน ดังนี้

(9.1) วางแผนการตรวจสอบ

(9.1.1) สํารวจข้อมูลเกี่ยวกับหน่วยงานที่รับตรวจ

(9.1.2) กำหนดเป้าหมายการตรวจสอบ

(9.1.3) วางแผนการตรวจสอบระยะยาวให้ครอบคลุมถึงหน่วยงานที่อยู่ในความรับผิดชอบ โดยคำนึงถึงการควบคุมภายในและลำดับความสำคัญของเรื่องที่จะตรวจสอบ

(9.1.4) วางแผนการตรวจสอบประจำปีให้สอดคล้องกับแผนการตรวจสอบระยะยาวตามข้อ (9.1.3)

(9.2) มอบหมายงานตรวจสอบ ควรมอบหมายเป็นลายลักษณ์อักษร โดยอาจจะมอบหมายเป็นคณะหรือบุคคลใดบุคคลหนึ่งก็ได้

(9.3) วางแผนงานตรวจสอบ แผนงานตรวจสอบแต่ละครั้งต้องให้สอดคล้องกับแผนการตรวจสอบประจำปี

(9.3.1) สํารวจข้อมูลเกี่ยวกับหน่วยงานที่รับตรวจโดยทั่วไปโดยเฉพาะระบบการควบคุมภายใน

(9.3.2) ประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายใน

(9.3.3) วางแผนงานตรวจสอบ



(9.4) ดำเนินการตรวจสอบตามแผนงานตรวจสอบ

(9.5) รายงานผลการตรวจสอบ

(9.6) ติดตามผลการตรวจสอบ

ข้อ 10. ผู้ตรวจสอบภายในต้องเสนอแผนการตรวจสอบประจำปีต่อหัวหน้ารัฐวิสาหกิจ เพื่อพิจารณาและอนุมัติภายในเดือนสุดท้ายของปีบัญชีการเงินของรัฐวิสาหกิจนั้น ๆ และส่งแผนการตรวจสอบที่หัวหน้ารัฐวิสาหกิจอนุมัติแล้วให้คณะกรรมการรัฐวิสาหกิจทราบด้วย พร้อมทั้งส่งสำเนาแผนการตรวจสอบให้กระทรวงการคลังและสำนักงานตรวจเงินแผ่นดินแห่งละ 1 ชุด ภายในสิ้นเดือนถัดไป

ข้อ 11. ผู้ตรวจสอบภายในจะต้องตรวจสอบตามแผนการตรวจสอบตามข้อ 10. และจัดทำรายงานผลการตรวจสอบภายในเสนอต่อหัวหน้ารัฐวิสาหกิจ เพื่อพิจารณาหรือรับทราบแล้ว แต่กรณีความเหมาะสมอย่างน้อย 3 เดือนต่อครั้ง และส่งสำเนารายงานดังกล่าวให้กรรมการของรัฐวิสาหกิจ (เป็นรายบุคคล) ทราบทันที และให้หัวหน้ารัฐวิสาหกิจรายงานให้คณะกรรมการรัฐวิสาหกิจทราบในการประชุมคณะกรรมการรัฐวิสาหกิจครั้งต่อไป และส่งสำเนารายงานผลการตรวจสอบให้กระทรวงการคลังและสำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน แห่งละ 1 ชุด ภายในสิ้นเดือนถัดไป กรณีที่ตรวจสอบพบเหตุการณ์ที่จะมีผลเสียหายต่อรัฐวิสาหกิจให้รายงานผลการตรวจสอบทันที

ข้อ 12. หน่วยงานที่รับตรวจมีหน้าที่ดังนี้

(12.1) อำนวยความสะดวกและให้ความร่วมมือแก่ผู้ตรวจสอบภายใน

(12.2) จัดทำเอกสารหลักฐานเกี่ยวกับการดำเนินงานในด้านต่าง ๆ ให้เรียบร้อยทันการ และพร้อมที่จะตรวจสอบได้

(12.3) เตรียมเอกสารหรือหลักฐานอื่นในการปฏิบัติงานไว้ให้ครบถ้วนและพร้อมที่จะตรวจสอบได้

(12.4) ชี้แจงและตอบข้อซักถามต่าง ๆ พร้อมทั้งหาข้อมูลเพิ่มเติมให้ผู้ตรวจสอบภายใน

(12.5) ปฏิบัติตามข้อทักท้วง และข้อเสนอแนะของผู้ตรวจสอบภายในในเรื่องต่าง ๆ

ข้อ 13. หัวหน้ารัฐวิสาหกิจจะพิจารณาสั่งการให้ผู้ตรวจสอบภายในตรวจสอบนอกเหนือจากแผนการตรวจสอบที่อนุมัติแล้ว ได้ตามควรแก่กรณี เว้นแต่งานที่มีลักษณะดังนี้

(13.1) งานตรวจก่อนจ่าย

(13.2) งานประจำ

(13.3) กรรมการในคณะกรรมการต่าง ๆ ยกเว้นกรรมการอื่นที่หัวหน้า  
รัฐวิสาหกิจเห็นสมควร ซึ่งไม่ทำให้ผู้ตรวจสอบภายในขาดความเป็นอิสระ

ข้อ 14. หัวหน้ารัฐวิสาหกิจต้องให้ผู้ตรวจสอบภายในมีความเป็นอิสระทั้งในการ  
ปฏิบัติงานและการเสนอความเห็น

ข้อ 15. กรณีที่รัฐวิสาหกิจมีปัญหาเกี่ยวกับการปฏิบัติตามระเบียบนี้ให้กระทรวงการ  
คลังเป็นผู้วินิจฉัย และกรณีที่รัฐวิสาหกิจไม่สามารถปฏิบัติตามข้อกำหนดในระเบียบนี้ให้ขอทำ  
ความตกลงกับกระทรวงการคลัง

ข้อ 16. ให้ปลัดกระทรวงการคลังเป็นผู้รักษาการตามระเบียบนี้

ประกาศ ณ วันที่ 28 มิถุนายน พ.ศ. 2538

(นายธารินทร์ นิมมานเหมินท์)

รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง

## ภาคผนวก จ.

## การประเมินผล

## การประเมินผลการดำเนินงานของสำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน ปี 2539

สำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน ได้ประเมินผลการดำเนินงานประจำปี 2539 ขององค์การส่งเสริมกิจการ โคนมแห่งประเทศไทย โดยกำหนดเกณฑ์การวัดผลการดำเนินงานในด้านต่าง ๆ รวม 4 ด้าน ได้แก่<sup>2</sup>

1. การจัดการเชิงธุรกิจ (Economic / Commercial Management)
2. การบริหารงานเพื่อความยั่งยืนขององค์การในอนาคต (Sustainability – future Management)
3. กระบวนการบริหารงานภายในองค์กร (Internal Management Processes)
4. ความรับผิดชอบต่อสังคมและสิ่งแวดล้อม (Societal / National / Public Interest)

ผลการประเมินในภาพรวมของทั้งองค์กร อยู่ในเกณฑ์ที่ต้องปรับปรุง ทั้งนี้เพราะผลการดำเนินงานในแต่ละด้านต่ำกว่าเป้าหมาย ซึ่ง อ.ส.ค. ควรต้องให้ความสำคัญในการแก้ไข โดยมีผลการประเมินสรุปดังนี้

## การจัดการเชิงธุรกิจและเชิงพาณิชย์

ผลการประเมินโดยภาพรวมต่ำกว่าเป้าหมายมาก สาเหตุเกิดจากบริษัท นมไทย – เดนมาร์ก จำกัด ซึ่งเป็นผู้แทนจำหน่ายผลิตภัณฑ์นมแต่เพียงผู้เดียวของ อ.ส.ค. ไม่สามารถดำเนินการจำหน่ายผลิตภัณฑ์นมได้ตามกำหนดในสัญญา รวมทั้งมีการค้างชำระหนี้ค่าผลิตภัณฑ์นมเป็นจำนวนมาก ปัจจุบันนี้บริษัท นมไทย – เดนมาร์ก จำกัด ยังคงค้างชำระหนี้ค่าผลิตภัณฑ์นมทั้งจำนวนประมาณ 300 ล้านบาทและเป็นคดีความกัน โดยคดีอยู่ระหว่างการดำเนินการของศาล และต่อมา อ.ส.ค. ได้ทำสัญญาขายผลิตภัณฑ์นมให้กับบริษัท ศรีไทยฟู้ดแอนด์เบฟเวอเรจ จำกัด และเป็นตัวแทนจำหน่ายผลิตภัณฑ์นมได้ตามกำหนดในสัญญา รวมทั้งมีการค้างชำระหนี้ค่าผลิตภัณฑ์นมเป็นจำนวน 130 ล้านบาท ปัจจุบันนี้ก็ยังไม่ได้รับการชำระหนี้ จึงส่งผลกระทบต่อสภาพคล่องทางการเงินของ อ.ส.ค. ส่วนในเรื่องความสูญเสียน้ำมันดิบในระบบการผลิตที่มี

<sup>2</sup> “การประเมินผลงานประจำปี 2539” รายงานผลการปฏิบัติการปีงบประมาณ พ.ศ. 2540 สำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน, พิมพ์ครั้งที่ 1 โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ กรุงเทพฯ : ธันวาคม 2541, หน้า 6-17

แนวโน้มนำสูง เกิดจากผู้แทนจำหน่ายมีการเปลี่ยนแปลงแผนการผลิตบ่อยครั้ง ทั้งที่ได้มีการกำหนดแผนการผลิตไว้แล้ว รวมทั้งเครื่องจักรที่ใช้ในการผลิตมีอายุการใช้งานมานานแล้ว

#### การบริหารเพื่อความยั่งยืนในอนาคต

ผลการประเมินโดยรวมต่ำกว่าเป้าหมาย ถึงแม้เกณฑ์การวัดด้านกระแสเงินสดจะสูงกว่าเป้าหมายเนื่องจากได้รับเงินรายได้อื่น คือ เงินค่าปรับจากจากผู้แทนจำหน่าย และเงินกู้โครงการช่วยเหลือเกษตรกรและมีผลงานในด้านการวิจัยและพัฒนาน้ำเชื้อของโคนมจนสามารถนำไปปรับปรุงพันธุ์โคนมที่มีคุณภาพ และขายให้เกษตรกรก็ตาม แต่ อ.ส.ค. ยังประสบปัญหาการขาดเงินทุนหมุนเวียน เครื่องมือและเทคโนโลยีใหม่ ๆ ที่ทันสมัย และผลการตอบแทนจากการลงทุนต่ำกว่าเป้าหมาย เนื่องจาก อ.ส.ค. มีการเสนองบลงทุนเพื่อพิจารณาที่ล่าช้า ส่งผลทำให้ไม่ได้รับอนุมัติงบลงทุนในปี 2539 คงได้รับอนุมัติเฉพาะงบบุคลากรเท่านั้น

#### การบริหารงานภายใน

ผลการประเมินโดยรวมต่ำกว่าเป้าหมายเล็กน้อย โดยเกณฑ์การวัดด้านทัศนคติของพนักงานที่มีต่อองค์กร ข้อตรวจพบจากการตรวจสอบ และการประเมินความเสี่ยงขององค์กร และสภาพของโครงการ ต่ำกว่าเป้าหมาย ซึ่งประเด็นข้อตรวจพบที่สำคัญและควรได้รับการแก้ไข คือ อ.ส.ค. ยังไม่สามารถจัดทำงบการเงินให้เป็นปัจจุบัน (อยู่ระหว่างการรับรองงบการเงินจาก สำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน ประจำปีงบประมาณ 2539) และการตรวจสอบภายใน ไม่ปฏิบัติตามแผนปฏิบัติงานตรวจสอบประจำปี โดยเคร่งครัด

#### ความรับผิดชอบต่อสังคมและสิ่งแวดล้อม

ผลการประเมินโดยรวมต่ำกว่าเป้าหมายเล็กน้อย มีเพียงเกณฑ์การวัดที่เป็นอัตราการบริโภคของประชากรทั้งประเทศ ที่สามารถดำเนินการได้ตามเป้าหมาย ซึ่งเมื่อเปรียบเทียบกับเป้าหมายของแผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ ฉบับที่ 7 นับว่าอยู่ในระดับที่ต่ำมาก ส่วนการส่งเสริมให้เกษตรกรประกอบอาชีพการเลี้ยงโคนมเพื่อเป็นการพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมนั้น อ.ส.ค. และเกษตรกรยังมีปัญหาในด้านการดำเนินงานและด้านปัจจัยการผลิตอื่น ๆ เช่น สภาพพื้นที่ ภูมิอากาศ พันธุ์โคนม เป็นต้น จึงทำให้การส่งเสริมยังไม่ได้ผลตามเป้าหมาย

#### การประเมินผลโครงการส่งเสริมการเลี้ยงโคนม องค์การส่งเสริมกิจการโคนมแห่งประเทศไทย ประจำปี 2541

สำนักประเมินผล สำนักงานประมาณ (2541) ได้ศึกษาการประเมินผลโครงการส่งเสริมการเลี้ยงโคนม ขององค์การส่งเสริมกิจการโคนมแห่งประเทศไทย พบว่า ปัญหาที่ทำให้โครงการ

ส่งเสริมการเลี้ยงโคนมที่ผ่านมาไม่ประสบความสำเร็จ สรุปได้ว่าเกิดจากสาเหตุที่สำคัญ 4 ประการ คือ

1. เกษตรกรยังขาดแคลนความรู้ที่เพียงพอในการจัดการฟาร์ม
2. เกษตรกรยังขาดความรู้ในการผลิตน้ำนมดิบที่มีคุณภาพ
3. การส่งเสริมจากภาครัฐยังขาดประสิทธิภาพที่เพียงพอ ซึ่งมีสาเหตุมาจาก
  - การขาดแคลนบุคลากร
  - การขาดแคลนครุภัณฑ์และอุปกรณ์
  - การขาดแคลนงบประมาณ
  - ความรู้ของเจ้าหน้าที่ยังไม่เพียงพอ
4. การขาดการประสานงานระหว่างเจ้าหน้าที่ทำให้เกิดความซ้ำซ้อนในการให้บริการ โดยคณะนักวิจัยเสนอแผนกลยุทธ์ในการดำเนินงานเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ไว้ดังนี้
  1. กำหนดรูปแบบการส่งเสริมการเลี้ยงโคนมที่เหมาะสมและเข้ากับสถานการณ์
  2. เพิ่มประสิทธิภาพของเจ้าหน้าที่
  3. เพิ่มประสิทธิภาพการผลิตของเกษตรกร
  4. เพิ่มความเข้มแข็งขององค์กร
  5. มีการตรวจสอบและประเมินผลงาน เพื่อให้ทราบถึงปัญหาและสามารถแก้ไขได้ทันอย่างน้อยทุก 6 เดือน

## ภาคผนวก ฉ.

ตารางที่ 18 รายได้จากการขายและบริการ

(หน่วย : ล้านบาท)

	ปี 2538	ปี 2539	ปี 2540	ปี 2541	ปี 2542
ไตรมาส 1	350.74	350.92	448.37	433.02	420.70
ไตรมาส 2	356.43	373.11	392.63	440.22	399.13
ไตรมาส 3	352.10	390.02	527.80	336.64	356.00
ไตรมาส 4	417.20	452.15	316.82	576.38	460.90

ที่มา : ฝ่ายบัญชีและการเงิน อ.ส.ค.

