

บทที่ 2

เอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

ในการศึกษาถึง ปัจจัยเสริม การควบคุมภายใน มหาวิทยาลัยราชภัฏพระนคร ครั้งนี้ ผู้วิจัยได้ศึกษาถึงแนวคิด ทฤษฎี ระเบียบ และงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง ดังต่อไปนี้

1. แนวคิดและทฤษฎีเกี่ยวกับการควบคุมภายใน
2. ระบบการควบคุมภายในภาครัฐ
3. ข้อมูลทั่วไปของมหาวิทยาลัยราชภัฏพระนคร
4. งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

1. แนวคิดและทฤษฎีเกี่ยวกับการควบคุมภายใน

1.1 แนวคิดพื้นฐานของการควบคุมภายใน

ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย(2548: 27-29) กล่าวว่า การควบคุมภายในเข้ามามีบทบาทต่อการบริหารองค์กรเนื่องจากเมื่อองค์กรขยายใหญ่ขึ้น ผู้บริหารไม่สามารถดูแลการบริหารงานได้อย่างทั่วถึง จำเป็นต้องมีการสร้างระบบการควบคุมภายในขึ้น ซึ่งมีใช้หมายถึงการควบคุมภายในเฉพาะทางบัญชีและการเงินเท่านั้น ยังครอบคลุมไปถึงการควบคุมภายในด้านการบริหาร การควบคุมภายในด้านการปฏิบัติงานในทุก ๆ หน่วย และทุก ๆ กระบวนการของการดำเนินงานด้วย แนวคิดเรื่องการควบคุมภายในได้มีการกำหนดไว้โดยหลายสถาบันทั้งในและต่างประเทศแต่ละสถาบันมีแนวความคิดและให้คำจำกัดความไว้คล้าย ๆ กัน จนกระทั่งในปี พ.ศ. 2528 คณะกรรมการที่เรียกว่า Committee of Sponsoring Organizations of the Tread way Commission หรือที่เรียกว่า COSO ซึ่งเกิดจากการรวมตัวจากสถาบันต่าง ๆ ในสหรัฐอเมริกา 5 สถาบัน ได้แก่ สมาคมผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งสหรัฐอเมริกา (American Institute of Certified Public Accountants หรือ AICPA) สมาคมผู้ตรวจสอบภายใน (The Institute of Internal Auditors หรือ IIA) สมาคมผู้บริหารการเงิน (Financial Executives Institute หรือ FEI) สมาคมนักบัญชีแห่งสหรัฐอเมริกา (American Accounting Association หรือ AAA) และสมาคมนักบัญชีเพื่อการบริหาร (Institute of Management Accountants หรือ IMA) ได้รวมตัวกันเพื่อศึกษาและหาทางปรับปรุงการควบคุมภายในของการรายงานทางการเงิน เมื่อแรกก่อตั้ง COSO เป็นหน่วยงานสนับสนุน คณะกรรมการป้องกันการทุจริตจากรายงานทางการเงิน (National Commission on Fraudulent Financial Reporting) ของสหรัฐอเมริกา โดยมีวัตถุประสงค์เบื้องต้นเพื่อศึกษาถึงปัจจัยที่มีส่วนก่อให้เกิดการทุจริตในรายงานทางการเงินในปี พ.ศ.

2535 COSO ได้ออกรายงาน เรียกว่า COSO Internal Control Integrated Framework กำหนดความหมายและแม่บทของการควบคุมภายใน โดยได้ให้คำจำกัดความของการควบคุมภายในไว้ดังนี้ การควบคุมภายใน เป็นกระบวนการหรือขั้น ตอนการทำงานที่เป็นผลมาจากการออกแบบโดยตรงจากคณะกรรมการผู้บริหาร หรือนุคลากรอื่น ๆ ขององค์กร เพื่อก่อให้เกิดความมั่นใจได้อย่างสมเหตุสมผลว่า องค์กรจะสามารถบรรลุวัตถุประสงค์ดังต่อไปนี้

1. ความมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลของการดำเนินงาน
2. ความเชื่อถือได้ของรายงานทางการเงิน
3. การปฏิบัติตามกฎ ระเบียบ และนโยบายที่ใช้บังคับในองค์กรนั้น ๆ

ในการบรรลุวัตถุประสงค์ของการควบคุมข้างต้น ต้องทำความเข้าใจก่อนว่าการควบคุมภายในประกอบด้วยองค์ประกอบที่สำคัญ 5 องค์ประกอบที่เกี่ยวข้องสัมพันธ์กัน องค์ประกอบทั้ง 5 นี้ ได้มาจากวิธีการที่ ผู้บริหารดำเนินธุรกิจผนวกเข้ากับกระบวนการทางการบริหาร แม้ว่าองค์ประกอบเหล่านี้จะใช้ได้กับทุกองค์กร แต่ในองค์กรขนาดเล็กและขนาดกลางก็อาจจัดให้มีขึ้นในรูปแบบที่ต่างออกไปจากองค์กรขนาดใหญ่ได้ วิธีการควบคุมต่าง ๆ ในองค์กรขนาดเล็ก ขนาดกลาง อาจจะมีรูปแบบที่ไม่เป็นทางการและโครงสร้างการควบคุมก็ไม่จำเป็นต้องซับซ้อนมากนัก แต่ก็ยังสามารถคงไว้ซึ่งระบบการควบคุมภายในที่มีประสิทธิผลได้

นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะและศัลปพร ศรีจันทเพชร (2545: 5-12) กล่าวว่าแนวคิดขั้นพื้นฐานของระบบการควบคุมภายในดังนี้:-

1. ความรับผิดชอบของผู้บริหารการจัดให้มีระบบการควบคุมภายในเป็น ความรับผิดชอบของผู้บริหารเพื่อช่วยให้บรรลุวัตถุประสงค์ที่ จะทำให้เกิดความมั่นใจเท่าที่จะสามารถทำได้ว่า การดำเนินธุรกิจเป็นไปอย่างมีระเบียบและมีประสิทธิภาพ
2. ความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลในการจัดให้มีระบบการควบคุมภายในย่อมมีต้นทุนเกิดขึ้น (เช่น จ้างพนักงานเพิ่มขึ้นเพื่อให้มีการแบ่งแยกหน้าที่ กันทำอย่างเหมาะสม หรือออกแบบเอกสาร และคู่มือการปฏิบัติงาน) ผู้บริหารควรมีความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลว่าต้นทุนของการควบคุมภายในต้องไม่สูงกว่าประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการจัดให้มีระบบการควบคุมภายใน
3. ข้อจำกัดสืบเนื่องตามลักษณะของการควบคุมภายในการควบคุมภายในถึงแม้จะมีการออกแบบไว้อย่างดีก็ตาม แต่ก็ไม่สามารถให้ข้อสรุปแก่ผู้บริหารว่าระบบการควบคุมภายในได้บรรลุวัตถุประสงค์แล้วเนื่องจากการควบคุมภายในมีข้อจำกัดสืบเนื่องภายในตัวเอง เช่น โอกาสที่จะเกิดข้อผิดพลาดจากบุคลากร เนื่องจากความไม่ระมัดระวัง พลัง เผลอ การใช้ดุลยพินิจผิดพลาดหรือไม่เข้าใจคำสั่ง โอกาสที่จะเกิดการหลีกเลี่ยงขั้นตอนของการควบคุมภายในโดยผู้บริหารหรือโอกาสที่

บุคคลซึ่งรับผิดชอบในการควบคุมภายในใช้อำนาจนี้ ในทางที่ผิด เป็นต้นการควบคุมภายในตามแนวคิดนี้อาจแบ่งออกเป็นการควบคุมทางการบริหาร (Management Control) ประกอบด้วยแผนการจัดโครงสร้างองค์กร ขั้นตอนและวิธีเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการทำงานการมอบหมายอำนาจหน้าที่และความรับผิดชอบเกี่ยวกับรายการหรือเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นการควบคุมทางบัญชี (Accounting Control) ประกอบด้วยขั้นตอนและวิธีการเกี่ยวกับการป้องกันรักษาทรัพย์สินและการจดบันทึกทางการเงินเพื่อให้รายงานทางการเงินมีความเชื่อถือได้ การควบคุมทางการเงิน

เมธากุล เกียรติกระจาย (2538 : 104) กล่าวว่า แนวคิดขั้น พื้นฐานในการควบคุมภายใน ดังนี้:-

1. ความรับผิดชอบของฝ่ายบริหาร ระบบการทำงานจะต้องอยู่ภายใต้ความเห็นชอบและความรับผิดชอบของฝ่ายบริหาร
2. ความมั่นใจที่ สมเหตุสมผล ต้นทุนที่เกิดจากการควบคุมภายในจะต้องไม่มากกว่าประโยชน์ที่ได้รับ
3. วิธีการจัดเก็บข้อมูลและการควบคุมทางการเงิน ถึงแม้ว่าจะเป็นอิสระต่อกันแต่ผลจากการจัดเก็บข้อมูลก็มีผลกระทบต่อการควบคุมภายใน
4. ข้อจำกัดไม่ว่าระบบการควบคุมภายในจะกำหนดไว้ดีเลิศเพียงใดก็ตาม ประสิทธิภาพในการควบคุมภายในย่อมขึ้นอยู่กับบุคลากรภายในองค์กร เช่น ขาดความระมัดระวัง การเข้าใจถึงสิ่งผิดพลาด ความผิดพลาดซึ่งเริ่มเกิดจากการตัดสินใจ สิ่งเร้าจากภายนอกหรือความเมื่อยล้าเหนื่อยอ่อน เป็นต้น

1.2 ความหมายของการควบคุมภายใน

กรมบัญชีกลาง .(2545: 3) “การควบคุมภายใน ” ตามความหมายของ The Committee of Sponsoring Organizations of the Tread way Commission (COSO) ได้ให้ความหมายหรือคำนิยามไว้ว่า

“Internal Control is a process , effected by an entity’s board of directors, management and other personnel , designed to provide reasonable assurance regarding the achievement of objectives in the following categories :

- Effectiveness and efficiency of operations
- Reliability of financial reporting
- Compliance with applicable laws and regulations”

แปลความได้ว่า

การควบคุมภายใน หมายถึง กระบวนการที่คณะผู้บริหารและบุคลากรในองค์กรกำหนดขึ้น ซึ่งเป็นการออกแบบในระดับที่สมเหตุสมผลเพื่อให้เกิดความเชื่อมั่นในการบรรลุวัตถุประสงค์ในเรื่องดังต่อไปนี้

- ความมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลของการดำเนินงาน
- ความเชื่อถือได้ของข้อมูลและรายงานทางการเงิน
- การปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ

2) “การควบคุมภายใน” ตามความหมายของ The Canadian Institutes of Chartered Accountants (CICA) ให้ความหมายหรือคำนิยามไว้ดังนี้ คือ

“Control comprises those elements of an organization (including its resources, systems, culture, structure and tasks) that taken together support people in the achievement of the organizations objectives”

แปลความได้ว่า

การควบคุมภายใน ประกอบด้วย องค์ประกอบต่างๆ ขององค์กรรวมกัน (รวมทั้งทรัพยากร ระบบ วัฒนธรรม โครงสร้าง และงานต่างๆ) ซึ่งสนับสนุนให้บุคลากรสามารถปฏิบัติงานได้สำเร็จบรรลุวัตถุประสงค์ขององค์กรที่กำหนดไว้

3) “การควบคุมภายใน ” ตามความหมายที่กรบัญชีกลางได้ให้ไว้ในแนวปฏิบัติระบบควบคุมภายในภาครัฐการ ดังนี้