ตารางที่ 19 สินทรัพย์ทั้งสิ้น

(หน่วย : ล้านบาท)

	ปี 2537	ปี 2538	ปี 2539	ปี 2540	ปี 2541	ปี 2542
ไตรมาส 1	573.98	564.24	606.89	837.71	1,003.87	1,225.86
ไตรมาส 2	569.34	603.26	642.71	925.65	1,161.96	1,129.74
ไตรมาส 3	590.53	560.37	691.11	982.54	1,205.79	1,099.77
ไตรมาส 4	592.98	572.38	739.91	941.76	1,188.33	1,081.32

ที่มา : ฝ่ายบัญชีและการเงิน อ.ส.ค.

ตารางที่ 20 ปริมาณการผลิตผลิตภัณฑ์นม

(หน่วย : ตัน)

ไตรมาส	ปี 2537	ปี 2538	% เพิ่ม	ปี 2539	% เพิ่ม	ปี 2540	% เพิ่ม	ปี 2541	% เพิ่ม	ปี 2542	% เพิ่ม
ไตรมาส 1	15,329,000.00	16,703,250.35	8.97	16,735,085.80	0.19	18,044,103.00	7.82	18,434,543.79	2.16	20,369,911.91	10.50
ไตรมาส 2	15,673,000.00	15,826,685.40	0.98	14,466,166.85	-8.60	17,111,710.58	18.29	18,376,152.17	7.39	16,407,551.82	-10.71
ไตรมาส 3	16,454,000.00	15,885,360.85	-3.46	17,465,603.95	9.95	17,003,208.09	-2.65	19,086,904.50	12.25	12,734,485.72	-33.28
ไตรมาส 4	16,948,000.00	15,810,920.95	-6.71	16,389,912.65	3.66	13,854,078.86	-15.47	18,024,247.25	30.10	18,967,753.01	5.23
รวม	64,404,000.00	64,226,217.55	-0.28	65,056,769.25	1.29	66,013,100.53	1.47	73,921,847.71	11.98	68,479,702.46	-7.36

หมายเหตุ % เพิ่ม, ลด หมายถึง (ปีปัจจุบัน - ปีที่ผ่านมา)\*100/ปีที่ผ่านมา

ที่มา : สำนักนโยบายและแผน อ.ส.ค.

ตารางที่ 21 ค่าใช้จ่ายบุคคล

(หน่วย : ล้านบาท)

	ปี 2538	ปี 2539	ปี 2540	ปี 2541	ปี 2542
ไตรมาส 1	32.83	37.15	44.61	45.41	48.94
ไตรมาส 2	32.77	40.28	46.05	42.76	44.54
ไตรมาส 3	33.32	41.65	46.05	42.24	44.41
ไตรมาส 4	37.07	41.90	51.11	57.89	54.62

ที่มา : ฝ่ายบัญชีและการเงิน อ.ส.ค.

ตารางที่ 22 ค่าใช้จ่ายรวม

(หน่วย : ล้านบาท)

	ปี 2538	ปี 2539	ปี 2540	ปี 2541	ปี 2542
ไตรมาส 1	330.36	354.67	449.63	446.49	458.25
ไตรมาส 2	342.90	403.98	364.82	506.76	420.31
ไตรมาส 3	356.40	400.94	482.66	471.75	423.01
ไตรมาส 4	387.62	438.84	424.63	483.88	504.06

ที่มา : ฝ่ายบัญชีและการเงิน อ.ส.ค.

ตารางที่ 23 ค่าเสื่อมราคา

(หน่วย : ล้านบาท)

	ปี 2538	ปี 2539	ปี 2540	ปี 2541	ปี 2542
ไตรมาส 1	10.17	11.27	11.32	8.61	10.93
ไตรมาส 2	10.48	11.13	11.46	8.61	11.47
ไตรมาส 3	10.93	10.63	14.93	8.81	11.51
ไตรมาส 4	11.13	10.66	2.80	9.74	10.15

ที่มา : ฝ่ายบัญชีและการเงิน อ.ส.ค.



ตารางที่ 24 ดอกเบี้ยเงินกู้ระยะยาว

(หน่วย : ล้านบาท)

	ปี 2538	ปี 2539	ปี 2540	ปี 2541	ปี 2542
ไตรมาส 1	จ่ายภายในปี	จ่ายภายในปี	จ่ายภายในปี	0.18	3.59
ไตรมาส 2				0.26	6.23
ไตรมาส 3				0.34	10.12
ไตรมาส 4				10.45	6.10

ที่มา : ฝ่ายบัญชีและการเงิน อ.ส.ค.

ตารางที่ 25 จำนวนพนักงาน

(หน่วย : คน)

	ปี 2537	ปี 2538	ปี 2539	ปี 2540	ปี 2541	ปี 2542
ไตรมาส 1	1,267. -	1,239. -	1,369. -	1,324. -	1,333. -	1,310. -
ไตรมาส 2	1,263. -	1,245. -	1,322. -	1,325. -	1,346. -	1,300. -
ไตรมาส 3	1,252. -	1,260. -	1,326. -	1,334. -	1,344. -	1,296. -
ไตรมาส 4	1,238. -	1,289. -	1,327. -	1,334. -	1,319. -	1,274. -

ที่มา : ฝ่ายบัญชีและการเงิน อ.ส.ค.

ตารางที่ 26 กำไร (ขาดทุน) สุทธิ

(หน่วย : ล้านบาท)

	ปี 2538	ปี 2539	ปี 2540	ปี 2541	ปี 2542
ไตรมาส 1	20.39	-3.75	-1.27	-7.14	-37.55
ไตรมาส 2	13.54	-30.87	27.82	-59.13	-21.18
ไตรมาส 3	4.31	-10.92	45.14	-73.20	-67.00
ไตรมาส 4	20.96	13.31	-107.80	16.85	-43.16

ที่มา : ฝ่ายบัญชีและการเงิน อ.ส.ค.

ตารางที่ 27 ลูกหนี้การค้า

(หน่วย : ล้านบาท)

	ปี 2538	ปี 2539	ปี 2540	ปี 2541	ปี 2542
ไตรมาส 1	126.08	142.00	159.66	322.52	334.32
ไตรมาส 2	125.44	91.93	149.62	527.06	338.08
ไตรมาส 3	117.78	102.62	280.59	383.55	365.92
ไตรมาส 4	125.18	57.68	238.05	373.09	378.34

ที่มา : ฝ่ายบัญชีและการเงิน อ.ส.ค.

ตารางที่ 28 เจ้าหนี้การค้า

(หน่วย : ล้านบาท)

	ปี 2538	ปี 2539	ปี 2540	ปี 2541	ปี 2542
ไตรมาส 1	128.76	118.90	173.73	320.98	278.22
ไตรมาส 2	134.66	147.12	253.21	351.31	175.38
ไตรมาส 3	114.92	203.00	243.73	395.28	172.14
ไตรมาส 4	100.10	300.30	231.75	221.36	177.62

ที่มา : ฝ่ายบัญชีและการเงิน อ.ส.ค.

ตารางที่ 29 ค่าใช้จ่ายที่สำคัญ

(หน่วย : ล้านบาท)

ค่าใช้จ่ายที่สำคัญ	ปี 2538	ปี 2539	ปี 2540	ปี 2541	ปี 2542
ไตรมาส 1	43.00	48.43	49.67	54.02	63.47
ไตรมาส 2	43.24	51.40	50.65	51.63	62.24
ไตรมาส 3	44.24	52.28	57.57	51.39	66.04
ไตรมาส 4	48.20	45.72	45.72	78.07	60.32

ที่มา : ฝ่ายบัญชีและการเงิน อ.ส.ค.

## ภาคผนวก ข.

## วิธีการคำนวณค่าตัวแปรทั้ง 5 ด้วยเกณฑ์การเป็นรัฐวิสาหกิจที่ดี

ตัวแปรที่ 1 อัตราการนำส่งรายได้เข้ารัฐ

$$= \text{กำไรสุทธิ} \times \frac{30}{100}$$

กรณี อ.ส.ค. ไม่สามารถหาอัตราการนำส่งรายได้เข้ารัฐ ตั้งแต่ปี 2538 – 2542 เนื่องจากปี 2538 ยังไม่ได้จัดสรรกำไรให้กับกรรมการบริหาร จึงไม่ทราบว่าจะต้องนำรายได้ส่งรัฐเท่าไร ส่วนในปี 2539 – 2542 อ.ส.ค. บริหารงานขาดทุน กระทรวงการคลังยกเว้นให้ไม่ต้องนำเงินส่งเข้ารัฐ

ตัวแปรที่ 2 อัตราผลตอบแทนต่อสินทรัพย์ที่คำนวณเป็นราคาปัจจุบัน

$$= \frac{\text{กำไรสุทธิ} \times 100}{\text{สินทรัพย์ทั้งสิ้นของปีนั้น}}$$

ในการวิจัยครั้งนี้ใช้ข้อมูลของ อ.ส.ค. ตั้งแต่ปี 2538 – 2542 การคำนวณนำข้อมูลจากภาคผนวก ฉ ตารางที่ 19 และ 26 มาแทนค่าตามสูตร

ตัวอย่างการคำนวณหาอัตราผลตอบแทนต่อสินทรัพย์ที่คำนวณเป็นราคาปัจจุบันในปี 2538 ไตรมาสที่ 1

ประกอบด้วย	กำไรสุทธิ	=	20.39	ล้านบาท
	สินทรัพย์สุทธิ	=	564.24	ล้านบาท
	แทนค่าตามสูตร	=	$\frac{20.39 \times 100}{564.24}$	= 3.61

ดังนั้น อัตราผลตอบแทนต่อสินทรัพย์ที่คำนวณเป็นราคาปัจจุบัน ในปี 2538 ไตรมาสที่ 1 คือ ร้อยละ 3.61 และการหาอัตราผลตอบแทนต่อสินทรัพย์ที่คำนวณเป็นราคาปัจจุบัน ในปีถัดไป และในไตรมาสถัดไปจะคำนวณหาในทำนองเดียวกัน

ตัวแปรที่ 3 ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับเงินเดือนและสวัสดิการต่อต้นทุนทั้งสิ้น

$$= \frac{\text{ค่าใช้จ่ายบุคคล} \times 100}{\text{ค่าใช้จ่ายรวม}}$$

การคำนวณนำข้อมูลจากภาคผนวก จ. ตารางที่ 21 และ 22 มาแทนค่าตามสูตร

ตัวอย่างการคำนวณหาค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับเงินเดือนและสวัสดิการต่อต้นทุนทั้งสิ้น ในปี 2538 ไตรมาสที่ 1

ประกอบด้วย	ค่าใช้จ่ายบุคคล	=	32.83	ล้านบาท
	ค่าใช้จ่ายรวม	=	330.36	ล้านบาท
	แทนค่าตามสูตร	=	$\frac{32.83 \times 100}{330.36} = 9.94$	

ดังนั้น ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับเงินเดือนและสวัสดิการต่อต้นทุนทั้งสิ้นในปี 2538 ไตรมาสที่ 1 คือ ร้อยละ 9.94 และการหาค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับเงินเดือนและสวัสดิการต่อต้นทุนทั้งสิ้นในปีถัดไป และไตรมาสถัดไป จะคำนวณหาในทำนองเดียวกัน

ตัวแปรที่ 4 อัตราเพิ่มของผลผลิต = % การเปลี่ยนแปลงของผลผลิต - % การเปลี่ยนแปลงของพนักงานถ่วงน้ำหนักด้วยสัดส่วนค่าใช้จ่ายสำหรับบุคลากรต่อค่าใช้จ่ายที่สำคัญ - % การเปลี่ยนแปลงของสินทรัพย์รวมถ่วงน้ำหนักด้วยสัดส่วนค่าเสื่อมราคาและดอกเบี้ยเงินกู้ระยะยาวต่อค่าใช้จ่ายที่สำคัญ