“การควบคุมภายใน หมายถึง ระบบการควบคุมกระบวนการในการปฏิบัติงานที่คณะผู้บริหารและบุคลากรในหน่วยงานร่วมกันกำหนดขึ้น เพื่อสร้างความมั่นใจในระดับที่สมเหตุสมผลว่าการบริหารและงานปฏิบัติงานจะสามารถบรรลุเป้าหมาย และให้เกิดผลลัพธ์ของการดำเนินงานที่มีประสิทธิภาพและประสิทธิผล ซึ่งครอบคลุมถึงกระบวนการในการจัดการวิธีการ หรือเครื่องมือต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับการจัดองค์กร

4) การควบคุมภายใน ตามมาตรฐานการควบคุมภายในที่กำหนดโดยคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2544 กำหนดดังนี้

(1) การดำเนินงาน (Operation : O) หมายถึง การบริหารจัดการ การใช้ทรัพยากรให้เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล รวมถึงการดูแลรักษาทรัพย์สิน การป้องกันหรือลดความผิดพลาด ความเสียหายรั่วไหล การสิ้นเปลืองหรือการทุจริตของหน่วยรับตรวจ

(2) การรายงานทางการเงิน (Financial : F) หมายถึง รายงานทางการเงินที่จัดทำขึ้นเพื่อให้ภายในและภายนอกหน่วยรับตรวจ เป็นไปอย่างถูกต้อง เชื่อถือได้ และทันเวลา

(3) การปฏิบัติตามกฎหมายและระเบียบข้อบังคับที่ เกี่ยวข้อง (Compliance : C) ได้แก่ การปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ หรือมติคณะรัฐมนตรีที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานของหน่วยรับตรวจ รวมทั้งปฏิบัติตามนโยบาย และวิธีการปฏิบัติงานที่องค์กรได้กำหนดขึ้น

1.1.2 แนวคิดของการควบคุมภายใน

จากความหมายของการควบคุมภายในข้างต้นสะท้อนให้เห็นถึงแนวคิดเกี่ยวกับการควบคุมภายใน ดังนี้

1) การควบคุมภายในเป็นกระบวนการที่รวมไว้ หรือเป็นส่วนหนึ่งในการปฏิบัติงานตามปกติ การควบคุมภายในมิใช่เหตุการณ์ใดเหตุการณ์หนึ่ง และมีผลสุดท้ายของการกระทำแต่เป็นกระบวนการ (Process) ที่มีการปฏิบัติอย่างต่อเนื่อง ซึ่งกำหนดไว้ในกระบวนการปฏิบัติงาน (Built in) ประจำวันตามปกติของหน่วยรับตรวจ ดังนั้นฝ่ายบริหารจึงควรนำการควบคุมภายในมาใช้โดยรวมเป็นส่วนหนึ่งของกระบวนการบริหารงาน ซึ่งได้แก่ การวางแผน (Planning) การดำเนินการ (Executing) และการติดตามผล (Monitoring)

2) การควบคุมภายในเกิดขึ้นได้โดยบุคลากรของหน่วยรับตรวจ บุคลากรทุกระดับเป็นผู้มีบทบาทสำคัญ ในการให้ความสนับสนุนระบบการควบคุมภายในของหน่วยรับตรวจให้มีประสิทธิภาพ ผู้บริหาร เป็นผู้รับผิดชอบในการกำหนดและจัดให้มีระบบการควบคุมภายใน ที่มีประสิทธิภาพด้วยการสร้างบรรยากาศสภาพแวดล้อมการควบคุม กำหนดทิศทาง กลไกการควบคุม และกิจกรรมต่างๆ รวมทั้งการติดตามผลการควบคุมภายใน ส่วนบุคลากรอื่นของหน่วยรับตรวจมีหน้าที่รับผิดชอบโดยการปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายในที่ฝ่ายบริหารกำหนดขึ้น

3) การควบคุมภายในให้ความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลว่าการปฏิบัติงานจะบรรลุผลสำเร็จตามวัตถุประสงค์ที่กำหนด ถึงแม้ว่าการควบคุมภายในจะออกแบบไว้ให้มีประสิทธิภาพเพียงใดก็ตาม ก็ไม่สามารถให้ความมั่นใจว่า จะทำให้การดำเนินงานบรรลุผลสำเร็จตามวัตถุประสงค์ได้อย่างสมบูรณ์ตามที่ตั้งใจไว้ ทั้งนี้เพราะการควบคุมภายในมีข้อจำกัด เช่น โอกาสที่จะเกิดข้อผิดพลาดจากบุคลากร เนื่องจากความไม่ระมัดระวัง ไม่เข้าใจคำสั่ง หรือการใช้ดุลยพินิจผิดพลาด การสมรู้ร่วมคิดกัน การปฏิบัติผิดกฎหมายระเบียบและกฎเกณฑ์ที่กำหนดไว้ ที่สำคัญที่สุด คือ การที่ผู้บริหารหลีกเลี่ยงชั้น ตอนของระบบการควบคุมภายในหรือใช้อำนาจในทางที่ผิด นอกจากนี้การวางระบบการควบคุมภายในจะต้องคำนึงถึงต้นทุนและผลประโยชน์ที่เกี่ยวข้องกันว่าผลประโยชน์ที่ได้รับจากการควบคุมภายในจะคุ้มค่างับต้นทุนที่เกิดขึ้น

1.2 ประเภทของการควบคุม

การควบคุมแบ่งได้เป็น 2 ประเภท ดังนี้

1.2.1 การควบคุมเชิงนามธรรม (Soft Controls)

หมายถึง การควบคุมที่เกิดขึ้นจากจิตสำนึก การกระทำ ทักษะ ความสามารถ ของบุคลากร ทุกระดับที่แสดงออกให้เห็นว่าเป็นสิ่งที่ดีและเป็นประโยชน์ต่อหน่วยรับตรวจ ซึ่งไม่สามารถจับต้องได้ ส่งเสริมให้การปฏิบัติงานประสบผลสำเร็จตามวัตถุประสงค์ของหน่วยรับตรวจ เช่น ความซื่อสัตย์ ความโปร่งใส ความมีคุณธรรมและจริยธรรม ความขยันขันแข็ง ความรับผิดชอบ เป็นต้น

1.2.2 การควบคุมเชิงรูปธรรม (Hard Controls)

หมายถึง การควบคุมที่ฝ่าย บริหารกำหนดขึ้นเป็นลายลักษณ์อักษรเพื่อเป็นแนวทางในการปฏิบัติงานสำหรับผู้รับผิดชอบกิจกรรมให้ประสบผลสำเร็จตามวัตถุประสงค์ และเป็นสิ่งที่จับต้องได้ เช่น พังโครงสร้างหน่วยรับตรวจ นโยบาย และคู่มือปฏิบัติงาน เป็นต้น

การควบคุมภายในจะมีประสิทธิผลเพียงใดก็ขึ้นอยู่กับ การควบคุมทั้งสองส่วน ประกอบกัน หน่วยรับตรวจที่มีระบบการควบคุมภายในที่มีประสิทธิผลจะให้ความสำคัญในเรื่องการควบคุมเชิงนามธรรม แต่ก็ได้ละเลยการควบคุมเชิงรูปธรรม

1.3 มาตรฐานการควบคุมภายใน

มาตรฐานการควบคุมภายในที่คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินกำหนด มี 5 องค์ประกอบ ดังนี้

1.3.1 สภาพแวดล้อมของการควบคุม (Control Environment)

1.3.2 การประเมินความเสี่ยง (Risk Assessment)

1.3.3 กิจกรรมการควบคุม (Control Activities)

1.3.4 สารสนเทศและการสื่อสาร (Information and Communications)

1.3.5 การติดตามและประเมินผล (Monitoring)

องค์ประกอบทั้ง 5 ประการ มีความเกี่ยวเนื่องสัมพันธ์กันโดยมีสภาพแวดล้อมของการควบคุม เป็นรากฐานที่สำคัญขององค์ประกอบอื่นๆ องค์ประกอบทั้ง 5 นี้ เป็นสิ่งจำเป็นที่มีอยู่ในการดำเนินงานตามภารกิจของหน่วยงานรับตรวจเพื่อให้การปฏิบัติงานบรรลุผลสำเร็จตามวัตถุประสงค์

1.3.1 สภาพแวดล้อมของการควบคุม

สภาพแวดล้อมของการควบคุม หมายถึง ปัจจัยต่างๆ ซึ่งส่งเสริมให้องค์ประกอบการควบคุมภายในอื่นๆ มีประสิทธิผลในหน่วยรับตรวจ หรือทำให้การควบคุมที่มีอยู่มีประสิทธิผลยิ่งขึ้น หรือทำให้บุคลากรให้ความสำคัญกับการควบคุมมากขึ้น ในกรณีตรงข้าม สภาพแวดล้อมของการควบคุมที่ไม่ มีประสิทธิผลอาจทำให้องค์ประกอบการควบคุมอื่นๆ มีประสิทธิผลลดลง สภาพแวดล้อมของ

การควบคุมภายในสะท้อนให้เห็นทัศนคติ และการรับรู้ถึงความสำคัญของการควบคุมภายในของบุคลากรระดับต่างๆ ในหน่วยรับตรวจ

สภาพแวดล้อม ของการควบคุมเป็นเรื่องเกี่ยวกับการสร้างความตระหนัก (Control Consciousness) และบรรยากาศของการควบคุมในหน่วยงาน ให้บุคลากรในหน่วยงานเกิดจิตสำนึกที่ดีในการปฏิบัติงานตามความรับผิดชอบโดยเน้นการสร้างบรรยากาศโดยผู้บริหารระดับสูง (Tone at the top)

สภาพแวดล้อมของการควบคุมที่ดี คือ สภาพแวดล้อมที่ทำให้บุคลากรในหน่วยรับตรวจยึดถือและปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจริยธรรม มีความรับผิดชอบและเข้าใจขอบเขตอำนาจหน้าที่ของตนเอง มีความรู้ความสามารถ และทักษะที่จำเป็นต้องใช้ในการปฏิบัติงานตามที่ได้รับมอบหมายอย่างเพียงพอ ยอมรับและปฏิบัติตามนโยบายและแนวทางปฏิบัติงาน เช่น

เรื่องความซื่อสัตย์และจริยธรรมเป็นสิ่งสำคัญอย่างยิ่งที่จะทำให้เกิดคุณธรรมในการดำเนินกิจกรรมต่างๆ ในหน่วยงาน เป็นที่ยอมรับว่าหน่วยรับตรวจที่มีบุคลากรที่ซื่อสัตย์ และมีจริยธรรมสูงจำนวนมาก สามารถนำพาหน่วยงานของ ตนให้ก้าวหน้า เป็นที่ยอมรับของสาธารณชนโดยทั่วไป ดังนั้นผู้บริหารจะต้องเป็นแบบอย่างที่ดีโดยการแสดงออกอย่างสม่ำเสมอ ทั้งโดยคำพูดและการกระทำรวมทั้งสื่อสารภายในให้บุคลากรรับทราบถึงการปฏิบัติของผู้บริหาร และควรจัดทำข้อกำหนดด้านจริยธรรมรวมถึงข้อห้ามบุคลากรในลักษณะที่มีผลประโยชน์ทับซ้อน (Conflict of Interest) อย่างชัดเจน