นำมาสูตรมาแปลความหมายจะได้ว่า

$$\begin{aligned} \text{อัตราเพิ่มของผลผลิต} = & \left[ \left( \frac{\text{ผลผลิตปีปัจจุบัน} - \text{ปีก่อน}}{\text{ผลผลิตปีก่อน}} \right) \times 100 \right] - \\ & \left[ \left( \frac{\text{จำนวนพนักงานปีปัจจุบัน} - \text{ปีก่อน}}{\text{จำนวนพนักงานปีก่อน}} \right) \times 100 \times \frac{\text{ค่าใช้จ่ายบุคลากรปีปัจจุบัน}}{\text{ค่าใช้จ่ายที่สำคัญปีปัจจุบัน}} \right] - \\ & \left[ \left( \frac{\text{สินทรัพย์รวมปีปัจจุบัน} - \text{ปีก่อน}}{\text{สินทรัพย์รวมปีก่อน}} \right) \times 100 \times \frac{\text{ค่าเสื่อมราคาปีปัจจุบัน}}{\text{ค่าใช้จ่ายที่สำคัญปีปัจจุบัน}} \right] \end{aligned}$$

ค่าใช้จ่ายที่สำคัญ = ค่าใช้จ่ายบุคคล + ค่าเสื่อมราคา + ดอกเบี้ยเงินกู้ระยะยาว

ตัวอย่างการคำนวณหาอัตราเพิ่มของผลผลิต ในปี 2538 ไตรมาส 1

ประกอบด้วย ผลผลิตปีปัจจุบัน	= 16,703,250.35	ตัน	จากตารางที่ 3 ปี 2538
ผลผลิตปีก่อน	= 15,329,000.00	ตัน	จากตารางที่ 20 ปี 2537
จำนวนพนักงานปีปัจจุบัน	= 1,239	คน	จากตารางที่ 25 ปี 2538
จำนวนพนักงานปีก่อน	= 1,267	คน	จากตารางที่ 25 ปี 2537
ค่าใช้จ่ายบุคลากรปีปัจจุบัน	= 32.83	ล้านบาท	จากตารางที่ 21 ปี 2538
ค่าใช้จ่ายที่สำคัญปีปัจจุบัน	= 43.00	ล้านบาท	จากตารางที่ 28 ปี 2538
สินทรัพย์รวมปีปัจจุบัน	= 564.24	ล้านบาท	จากตารางที่ 19 ปี 2538
สินทรัพย์รวมปีก่อน	= 573.98	ล้านบาท	จากตารางที่ 19 ปี 2537
ค่าเสื่อมราคาปีปัจจุบัน	= 10.17	ล้านบาท	จากตารางที่ 23 ปี 2538

$$\begin{aligned} \text{แทนค่าตามสูตร} &= \left[ \left( \frac{16,703,250.35 - 15,329,000}{15,329,000} \right) \times 100 \right] - \left[ \left( \frac{1,239 - 1,267}{1,267} \right) \times 100 \times \frac{32.83}{43} \right] - \\ &\quad \left[ \left( \frac{564.24 - 573.98}{573.98} \right) \times 100 \times \frac{10.17}{43} \right] \\ &= 8.97 - (-1.69) - (-0.40) \\ &= 8.97 + 1.69 + 0.40 \\ &= 11.06 \end{aligned}$$

ดังนั้น อัตราเพิ่มของผลผลิตในปี 2538 ไตรมาส 1 คือ ร้อยละ 11.05 และการหาอัตราเพิ่มของผลผลิตปีถัดไปและไตรมาสถัดไป จะคำนวณหาในทำนองเดียวกัน

ตัวแปรที่ 5      กำไร (ขาดทุน) สุทธิ ดูได้จาก ภาคผนวก ฉ. ตารางที่ 26

## ภาคผนวก ข.

## การทดสอบค่าเฉลี่ยการวิจัย

ตอนที่ 1 ผู้รับตรวจมีความเห็นว่าการตรวจสอบภายในของ อ.ส.ค. ทั้ง 3 ด้าน อยู่ในระดับที่ต้องปรับปรุงแก้ไข

## 1. การตรวจสอบด้านการเงิน

กำหนด  $Z =$  ค่าเฉลี่ยการวิจัย

$\alpha = 0.05, n = 276$

$H_0 :$  ผู้รับตรวจมีความเห็นว่าการตรวจสอบด้านการเงิน อยู่ในระดับน้อยกว่า หรือ เท่ากับ 2.33

$H_1 :$  ผู้รับตรวจมีความเห็นว่าการตรวจสอบด้านการเงินอยู่ในระดับมากกว่า 2.33

$\mu :$  การตรวจสอบด้านการเงิน

จะได้ว่า  $H_0 : \mu \leq 2.33, H_1 : \mu > 2.33$

$$Z = \frac{\bar{X} - \mu}{\frac{S.D.}{\sqrt{n}}}$$

$$Z = \frac{2.09 - 2.33}{\frac{.7743}{\sqrt{276}}}$$

$$Z = \frac{-0.24}{0.0448006}$$

$$Z = -5.357$$

ดังนั้น จึงตัดสินใจยอมรับสมมติฐาน  $H_0$  และสรุปผลได้ว่า ผู้รับตรวจมีความเห็นว่าการตรวจสอบด้านการเงินอยู่ในระดับที่ต้องปรับปรุงแก้ไข

## 2. การตรวจสอบด้านการปฏิบัติการ

กำหนด  $H_0$  : ผู้รับตรวจมีความเห็นว่าการตรวจสอบด้านการปฏิบัติการอยู่ในระดับน้อยกว่า หรือ เท่ากับ 3.66

$H_1$  : ผู้รับตรวจมีความเห็นว่าการตรวจสอบด้านการปฏิบัติการอยู่ในระดับมากกว่า 3.66

$\mu$  : การตรวจสอบด้านการปฏิบัติการ

จะได้ว่า  $H_0 : \mu \leq 3.66$ ,  $H_1 : \mu > 3.66$

$$Z = \frac{\bar{X} - \mu}{\frac{S.D.}{\sqrt{n}}}$$

$$Z = \frac{2.03 - 3.66}{\frac{.7254}{\sqrt{276}}}$$

$$Z = \frac{-1.63}{0.0436639}$$

$$Z = -37.330$$

ดังนั้น จึงตัดสินใจยอมรับสมมติฐาน  $H_0$  และสรุปผลได้ว่า ผู้รับตรวจมีความเห็นว่าการตรวจสอบด้านการปฏิบัติการอยู่ในระดับที่ต้องปรับปรุงแก้ไข

## 3. การตรวจสอบด้านการจัดการ

กำหนด  $H_0$  : ผู้รับตรวจมีความเห็นว่าการตรวจสอบด้านการจัดการอยู่ในระดับน้อยกว่า หรือ เท่ากับ 5.00

$H_1$  : ผู้รับตรวจมีความเห็นว่าการตรวจสอบด้านการจัดการอยู่ในระดับมากกว่า 5.00

$\mu$  : การตรวจสอบด้านการจัดการ

จะได้ว่า  $H_0 : \mu \leq 5.00$ ,  $H_1 : \mu > 5.00$

$$Z = \frac{\bar{X} - \mu}{\frac{S.D.}{\sqrt{n}}}$$

$$Z = \frac{2.02 - 5.00}{\frac{.7230}{\sqrt{276}}}$$

$$Z = \frac{-2.98}{0.0435194}$$

$$Z = -68.48$$

ดังนั้น จึงตัดสินใจยอมรับสมมติฐาน  $H_0$  และสรุปผลได้ว่า ผู้รับตรวจมีความเห็นว่าการตรวจสอบด้านการจัดการอยู่ในระดับที่ต้องปรับปรุงแก้ไข



## ภาคผนวก ฉ.

## หลักการบริหารรัฐวิสาหกิจ และรัฐวิสาหกิจไทย

## แนวความคิดเรื่องรัฐวิสาหกิจ

การเริ่มต้นพิจารณาสาระเกี่ยวกับรัฐวิสาหกิจ ต้องเริ่มทำความเข้าใจเรื่องบทบาทของรัฐ (รัฐบาล) ทางเศรษฐกิจก่อนอื่น เพราะบทบาทรัฐ (Role of the State) นี้เองเป็นที่มาของนโยบายการบริหาร การสร้างกลไกการควบคุม การเพิ่มหรือลดเงินอุดหนุนและอื่น ๆ แก่รัฐวิสาหกิจ

ในระบอบประชาธิปไตยเสรี (Liberal Democracy) ซึ่งประเทศส่วนใหญ่ในโลก (รวมทั้งรัสเซีย) ยึดถืออยู่ในขณะนี้ นั้น องค์กรที่มีบทบาทสำคัญในการจัดหาสินค้าและบริการให้แก่คนในประเทศ ได้แก่<sup>3</sup>

ก. รัฐบาล (Government หรือ Non – market Organization)

ข. ตลาด (Market หรือ Private Sector)

เราเรียกระบบที่บทบาทของ 2 องค์กรร่วมกันในทางเศรษฐกิจว่า ระบบเศรษฐกิจแบบผสม (Mixed Economy) ดังนั้นอาจกล่าวได้ว่า ในปัจจุบันประเทศส่วนใหญ่ในโลกยึดถือระบบเศรษฐกิจแบบนี้ เช่น สาธารณรัฐประชาชนจีนที่เคยเน้นให้รัฐมีบทบาทสำคัญในทางเศรษฐกิจเกือบสิ้นเชิง ได้เปลี่ยนแปลงมาปฏิรูประบบเศรษฐกิจของตน โดยให้ภาคเอกชน เข้าร่วมมากขึ้น ทั้งนี้รัฐบาลได้แก้ไขกฎหมายต่าง ๆ รองรับด้วย

อย่างไรก็ตาม ในทางปฏิบัตินั้นแม้จะมี 2 องค์กรดังกล่าวเป็นองค์กรทางเศรษฐกิจ ทำหน้าที่ผลิตสินค้าและจัดหาบริการแล้วมิได้หมายความว่า ทรัพยากรต่าง ๆ จะได้รับการแบ่งสรรไปสู่สังคมอย่างมีประสิทธิภาพ ประชาชนในหลาย ๆ ประเทศ โดยเฉพาะอย่างยิ่งประเทศกำลังพัฒนา จึงได้เรียกร้องให้รัฐบาลเข้ามารับผิดชอบในเรื่องสวัสดิการและจัดหาสิ่งอำนวยความสะดวกพื้นฐาน เช่น สาธารณูปโภค การเพิ่มสิ่งเหล่านี้ถ้าให้ผู้ประกอบการเอกชนเป็นผู้จัดหาแล้วก็จะต้องลงทุนสูงและผลกระทบแก่ผู้บริโภค ซึ่งจะทำให้ประชาชนผู้บริโภคยิ่งเดือดร้อน โดยเฉพาะอย่างยิ่งในกรณีที่กลไกของรัฐไม่ดีเพียงพอที่จะควบคุมสิ่งที่ประเทศกำลังพัฒนาหลายต่อหลายประเทศประสบอยู่

<sup>3</sup> ปฤษฎางค์ ชูเพ็ญ, รัฐวิสาหกิจ : ความสัมพันธ์กับรัฐบาลและงบประมาณของรัฐ, เอกสารประกอบแนวทางการพิจารณาการประเมินผลการบริหารและการงบประมาณของรัฐวิสาหกิจ, เสนอต่อคณะกรรมการบริหารนโยบายและติดตามผลงานงบประมาณรายจ่ายประจำปี สภาผู้แทนราษฎร, พ.ศ. 2540 หน้า 1

หลังสงครามโลกครั้งที่ 2 ผลของสงครามทำให้ประเทศต่าง ๆ สูญเสียอาณานิคมไป ตามมติของสหประชาชาติ ประเทศเหล่านี้จึงขาดแหล่งวัตถุดิบและตลาดสินค้าที่ตนผลิต จึงจำเป็นต้องวางแผนเศรษฐกิจใหม่ ดังนั้น รัฐบาลจึงต้องมีบทบาทมากขึ้นโดยเข้าไปเกี่ยวข้องในการจัดการ กิจกรรมทางเศรษฐกิจ รัฐบาลของประเทศต่าง ๆ จึงได้มีการจัดตั้งหน่วยงาน หรือ กรม (Departmentalization) ให้เป็นองค์กรดำเนินการดังกล่าว เช่น กรมไปรษณีย์โทรเลข (รับผิดชอบ รวมถึงกิจการโทรศัพท์ด้วย) กรมโยธาธิการ (รับผิดชอบเรื่องการประปาด้วย) เป็นต้น

ต่อมาความต้องการสินค้าในกลุ่มอุตสาหกรรมหลัก (Commanding Heights) นั้นมี ลักษณะยืดหยุ่น (Flexibility of Demand) ในทางเพิ่มขึ้นและประกอบกับความก้าวหน้าด้าน เศรษฐกิจและเทคโนโลยีอย่างรวดเร็ว จนทำให้หน่วยงานภาครัฐรับความก้าวหน้าดังกล่าวมา ประยุกต์ใช้ไม่ทัน แม้จะเป็นสิ่งจำเป็นก็ตาม ทำให้การสนองตอบขององค์กรประเภทกรม (Departmentalization) หรือหน่วยงานที่จัดตั้งขึ้น ไม่มีประสิทธิภาพเพราะองค์กรแบบราชการนี้ต้องมี ขั้นตอนในการบริหารและขั้นตอนในการให้บริการมาก ดังนั้น เพื่อจะแก้ปัญหาดังกล่าวนี้ จึงได้ จัดให้มีองค์กรบริหารแบบใหม่ที่เรียกว่า “รัฐวิสาหกิจ” ที่มีรูปแบบการบริหารที่มี “คณะกรรมการ” มิใช่ “ระบบราชการ” มาควบคุมเพื่อให้สามารถบริหารได้อย่างอิสระกว่าเดิม

R.C. Mascarenhas ให้คำนิยามรัฐวิสาหกิจ ไว้ดังนี้

“Those organizations of government which act as financial intermediaries or which carry out commercial or industrial activity, selling their product on the market on substantial scale and which are distinguished as separate institution unit”<sup>4</sup>

A.H. Hanson ให้คำนิยามว่า “รัฐวิสาหกิจ หมายถึง กิจการด้านอุตสาหกรรม เกษตรกรรม และพาณิชย์กรรมที่รัฐบาลหรือ รัฐบาลมลรัฐเป็นเจ้าของ และควบคุมโดยการถือหุ้นจำนวน ร้อยละ 50 หรือการควบคุมที่มีหุ้นส่วนเล็กน้อยก็ตาม”<sup>5</sup>

Herbert Morrison อธิบายว่ารัฐวิสาหกิจหมายถึง “องค์กรทางการค้าที่รัฐบาลกลางจัดตั้งขึ้นมีความเป็นอิสระทางการเงิน เป็นรูปแบบทางการบริหารกิจการของรัฐอย่างหนึ่ง”<sup>6</sup>

Yacob และ Berhanou ให้ความหมายของรัฐวิสาหกิจไว้ว่า คือ<sup>7</sup>

<sup>4</sup> กรองทอง อธิฎกานนท์. การแปรรูปการไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทย. สารนิพนธ์ภาควิชารัฐประศาสนศาสตร์ คณะรัฐศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, พ.ศ. 2539 หน้า 6

<sup>5</sup> เรื่องเดียวกัน หน้า 7

<sup>6</sup> เรื่องเดียวกัน หน้า 7

- องค์กรที่ภาครัฐถือครอง หรือมีหุ้นอยู่ 50% หรือมากกว่า
- อยู่ภายใต้การควบคุมของผู้บริหารระดับสูงของภาครัฐ หรือการควบคุมสาธารณะ (Public Control) รวมทั้งการแต่งตั้งผู้บริหารของรัฐวิสาหกิจ และการตัดสินใจทางนโยบายที่สำคัญ

- ตั้งขึ้นมาเพื่อวัตถุประสงค์ทางสังคมซึ่งอาจเป็นไปได้หลายลักษณะ
- มีลักษณะหรือกิจกรรมเชิงธุรกิจ
- ต้องอยู่ในระบบการตรวจสอบได้ทางสาธารณะ (Public Accountability)
- เกี่ยวพันกับความคิพพื้นฐานเรื่องการลงทุน ผลตอบแทน และการบริการ

“รัฐวิสาหกิจ” ความหมายในภาษาอังกฤษ เรียกว่า Public Corporation หรือ State Enterprise หรือ State – owned Enterprise หรือ Public Enterprise นั้น ในระบบของไทยมีความหมายโดยย่อ คือ รัฐวิสาหกิจตามกฎหมายวิธีกรบประมาณ

#### มุมมองรัฐวิสาหกิจ และรูปแบบของความสัมพันธ์กับรัฐบาล

รัฐวิสาหกิจ จะมีส่วนประกอบ (Taxonomy) หรือมิติ (Dimensions) ที่สำคัญ 2 ประการ คือ<sup>8</sup>

1. มิติของความเป็นสาธารณะ (Public Dimension) ได้แก่ภาวะที่รัฐบาลเป็นเจ้าของ (ถือหุ้นมากกว่า 50% หรือเป็นผู้กำหนดกลไกควบคุม แม้จะมีหุ้นน้อยกว่า 50% ก็ได้) การที่รัฐบาลกำหนดนโยบายซึ่งมักจะมีเป้าหมายทางสังคมอยู่ด้วยเสมอ การจัดตั้งโดยงบประมาณจากเงินงบประมาณแผ่นดิน และการตรวจสอบต้องมีกลไกที่สามารถทำให้สาธารณชนทราบได้ เป็นต้น
2. มิติของความเป็นธุรกิจ (Enterprise Dimension) ได้แก่ การที่ต้องผลิตสินค้าและบริการเพื่อขาย โดยมีเป้าหมายเชิงพาณิชย์ (Commercially – Oriented Aspect) หรืออย่างน้อยที่สุดต้องคุ้มทุน โดยไม่หักภาษีเอกสิทธิ์จากเงินกู้และอื่น ๆ ที่ได้รับจากรัฐบาล

จะเห็นได้ว่า ผู้ที่เกี่ยวข้องกับบทบาททั้ง 2 มิตินั้น คือ

มิติแรก (Public Dimension) จะเกี่ยวข้องกับกระทรวงและรัฐมนตรี (ซึ่งก็คือการเมือง)

มิติที่สอง (Enterprise Dimension) จะเกี่ยวข้องกับตลาด (Market)

ซึ่งจากสาเหตุนี้ทำให้หลายฝ่ายแสดงความคิดเห็นว่า มิติของความเป็นสาธารณะ (มีเป้าหมายทางสังคม) อาจขัดแย้งกับมิติของความเป็นธุรกิจ (มุ่งกำไร) ในเวลาเดียวกันก็ได้ ดังนั้น จึงมีผู้

<sup>7</sup> เรื่องเดียวกัน หน้า 7

<sup>8</sup> ปฤษฎางค์ ชูเพ็ญ, เรื่องเดียวกัน, หน้า 3

เสนอทางออกเพื่อหารูปแบบการบริการที่แตกต่างกันออกไป ซึ่งรูปแบบการบริหารนี้จะสะท้อนถึงความสัมพันธ์กับรัฐบาล บทบาทรัฐบาล และค่านิยมในการเลือกรูปแบบการบริหารของรัฐวิสาหกิจด้วย

อย่างไรก็ตาม รัฐวิสาหกิจนั้นเป็นองค์กรที่มีเป้าหมายเชิงพาณิชย์ด้วยจึงถูกคาดหวังให้มีระบบราชการเข้ามาเกี่ยวข้องน้อยที่สุด ซึ่งในการนี้ กระบวนการบริหารตั้งแต่ระดับนโยบายจะมีคณะกรรมการบริหารรัฐวิสาหกิจ (Board of Directors) ทำหน้าที่เสมือนหนึ่งเป็นตัวแทนของรัฐบาลซึ่งเป็นเจ้าของเพื่อทำหน้าที่ปกป้องรักษาผลประโยชน์ของรัฐ ด้วยการกำหนดนโยบายชี้แนะ (Direction) แนวทางการบริหารแก่หัวหน้าบริหารผู้รับผิดชอบสูงสุดของรัฐวิสาหกิจ ที่เรียกว่า ผู้ว่าการ ผู้อำนวยการ หรือผู้จัดการ อย่างหนึ่งอย่างใด

### รูปแบบขององค์กรรัฐวิสาหกิจ

รัฐวิสาหกิจเป็นหน่วยงานของรัฐที่จัดตั้งขึ้น จึงต้องมีความสัมพันธ์กับรัฐบาล ซึ่งความสัมพันธ์ระหว่างรัฐบาลกับรัฐวิสาหกิจนั้น นอกจากเรื่องเงินที่รัฐบาลต้องจัดสรรให้ในรูปแบบของงบลงทุน เงินเพิ่มทุน เงินอุดหนุนในรูปแบบต่าง ๆ ในกรอบของมิติความเป็นสาธารณะ (Public Dimension) แล้ว ความสัมพันธ์อาจจะอยู่ในรูปของการจัดองค์กรแบบต่าง ๆ ซึ่งพอจะสรุปรูปแบบขององค์กรที่สำคัญได้ดังนี้คือ<sup>9</sup>

1. รูปแบบของอังกฤษ เป็นรูปแบบที่ได้รับอิทธิพลจากแนวคิดของรัฐมนตรีพรรคแรงงานของอังกฤษ ชื่อ Herbert Morrison ผู้วางแผนโอนกิจการเอกชนให้เป็นของรัฐ (Nationalization) เพื่อกระจายประโยชน์ไปสู่คนส่วนใหญ่ภายหลังสงครามโลกครั้งที่สอง ซึ่งเป็นรูปแบบที่มุ่งจะให้รัฐวิสาหกิจมีความเป็นอิสระในการบริหาร โดยมีคณะกรรมการ (Board of Directors) คุมนโยบายบริหาร เพื่อไม่ให้รัฐบาลแทรกแซงการบริหารที่เป็นงานประจำทั่วไป ซึ่งมีความสัมพันธ์ระดับที่ไม่ใกล้ชิดเกินไปหรือที่เรียกว่า Arm's Length Relationship รูปแบบนี้ได้มีการยึดถือนำไปเป็นแนวทางการบริหารรัฐวิสาหกิจในหลายประเทศ แต่ในทางปฏิบัติแล้วเป็นการยากที่จะไม่ให้กลไกของรัฐเข้าแทรกแซงโดยตรงได้ เนื่องจากเหตุผลทางการเมืองที่จะต้องให้รัฐวิสาหกิจเป็นเครื่องมือสนองนโยบายของรัฐบาล และรูปแบบนี้ก็ไม่มีแนวกำหนดห้ามรัฐมนตรี (การเมือง) เข้ามาเกี่ยวข้องไม่ว่าในช่วงใด ๆ โดยเฉพาะอย่างยิ่งจากกระทรวงที่รัฐวิสาหกิจนั้นสังกัดอยู่

2. รูปแบบของฝรั่งเศส เป็นรูปแบบที่เน้นให้อำนาจรัฐสูงแต่ให้มีการควบคุมโดยสัญญา (Contract) ที่ทำกับรัฐวิสาหกิจแต่ละกลุ่มหรือแต่ละแห่งว่าให้มีการบริหาร โดยอิสระแต่ให้

<sup>9</sup> ปฤษฎางค์ ชูเพ็ญ. เรื่องเดียวกัน, หน้า 4

ส่งผลตอบแทน (กำไรหรือประสิทธิผล) แก่รัฐบาลตามที่กำหนด อาจมีการทบทวนสัญญาเป็นระยะ ๆ ซึ่งมีส่วนทำให้ผู้บริหารมีเอกภาพในการบริหารที่ทราบทิศทางล่วงหน้ามากกว่ารูปแบบของอังกฤษ

3. รูปแบบของอิตาลี เป็นรูปแบบที่มีรากฐานก่อให้เกิดการบริหารแบบศูนย์กำไรสำหรับรัฐวิสาหกิจได้ง่ายกว่ารูปแบบอื่น ๆ หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งว่า เป็นรูปแบบบริษัทมหาชนที่ริเริ่มจากการที่ให้รัฐสนับสนุน (State Holding Company) อาทิ สถาบันเพื่อฟื้นฟูอุตสาหกรรมของอิตาลี (Istituto Per la Reconstruzione Industriales หรือ IRI) ที่รัฐบาลอิตาลีสนับสนุนให้เกิดการรวมตัวระหว่างธนาคารเพื่อสร้างกองทุนพัฒนาตั้งแต่ปี 1930 และได้สนับสนุนให้เกิดรัฐวิสาหกิจด้านต่าง ๆ ทุกด้าน รัฐวิสาหกิจที่เกิดและพัฒนาขึ้นก็ได้เงินทุนเริ่มต้นจาก IRI แต่สามารถบริหารงานอย่างอิสระ เพราะรัฐบาลควบคุมเฉพาะระดับนโยบายผ่าน IRI ซึ่งรูปแบบนี้สอดคล้องกับทัศนคติของประชาชนและภาวะเศรษฐกิจของอิตาลีในช่วงนั้น และได้ช่วยให้เกิดการกระจายกำไรไปช่วยพัฒนารัฐวิสาหกิจสาขาต่าง ๆ คิซัน รูปแบบของ IRI นี้ ในบางประเทศได้เป็นรากฐานก่อให้เกิดเป็นกระทรวง หรือหน่วยงานกลาง (Central Unit) ควบคุมรัฐวิสาหกิจที่มี

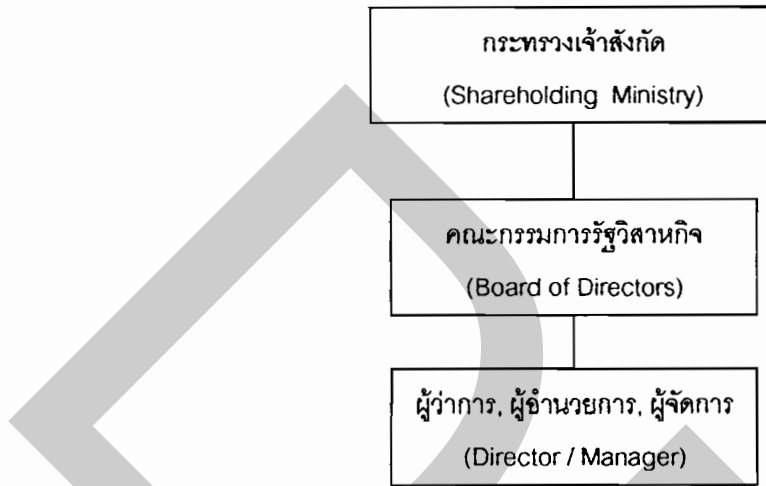
4. รูปแบบการควบคุมและกำหนดความสัมพันธ์กับรัฐ โดยระบบบริหารร่วมกับการจัดการของตนเอง ซึ่งรูปแบบนี้จะดำเนินการได้เมื่อกลุ่มต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง เช่น รัฐบาล เจ้าของกิจการ และคนงานที่มีส่วนร่วมกันจริง ๆ ส่วนมากจะเกิดขึ้นในประเทศสังคมนิยมที่พยายามให้คนงานควบคุมภาวะคนล้นงาน (Over Staff) และมุ่งผลิตแต่สิ่งจำเป็น นอกจากนี้ผู้บริหารก็ควรมีโอกาสได้ถือหุ้น รัฐบาลจะควบคุมตามเงื่อนไขดังกล่าว ทำให้เกิดแนวความคิดบริษัทแนวใหม่ (Neo-Corporatism) ถือได้ว่าเป็นรูปแบบที่เป็นประชาธิปไตยมาก แต่จะประสบความสำเร็จได้ก็ต่อเมื่อทุกฝ่ายพยายามลดต้นทุนทางสังคม (เช่น มุ่งพัฒนาคุณภาพมากกว่าเปลี่ยนรูปแบบสินค้า) และมีกลไกหรือขจัดผู้ฉวยโอกาส (Free Rider) ที่หาโอกาสยึดถือทรัพยากรของส่วนรวมอย่างไม่เป็นธรรมเสียก่อน