ผลประโยชน์ทับซ้อน หมายถึง สถานการณ์ที่บุคคลหนึ่งมีบทบาทหน้าที่และ /หรือ ความสัมพันธ์อื่นที่มีวัตถุประสงค์หรือผลประโยชน์ส่วนตัว หรือพวกพ้องที่ทับซ้อนกับบทบาทหน้าที่ในหน่วยงาน ทำให้การปฏิบัติงานของบุคคลนั้นขาดความเป็นอิสระและเป็นกลาง ซึ่งอาจเกิดขึ้นจากผลประโยชน์ส่วนตัวไม่สอดคล้องกับผลประโยชน์ของหน่วยงาน ทำให้บุคคลนั้นต้องอยู่ในสถานการณ์ต้องเลือกทางใดทางหนึ่ง ซึ่งอาจไม่ก่อให้เกิดประโยชน์สูงสุดต่อหน่วยงาน และอาจนำไปสู่การทุจริตและประพฤติมิชอบ เช่น บุคลากรของหน่วยรับเข้าไปเป็นคู่สัญญา หรือมีส่วนได้เสียในสัญญาที่ทำกับหน่วยรับตรวจ หรือเป็นหุ้นส่วนหรือผู้ถือหุ้นในห้างหุ้นส่วนหรือบริษัทที่เข้าเป็นคู่สัญญาของหน่วยรับตรวจ เป็นต้น ฝ่ายบริหารจึงควรกำหนดข้อห้ามเกี่ยวกับผลประโยชน์ทับซ้อนดังกล่าวไว้ในข้อกำหนดด้านจริยธรรม ทั้งฝ่ายบริหารและบุคลากรทุกคนในหน่วยงานต้องหลีกเลี่ยงสถานการณ์ที่อาจก่อให้เกิดผลประโยชน์ทับซ้อนด้วย

1.3.2 การประเมินความเสี่ยง (Risk Assessment)

ความเสี่ยง หมายถึง เหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่มีความไม่แน่นอน ซึ่งอาจเกิดขึ้นและมีผลทำให้หน่วยรับตรวจ เกิดความผิดพลาด ความเสียหาย การรั่วไหล ความสูญเปล่า ไม่สามารถดำเนินงานให้บรรลุผลสำเร็จตามวัตถุประสงค์หรือเป้าหมายที่ตั้งไว้ได้

การประเมินความเสี่ยง หมายถึง กระบวนการที่สำคัญที่ใช้ในการระบุและวิเคราะห์ความเสี่ยงที่มีผลกระทบต่อการบรรลุวัตถุประสงค์ของหน่วยรับตรวจ รวมทั้งการค้นหาและนำเอาวิธีการควบคุมเพื่อป้องกันหรือลดความเสี่ยงมาใช้ให้เกิดประสิทธิภาพและประสิทธิผลต่อหน่วยรับตรวจ

ตามมาตรฐานการควบคุมภายใน กำหนดให้ผู้บริหารต้องประเมินความเสี่ยง เพื่อให้ทราบว่าการดำเนินงานของหน่วยรับตรวจมีความเสี่ยงที่สำคัญในเรื่องใดและในขั้นตอนใดของการปฏิบัติงาน มีระดับความสำคัญและโอกาสที่จะเกิดมากน้อยเพียงใด การที่หน่วยรับตรวจได้รับรู้ปัจจัยเสี่ยงที่สำคัญจะเป็นประโยชน์ในการกำหนดแนวทางการควบคุมเพื่อป้องกันหรือลดความเสี่ยง ซึ่งจะทำให้เกิดความมั่นใจตามสมควรว่าความเสียหายหรือความผิดพลาด จะไม่เกิดขึ้น หรือหากเกิดขึ้นจะอยู่ในระดับที่ไม่เป็นอุปสรรคต่อการดำเนินงานขั้นตอนในการประเมินความเสี่ยง ประกอบด้วย

- 1) ระบุปัจจัยเสี่ยง
- 2) วิเคราะห์ความเสี่ยง
- 3) การจัดการความเสี่ยง

1) ระบุปัจจัยเสี่ยง (Event Identification) ความเสี่ยงมีสาเหตุจากปัจจัยทั้งภายในและภายนอก ปัจจัยเหล่านี้มีผลกระทบต่อดัชนีประสิทธิผลและเป้าหมายของหน่วยรับตรวจหรือผลการปฏิบัติงาน ทั้งในระดับหน่วยรับตรวจและระดับกิจกรรม ในการระบุปัจจัยเสี่ยงฝ่ายบริหารจำเป็นต้องตั้งคำถามว่ามีเหตุการณ์ใด หรือกิจกรรมใดของกระบวนการปฏิบัติงานที่อาจเกิดความผิดพลาด ความเสียหาย และการไม่บรรลุวัตถุประสงค์ที่กำหนด รวมทั้งมีทรัพยากรใดที่จำเป็นจะต้องได้รับการดูแลป้องกันรักษา เช่น ความเสี่ยงจากการจัดซื้อจัดจ้างในราคาแพง ความเสี่ยงจากการจัดซื้อพัสดุที่มีคุณภาพต่ำกว่าข้อกำหนด เป็นต้น

2) วิเคราะห์ความเสี่ยง (Risk Analysis) หลังจากการระบุปัจจัยเสี่ยงแล้ว ขั้นตอนต่อไปคือการวิเคราะห์ความเสี่ยง เทคนิคการวิเคราะห์ความเสี่ยงมีหลายวิธี การวัดความเสี่ยงที่เป็นตัวเลข ว่ามีผลต่อหน่วยรับตรวจเท่าไรนั้นเป็นสิ่งที่ทำได้ยาก โดยทั่วไปจะวิเคราะห์ความเสี่ยงโดยประมาณ โอกาสและความถี่ที่ความเสี่ยงอาจเกิดขึ้น ว่ามีมากน้อยเพียงใด เมื่อพิจารณาผลกระทบจากความเสี่ยงและจัดลำดับความสำคัญของความเสี่ยงที่มีผลต่อหน่วยรับตรวจ ผู้บริหารควรให้ความสำคัญต่อความเสี่ยงที่มีระดับสูงและมีโอกาสเกิดขึ้นสูง แต่อาจลดความสนใจต่อความเสี่ยงที่มีระดับต่ำและโอกาส

จะเกิดความเสียมีน้อย การวิเคราะห์ความเสี่ยงของสองจุดนี้ต้องใช้วิจารณญาณอย่างมากว่าควรอยู่ในระดับใด เพราะการวัดผลความเสี่ยงทำได้ยาก โดยอาจพิจารณาจากความสัมพันธ์ระหว่างโอกาสที่จะเกิดความเสี่ยง และผลกระทบต่อความเสี่ยงต้องก่อให้เกิดขึ้นความเสี่ยงในระดับใด

3) การจัดการความเสี่ยง (Risk Response) เป็นขั้นตอนการกำหนดวิธีการจัดการเพื่อลดความเสี่ยง ซึ่งเมื่อทราบความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญและโอกาสที่จะเกิดความเสี่ยงแล้ว ควรวิเคราะห์สาเหตุที่ทำให้เกิดความเสี่ยง และพิจารณาว่าจัดการกับความเสี่ยงนั้นอย่างไร ในการพิจารณาเลือกดำเนินการผู้บริหารต้องพิจารณาถึงค่าใช้จ่ายหรือต้นทุนในการจัดการความเสี่ยงนั้นเปรียบเทียบกับประโยชน์ที่จะได้รับว่า เหมาะสมและคุ้มค่าหรือไม่

ทั้งนี้ฝ่ายบริหารควรพิจารณาว่า ความเสี่ยงที่เกิดขึ้นนั้นเป็นความเสี่ยงที่เกิดจากปัจจัยภายใน เช่น ระบบการทำงานไม่เหมาะสม คุณภาพและความสามารถของบุคลากร ขนาดและโครงสร้างขององค์กร เป็นต้น หรือปัจจัยภายนอก เช่น การเปลี่ยนแปลงทางเศรษฐกิจ การเมือง เทคโนโลยี และกฎหมายใหม่ที่มีผลบังคับใช้ เป็นต้น รวมทั้งจะต้องพิจารณาว่า เป็นความเสี่ยงในด้านใด กรณีเป็นความเสี่ยงเกี่ยวกับหน่วยรับตรวจโดยรวม มักเกิดจากปัจจัยภายนอก ซึ่งมีได้อยู่ภายใต้การควบคุมของฝ่ายบริหาร การป้องกันหรือลดความเสี่ยงกระทำได้โดยการบริหารความเสี่ยง ดังนี้

(3.1) การหลีกเลี่ยง (Avoiding) การดำเนินการหลีกเลี่ยงเหตุ การณ์ที่ก่อให้เกิดความเสี่ยง เช่น หลีกเลี่ยงหรือหยุดทำธุรกิจและสินค้าหรือบริการที่ไม่ถนัด

(3.2) การแบ่งปัน (Sharing) เป็นการแบ่งความรับผิดชอบให้ผู้อื่นร่วมรับความเสี่ยง เช่น การทำประกัน การใช้บริการภายนอก (Outsource) เป็นต้น

(3.3) การลด (Reducing) เป็นการ ลดหรือควบคุมความเสี่ยงโดยใช้กระบวนการควบคุมภายใน โดยลดโอกาสที่จะเกิดความเสี่ยงและลดผลกระทบที่จะเกิดความเสี่ยง

(3.4) การยอมรับ (Accepting) หน่วยรับตรวจยอมรับความเสี่ยงนั้น ในกรณีที่หน่วยรับตรวจอาจมีระบบควบคุมภายในที่มีคุณภาพ มีระบบข้อมูลเพียงพอที่จะใช้ ในการตัดสินใจ และมีความเข้าใจความเสี่ยงเป็นอย่างดี รวมทั้งประโยชน์ที่ได้รับจากการจัดการความเสี่ยงอาจน้อยกว่าต้นทุนที่ต้องเสียไป กรณีเป็นความเสี่ยงเกี่ยวกับการควบคุมภายใน ที่เกิดจากปัจจัยภายในซึ่งอยู่ภายใต้การควบคุมของฝ่ายบริหาร การป้องกันหรือลดความเสี่ยงกระทำได้โดยจัดให้มีกิจกรรมการควบคุมอย่างเพียงพอและเหมาะสม อาทิ ความเสี่ยงจากการจัดซื้อพัสดุในราคาแพงแต่คุณภาพต่ำ อาจจัดให้มีกิจกรรมควบคุมเกี่ยวกับการจัดซื้อให้รัดกุมมากขึ้น เช่น การกำหนดนโยบายการคัดเลือกผู้ขายที่ดีที่สุดในเรื่องคุณภาพและราคา การกำหนดวงเงินการอนุมัติจัดซื้อให้เหมาะสม การจัดทำทะเบียนประวัติผู้ขาย รวมทั้งสถิติราคาและปริมาณการจัดซื้อ การแบ่งแยกหน้าที่ตามหลักการควบคุมภายในที่ดี การกำหนดให้มีการสับเปลี่ยนหมุนเวียนเจ้าหน้าที่จัดซื้อ เป็นต้น

1.3.3 กิจกรรมการควบคุม

กิจกรรมการควบคุม หมายถึง นโยบายและระเบียบ วิธีปฏิบัติ รวมถึงมาตรการต่างๆ ที่ฝ่ายบริหารกำหนดขึ้นเพื่อให้บุคลากรนำไปปฏิบัติเพื่อลดหรือควบคุมความเสี่ยงและได้รับการตอบสนอง โดยมีการปฏิบัติตาม ตัวอย่างกิจกรรมการควบคุม เช่น การสอบทานงาน การดูแลป้องกันทรัพย์สิน และการแบ่งแยกหน้าที่ เป็นต้น