กล่าวโดยสรุป ความสัมพันธ์ระหว่างรัฐบาลกับรัฐวิสาหกิจในรูปแบบที่เป็นการพึ่งพาอาศัยซึ่งกันและกันจะต้องมีอยู่ตลอดไป เพราะรัฐวิสาหกิจเป็นระบบย่อย (Sub-system) ของระบบของรัฐบาล การจัดรูปแบบความสัมพันธ์ให้เป็นแบบใดก็เริ่มจากนโยบายนั่นเอง และนโยบายของรัฐวิสาหกิจก็คือนโยบายทางเศรษฐกิจที่ต้องพิจารณาควบคู่กับนโยบายรวมของรัฐด้วย

**การแบ่งส่วนงานและจัดองค์การเพื่อการบริหารรัฐวิสาหกิจ**

โดยสามารถเขียนเป็นแผนภาพได้ดังต่อไปนี้

### แผนภาพแสดงกระบวนการบริหารรัฐวิสาหกิจ



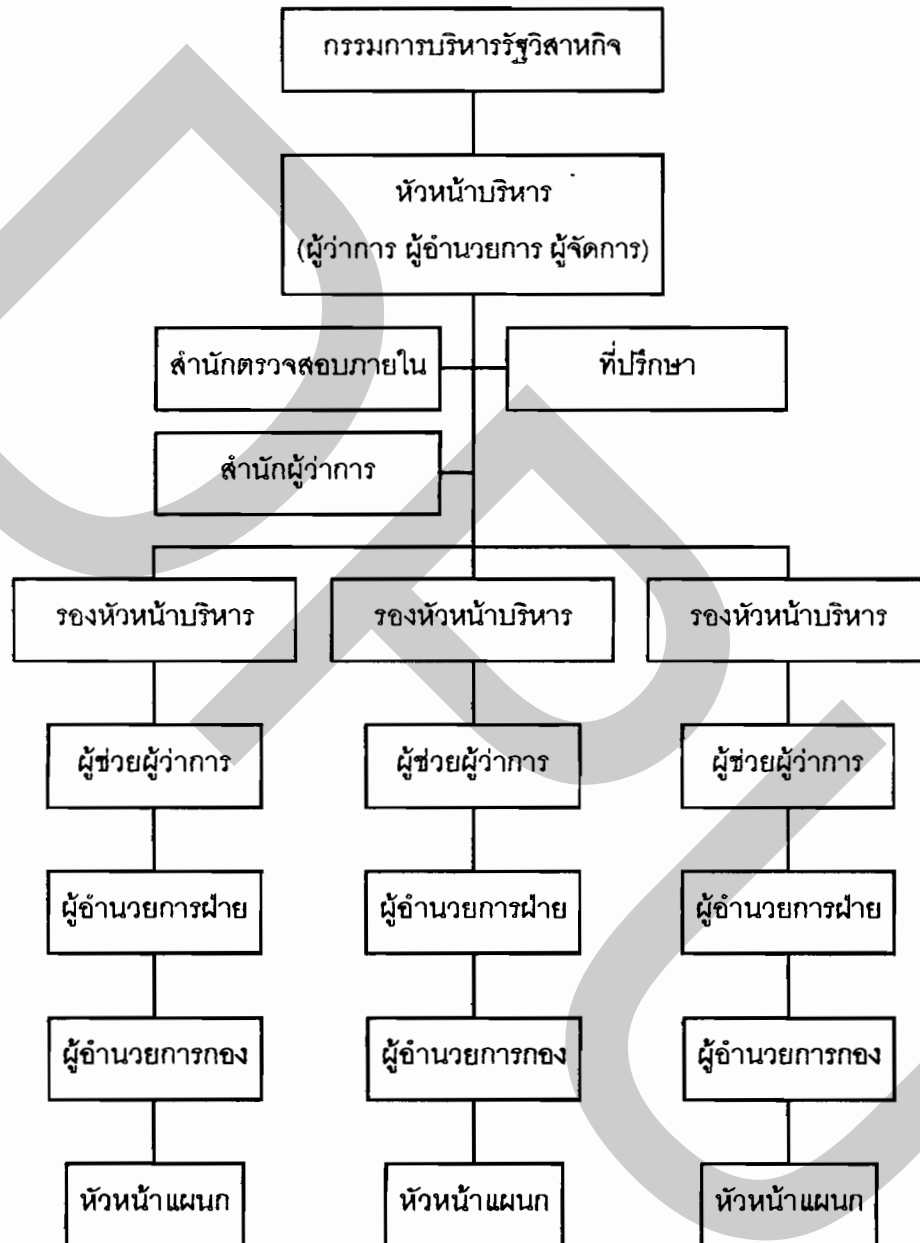
จากแผนภาพ<sup>10</sup> จะเห็นได้ว่าการนำนโยบายของรัฐบาลไปปฏิบัติ (Policy Implementation) จะต้องมีองค์กรรองรับหรือเป็นตัวเชื่อม คือ หน่วยราชการ ได้แก่ กระทรวงเจ้าสังกัด (เอกชน ได้แก่ ผู้ถือหุ้น) ในการกำกับโดยทั่วไปให้ปฏิบัติตามนโยบายของรัฐ หรือยับยั้งการกระทำที่ขัดต่อนโยบายของรัฐ ดังนั้นการแต่งตั้งหรือการให้พ้นตำแหน่งของประธานกรรมการ กรรมการและหัวหน้าบริหาร กฎหมายจัดตั้งจะกำหนดให้ต้องได้รับความเห็นชอบจากคณะรัฐมนตรี (รัฐบาล) โดยผ่านทางรัฐมนตรีเจ้าสังกัด ส่วนคณะกรรมการฝ่ายผลิตและคณะกรรมการฝ่ายบริหารจะมีเฉพาะรัฐวิสาหกิจบางแห่ง หรือธุรกิจเอกชน

ในองค์กรโดยทั่วไปรัฐวิสาหกิจ จะมีระดับการบังคับบัญชาภายใน ดังนี้

- (1) ระดับหัวหน้าผู้บริหาร (ผู้ว่าการ, ผู้อำนวยการ, ผู้จัดการ)
- (2) ระดับรองหัวหน้าบริหาร (รองผู้ว่าการ, รองผู้อำนวยการ, รองผู้จัดการ)
- (3) ระดับผู้ช่วยหัวหน้าบริหาร (ผู้ช่วยผู้ว่าการ, ผู้ช่วยผู้อำนวยการ, ผู้ช่วยผู้จัดการ)
- (4) ระดับผู้อำนวยการฝ่าย ผู้อำนวยการสำนักงาน ผู้อำนวยการสำนักงานเขต
- (5) ระดับผู้อำนวยการกอง
- (6) ระดับหัวหน้าส่วน หัวหน้าหน่วย
- (7) ระดับหัวหน้าแผนก หัวหน้างาน

<sup>10</sup> ณรงค์ ฤทธิวาจา, เรื่องเดียวกัน, หน้า 55

ซึ่งสามารถเขียนเป็นแผนภูมิได้ดังต่อไปนี้<sup>11</sup>



<sup>11</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 77

การแบ่งส่วนงานแสดงถึงการกำหนดเป้าหมายในภารกิจ หน่วยงานระดับนโยบาย ต้องเห็นชอบด้วย ดังเช่น การปรับปรุงโครงสร้างตำแหน่งผู้บังคับบัญชาระดับผู้อำนวยการฝ่ายขึ้นไป ต้องได้รับความเห็นชอบจากกระทรวงการคลังก่อน

ในการแบ่งส่วนงานภายในองค์กรนั้น คณะกรรมการบริหารรัฐวิสาหกิจ มีอำนาจออกข้อบังคับแบ่งส่วนงานภาระกิจหน้าที่ ความรับผิดชอบของส่วนงานต่าง ๆ

กล่าวโดยสรุป การแบ่งโครงสร้างและส่วนงานภายในของรัฐวิสาหกิจ ส่วนใหญ่จะเป็นดังแผนภูมิข้างต้น และระบบการตรวจสอบภายในของรัฐวิสาหกิจจะเป็นหน่วยงานที่ขึ้นตรงต่อหัวหน้าบริหารสูงสุดของรัฐวิสาหกิจนั้น ซึ่งสอดคล้องกับระเบียบกระทรวงการคลัง “ว่าด้วยการตรวจสอบภายในของรัฐวิสาหกิจ พ.ศ. 2538” ซึ่งจะได้อธิบายรายละเอียดในส่วนต่อไป

#### การควบคุมและการตรวจสอบการบริหารรัฐวิสาหกิจ

เนื่องจากรัฐวิสาหกิจเป็นหน่วยงานของรัฐที่จัดตั้งขึ้นเพื่อแทนตลาด แต่ให้มีเป้าหมายเพื่อประโยชน์สาธารณะหรือสังคมส่วนรวมด้วย จึงต้องมีความรับผิดชอบต่อความพร้อมที่จะถูกตรวจสอบ (Public Accountability) จากผู้สนับสนุน คือ รัฐบาล หรือรัฐสภา ซึ่งเป็นตัวแทนของสาธารณชน นอกจากรัฐบาลจะจัดการบริหารและจัดการกิจการรัฐวิสาหกิจโดยให้อยู่ในการกำกับดูแลโดยทั่วไปของรัฐมนตรีเจ้าสังกัด แต่งตั้งคณะกรรมการบริหาร (Board of Directors) เป็นตัวแทนของรัฐบาลให้ทำหน้าที่ปกป้องรักษาผลประโยชน์ของรัฐแล้วก็ตาม รัฐบาลยังได้กำหนดมาตรการควบคุมตรวจสอบ และติดตามผลการดำเนินงานไว้หลายประการ ตามแนวความคิดของ Ramanadham ที่ได้จำแนกองค์ประกอบของการควบคุมรัฐวิสาหกิจไว้ดังนี้<sup>12</sup>

1. ความพร้อมของข้อมูล ข้อมูลเกี่ยวกับรัฐวิสาหกิจสามารถหาได้จาก
  - 1) รายงานประจำปีที่ทำอย่างเป็นอย่างดี
  - 2) หน่วยงานประชาสัมพันธ์ที่มีประสิทธิภาพ
  - 3) การออกข่าวสารและนโยบายเป็นประจำ
  - 4) การเปิดเผยและยอมรับให้นักวิจัยเข้าไปหาข้อมูลต่าง ๆ ได้เป็นอย่างดี
2. การควบคุมโดยกฎหมายและระเบียบต่าง ๆ
3. การควบคุมโดยรัฐบาล กระทำได้ 3 ทาง คือ
  - 1) การควบคุมตามกฎหมายจัดตั้งรัฐวิสาหกิจนั้น
  - 2) การควบคุมตามกฎหมาย และระเบียบต่าง ๆ

<sup>12</sup> อิศระ สุวรรณผล, การบริหารรัฐวิสาหกิจไทย, กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2532 หน้า



- 3) การควบคุมอย่างไม่เป็นทางการ
4. การควบคุมโดยรัฐมนตรี กระทำได้ 3 ทาง คือ
  - 1) โดยผ่านทางกระทรวง
  - 2) การควบคุม โดยการสั่งงานหรืออำนาจการ
  - 3) การควบคุมอย่างไม่เป็นทางการ
5. การควบคุมโดยรัฐสภา กระทำได้โดย
  - 1) การตั้งกระทู้ถาม
  - 2) การเปิดอภิปราย
  - 3) การตรวจสอบของคณะกรรมการทางการเงินและงบประมาณ
  - 4) การควบคุมโดยคณะกรรมการตรวจสอบบัญชี (Public Account Committee)
  - 5) การหาข้อมูลของคณะกรรมการพิเศษ
6. การควบคุมโดยหน่วยงานต่าง ๆ ได้แก่
  - 1) การตรวจบัญชีโดยคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน (สำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน) หรือกรมบัญชีกลาง
  - 2) กฎ ข้อบังคับ ของคณะกรรมการต่าง ๆ
  - 3) การวิพากษ์วิจารณ์จากคณะกรรมการคุ้มครองผู้บริโภคหรือผู้บริโภค
  - 4) การตรวจสอบของคณะกรรมการรัฐวิสาหกิจกลาง
  - 5) การตรวจสอบโดยคณะกรรมการที่จัดตั้งขึ้นชั่วคราว

อิสระ สุวรรณกุล มีความเห็นว่า แนวความคิดของ Ramandham ข้างต้นนี้เป็นเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการควบคุมรัฐวิสาหกิจที่ดีที่สุดในขณะนี้ และกล่าวสรุปได้ว่า ลักษณะการควบคุมนี้อาจกระทำได้แก่ต่าง ๆ คือ<sup>13</sup>

- ก. ทางการบริหารงานบุคคล รวมทั้งการแต่งตั้งเจ้าหน้าที่ระดับสูงและการเลื่อนตำแหน่ง
- ข. ทางด้านการปฏิบัติงานทั่วไป รวมทั้งการควบคุมค่าใช้จ่าย การฝึกอบรม การวางมาตรการเกี่ยวกับการป้องกันการทุจริต
- ค. การขยายกิจการ
- ง. นโยบายการเงิน

<sup>13</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 66-67

จะเห็นได้ว่า โครงสร้างและระบบการควบคุมการจัดการบริหารรัฐวิสาหกิจที่กล่าวข้างต้นเกี่ยวข้องกับองค์กรภายนอกมากมาย ซึ่งในทางปฏิบัติเป็นการควบคุมที่ต้องอาศัยข้อมูลข่าวสารของรัฐวิสาหกิจนั้น ๆ เป็นหลัก แต่ในทางการจัดการบริหาร ยังมีการควบคุมภายในองค์กรอีกประการหนึ่งที่สำคัญต่อประสิทธิภาพของรัฐวิสาหกิจเอง ซึ่งก็คือการตรวจสอบภายใน (Internal Audit) ซึ่งจะได้อธิบายโดยละเอียดต่อไปในบทที่ 4