กิจกรรมการควบคุมมีอยู่ในทุกหน้าที่และทุกระดับของการปฏิบัติงาน เช่น การควบคุมงาน การให้คำแนะนำ การมอบอำนาจ การอนุมัติ การตรวจสอบ การสอบทานผลการปฏิบัติงาน การรักษาความปลอดภัย การแบ่งแยกหน้าที่ การจัดบันทึกกิจกรรมต่างๆ รวมทั้งการรวบรวมและการจัดเก็บเอกสารที่เกี่ยวข้อง ซึ่งเป็นหลักฐานแสดงการปฏิบัติกิจกรรมนั้นๆ ดังนั้นในการปฏิบัติงานทุกด้าน ผู้บริหารจะต้องจัดให้มีกิจกรรมการควบคุมอย่างเหมาะสม และเพียงพอกับระดับความเสี่ยงที่จะก่อให้เกิดความเสียหาย กิจกรรมการควบคุมมีอยู่หลายประเภท การจัดให้มีกิจกรรมการควบคุมมากน้อยเพียงใด ประเภทกิจกรรมใดขึ้นอยู่กับลักษณะความเสี่ยงของหน่วยรับตรวจนั้น ซึ่งแต่ละหน่วยรับตรวจอาจมีความเสี่ยงที่แตกต่างกัน ดังนั้น ผู้บริหารจำเป็นต้องทราบถึงลักษณะความเสี่ยง ปัจจัยเสี่ยงด้านต่างๆ และวิธีการประเมินความเสี่ยง เพื่อพิจารณาจัดกิจกรรมการควบคุมที่มีความสัมพันธ์และเหมาะสมกับความเสี่ยงนั้นๆ

1.3.4 สารสนเทศและการสื่อสาร

สารสนเทศ หมายถึง ข้อมูลที่ได้ผ่านการประมวลผลและถูกจัดให้อยู่ในรูปแบบที่มีความหมาย และเป็นประโยชน์ต่อการใช้งานการดำเนินงานของหน่วยรับตรวจ บุคลากรทุกระดับจำเป็นต้องใช้ข้อมูลสารสนเทศ โดยผู้บริหารใช้ในการบริหารจัดการ ส่วนผู้ปฏิบัติงานใช้ข้อมูลสารสนเทศเป็นเครื่องชี้นำในการปฏิบัติงานตามหน้าที่ โดยข้อมูลข่าวสารที่ดีจะต้องมีความถูกต้อง สมบูรณ์ เป็นปัจจุบัน ทันเวลาและมีความน่าเชื่อถือ ผู้บริหารระดับต่างๆ จำเป็นต้องได้รับข้อมูลทุกด้านขององค์กร เพื่อพิจารณาว่าการดำเนินงานเป็นไปตามแผนกลยุทธ์ และแผนการปฏิบัติงานประจำปี และบรรลุวัตถุประสงค์ในการใช้ทรัพยากรอย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลหรือไม่ เช่น ข้อมูลด้านการดำเนินงานซึ่งต้องนำมาใช้จัดทำรายงานทางการเงินจะรวมถึงข้อมูลต่างๆ ด้านการจัดซื้อ ค่าใช้จ่ายต่างๆ รายการอื่นๆ เกี่ยวกับทรัพย์สินถาวร สินค้าคงคลังหรือพัสดุคงคลังและลูกหนี้ นอกจากนี้ยังจำเป็นต้องมีข้อมูลการปฏิบัติงานเพื่อประกอบการพิจารณาว่า องค์กรได้ปฏิบัติตามระเบียบ กฎหมาย และข้อบังคับต่างๆ หรือไม่ ข้อมูลด้านการเงินเป็นสิ่งที่ต้องการของผู้ใช้ทั้งภายในและภายนอก ซึ่งเป็นสิ่งจำเป็นเพื่อใช้ในการตัดสินใจ จึงควรจัดให้มีข้อมูลข่าวสารที่เกี่ยวข้องและแจกจ่ายข้อมูลในรูปแบบที่เหมาะสมและทันเวลาให้ฝ่ายบริหารและบุคลากร ซึ่งจำเป็นต้องใช้ข้อมูลข่าวสารนั้นเพื่อช่วยให้ผู้รับสามารถปฏิบัติหน้าที่ของตนได้อย่างมีประสิทธิภาพ

การสื่อสาร หมายถึง การแลกเปลี่ยนข้อมูลข่าวสารระหว่างบุคลากรทั้งภายในและภายนอกหน่วยรับตรวจ ซึ่งอาจใช้คนหรือใช้สื่อในการติดต่อสื่อสารก็ได้ เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ที่ต้องการสื่อสารที่ดีควรเป็นไปอย่างกว้างขวาง มีการสื่อสารข้อมูลทั้งจากระบบบนลงล่าง จากระดับล่างขึ้นบน และในระดับเดียวกันภายในหน่วยรับตรวจ นอกจากการสื่อสารภายในหน่วยรับตรวจแล้ว ควรมีการสื่อสารที่เพียงพอกับบุคคลภายนอกด้วยเพื่อให้สามารถรับข้อมูลจากผู้มีส่วนเกี่ยวข้องหรือมีส่วนได้เสียจากภายนอกเพื่อให้เกิดประโยชน์ต่อหน่วยรับตรวจ

1.3.5 การติดตามประเมินผล

การติดตามประเมินผล หมายถึง กระบวนการประเมินคุณภาพการปฏิบัติงานและการประเมินประสิทธิผลของการควบคุมภายในที่กำหนดไว้อย่างต่อเนื่องและสม่ำเสมอ เพื่อให้เกิดความมั่นใจว่า ระบบการควบคุมภายในที่กำหนดไว้มีความเพียงพอและเหมาะสม มีการปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายในจริง ข้อบกพร่องที่พบได้รับการแก้ไขอย่างเหมาะสมและทันเวลา การติดตามผลในระหว่างปฏิบัติงาน และการประเมินผลเป็นรายครั้ง มีดังต่อไปนี้

1) การติดตามผลในระหว่างปฏิบัติงาน โดยทั่วไปการควบคุมภายในจะได้รับการออกแบบเพื่อให้เกิดความมั่นใจว่ามีการติดตามผลอย่างต่อเนื่อง รวบรวมเป็นส่วนเดียวกันและอยู่ในการดำเนินงานด้านต่างๆ ตามปกติของหน่วยรับตรวจ การติดตามผลครอบคลุมทุกกิจกรรมและต่อเนื่องตลอดระยะเวลาของการทำงาน เช่น การวิเคราะห์ข้อมูล การทดสอบความถูกต้องและการเปรียบเทียบข้อมูลต่างๆ และกิจกรรมอื่น ซึ่งเป็นการปฏิบัติงานตามหน้าที่ประจำของบุคลากรในหน่วยรับตรวจ

2) การประเมินผลเป็นรายครั้ง คือ การประเมินเป็นครั้งคราวตามงวดเวลาที่กำหนดหรือตามความเหมาะสม โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้ทราบถึงประสิทธิผลของการควบคุมภายใน ณ ช่วงเวลาใดเวลาหนึ่ง ขอบเขตและความถี่ในการประเมินขึ้นอยู่กับวัตถุประสงค์การติดตามประเมินผล การประเมินผลเป็นรายครั้งสามารถทำได้ดังนี้

2.1) การประเมินการควบคุมด้วยตนเอง เป็นกระบวนการติดตามประเมินผลเพื่อวัตถุประสงค์ในการปรับปรุงระบบการควบคุมภายใน ด้วยการให้ผู้มีความชำนาญในกิจกรรมนั้นๆ เข้ามามีส่วนร่วมในการประเมิน โดยกำหนดให้กลุ่มผู้ปฏิบัติงานของส่วนงานย่อยนั้นๆ ร่วมกันพิจารณาถึงความเพียงพอและความมีประสิทธิภาพของระบบการควบคุมภายใน และค้นหาความเสี่ยงของงานในความรับผิดชอบ เพื่อพิจารณาปรับปรุงกระบวนการและกิจกรรมการควบคุมที่มีอยู่ให้มีประสิทธิภาพและประสิทธิผลมากยิ่งขึ้น ดังนั้นฝ่ายบริหารจึงควรกำหนดให้มีการประเมินการควบคุมด้วยตนเองทุกส่วนงานย่อยภายในองค์กร

2.2) การประเมินการควบคุมอย่างเป็นอิสระ เป็นการประเมินผลที่กระทำโดยผู้ที่ไม่มีส่วนเกี่ยวข้องโดยตรงกับการปฏิบัติงานนั้นๆ เพื่อให้เกิดความมั่นใจว่าผลการประเมินจะให้ข้อมูลสารสนเทศที่มี ความถูกต้อง ครบถ้วน การประเมินผลอย่างเป็นอิสระอาจกระทำโดย ผู้ตรวจสอบภายในและผู้ตรวจสอบภายนอก และ /หรือที่ปรึกษาภายนอก เพื่อให้ผลการประเมินเป็นไปตามวัตถุประสงค์และมีความเที่ยงธรรมมากขึ้น การประเมินการควบคุมอย่างเป็นอิสระควรจะเป็นกิจกรรมที่ช่วยเสริมและสนับสนุนการประเมินการควบคุมด้วยตนเอง

1.4 แนวคิดพื้นฐานของระบบการควบคุมภายใน

แนวคิดพื้นฐานของการควบคุมภายใน เกี่ยวข้องเรื่องต่อไปนี้

(1) ความรับผิดชอบของผู้บริหาร

การจัดให้มีระบบการควบคุมภายในเป็นความรับผิดชอบของผู้บริหาร เพื่อช่วยให้บรรลุวัตถุประสงค์ที่จะทำให้เกิดความมั่นใจเท่าที่จะสามารถทำได้ว่า การดำเนินธุรกิจเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและมีประสิทธิภาพ

(2) ความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผล

ในการจัดให้มีระบบการควบคุมภายในย่อมมีต้นทุนเกิดขึ้นเช่น จ้างพนักงานเพิ่มขึ้น เพื่อให้มีการแบ่งแยกหน้าที่กันทำอย่างเหมาะสม หรือออกแบบระบบเอกสารและคู่มือการปฏิบัติงาน ผู้บริหารควรมีความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลว่า ต้นทุนของการควบคุมภายในต้องไม่สูงกว่าประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการจัดให้มีระบบการควบคุมภายในนั้น

(3) ข้อจำกัดสืบเนื่องตามลักษณะของการควบคุมภายใน

การควบคุมภายในถึงแม้จะมีการออกแบบไว้อย่างดีแล้วก็ตาม แต่ก็มาสามารถให้ข้อสรุปแก่ผู้บริหารว่าระบบการควบคุมภายในได้บรรลุวัตถุประสงค์แล้ว เนื่องจากการควบคุมภายในมีข้อจำกัดสืบเนื่องภายในตัวเอง เช่น โอกาสที่จะเกิดข้อผิดพลาดจากบุคลากรของกิจการ ความไม่ระมัดระวังพลั้งเผลอ การใช้ดุลยพินิจผิดพลาด หรือไม่เข้าใจคำสั่ง โอกาสที่จะเกิดการหลีกเลี่ยงขั้นตอนของการควบคุมภายในโดยผู้บริหาร หรือโอกาสที่บุคคลซึ่งรับผิดชอบในการควบคุมภายในใช้อำนาจนั้นในทางที่ผิด เป็นต้น

ประโยชน์ของการควบคุมภายใน

ประโยชน์ของการควบคุมภายในอาจพิจารณาได้เป็นแนวทางคือ

(1) ประโยชน์สำหรับฝ่ายบริหาร

ระบบการควบคุมภายในที่ดีจะเป็นเครื่องมือช่วยให้ผู้บริหารมีความมั่นใจว่า พนักงานและลูกจ้างได้ปฏิบัติงานอย่างถูกต้อง รายงานต่าง ๆ ที่จัดทำขึ้นถูกต้อง เชื่อถือได้และทันเวลาที่กำหนด ตลอดจนการป้องกันความผิดพลาดและการทุจริต หรือการสูญหายของทรัพย์สินไว้อย่างรัดกุม

(2) ประโยชน์สำหรับพนักงานและลูกจ้าง

ระบบการควบคุมภายในจะเป็นเครื่องชี้นำแนวทางการปฏิบัติงานที่ถูกต้อง และเป็นไปตามนโยบายที่ผู้บริหารวางไว้ เป็นเครื่องช่วยเพิ่มประสิทธิภาพในการปฏิบัติงาน

(3) ประโยชน์สำหรับผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายใน

ผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายใน จะใช้ประสิทธิภาพของระบบการควบคุมภายในเป็นปัจจัยที่สำคัญในการกำหนดขอบเขตการปฏิบัติงานตรวจสอบ กิจกรรมที่มีการควบคุมภายในที่ดีจะช่วยให้การทำงานของผู้สอบบัญชี และผู้ตรวจสอบภายในรวดเร็วและมีประสิทธิภาพมากขึ้น

1.5 การพัฒนาระบบการควบคุมภายใน

ในการดำเนินธุรกิจทุกประเภท กิจกรรมจะต้องยอมรับความจริงว่าทุกขั้นตอนของการดำเนินงานย่อมมีโอกาสที่จะเกิดความเสี่ยงต่อความเสียหายได้เสมอ ซึ่งอาจจะมากหรือน้อย ขึ้นอยู่กับลักษณะของธุรกิจและกลไกการบริหารงานภายในของกิจการนั้น ๆ ความเสี่ยง จำนวนเล็ก ๆ น้อย ๆ ถือว่าเป็นเรื่องธรรมดาที่อาจเกิดขึ้นได้เสมอ ดังนั้น การจัดให้มีระบบการควบคุมภายในเพื่อป้องกัน หรือเพื่อช่วยลดความเสี่ยงต่อความเสียหาย จึงเป็นกระบวนการตัดสินใจที่สำคัญประการหนึ่งที่ฝ่ายบริหารจะต้องใช้ดุลยพินิจอย่างรอบคอบว่า เมื่อใดองค์การของตนจำเป็นต้องจัดให้มีระบบการควบคุมภายในลักษณะใดชนิดใดขึ้นมา

1.5.1 ปัจจัยในการพิจารณาตัดสินใจให้มีระบบการควบคุมภายใน

ปัจจัยในการพิจารณาตัดสินใจให้มีระบบการควบคุมภายในอาจสรุปได้เป็น ๔ ประการคือ

(1) โอกาสที่จะเกิดความเสี่ยงต่อความเสียหาย

ผู้บริหารจะวิเคราะห์ว่ามีขั้นตอนการปฏิบัติงานใดบ้างที่อาจเกิดความเสี่ยง การรั่วไหล หรือ การทุจริตได้ง่าย และความถี่ของเกิดความเสี่ยงดังกล่าวมีมากน้อยเพียงใด

(2) ขนาดความรุนแรงของความเสียหาย

ผู้บริหารจะพิจารณาว่า ความเสี่ยงต่อความเสียหายที่มีโอกาสเกิดขึ้นนั้น มีขนาดความรุนแรงเพียงใด ขนาดของความเสียหาย ถ้าเป็นจำนวนเงินสูงหรือมีส่วนเกี่ยวข้องกับชีวิตมนุษย์ หรือมีเรื่องชื่อเสียงของกิจการมากเพียงใด ความจำเป็นที่จะต้องมีการควบคุมภายในที่ดี ก็ย่อมจะยิ่งมีมากขึ้นเพียงนั้น

(3) ค่าใช้จ่ายในการป้องกันหรือลดความเสี่ยง

เมื่อใดที่ฝ่ายบริหารตัดสินใจให้มีระบบการควบคุมภายใน ไม่ว่าจะเป็นลักษณะหรือประเภทใดก็ตาม กิจกรรมที่มีค่าใช้จ่ายเกิดขึ้นทันที ทั้ง ๆ ที่ประโยชน์ที่จะได้รับจากการจัดให้มีระบบการควบคุมภายในนั้นยังไม่อาจมองเห็นได้ เนื่องจากยังไม่มี ความเสียหายเกิดขึ้น การวิเคราะห์เพื่อหาความคุ้มค่าของจำนวนเงินที่จ่าย เพื่อจัดให้มีระบบการควบคุมภายในบางครั้งจึงเป็นเรื่องที่จะต้องวัดได้ ดังนั้น

ผู้บริหารจึงต้องพิจารณาให้รอบคอบโดยใช้ดุลยพินิจเป็นกรณี ๆ ไป และพิจารณาด้วยว่ากิจการมีความสามารถทางการเงินเพียงพอหรือไม่ ที่จะรับภาระค่าใช้จ่ายดังกล่าวมาประกอบด้วย

1.5.2 ลักษณะของระบบการควบคุมภายในที่ดี

การควบคุมภายในของธุรกิจ มักจะแตกต่างกันไปตามประเภทของการดำเนินธุรกิจ แต่โดยทั่วไปแล้ว การควบคุมภายในที่ดีจะมีลักษณะที่เหมือนกัน ดังนี้

(1) มีแผนจัดแบ่งส่วนงาน ซึ่งกำหนดความรับผิดชอบของงานด้านต่าง ๆ ไว้อย่างชัดเจน โดยมีหลักสำคัญคือ การไม่ให้พนักงานคนใดคนหนึ่งคุมงานหรือปฏิบัติงานเรื่องใดเรื่องหนึ่งเพียงคนเดียว ตั้งแต่เริ่มต้นจนถึงสิ้นสุด เพราะจะเป็นการเปิดโอกาสให้มีการทุจริตได้ง่าย หรือหากมีข้อผิดพลาดเกิดขึ้นก็ไม่มีใครทราบหรือแก้ไขได้ทันเวลา ดังนั้น ในแผนจัดแบ่งส่วนงานจึงต้องแยกงานด้านปฏิบัติการการดูแลรักษาทรัพย์สิน การบัญชีและการตรวจสอบภายใน ให้เป็นอิสระจากกัน เพื่อให้มีการควบคุมสอบทานกันได้ แต่ในขณะเดียวกันก็ให้มีการประสานงานที่ดีด้วย

(2) มีระบบการควบคุมทางบัญชีที่ดี คือ มีการอนุมัติรายการบัญชี คู่มือการบัญชี มีการควบคุมโดยงบประมาณและระบบต้นทุนที่เหมาะสม เพื่อให้การรวบรวมข้อมูลทางบัญชีเป็นไปอย่างถูกต้องเรียบร้อย สามารถนำไปใช้ประโยชน์ได้ มีการใช้งบประมาณเพื่อควบคุมการปฏิบัติงาน สำหรับเอกสารประกอบรายการบัญชีและแบบพิมพ์ต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องควรมีหมายเลขเรียงลำดับกำกับเพื่อให้สามารถควบคุมได้ และใช้เป็นหลักในการประมาณข้อมูลทางบัญชี

(3) มีแนวทางปฏิบัติงานที่ดี โดยกำหนดหน้าที่ความรับผิดชอบของพนักงานแต่ละตำแหน่ง ให้อย่างครบถ้วนเป็นลายลักษณ์อักษร ตลอดจนวิธีปฏิบัติงาน การมอบหมายหน้าที่ และการกำหนดนโยบายต่าง ๆ เพื่อป้องกันความเข้าใจที่คลาดเคลื่อน การโต้แย้งหรือปิดความรับผิดชอบของพนักงาน

(4) ใช้เจ้าหน้าที่ที่มีคุณสมบัติเหมาะสมกับความรับผิดชอบ การใช้เจ้าหน้าที่ที่เหมาะสมนี้จะเริ่ม ตั้งแต่การรับสมัครบุคคลเข้าทำงาน การเลื่อนตำแหน่ง และการฝึกอบรม ผู้ปฏิบัติงานที่มีคุณสมบัติและประสบการณ์ที่เหมาะสมเป็นปัจจัยที่มีความสำคัญอย่างหนึ่งของผลสำเร็จของงาน เพราะกิจการอาจได้รับความเสียหายหากใช้เจ้าหน้าที่ที่มีคุณสมบัติไม่ตรงกับงานที่มอบหมาย หรือหากใช้เจ้าหน้าที่ที่มีคุณสมบัติสูงกว่างานที่ทำก็จะเป็นการสูญเสียเปล่าและไม่ประหยัด

1.5.3 เทคนิคการควบคุมภายใน

เทคนิคการควบคุมภายในที่พบเห็นกันบ่อย ๆ มีดังนี้

(1) เทคนิคการควบคุมขั้นพื้นฐาน เช่น

- การให้หมายเลขเอกสารเรียงลำดับแก่รายการที่เกิดขึ้นโดยเร็วที่สุด และมีการสอบทานภายหลังว่ารายการที่ให้หมายเลขไว้ ได้รับการดำเนินการตั้งแต่จนครบทุกหมายเลข และในกรณีที่

ต้องการให้ความผิดพลาดในการให้หมายเลขเกิดขึ้นน้อยที่สุด ควรใช้วิธีพิมพ์เลขที่เอกสารเรียงลำดับไว้ล่วงหน้า(Pre-numbering of Documents)

- การตรวจสอบเอกสารชนิดหนึ่งกับเอกสารอีกชนิดหนึ่งในช่วงเวลาหนึ่ง
- การให้มีการอนุมัติก่อนดำเนินการ ซึ่งอาจแบ่งเป็นกxonอนุมัติทั่วไปและการอนุมัติแต่ละกรณี
- การควบคุมการเคลื่อนย้ายของทรัพย์สิน
- การตรวจสอบการคำนวณตัวเลข
- การทำบัญชีหรือทะเบียนคุม
- การพิสูจน์ของจริง(Physical Verification) และกรรมสิทธิ์ของทรัพย์สิน

(2) เทคนิคการควบคุมสนับสนุน เช่น

- การแบ่งแยกหน้าที่ความรับผิดชอบอย่างชัดเจนระหว่างหน่วยงานและบุคคล
- ตลอดจนการหมุนเวียนสลับเปลี่ยนหน้าที่ในระยะเวลาที่เหมาะสม
- การดูแลรักษาทรัพย์สิน โดยการจำกัดการเข้าถึงทรัพย์สิน และการแบ่งแยกหน้าที่การเก็บรักษาทรัพย์สินกับการบันทึกบัญชีทรัพย์สินออกจากกัน
 - การควบคุมทบทวนงาน โดยกำหนดให้มีการควบคุมดูแลการปฏิบัติงานโดยหัวหน้าอย่างเพียงพอ มีการอนุมัติเอกสารขั้นสุดท้ายก่อนดำเนินการ และการสอบทานการปฏิบัติงานของผู้ได้บังคับบัญชาที่ทำหน้าที่ควบคุมขั้นพื้นฐาน