### ความเป็นมาของรัฐวิสาหกิจไทย

ที่มาของการจัดตั้งรัฐวิสาหกิจไทยนั้น อาจกล่าวได้ว่าเริ่ม ในปี พ.ศ. 2494 ด้วยอิทธิพลของธนาคารโลกผู้ซึ่งวางเงื่อนไขก่อนการให้กู้เงินมาบูรณะกิจการรถไฟ และท่าเรือ รัฐบาลจึงได้เปลี่ยนแปลงสภาพของกรมรถไฟ กระทรวงคมนาคม และสำนักงานท่าเรือกรุงเทพฯ กรมการขนส่ง กระทรวงคมนาคม เป็นรัฐวิสาหกิจโดยการตราพระราชบัญญัติการรถไฟแห่งประเทศไทย พ.ศ. 2494 และพระราชบัญญัติการทำเรือแห่งประเทศไทย พ.ศ. 2494 ตามลำดับ นับว่าเป็นจุดเริ่มต้นที่ทำให้ประเทศไทยยอมรับรูปแบบการบริหารแบบรัฐวิสาหกิจ และมีการเปลี่ยนแปลงสภาพ “รัฐพาณิชย์” มาเป็นองค์กรรัฐวิสาหกิจ (Public Corporation) มีฐานะเป็นนิติบุคคล จนในที่สุดรัฐพาณิชย์แห่งสุดท้ายคือ กรมไปรษณีย์โทรเลขก็ได้โอนกิจการธุรกิจ ทรัพย์สิน และพนักงานด้านการไปรษณีย์และโทรเลขมาจัดตั้งเป็นการสื่อสารแห่งประเทศไทย ในปี พ.ศ. 2519 โดยการตราพระราชบัญญัติการสื่อสารแห่งประเทศไทย พ.ศ. 2519 ถึงแม้ว่า ยังมีกรมไปรษณีย์โทรเลขอยู่ก็มีความรับผิดชอบในด้าน นโยบายเท่านั้น<sup>14</sup>

ในปี พ.ศ. 2496 รัฐบาลได้มีการตราพระราชบัญญัติว่าด้วยการจัดตั้งองค์การของรัฐบาล พ.ศ. 2496 เพื่อเปิดโอกาสให้รัฐบาลอาศัยอำนาจทางนิติบัญญัติจัดตั้งองค์กรรัฐวิสาหกิจ โดยเพียงการตราพระราชกฤษฎีกาตามความในกฎหมายแม่บทนี้ได้ ถึงกระนั้นก็ตามก็ยังมีพระราชบัญญัติหรือออกประกาศคณะปฏิวัติหรืออาศัยอำนาจการดำเนินการจดทะเบียนจัดตั้งบริษัท จำกัด ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ จัดตั้งเป็นรูปแบบองค์กรรัฐวิสาหกิจขึ้นอีกหลายแห่ง แต่ในระยะก่อนปี พ.ศ. 2502 การจัดตั้งองค์กรรัฐวิสาหกิจเหล่านี้ ไม่ว่าจะการจัดตั้งนั้น โดยอาศัยอำนาจพระราชบัญญัติเป็นการเฉพาะหรือพระราชกฤษฎีกาหรือประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์หรือมติคณะรัฐมนตรี แล้วแต่กรณีจะรับรองสถานภาพแล้วก็ตามก็ยังไม่เรียกว่า “รัฐวิสาหกิจ”<sup>15</sup>

<sup>14</sup> อิศระ สุวรรณบล. เรื่องเดียวกัน, หน้า 4

<sup>15</sup> พิพัฒน์ ไทยอารี, หลักการพื้นฐานการบริหารรัฐวิสาหกิจไทย. ในเอกสารสัมมนาทางวิชาการรัฐวิสาหกิจไทย อดีต ปัจจุบัน และอนาคต คณะเศรษฐศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ (มกราคม 2527) หน้า 3-7

คำว่า รัฐวิสาหกิจ เป็นคำที่เกิดขึ้นครั้งแรกเมื่อมีคำนิยามในพระราชบัญญัติสภาพัฒนาเศรษฐกิจแห่งชาติ พ.ศ. 2502 และพระราชบัญญัติวิธีการงบประมาณ พ.ศ. 2502 ซึ่งบัญญัติไว้ ดังนี้

พระราชบัญญัติสภาพัฒนาเศรษฐกิจแห่งชาติ พ.ศ. 2502 มาตรา 4 บัญญัติว่า

รัฐวิสาหกิจ หมายความว่า บริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งทุนทั้งสิ้นเป็นของกระทรวง ทบวง กรม ในรัฐบาลมีทุนรวมอยู่เกินกว่าร้อยละ 50 หรือบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใด ๆ ที่ของรัฐบาลหรือหน่วยธุรกิจของรัฐบาลรวมทุนอยู่ด้วยร้อยละ 50

พระราชบัญญัติวิธีการงบประมาณ พ.ศ. 2502 มาตรา 4 บัญญัติว่า

รัฐวิสาหกิจ หมายความว่า

- ก. องค์การของรัฐบาล หรือหน่วยธุรกิจที่รัฐบาลเป็นเจ้าของ
- ข. บริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งส่วนราชการมีทุนรวมอยู่ด้วยเกินกว่าร้อยละห้าสิบ
- ค. บริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ที่ส่วนราชการและหรือรัฐวิสาหกิจตาม (ก) และหรือ (ข) มีทุนรวมอยู่ด้วยเกินกว่าร้อยละห้าสิบ
- ง. บริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ส่วนราชการและหรือรัฐวิสาหกิจ (ค) และหรือ (ก) และหรือ (ข) มีทุนรวมอยู่ด้วยเกินกว่าร้อยละห้าสิบ
- จ. บริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ที่ส่วนราชการและหรือรัฐวิสาหกิจตาม (ง) และหรือ (ก) และหรือ (ข) และหรือ (ค) มีทุนรวมอยู่ด้วยเกินกว่าร้อยละห้าสิบ

ต่อมาได้มีคำนิยามว่า รัฐวิสาหกิจ ในกฎหมายที่เกี่ยวข้องหลายฉบับ จนกระทั่งได้มีการตราพระราชบัญญัติพนักงานรัฐวิสาหกิจสัมพันธ์ พ.ศ. 2534 ในมาตรา 4 ก็ได้ให้คำนิยามรัฐวิสาหกิจทำนองเดียวกันว่า

รัฐวิสาหกิจ หมายความว่า

- 1) องค์การของรัฐบาลตามกฎหมายว่าด้วยการจัดตั้งองค์การของรัฐบาลหรือกิจการของรัฐตามกฎหมายที่จัดตั้งกิจการนั้น และหมายความรวมถึงหน่วยงานธุรกิจที่รัฐเป็นเจ้าของ
- 2) บริษัทจำกัด หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่กระทรวง ทบวง กรม หรือทบวงการเมืองที่มีฐานะเทียบเท่า และหรือรัฐวิสาหกิจตาม (1) มีทุนรวมอยู่ด้วยเกินร้อยละห้าสิบ

กล่าวโดยสรุป รัฐวิสาหกิจ หมายถึง กิจการที่รัฐบาลถือหุ้น หรือมีทุนรวมอยู่ด้วยเกินกว่าร้อยละห้าสิบ ไม่ว่าจะโดยทางตรงหรือทางอ้อมก็ตาม และถ้าพิจารณาตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ลักษณะ 22 ว่าด้วยหุ้นส่วนและบริษัทแล้ว จะทำให้รัฐบาลสามารถเข้าไปควบคุมนโยบายและการดำเนินการของกิจการเหล่านั้นในฐานะที่เป็นผู้ถือหุ้นรายใหญ่

## การจัดตั้งรัฐวิสาหกิจของไทย

การจัดตั้งรัฐวิสาหกิจในประเทศไทยนั้น ได้จัดตั้งขึ้นโดยอาศัยอำนาจของรัฐบาลในรูปแบบที่แตกต่างกันถึง 6 แบบ ดังนี้คือ<sup>16</sup>

1. จัดตั้งขึ้นโดยพระราชบัญญัติเฉพาะ
2. จัดตั้งขึ้นโดยพระราชกฤษฎีกา ซึ่งออกตามความในพระราชบัญญัติว่าด้วยการจัดตั้งองค์การของรัฐบาล พ.ศ. 2469
3. จัดตั้งขึ้นโดยประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์
4. จัดตั้งขึ้นโดยประกาศคณะปฏิวัติ
5. จัดตั้งขึ้นโดยมติคณะรัฐมนตรี
6. จัดตั้งขึ้นโดยกฎหมายธนาคารพาณิชย์

รัฐวิสาหกิจที่จัดตั้งขึ้นมา ไม่ว่าจะจัดตั้งโดยรูปแบบใดก็ตาม จะมีลักษณะสำคัญโดยทั่วไปของกิจการรัฐวิสาหกิจ ซึ่งดำเนินโดยรัฐดังนี้

- 1) จัดตั้งขึ้นโดยรัฐ โดยมีกฎหมายหรืออำนาจ (Authority) บางอย่างรองรับโดยระบอบเขตอำนาจหน้าที่ดำเนินการ
- 2) มีฐานะเป็นนิติบุคคล
- 3) กิจการส่วนใหญ่ มีลักษณะเป็นการดำเนินการทางเศรษฐกิจ
- 4) ได้รับการจัดสรรงบประมาณดำเนินงานประจำปี และอาจใช้เงินรายได้ของคนนำมาเป็นทุนหมุนเวียนได้ และอาจกู้ยืมเงินจากรัฐหรือหน่วยงานต่างประเทศ โดยรัฐบาลเป็นผู้ค้ำประกันรวมทั้งออกพันธบัตรขายแก่ประชาชน เพื่อนำมาเป็นทุนหมุนเวียนดำเนินกิจการได้
- 5) รูปแบบขององค์การ มักจะเป็นรูปการบริหารโดยคณะกรรมการ
- 6) พนักงานผู้ปฏิบัติงาน ไม่มีฐานะเป็นราชการ แต่ในบางหน่วยงาน พนักงานของรัฐอาจมีฐานะเป็นเจ้าหน้าที่ตามกฎหมาย เช่น เจ้าหน้าที่พนักงานรถไฟ บางตำแหน่งอาจมีฐานะเป็นเจ้าหน้าที่ตามกฎหมายอาญา

## สิทธิพิเศษของรัฐวิสาหกิจไทย

ในฐานะที่รัฐวิสาหกิจเป็นกิจการที่อยู่ในความควบคุมและสนับสนุนของรัฐบาล และเพื่อให้การดำเนินธุรกิจเป็นไปโดยรวดเร็ว รัฐจึงให้สิทธิพิเศษบางประการแก่รัฐวิสาหกิจดังต่อไปนี้<sup>17</sup>

<sup>16</sup> บรรยง สุวรรณมั่ง, บรรณาธิการ, 65 รัฐวิสาหกิจไทย : ความเป็นมาของรัฐวิสาหกิจไทย, อีคอนนิคส์ฉบับพิเศษ, กรุงเทพฯ : โอ.เอส.พริ้นติ้งเฮ้าส์, 2536 หน้า 13

### รัฐวิสาหกิจที่จัดตั้งโดยพระราชบัญญัติ

รัฐวิสาหกิจนี้มีฐานะเป็นนิติบุคคลทุกแห่งและบางแห่งกำหนดว่าประธานกรรมการ กรรมการ ผู้ว่าการ และพนักงานผู้มีหน้าที่ต้องปฏิบัติงานที่มีลักษณะต้องใช้อำนาจตามบทบัญญัติของกฎหมาย มีฐานะเป็นเจ้าพนักงานตามความหมายแห่งประมวลกฎหมายอาญา

รัฐวิสาหกิจที่จัดตั้งขึ้นโดยพระราชบัญญัติบางแห่ง ได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีตามประมวลรัษฎากรด้วย ลักษณะหรือประเภทของกิจการที่ได้รับการยกเว้น ส่วนใหญ่เป็นกิจการด้านสาธารณูปโภคประเภทคมนาคม นอกจากนี้ยังมีกิจการธนาคารอีก 2 แห่ง ที่ได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีตามประมวลรัษฎากร คือ ธนาคารออมสิน และธนาคารเพื่อการเกษตรและสหกรณ์การเกษตร

สิทธิพิเศษบางประการที่รัฐวิสาหกิจประเภทนี้ได้รับเป็นอำนาจพิเศษบางประการตามบทบัญญัติแห่งกฎหมาย คือ อำนาจในการออกกฎข้อบังคับเกี่ยวกับกิจการ เช่น การท่าเรือ การรถไฟ เป็นต้น นอกจากนี้สำหรับกิจการไฟฟ้าและประปา รัฐวิสาหกิจเหล่านี้ยังมีอำนาจที่จะใช้สอยหรือเข้าครอบครองอสังหาริมทรัพย์ของบุคคลใด ๆ ที่ไม่ใช่เคหะสถานของเอกชนเป็นการชั่วคราวด้วย รวมตลอดถึงอำนาจที่เกี่ยวข้องกับบทบัญญัติแห่งกฎหมายว่าด้วยการเวนคืนอสังหาริมทรัพย์

นอกจากนี้แล้ว กิจการรัฐวิสาหกิจที่จัดตั้งโดยพระราชบัญญัติที่มีขอบข่ายงานในเชิงสาธารณูปโภคจะมีสิทธิพิเศษในการกำหนดโทษทั้งจำคุก หรือปรับหรือทั้งจำทั้งปรับ เมื่อผู้ใดขัดขวางการกระทำของรัฐวิสาหกิจหรือพนักงานรัฐวิสาหกิจนั้น