(3) เทคนิคการควบคุมอื่น เช่น

- การควบคุมคู่ หมายถึง การยอมให้มีการกระทำที่ซ้ำซ้อนกัน เพื่อให้มีการควบคุมอย่างรัดกุมยิ่งขึ้น ซึ่งมักใช้กับกรณีการควบคุมการกระทำที่หากเกิดการผิดพลาดแล้ว จะเป็นความเสียหายเป็นจำนวนเงินสูง เช่น การกำหนดให้มีผู้ลงนามในเช็คสั่งจ่ายเงินของกิจการสองคนแทนที่จะเป็นเพียงคนเดียว
- การเก็บรักษาดูแลร่วมกัน มักใช้กับทรัพย์สินที่มีมูลค่าสูง หรือง่ายต่อความสูญเสียวาย เช่น เงินสด ซึ่งมักกำหนดให้มีการรวมการดูแลรักษาเงิน หรือกำหนดให้มีผู้รักษาบัญชีเงินมากกว่า 1 คน โดยแยกเก็บรักษาบัญชีกันคนละดอก และต้องใช้กุญแจทั้งสองดอกร่วมกันไขจึงจะสามารถเปิดตู้เงินได้
- สติการลาพักผ่อนของพนักงาน เป็นเทคนิคการควบคุมภายในที่ใช้เพื่อให้พนักงานได้ซ่อมแซมฟื้นฟูสุขภาพการและใจ และในขณะเดียวกันก็ใช้เป็นเครื่องมือสอบทานการทำงานของพนักงานผู้ลาพักผ่อนนั้น

- กิจกรรมภายนอกของพนักงานเป็นเครื่องมือที่กิจการใช้เพื่อให้ได้ใกล้ชิด และทราบคุณสมบัติและบุคลิกที่แท้จริงของพนักงาน ในการจัดบรรจุแต่งตั้งพนักงานที่มีคุณสมบัติเหมาะสมกับตำแหน่ง

1.5.4 สภาวะแวดล้อมที่จะมีผลกระทบต่อประสิทธิผลของระบบการควบคุมภายใน

สภาวะบางอย่างในระดับหนึ่ง จะต้องเกิดขึ้นและมีอยู่ก่อนจึงจะทำให้เกิดระบบการควบคุมภายในขึ้นได้ หากพบว่าองค์กรใดไม่มีสภาวะดังกล่าวในระดับที่ควรต้องมีและเป็นผลทำให้เกิดข้อผิดพลาดต่าง ๆ ขึ้น ย่อมเป็นหน้าที่ของผู้บริหารที่จะตัดสินใจว่า ควรจะต้องลดความเสี่ยง ภัยอันเกิดขึ้นจากความผิดพลาดลงหรือไม่ และถ้าจะลดลงจะใช้วิธีการใด จึงจะทำให้เสียค่าใช้จ่ายน้อยที่สุด ผู้บริหาร เป็นผู้ตัดสินใจเลือกว่าจะทำให้องค์กรของตนมีสภาวะดังกล่าวอยู่ในระดับใด นั่นคือ ผู้บริหาร เป็นผู้ตัดสินใจว่าจะต้องการให้ระบบควบคุมภายในเป็นไปภายใต้สภาวะแวดล้อมเช่นใด เช่น อาจมีนโยบายเลือกจ้างพนักงานที่มีความสามารถต่ำและยอมรับความผิดพลาดที่จะเกิดขึ้นในอัตราที่สูง โดยหวังว่าระบบการควบคุมดูแลการปฏิบัติงานโดยหัวหน้างานที่มีประสิทธิผล จะช่วยทำให้ค้นพบข้อผิดพลาดนั้นๆ ได้ หรืออาจเป็นเพราะว่าการลดความผิดพลาดนั้นจะได้ผลไม่คุ้มค่า เป็นต้น สภาวะแวดล้อมของระบบการควบคุมภายใน (Condition of Control) ที่มีอยู่ในกิจการที่จะมีผลกระทบต่อประสิทธิผลของระบบการควบคุมที่กิจการจะนำมาใช้ ประกอบด้วย

(1) ความเป็นระบบ(Systemization)

การวางแผนอย่างเป็นระบบเป็นพื้นฐานของการควบคุมของกิจกรรมทุกประเภท ถ้าผู้บริหารสามารถกำหนดวิธีดำเนินงานและการปฏิบัติงานของกิจกรรมใดชัดเจนมากเท่าใด ก็จะช่วยให้การปฏิบัติงานของกิจกรรมนั้น ๆ เป็นไปโดยถูกต้องยิ่งขึ้น และยังสามารถควบคุมให้ดำเนินการไปในทิศทางที่ต้องการได้ง่าย

โดยหลักการแล้ว หากผู้บริหารสามารถทำให้ทุก ๆ คนที่ต้องเกี่ยวข้องกับกิจกรรมใด ๆ รู้ได้อย่างชัดเจนว่าในสถานการณ์เช่นไรเขาควรปฏิบัติอย่างไร และไม่ควรถูกปฏิบัติอย่างไร ในทุกสถานการณ์ที่อาจเกิดขึ้นได้ทั้งหมด รวมทั้งการดำเนินงานที่เกี่ยวกับรายการที่ไม่ได้รับการอนุมัติ รายการที่ไม่สมบูรณ์ และรายการที่มีความผิดพลาดได้ จะทำให้เกิดความเป็นระบบขึ้น กิจการยังมีความเป็นระบบมากเท่าใดก็ย่อมช่วยสนับสนุนให้การควบคุมมีประสิทธิภาพมากขึ้นเท่านั้น

ในทางปฏิบัติ ระดับความเป็นระบบของกิจการต่าง ๆ อาจแตกต่างกันได้อย่างมาก เช่น ในระบบข้อมูลที่ใช้คอมพิวเตอร์จะมีความเป็นระบบมากกว่าระบบข้อมูลที่ใช้คนทำ เพราะการใช้คอมพิวเตอร์ทำงานจำเป็นต้องมีการวางแผน และเขียนคำสั่งงานโดยละเอียดและแน่ชัดมากกว่าการสั่งงานให้คนทำ ระดับของความเป็นระบบย่อมมีผลกระทบต่อประเภทของการควบคุมที่ควรจะนำมาใช้ และวิธีการประเมินการควบคุมนั้น ๆ

(2) การมีเอกสารหลักฐาน(Documentation)

การบันทึกข้อมูลมีเป้าหมายเพื่อให้เกิดประโยชน์ในด้านต่าง ๆ เช่น เป็นสื่อในการถ่ายทอดความเข้าใจระหว่างบุคคลต่าง ๆ เพื่อใช้ในการวิเคราะห์ เพื่อแสดงหลักฐาน ภาระผูกพัน และ ความรับผิดชอบ และเพื่อประโยชน์ในการควบคุม การมีเอกสารหลักฐานข้อมูลหรือรายการเกิดขึ้นอย่างพอเพียงจะช่วยให้บัญชีถูกต้อง และช่วยป้องกันข้อผิดพลาดในขั้นตอนการปฏิบัติงานและการบันทึก รายการ

เอกสารหลักฐานบางอย่างอาจจัดทำขึ้นเพื่อประโยชน์ในการควบคุมทางด้านการบัญชี โดยเฉพาะ แต่ในขณะเดียวกันก็อาจใช้ประโยชน์ในการควบคุมด้านการบริหารได้ด้วย เช่น การให้ หมายเลขเอกสารเรียงลำดับกันมีเป้าหมายสำคัญเพื่อให้ทราบว่า รายการที่เกิดขึ้นทั้งหมดได้นำไปประมวลไว้โดยครบถ้วนหรือไม่ แต่เลขที่เอกสารนี้ก็อาจนำไปใช้เพื่อประโยชน์อื่นได้อีกมาก

ความจริงแล้ว การมีเอกสารหลักฐานนี้เป็นส่วนหนึ่งของความเป็นระบบ แต่เหตุที่แยก การมีเอกสารหลักฐานออกมาไว้เป็นหัวข้อหนึ่งก็เพื่อเน้นให้เห็นความสำคัญว่าเป็นสิ่งจำเป็นยิ่งสำหรับการควบคุมผู้ปฏิบัติ มีการปฏิบัติอย่างไรและอนุมัติอย่างไร ย่อมจะทำให้ไม่สามารถควบคุมได้ ดังนั้น ระบบการควบคุมภายในที่มีประสิทธิผลมากที่สุด ก็คือระบบที่มีการกำหนดให้การปฏิบัติงานทุก ขั้นตอนต้องมีเอกสารหลักฐานประกอบอย่างแน่ชัด

(3) ความสามารถและซื่อสัตย์ของบุคลากร(Competence and Integrity)

ระบบการควบคุมใด ๆ จะไม่มีผลเลย ถ้าบุคลากรที่ปฏิบัติหน้าที่ต่าง ๆ มิได้ปฏิบัติหน้าที่อย่างตั้งใจ สม่าเสมอ และซื่อสัตย์ ความสามารถและความซื่อสัตย์ของแต่ละบุคคลในองค์กรขึ้นอยู่กับองค์ประกอบหลาย ประการ เช่น ชื่อเสียงและสถานที่ตั้งของกิจการ นโยบายการคัดเลือกและ ฝึกอบรมขององค์กร ความยากลำบากในการปฏิบัติงาน ระดับของความเป็นระบบ และสิ่งที่สำคัญที่สุด คือ ปริมาณและคุณภาพของการควบคุมดูแลการทำงานของหัวหน้างาน การควบคุมดูแลของหัวหน้างาน เป็นการตรวจสอบความสามารถและซื่อสัตย์ของบุคลากรผู้ปฏิบัติงาน และในขณะเดียวกันความสามารถ และซื่อสัตย์ของบุคลากรก็เป็นตัวกำหนดว่ากิจการควรจัดให้มีการควบคุมดูแลการปฏิบัติงานมากน้อย เพียงใด ซึ่งรวมถึงด้านอื่นของระบบการควบคุมด้วย บางครั้งอาจใช้ลักษณะของงานที่จะต้องทำเป็น เครื่องกำหนดว่า ควรจะเลือกบุคคลประเภทใด แต่ในบางครั้งอาจจำเป็นต้องปรับระบบการควบคุมดูแล การปฏิบัติงาน เพื่อให้เหมาะสมกับระดับความสา มารถของบุคลากรที่มีอยู่ การกำหนดระดับการ ควบคุมดูแลการปฏิบัติงาน ผสมผสานกับการไม่มีการควบคุมดูแลการปฏิบัติงานโดยหัวหน้างานนั้น เป็นเรื่องที่ผู้บริหารจะต้องตัดสินใจ โดยพิจารณาจากหลักการวิเคราะห์ต้นทุน และผลประโยชน์ที่จะ ได้รับตลอดระยะของการใช้วิธีการเช่นนั้น

1.5.5 ข้อจำกัดของระบบการควบคุมภายใน

การควบคุมภายในเพียงแต่ให้ความมั่นใจพอสมควรว่า วัตถุประสงค์ขององค์กรได้บรรลุแล้วหรือไม่เท่านั้น แต่ไม่อาจให้หลักประกันว่าการบริหารเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและมีการบันทึกบัญชีถูกต้องสมบูรณ์ตลอดจนการทุจริตหรือข้อผิดพลาดจะค้นพบและป้องกันได้ ทั้งนี้เนื่องจากการควบคุมภายในมีข้อจำกัดต่าง ๆ ดังนี้

- (1) ความต้องการของฝ่ายบริหารโดยทั่ว ๆ ไป จะให้มีการควบคุมที่คุ้มค่าใช้จ่าย กล่าวคือ ค่าใช้จ่ายในการควบคุมต้องไม่สูงกว่าค่าเสียหายที่อาจเกิดขึ้น
- (2) การควบคุมส่วนใหญ่มีไว้สำหรับรายการ ซึ่งคาดได้ว่าจะเกิดขึ้นตามปกติ
- (3) ความผิดพลาดอาจเกิดจากความประมาทเลินเล่อ ความไม่เอาใจใส่ การใช้วิจารณญาณผิดพลาด หรือความไม่เข้าใจคำสั่งของบุคคลที่เกี่ยวข้อง
- (4) ผู้ทุจริตอาจร่วมมือกับบุคคลภายนอกหรือบุคคลภายในหลีกเลี่ยงการควบคุมที่มีอยู่
- (5) ผู้รับผิดชอบอาจไม่ปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายใน หรือมีการละเว้นการปฏิบัติตามขั้นตอนที่กำหนดไว้
- (6) วิธีการควบคุมภายในที่มีอยู่อาจไม่เพียงพอ หรือไม่เหมาะสม เนื่องจากสถานการณ์ได้เปลี่ยนแปลงไป

1.6 การประเมินตนเองในการควบคุม

การประเมินตนเองในการควบคุม(Control Self – Assessment : CSA) หมายถึง กระบวนการซึ่งฝ่ายบริหารในสายงานต่าง ๆ รับผิดชอบและถือเป็นการะหน้าที่ในการพัฒนา ประเมิน คงไว้ และตรวจสอบการควบคุม โดยสรุปก็คือ วิธีการตรวจสอบ ซึ่งทำให้ผู้บริหารสามารถปฏิบัติหน้าที่ได้อย่างบรรลุจุดมุ่งหมาย

1.6.1 องค์ประกอบของการประเมินตนเองในการควบคุม

การประเมินตนเองในการควบคุมที่สมบูรณ์จะประกอบด้วยองค์ประกอบ ดังนี้

- (1) กำหนดขอบเขตของการประเมินตนเองซึ่งโดยทั่วไปแล้วขอบเขตนั้น ๆ จะเกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์ด้านการดำเนินงาน(O) ด้านการเงิน(F) และด้านการปฏิบัติตามกฎหมาย(C) ดังนี้
 - วัตถุประสงค์ด้านการดำเนินงานจะเน้นการใช้ทรัพยากรในองค์กรให้มีประสิทธิภาพ และประสิทธิผลสูงสุด
 - วัตถุประสงค์ด้านการเงินจะเกี่ยวข้องกับการใช้หลักการบัญชีที่ถูกต้องเหมาะสม มีการควบคุมที่ดี เพื่อให้ได้ข้อมูลทางการเงินที่น่าเชื่อถือ
 - วัตถุประสงค์ด้านการปฏิบัติตามกฎหมายก็เพื่อให้องค์กร พนักงาน และสังคมนั้น ๆ

มีความปลอดภัย มีสุขอนามัยและเป็นองค์กรที่ดี ปฏิบัติตามกฎหมาย และมี
จรรยาบรรณในการทำธุรกิจ

(2) ต้องมีการจัดทำคู่มือและเอกสารเกี่ยวกับกระบวนการควบคุมองค์กรได้ดำเนินการอยู่ เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ในด้านการดำเนินงาน ด้านการเงิน และด้านการปฏิบัติตามกฎหมายดังกล่าวข้างต้น

(3) มีการวิเคราะห์ความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้น ซึ่งอาจทำให้องค์กรไม่สามารถ บรรลุ
วัตถุประสงค์ในด้านการดำเนินงาน ด้านการเงิน และด้านการปฏิบัติตามกฎหมายดังกล่าว

(4) มีกึ่งตรวจสอบ ประเมินและปรับปรุงกระบวนการ และการควบคุมที่ดำเนินการอยู่และ
เปรียบเทียบกับปฏิบัติที่ดีที่สุด (Best Practices) และพิจารณาตัดหรือลดการควบคุมภายในที่ทำให้
ล่าช้า และไม่มีประสิทธิภาพ โดยไม่ก่อให้เกิดความเสี่ยงที่จะเกิดขึ้นจากการตัด หรือลดการควบคุม
ภายในนั้นเพื่อให้ได้ประโยชน์ยิ่งขึ้น จากการประเมินตนเองในการควบคุม องค์กรนั้นควรจะมีคุณสมบัติ
ดังนี้

(1) เป็นองค์กรที่ให้อำนาจหน้าที่ความรับผิดชอบ ตลอดจนใช้บุคลากรที่เหมาะสมกับ
อำนาจหน้าที่และความรับผิดชอบของพนักงานในการปฏิบัติงาน ซึ่งฝ่ายบริหาร
และพนักงานสามารถพิจารณาและจัดลำดับความสำคัญของวัตถุประสงค์ในการ
ควบคุม

(2) เป็นองค์กรที่มีกระบวนการในการปรับปรุงกระบวนการทำงานให้ดีขึ้นอย่างต่อเนื่อง

(3) ฝ่ายบริหารสนับสนุนแนวทางการประเมินตนเอง

การใช้แนวทางCSA ก่อให้เกิดวัฒนธรรมการควบคุมขึ้นในองค์กร เนื่องจาก

- ผู้บริหารงานได้ตระหนักถึงความรับผิดชอบที่มีต่อการสร้างและธำรงไว้ ซึ่งระบบ
การควบคุมภายในที่เข้มแข็ง
- ผู้บริหารมีการปรับปรุงการควบคุมอย่างต่อเนื่อง
- ความต้องการบริหารงานให้ดีขึ้นและลดความเสี่ยงให้แก่องค์กร และต้องปรับปรุง
ระบบการควบคุมให้มีความยืดหยุ่นเพื่อให้ทันต่อสภาพแวดล้อมที่เปลี่ยนแปลงไป
- กระบวนการประเมินตนเองสอดคล้องกับกระแสการจัดการในปัจจุบันที่เน้นการ
กระจายอำนาจ และการให้ความสำคัญต่อลูกค้า

CSA จะสมบูรณ์หรือไม่ขึ้นอยู่กับจำเป็นต้องมีการกำหนดขอบเขตการประเมินตนเอง ซึ่ง
โดยทั่วไปจะเกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์ด้านการดำเนินงาน การเงินและการปฏิบัติตามกฎหมาย และมีการ
วิเคราะห์ความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้น ถ้าหากองค์กรไม่สามารถบรรลุวัตถุประสงค์ดังกล่าว รวมทั้งมีการ

ประเมิน ปรับปรุงกระบวนการและการควบคุมที่ดำเนินการอยู่ และพิจารณาลดการควบคุมภายในที่ทำให้ล่าช้าและไม่มีประสิทธิภาพโดยไม่ก่อให้เกิดความเสี่ยงที่จะเกิดขึ้นจากการลดการควบคุมภายในนั้น การควบคุมที่มากเกินไปอาจทำให้การตัดสินใจล่าช้า ในขณะที่ถ้าการควบคุมหย่อนเกินไปอาจส่งผลให้มีการรั่วไหลผิดพลาดและสูญหายได้ การวิเคราะห์และประเมินความเสี่ยงจะช่วยตอบคำถามและแยกแยะการควบคุมที่จำเป็นกับการควบคุมที่ไม่จำเป็น โดยเปรียบเทียบต้นทุนการควบคุม เช่น เปรียบเทียบทรัพยากรที่มีอยู่อย่างจำกัด กับความเสียหายที่อาจเกิดขึ้นว่าคุ้มกันหรือไม่

ผู้ตรวจสอบภายในมีส่วนเกี่ยวข้องอย่างมากในการพิจารณาความเสี่ยงและการควบคุมที่จำเป็น ผู้ตรวจสอบภายในที่จะทำหน้าที่นี้ได้จะต้องมีความคิดทันสมัย และมีจิตใจที่เปิดกว้าง ผู้ตรวจสอบจะต้องเขียนบทบาทจากผู้ตรวจตราเป็นผู้ประสานงาน

1.6.2 แนวทางในการก่อให้เกิดการประเมินตนเองในการควบคุม

(1) การใช้แบบสอบถาม(Questionnaire) ซึ่งเป็นวิธีดั้งเดิมโดยการส่งแบบสอบถามเกี่ยวกับการควบคุมไปยังฝ่ายบริหารในสายงานต่าง ๆ ในองค์กร แต่วิธีนี้มีข้อจำกัด คือ ไม่ยืดหยุ่นและไม่ก่อให้เกิดความคิดริเริ่มในการปรับปรุงระบบการควบคุมให้ดีขึ้น

(2) การระดมความคิด การสัมมนากลุ่มย่อย(Brainstorming Workshop) ซึ่งวิธีนี้จะส่งเสริมให้มีการนำหลักการควบคุมไปใช้ในองค์กรได้อย่างแพร่หลาย ในขณะเดียวกันยังช่วยให้ฝ่ายบริหารในสายงานต่าง ๆ ในองค์กร สามารถพัฒนากระบวนการในการควบคุมให้มีประสิทธิผลและประสิทธิภาพ ดังนั้น จึงเป็นหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายในซึ่งต้องส่งเสริมให้ผู้บริหารและพนักงานแต่ละกลุ่มสายงานมีความรู้อย่างเพียงพอเกี่ยวกับวัตถุประสงค์ของการควบคุม และนำหลักการควบคุมไปปฏิบัติได้

ขั้นตอนของการก่อให้เกิดการประเมินตนเองในการควบคุมโดยสัมมนากลุ่มย่อย มีดังนี้

(1) ในกลุ่มย่อยควรประกอบด้วยพนักงานหลายระดับในสายงานนั้น ๆ ซึ่งทุกคนในกลุ่มย่อยสามารถเสนอความคิดเห็นได้อย่างเปิดเผย และทุกคนในกลุ่มจะต้องเข้าใจถึงกระบวนการในการประเมินตนเองและการกำหนดวัตถุประสงค์

(2) ต้องกำหนดว่าใครรับผิดชอบเรื่องอะไรบ้างในกระบวนการตรวจสอบ และประเมินการควบคุมโดยหน่วยงานนั้น

(3) ต้องประเมินความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้น ซึ่งสามารถพิจารณาได้จากวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้ และประเมินว่าจะมีสาเหตุอะไรที่ทำให้ไม่สามารถบรรลุวัตถุประสงค์นั้นได้ ไม่ว่าจะเป็นเรื่องความสมบูรณ์ครบถ้วน ความถูกต้อง การทันต่อเวลา หรือปัจจัยอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง

(4) พัฒนาการควบคุมในรายละเอียด เพื่อป้องกันความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้น ซึ่งในขั้นนี้ผู้ตรวจสอบสามารถช่วยเรื่องหลักการควบคุมได้ดียิ่ง โดยการให้ความรู้ ความกระจ่างเกี่ยวกับหลักการควบคุม

(5) หลังจากที่กำหนดหลักการควบคุมได้แล้ว ต้องแน่ใจว่ามีการดำเนินการตามหลักการควบคุมภายในที่ได้วางไว้แล้ว

1.6.3 ความล้มเหลวของการประเมินตนเองในการควบคุม

สาเหตุที่ทำให้การประเมินตนเองในการควบคุมไม่ประสบความสำเร็จ เช่น

(1) ไม่ได้รับการตอบสนองจากฝ่ายบริหารในสายงานต่าง ๆ เนื่องจากต้องมียานเพิ่มขึ้นจากการตรวจสอบ และการประเมินการควบคุมของหน่วยงาน โดยบุคลากรในหน่วยงานนั่นเอง