สิทธิพิเศษที่ได้รับเกี่ยวกับความรับผิดชอบแห่งการบังคับคดี ซึ่งปรากฏว่ากิจการรัฐวิสาหกิจที่จัดตั้งโดยพระราชบัญญัติจะได้รับสิทธิพิเศษในประเด็นนี้ คือ ทรัพย์สินของรัฐวิสาหกิจไม่อยู่ในความรับผิดชอบแห่งการบังคับคดี กล่าวคือ ทรัพย์สินนั้น ๆ จะนำไปฟ้องร้องไม่ได้ แต่สำหรับรัฐวิสาหกิจที่มีลักษณะการเป็นธนาคารจะมีบทบัญญัติดังกล่าวไว้

### รัฐวิสาหกิจที่จัดตั้งโดยพระราชกฤษฎีกา

ถึงแม้ว่าบทบัญญัติทางกฎหมายไม่ได้ให้อำนาจหรือสิทธิพิเศษไว้ในตัวกฎหมายแก่รัฐวิสาหกิจประเภทนี้ แต่ถ้าหากจะพิจารณาในรายละเอียดเกี่ยวกับรัฐวิสาหกิจที่จัดตั้งโดยพระราชกฤษฎีกานี้แล้ว จะต้องพิจารณากฎหมาย 2 ฉบับควบคู่กันไป คือพระราชบัญญัติว่าด้วยการจัดตั้งองค์การของรัฐบาล พ.ศ. 2496 ซึ่งเป็นพระราชบัญญัติแม่บทของการจัดตั้งรัฐวิสาหกิจที่มีฐานะตามพระราชกฤษฎีกา และ โดยที่ความในมาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติว่าด้วยการจัดตั้ง

องค์การของรัฐบาล กำหนดให้องค์การซึ่งจัดตั้งตามความในพระราชบัญญัตินี้มีฐานะเป็นนิติบุคคล ดังนั้น รัฐวิสาหกิจที่จัดตั้งโดยพระราชกฤษฎีกาจึงมีฐานะเป็นนิติบุคคล โดยไม่จำเป็นต้องกำหนดไว้ในกฎหมายจัดตั้งอีกครั้งหนึ่ง

สิทธิพิเศษบางประการที่รัฐวิสาหกิจกลุ่มนี้ได้รับนั้น เป็นเรื่องการจัดซื้อ หรือจัดจ้าง เป็นกรณีพิเศษและสิทธิในการไม่ต้องเข้าประกวดราคาหรือสืบราคา เป็นต้น หากว่าหน่วยราชการ หรือรัฐวิสาหกิจซื้อ หรือใช้บริการของรัฐวิสาหกิจนั้น ๆ

รัฐวิสาหกิจที่จัดตั้งโดยประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ รัฐวิสาหกิจในกลุ่มนี้มีฐานะเป็นนิติบุคคลตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ แต่สิทธิพิเศษอื่นๆ นั้น ไม่ได้กำหนดไว้ แต่รัฐวิสาหกิจบางประเภทก็อาจได้รับสิทธิพิเศษตามมติคณะรัฐมนตรีได้เช่นกัน

**ประเภทของรัฐวิสาหกิจไทยและหลักเกณฑ์การจัดสรรผลกำไรส่งเป็นรายได้ให้รัฐ**

ในปัจจุบันรัฐวิสาหกิจของไทยมีทั้งหมดจำนวน 65 แห่ง ได้มีการจำแนกประเภทโดยใช้หลักเกณฑ์ต่าง ๆ 5 หลักเกณฑ์ คือ<sup>18</sup>

1. จำแนกตามวิธีการจัดตั้งและทุนที่ใช้ในการดำเนินการ
2. จำแนกตามหน่วยราชการที่รัฐวิสาหกิจสังกัดอยู่
3. จำแนกตามวัตถุประสงค์ในการดำเนินงาน
4. จำแนกตามสาขาของกิจกรรม
5. จำแนกโดยพิจารณาจากปัจจัย 2 อย่าง คือ วัตถุประสงค์หลักของรัฐวิสาหกิจ และลักษณะของการแข่งขันในตลาดสำหรับรัฐวิสาหกิจนั้น ๆ

ในที่นี้จะกล่าวเฉพาะการจำแนกตามข้อ 3 คือ วัตถุประสงค์การดำเนินงานซึ่งได้จำแนกรัฐวิสาหกิจออกเป็น 6 ประเภท คือ

1) รัฐวิสาหกิจประเภทผูกขาด วัตถุประสงค์ในการจัดตั้งเพื่อหารายได้เข้ารัฐเป็นพิเศษ เพื่อนำมาใช้ในการพัฒนาประเทศและเพื่อควบคุมปริมาณ และคุณภาพของสินค้าบางประเภทที่อาจเป็นภัยต่อสุขภาพและชีวิตความเป็นอยู่ของผู้บริโภค เช่น สุรา ยาสูบ เป็นต้น รัฐวิสาหกิจประเภทผูกขาดนี้ สำนักงานงบประมาณได้กำหนดให้จัดสรรผลกำไรส่งเป็นรายได้ให้รัฐไม่ต่ำกว่าร้อยละ 80 ของผลกำไรสุทธิประจำปี

2) รัฐวิสาหกิจประเภทกึ่งผูกขาด มีวัตถุประสงค์การดำเนินงานคล้ายคลึงกับรัฐวิสาหกิจประเภทผูกขาด แตกต่างกันที่กิจกรรมของรัฐวิสาหกิจประเภทนี้ เปิดโอกาสให้

<sup>18</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 13 - 14

เอกชนอื่น ๆ เข้ามาดำเนินงานแข่งขันได้บ้างในระบบเศรษฐกิจ และสำนักงานประมาณได้ กำหนดให้รัฐวิสาหกิจประเภทนี้จัดสรรผลกำไรส่งเป็นรายได้ให้รัฐไม่ต่ำกว่าร้อยละ 50 ของผลกำไรสุทธิประจำปี

3) รัฐวิสาหกิจประเภทอุตสาหกรรม รัฐวิสาหกิจประเภทนี้ เป็นธุรกิจการค้า หรือ อุตสาหกรรมที่รัฐได้ริเริ่มขึ้น เพื่อเป็นแนวทางแก่ภาคเอกชน หรือเพื่อขยายกิจการให้เอกชน สามารถรับไปดำเนินการต่อไปในอนาคต หรือเพื่อเตรียมรับวิกฤตการณ์บางอย่าง เช่น ในภาวะ สงคราม รัฐวิสาหกิจประเภทนี้ สำนักงานประมาณได้กำหนดให้จัดสรรผลกำไรส่งเป็นรายได้ให้รัฐ ไม่ต่ำกว่าร้อยละ 40 ของผลกำไรสุทธิประจำปี

4) รัฐวิสาหกิจสาธารณูปโภคและสาธารณูปการ รัฐวิสาหกิจประเภทนี้ เป็นกิจการที่ สำคัญของรัฐที่เป็นพื้นฐานด้านการพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศในอนาคต จึงเป็นกิจการขนาดใหญ่ ต้องการเงินสนับสนุนด้านการลงทุนค่อนข้างสูง ในขณะที่ผลตอบแทนต่ำ ทำให้บางรัฐวิสาหกิจยัง ต้องการให้รัฐอุดหนุนด้านการเงินและอื่น ๆ ดังนั้น รัฐจึงจำเป็นต้องจัดหาเงินทุนให้ และสำนักงาน ประมาณได้กำหนดให้รัฐวิสาหกิจประเภทสาธารณูปโภคและสาธารณูปการ จัดสรรผลกำไรส่งเป็น รายได้ให้รัฐไม่ต่ำกว่าร้อยละ 30 ของผลกำไรสุทธิประจำปี

5) รัฐวิสาหกิจประเภทอื่น ๆ เป็นรัฐวิสาหกิจที่มีวัตถุประสงค์เพื่อให้บริการแก่ประชา ชนทั่วไป จึงมีกำไรน้อย บางแห่งจำเป็นต้องพึ่งงบประมาณแผ่นดินในการลงทุนและดำเนินการ สำนักงานประมาณได้กำหนดรัฐวิสาหกิจประเภทนี้จัดสรรผลกำไรเป็นรายได้เข้ารัฐ ไม่ต่ำกว่าร้อยละ 25 ของผลกำไรสุทธิประจำปี

6) รัฐวิสาหกิจประเภทบริษัทจำกัด มีวัตถุประสงค์ในการจัดตั้งเพื่อดำเนินธุรกิจการค้าเช่นเดียวกับบริษัทธุรกิจเอกชน ซึ่งต้องเสียภาษีเงินได้และจ่ายเงินปันผลให้กับผู้ถือหุ้นตามอัตรา ที่กำหนดตามควรเป็นรายปี ซึ่งการส่งรายได้เข้ารัฐจึงจัดสรรผลกำไรส่งเข้ารัฐในรูปของเงินปันผล

#### แนวความคิดในการประเมินผลงานรัฐวิสาหกิจ

การดำเนินการรัฐวิสาหกิจต้องมีเป้าหมายและเป็นไปตามแผนพัฒนาประเทศ ตามแนว โนม์ในด้านการพัฒนาเศรษฐกิจ และสังคม ดังนั้น การจัดตั้งรัฐวิสาหกิจแต่ละแห่งย่อมมีวัตถุประสงค์แตกต่างกันออกไป

1. รัฐวิสาหกิจประเภทจัดหารายได้ ให้ส่งรายได้ในอัตราที่กระทรวงการคลังกำหนด ซึ่งตามปกติไม่น้อยกว่าร้อยละ 80 ของรายได้สุทธิ ซึ่งได้แก่ โรงงานยาสูบ และสำนักงานสลากกิน แบ่งรัฐบาล

2. รัฐวิสาหกิจประเภทเกษตรกรรม พาณิชยกรรม อุตสาหกรรม การเงิน และบริการ โดย แบ่งออกเป็น 2 ประเภท ดังนี้

2.1 รัฐวิสาหกิจที่เป็นบริษัทจำกัด จะต้องจ่ายเงินปันผลไม่น้อยกว่า ร้อยละ 40 ของกำไรสุทธิหลังหักภาษีเงินได้นิติบุคคล (ซึ่งจะต้องจ่ายภาษีเงินได้นิติบุคคลให้รัฐอยู่แล้วร้อยละ 30 ของกำไรสุทธิ) ซึ่งรัฐวิสาหกิจประเภทนี้ ได้แก่ ธนาคารกรุงไทย จำกัด, บริษัท ไม้อัดไทย จำกัด, บริษัท การบินไทย จำกัด, บริษัท ขนส่ง จำกัด ฯลฯ เป็นต้น

2.2 รัฐวิสาหกิจที่ไม่เป็นบริษัทจำกัด (ไม่ว่าจะเป็นรัฐวิสาหกิจที่กฎหมายกำหนดยกเว้นไม่ต้องนำส่งรายได้แผ่นดินหรือไม่) จะต้องนำรายได้ส่งรัฐในอัตราไม่น้อยกว่าร้อยละ 30 ของรายได้สุทธิ ทั้งนี้ เว้นแต่จะได้รับการพิจารณาผ่อนผันเป็นราย ๆ ไปโดยคำนึงถึงความจำเป็นในด้านการใช้เงินเพื่อการขยายงาน ซึ่งรัฐวิสาหกิจประเภทนี้ ได้แก่ องค์การส่งเสริมกิจการโคนมแห่งประเทศไทย องค์การตลาดเพื่อเกษตรกร การปิโตรเลียมแห่งประเทศไทย ธนาคารออมสิน ฯลฯ เป็นต้น

3. รัฐวิสาหกิจประเภทการสาธารณูปโภค - สาธารณูปการ ซึ่งได้แก่รัฐวิสาหกิจที่อาจดำเนินกิจการในด้านการผลิตสินค้าประเภทสำเร็จรูป หรือกึ่งสำเร็จรูป หรือเพื่อส่งเสริมโครงสร้างการพัฒนาภายในประเทศ ให้บริการชุมชน และอาจเป็นสินค้าเพื่อการขาย (Tradables) หรือมิใช่เพื่อการขาย (non - tradables) จะผูกขาดก็ได้ หรือไม่ผูกขาดก็ได้ การพิจารณาวัตถุประสงค์ของรัฐวิสาหกิจแต่ละแห่งจึงอยู่ที่ว่ารัฐวิสาหกิจนั้น มุ่งที่อะไร คือ มุ่งที่ผลประโยชน์เพื่อชาติ เพื่อประชาชน (national profitability) หรือผลประโยชน์ทางการค้า (commercial profitability) การประเมินรัฐวิสาหกิจจึงควรพิจารณาองค์ประกอบดังกล่าวด้วย<sup>19</sup>

#### การควบคุมและการตรวจสอบการบริหารรัฐวิสาหกิจไทย

การควบคุม กำกับ ดูแล ตรวจสอบการบริหารรัฐวิสาหกิจไทยนั้น เป็นภาระกิจของรัฐบาลเป็นส่วนใหญ่ ได้แก่ คณะรัฐมนตรี รัฐมนตรีเจ้าสังกัด หน่วยงานราชการที่เกี่ยวข้อง และคณะกรรมการที่ได้รับอำนาจกฎหมายหรือจากมติคณะรัฐมนตรีให้ควบคุมดูแลตรวจสอบรัฐวิสาหกิจ ตามหลักวิชาการดังเช่นแนวความคิดของ Ramanadham ได้แก่

##### 1. คณะรัฐมนตรี

ในการดำเนินกิจกรรมบางเรื่องของรัฐวิสาหกิจ กฎหมายกำหนดให้อำนาจคณะรัฐมนตรีให้ความเห็นชอบดำเนินการ เช่น การเพิ่ม หรือลดทุน การลงทุนในวงเงินที่กำหนด การกู้ยืมเงินในวงเงินที่จำกัด การออกพันธบัตรหรือตราสาร การจำหน่ายอสังหาริมทรัพย์ การกำหนดอัตราค่าบริการ ฯลฯ เป็นต้น นอกจากนี้คณะรัฐมนตรีได้กำหนดนโยบายมาตรการต่าง ๆ เป็นมติ

<sup>19</sup> เกศินี หงสนันทน์, การบริหารรัฐวิสาหกิจ แปลจาก SELF MANAGEMENT, เจ้าพระยาการพิมพ์



คณะรัฐมนตรีให้รัฐวิสาหกิจถือปฏิบัติ เช่น มติคณะรัฐมนตรี ลงวันที่ 15 กันยายน 2524 ที่ให้รัฐวิสาหกิจถือปฏิบัติในการกำหนดโครงสร้างของพนักงานและลูกจ้าง ฯลฯ เป็นต้น

## 2. กระทรวงเจ้าสังกัด

กระทรวงทุกกระทรวงนอกจาก กระทรวงการต่างประเทศ กระทรวงยุติธรรม และ ทบวงมหาวิทยาลัย จะมีรัฐวิสาหกิจในสังกัดมากน้อยตามประเภทของบริการสาธารณะโดยปกติ กฎหมายให้อำนาจรัฐมนตรีเจ้าสังกัดมีอำนาจกำกับ โดยทั่วไปสามารถยับยั้งการกระทำที่ขัดต่อ นโยบายของรัฐบาล หรือมติของคณะรัฐมนตรี ฯลฯ เป็นต้น ซึ่งอำนาจของรัฐมนตรีว่าการ กระทรวงเจ้าสังกัดส่วนใหญ่จะเป็นไปตามกฎหมายจัดตั้งรัฐวิสาหกิจนั้น ๆ

## 3. กระทรวงการคลัง

กระทรวงการคลังมีอำนาจหน้าที่เกี่ยวกับรัฐวิสาหกิจ ตามพระราชบัญญัติเงินคงคลัง พ.ศ. 2491 และระเบียบว่าด้วยบัญชีและการเงินของรัฐวิสาหกิจ พ.ศ. 2520 และมติคณะรัฐมนตรี โดยมีหน่วยงานรับผิดชอบ 2 หน่วย คือ

- (1) สำนักเศรษฐกิจการคลัง มีหน้าที่ควบคุมการกู้เงินจากต่างประเทศ
- (2) กรมบัญชีกลาง มีหน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับรัฐวิสาหกิจ 2 กอง คือ
  - ก. กองธนการ มีหน้าที่ควบคุมในส่วนที่เกี่ยวกับบริหารหนี้สาธารณะ เงินนอกงบประมาณ เงินกู้ภายในประเทศ และการค้าประกันเงินกู้ของกระทรวงการคลัง
  - ข. กองรัฐวิสาหกิจ หน้าที่ส่วนใหญ่จะเกี่ยวข้องกับการควบคุมทางด้านระเบียบบัญชี การเงิน เงินเดือน ค่าจ้าง การจัดองค์การ การบริหารทรัพย์สินรัฐบาล การวิเคราะห์และประเมินผล การดำเนินงานของรัฐวิสาหกิจ ตลอดจนพิจารณารายงานและระบบข้อมูลของรัฐวิสาหกิจ

## 4. สำนักงานคณะกรรมการพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ

มีอำนาจหน้าที่ตามพระราชบัญญัติสภาพัฒนาการเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ พ.ศ. 2502 ส่วนใหญ่จะเกี่ยวข้องกับการพิจารณาแผนงานและ โครงการพัฒนาของรัฐวิสาหกิจต่าง ๆ คิดตามและประเมินผลโครงการพัฒนาของรัฐวิสาหกิจ ศึกษาเกี่ยวกับกำลังเงิน กำลังคน และทรัพยากรที่มีอยู่ และวางแผนการใช้และจัดหาทรัพยากร เพื่อประโยชน์ของรัฐ ตลอดจนวิเคราะห์ รายงานที่ถ่ายจริงสำหรับการก่อสร้าง การบำรุงรักษาทรัพย์สินถาวร หลักการบริการทางเศรษฐกิจ และสังคม ฯลฯ ให้รัฐวิสาหกิจเสนอโครงการพัฒนาหรือแผนงานต่อคณะกรรมการพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ เพื่อพิจารณาให้ความเห็นประกอบการพิจารณากำหนดงบประมาณ รายงาน

นอกจากนี้ยังมีอำนาจพิจารณางบลงทุนประจำปีของรัฐวิสาหกิจ ตามระเบียบว่าด้วยการลงทุนของรัฐวิสาหกิจ พ.ศ. 2522

กล่าวโดยสรุป อำนาจหน้าที่ของสำนักงานสภาพัฒนาการเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ เป็นหน่วยงานวางแผนระดับชาติที่ควบคุมการวางแผนพัฒนารัฐวิสาหกิจแทนรัฐบาล

#### 5. สำนักงบประมาณ

สำนักงบประมาณ ซึ่งสังกัดสำนักนายกรัฐมนตรี มีอำนาจหน้าที่ควบคุมรัฐวิสาหกิจ ตามที่บัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติวิธีการงบประมาณ พ.ศ. 2502 (รวมทั้งฉบับแก้ไขเพิ่มเติม) ส่วนใหญ่จะเป็นเรื่องงบประมาณรายจ่ายประจำปีของรัฐวิสาหกิจ สำหรับรัฐวิสาหกิจที่ต้องขอรับเงินสนับสนุนจากรัฐบาล แม้รัฐวิสาหกิจที่ไม่ได้รับเงินงบประมาณแผ่นดิน สำนักงบประมาณก็ต้องมีหน้าที่ควบคุมการใช้จ่ายเงิน ติดตามผลการดำเนินงานของรัฐวิสาหกิจ กำหนดระเบียบการใช้จ่ายเงิน สำหรับรัฐวิสาหกิจแต่ละราย กำหนดวงเงินรายได้ของรัฐวิสาหกิจที่จะนำเข้ารัฐ ฯลฯ นอกจากนี้ยังมีหน้าที่ปฏิบัติงานร่วมกับส่วนราชการอื่น เช่น กระทรวงการคลัง สำนักงานคณะกรรมการพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ เป็นต้น

#### 6. สำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน

สำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน มีหน้าที่รับผิดชอบกฎหมายและระเบียบที่เกี่ยวข้อง ดังนี้

(1) พระราชบัญญัติการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2522 ให้มีอำนาจตรวจสอบการรับจ่ายการเก็บรักษาและการใช้จ่ายเงินและทรัพย์สินอื่น ที่อยู่ในความรับผิดชอบของรัฐวิสาหกิจ และแสดงความเห็นว่าเป็นไปตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ และมติคณะรัฐมนตรี การใช้จ่ายเงินการใช้ทรัพย์สินเป็นไปตามวัตถุประสงค์ ประหยัด และมีผลคุ้มค่าหรือไม่ อันเป็นลักษณะของการตรวจสอบการบริหาร (Management Audit) ตลอดจนให้แสดงความเห็นมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไปด้วย อันเป็นลักษณะของการสอบบัญชีธุรกิจของผู้ตรวจสอบภายนอก<sup>20</sup>

(2) พระราชบัญญัติหรือพระราชกฤษฎีกาจัดตั้งรัฐวิสาหกิจ ได้บัญญัติให้สำนักงานตรวจเงินแผ่นดินเป็นผู้ตรวจสอบบัญชีและเป็นผู้ตรวจบัญชีรวมทั้งการเงินของรัฐวิสาหกิจ แล้วทำรายงานผลของการสอบบัญชีเสนอคณะรัฐมนตรี<sup>21</sup>

<sup>20</sup> พระราชบัญญัติการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2522, วารสารตรวจเงินแผ่นดิน ฉบับที่ 1 เดือนกันยายน - พฤศจิกายน 2541 ปกหลัง

<sup>21</sup> พระราชบัญญัติการสื่อสารแห่งประเทศไทย พ.ศ. 2519, ราชกิจจานุเบกษา เล่ม 93 ตอนที่ 15 (28 กันยายน 2519) มาตรา 46-48

(3) ระเบียบว่าด้วยการบัญชีและการเงินของรัฐวิสาหกิจ พ.ศ. 2520 ได้กำหนดให้สำนักงานตรวจเงินแผ่นดินเป็นผู้ตรวจสอบบัญชีรัฐวิสาหกิจทุกแห่ง

(4) ระเบียบว่าด้วยงบลงทุนของรัฐวิสาหกิจ พ.ศ. 2522 ข้อ 17 ได้กำหนดว่า “ในกรณีที่รัฐวิสาหกิจไม่ปฏิบัติตามระเบียบนี้ให้สำนักงานตรวจเงินแผ่นดินซึ่งมีหน้าที่ตรวจสอบบัญชีของรัฐวิสาหกิจนั้น ๆ แจ้งข้อแก้ไขให้รัฐวิสาหกิจทราบ เพื่อแก้ไขข้อบกพร่องนั้นให้เป็นไปตามระเบียบ”

#### 7. กระทรวงแรงงานและสวัสดิการสังคม

กระทรวงแรงงานและสวัสดิการสังคม มีอำนาจหน้าที่เกี่ยวข้องกับรัฐวิสาหกิจ เกี่ยวด้วยการคุ้มครองแรงงานและแรงงานสัมพันธ์ ตามพระราชบัญญัติพนักงานรัฐวิสาหกิจสัมพันธ์ พ.ศ. 2534 ซึ่งได้มอบหมายให้สำนักงานคณะกรรมการรัฐวิสาหกิจสัมพันธ์ กรมแรงงาน โดยให้คณะกรรมการรัฐวิสาหกิจสัมพันธ์ มีอำนาจหน้าที่กำหนดมาตรฐานสิทธิประโยชน์ พิจารณาวินิจฉัยข้ออุทธรณ์คำร้องของพนักงาน และลูกจ้างของรัฐวิสาหกิจ ซึ่งเท่ากับควบคุมการจ้างแรงงาน สวัสดิการ การให้ออกจากงาน ของพนักงานและลูกจ้างในรัฐวิสาหกิจทุกแห่ง<sup>22</sup>

#### 8. สำนักงานคณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการทุจริตและประพฤติมิชอบในวงราชการ (ป.ป.ป.)

ซึ่งถือว่าเป็นหน่วยราชการหน่วยหนึ่ง ที่มีอำนาจควบคุมสืบสวนและสอบสวน เสนอมาตรการป้องกันและปราบปราม ปรับปรุงการปฏิบัติราชการหรือวางแผนโครงการของส่วนราชการต่างๆ เพื่อป้องกันและปราบปรามทุจริตและประพฤติมิชอบในวงราชการ ตามพระราชบัญญัติป้องกันและปราบปรามการทุจริตและประพฤติมิชอบในวงราชการ พ.ศ. 2518

#### 9. คณะกรรมการของรัฐวิสาหกิจ

ในทางปฏิบัตินั้น ผู้บริหารของรัฐวิสาหกิจไม่อาจปฏิบัติงานในเชิงนโยบายหรือแผนงานใหญ่ ๆ ได้โดยพลการ จำเป็นจะต้องได้รับอนุมัติจากคณะกรรมการของรัฐวิสาหกิจซึ่งผู้กำหนดระเบียบ ข้อบังคับต่าง ๆ ในการดำเนินงานภายใน

#### 10. คณะกรรมการอื่น ๆ

ในรัฐบาลแต่ละชุด แต่ละสมัย จะมีเป้าหมายในการปฏิรูประบบราชการแผ่นดิน จึงมีการแต่งตั้งคณะกรรมการ และอนุกรรมการชุดต่าง ๆ หลายชุด เพื่อพิจารณาปรับปรุงรัฐวิสาหกิจ อาทิ คณะกรรมการติดตามการดำเนินงานตามนโยบายการบริหารรัฐวิสาหกิจ ตามคำสั่งนายกรัฐมนตรี

<sup>22</sup> พระราชบัญญัติพนักงานรัฐวิสาหกิจสัมพันธ์ พ.ศ. 2534, ราชกิจจานุเบกษา ฉบับพิเศษ เล่ม 108 ตอนที่ 69 (6 เมษายน 2534)

รัฐมนตรีที่ 21/2536 สั่ง ณ วันที่ 16 กุมภาพันธ์ 2536 โดยให้คณะกรรมการมีอำนาจหน้าที่และความรับผิดชอบติดตามประเมินผลกำหนดแนวทาง กำหนดหลักเกณฑ์การดำรงตำแหน่งของผู้บริหารสูงสุด กำหนดหลักเกณฑ์ให้มีการตรวจสอบผลงานประจำปี (Performance Audit) ของรัฐวิสาหกิจ

ส่วนราชการที่มีความสัมพันธ์กับการควบคุมรัฐวิสาหกิจข้างต้นนั้น มีอำนาจตามที่กฎหมายบัญญัติไว้ซึ่งยังมีกฎหมายหลายฉบับที่ให้อำนาจส่วนราชการอื่นนอกจากที่กล่าวมาแล้ว ให้มีความสัมพันธ์ในการควบคุมรัฐวิสาหกิจ ในด้านคณะกรรมการนั้นก็ยังมีอีกจำนวนมาก บางคณะก็มีกฎหมายให้อำนาจ เช่น คณะกรรมการตามพระราชบัญญัติให้เอกชนร่วมลงทุน พ.ศ. 2535 หรือ คณะกรรมการที่คณะรัฐมนตรีหรือนายกรัฐมนตรีแต่งตั้ง เป็นต้น

## ประวัติผู้ทำวิทยานิพนธ์

ชื่อ - สกุล	นางสุภาพร พูลวิทยกิจ
ภูมิลำเนา	จังหวัดขอนแก่น
ประวัติการศึกษา	บัญชีบัณฑิต มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต (2533)
ตำแหน่งงาน	นักวิชาการตรวจเงินแผ่นดิน
สถานที่ทำงาน	สำนักตรวจสอบรัฐวิสาหกิจ สำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน ซอยอารีย์สัมพันธ์ ถนนพระรามที่ 6 สามเสนใน พญาไท กรุงเทพฯ
ที่อยู่ปัจจุบัน	82 ถนนสุขุมวิท ตำบลปากเพรียว อำเภอเมือง จังหวัดสระบุรี 18000