(2) ผู้บริหารระดับสูงขององค์กรไม่ให้การสนับสนุนเนื่องจากไม่เชื่อในหลักการประเมินตนเอง

(3) คำจำกัดความของคำว่า “ความเสี่ยง” ที่อยู่ในขอบเขตของการประเมินตนเองนั้น ไม่ชัดเจนหรือสับสน

(4) เกิดความยุ่งยากในการพัฒนาขอบเขตของงานที่ถูกต้อง

ดังนั้น การประเมินตนเองในการควบคุมจึงต้องมีการวางแผน และถือเป็นภาระหน้าที่ที่ต้องทำ และขึ้นอยู่กับความซื่อสัตย์ และความมีศักดิ์ศรีของบุคคล ซึ่งทำการตรวจสอบและประเมินการควบคุมของหน่วยงานนั้น ๆ และเหมาะสมกับองค์กรที่สนับสนุนการดำเนินงานอย่างเปิดเผยและซื่อสัตย์ และกระบวนการในการประเมินตนเองต้องเริ่มมาจากผู้บริหารระดับสูง ซึ่งสนับสนุนให้ทุกคนมีกำลังใจ และช่วยให้ปฏิบัติได้

1.7 สรุป

ระบบการควบคุมภายใน หมายถึง นโยบายและวิธีปฏิบัติ ซึ่งผู้บริหารกำหนดขึ้น เพื่อช่วยให้บรรลุวัตถุประสงค์ทางการดำเนินงาน ด้านการเงิน และด้านการปฏิบัติตามกฎระเบียบ องค์ประกอบของการควบคุมภายในตามแนวคิดของโคโซ่ ประกอบด้วย สภาพแวดล้อมของการควบคุม การประเมินความเสี่ยง กิจกรรมการควบคุม ข้อมูลสารสนเทศและการสื่อสาร และการติดตามประเมินผล

ปัจจัยในการพิจารณาตัดสินใจให้มีระบบการควบคุมภายใน ได้แก่ โอกาสที่จะเกิดความเสี่ยง ขนาดความรุนแรงของความเสียหาย และค่าใช้จ่ายในการป้องกันหรือลดความเสี่ยง

การประเมินตนเองในการควบคุม หมายถึง กระบวนการซึ่งจะช่วยให้ผู้บริหารสามารถปฏิบัติหน้าที่ได้อย่างบรรลุจุดมุ่งหมาย ซึ่งอาจทำได้โดยการใช้แบบสอบถามการระดมความคิด หรือการสัมภาษณ์กลุ่มย่อย

2. ระบบการควบคุมภายในภาครัฐ

พระราชบัญญัติระเบียบบริหารราชการแผ่นดินฉบับที่ 5) พ.ศ. 2545

เป็นการนำแนวคิดเกี่ยวกับการปฏิรูประบบราชการแปลงให้อยู่ในรูปกฎหมายเพื่อให้เกิดการบังคับใช้ตามเจตนารมณ์ที่ได้แสดงเหตุผลของการตราพระราชบัญญัติระเบียบบริหารราชการแผ่นดินฉบับนี้ ไว้ชัดเจนว่า “โดยที่เป็นการสมควรปรับปรุงระบบบริหารราชการ เพื่อให้สามารถปฏิบัติงานตอบสนองต่อการพัฒนาประเทศ และการให้บริการแก่ประชาชนได้อย่างมีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น โดยกำหนดให้การบริหารราชการแนวทางใหม่ต้องมีการกำหนดนโยบาย เป้าหมาย และแผนปฏิบัติงาน เพื่อให้สามารถประเมินผลการปฏิบัติงานในแต่ละระดับได้อย่างชัดเจน มีกรอบการบริหารกิจการบ้านเมืองที่ดีเป็นแนวทางในการกำกั้นนโยบายและการปฏิบัติราชการและในมาตรา 3/1 วรรค 3 แห่งพระราชบัญญัติฯ ได้บัญญัติไว้ว่า “มาตรา 3/1 การบริหารราชการตามพระราชบัญญัตินี้ต้องเป็นไปเพื่อประโยชน์สุขของประชาชน เกิดผลสัมฤทธิ์ต่อภารกิจของรัฐ ความมีประสิทธิภาพ ความคุ้มค่าในเชิงภารกิจแห่งรัฐ ลดขั้นตอนในการปฏิบัติงานการลดภารกิจและยุบเลิกหน่วยงานที่ไม่จำเป็นการกระจายภารกิจและทรัพยากรให้แก่ท้องถิ่นการกระจายอำนาจตัดสินใจการอำนวยความสะดวกและตอบสนองความต้องการของประชาชนทั้งนี้โดยมีผู้รับผิดชอบต่อผลงานการจัดสรรงบประมาณและการบรรจุและแต่งตั้งบุคคลเข้าดำรงตำแหน่ง หรือปฏิบัติหน้าที่ต้องคำนึงถึงหลักการตามวรรคหนึ่งในการปฏิบัติหน้าที่ของส่วนราชการต้องใช้วิธีการบริหารกิจการบ้านเมืองที่ดีโดยเฉพาะอย่างยิ่งให้คำนึงถึงความรับผิดชอบของผู้ปฏิบัติงาน การมีส่วนร่วมของประชาชนการเปิดเผยข้อมูล การติดตามตรวจสอบและประเมินผลการปฏิบัติงานทั้งนี้ตามความเหมาะสมของภารกิจเพื่อประโยชน์ในการดำเนินการให้เป็นไปตามมาตรานี้จะตราพระราชกฤษฎีกากำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการในการปฏิบัติราชการและสั่งการให้ส่วนราชการและข้าราชการปฏิบัติก็ได้” จากมาตรา 3/1 นี้ จึงได้มีการตราพระราชกฤษฎีกากำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการในการปฏิบัติราชการและบังคับใช้ในส่วนราชการเพื่อเป็นการกำหนดกรอบและทิศทางที่ส่วนราชการจะต้องปฏิบัติ จึงเป็นที่มาของ “พระราชกฤษฎีกาว่าด้วยหลักเกณฑ์และวิธีการบริหารกิจการบ้านเมืองที่ดี พ.ศ. 2546” มหาวิทยาลัยในฐานะส่วนราชการมีหน้าที่ตามกฎหมายที่จะต้องปฏิบัติตามบทบัญญัติเพื่อให้บรรลุเป้าหมายในการตราพระราชบัญญัติขึ้น

แผนยุทธศาสตร์การพัฒนาระบบราชการ (พ.ศ. 2546 -2550)

ในระยะเวลาที่ผ่านมา โลกได้มีการเปลี่ยนแปลงไปอย่างมากมาย ทั้งมิติด้านความสัมพันธ์ระหว่างประเทศ ด้านเศรษฐกิจ ด้านสังคม ด้านการเมือง การที่ประเทศไทยตกอยู่ภายใต้บริบทของการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวนี้ ทำให้เกิดความจำเป็นที่จะต้องพัฒนาระบบราชการอย่างจริงจังและต่อเนื่องทั้งจุดอ่อนของระบบราชการที่สั่งสมมานาน และพัฒนาความเข้มแข็งเสริมสร้างความสามารถในการแข่งขัน โดยจะต้องยึดหลักการสำคัญคือการบริหารราชการเพื่อประโยชน์สุขของประชาชนโดยต้องใช้

วิธีการบริหารกิจการบ้านเมืองที่ดี ตามความที่ปรากฏในมาตรา 3/1 ของพระราชบัญญัติระเบียบบริหารราชการแผ่นดิน (ฉบับที่ 5) พ.ศ. 2545 คณะรัฐมนตรีจึงได้มีมติเมื่อวันที่ 19 พฤษภาคม 2546 ให้ความเห็นชอบแผนยุทธศาสตร์การพัฒนาระบบราชการไทย (พ.ศ. 2546 – 2550) โดยกำหนดวิสัยทัศน์ใหม่ของการพัฒนาระบบราชการไว้ดังนี้ พัฒนาระบบราชการไทยให้มีความเป็นเลิศสามารถรองรับการพัฒนาประเทศในยุคโลกาภิวัตน์ โดยยึดหลักการบริหารกิจการบ้านเมืองที่ดี และประโยชน์สุขของประชาชน โดยกำหนดเป้าประสงค์รวม 4 ประการคือ

1. พัฒนาคุณภาพการให้บริการประชาชนที่ดีขึ้น
2. ปรับบทบาทภารกิจและขนาดให้มีความเหมาะสม
3. ยกระดับขีดความสามารถและมาตรฐานการทำงานให้อยู่ในระดับสูงและเทียบเท่าเกณฑ์สากล
4. ตอบสนองต่อการบริหารปกครองในระบอบประชาธิปไตย

ในยุทธศาสตร์ที่ 1 การปรับเปลี่ยนกระบวนการและวิธีการทำงาน กำหนดมาตรการข้อ 1.3 ไว้ว่า “มาตรการ 1.3 ปรับเปลี่ยนระบบการควบคุมภายในของส่วนราชการให้มีความทันสมัย โดยเฉพาะการควบคุมก่อนดำเนินงาน เช่น การบริหารความเสี่ยง และการควบคุมภายหลังการดำเนินงาน เช่น การตรวจสอบความคุ้มค่าของเงิน (Value-for-money Audit) เป็นต้น” และเพื่อให้เกิดการผลักดันให้มีการนำแผนยุทธศาสตร์การพัฒนาระบบราชการไทย (พ.ศ. 2546 – พ.ศ. 2550) ไปสู่การปฏิบัติ จึงจำเป็นต้องอาศัยเครื่องมือในการนำไปสู่การปฏิบัติคือการตราและบังคับใช้พระราชกฤษฎีกาว่าด้วยหลักเกณฑ์การบริหารกิจการบ้านเมืองที่ดี พ.ศ. 2546 ตามเจตนารมณ์ของมาตรา 3/1 ของพระราชบัญญัติระเบียบบริหารราชการแผ่นดิน (ฉบับที่ 5) พ.ศ. 2545 เพื่อเป็นแนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับการพัฒนาระบบราชการให้แก่หน่วยงานภาครัฐต่างๆ

พระราชกฤษฎีกาว่าด้วยหลักเกณฑ์และวิธีการบริหารกิจการบ้านเมืองที่ดี พ.ศ. 2546

เป็นการนำแนวคิดเกี่ยวกับทฤษฎีระบบราชการมากำหนดเป็นแนวทางปฏิบัติในการบริหารราชการในรูปของกฎหมายเพื่อให้มีผลบังคับใช้เป็น การกำหนดขอบเขต แบบแผน วิธีปฏิบัติราชการ เพื่อให้การบริหารราชการบรรลุเป้าหมาย เป็นการสร้างแรงผลักดันให้เกิดการปรับเปลี่ยนวิธีและวัฒนธรรมการทำงาน รวมไปถึงมาตรการสร้างแรงจูงใจเพื่อเสริมสร้างการบริหารกิจการบ้านเมืองที่ดี เพราะถึงแม้ว่าพระราชบัญญัติระเบียบบริหารราชการ (ฉบับที่ 5) พ.ศ. 2545 จะบัญญัติหัวข้อให้ส่วนราชการปฏิบัติ แต่ไม่ได้มีการกำหนดวิธีปฏิบัติให้เป็นไปในทางเดียวกัน ทำให้ไม่สามารถวัดผลการปฏิบัติงานของภาครัฐได้ชัดเจน จึงได้กำหนดกฎเกณฑ์ในรูปกฎหมายเพื่อให้ส่วนราชการต้องปฏิบัติ และสนับสนุนการดำเนินงานตามแผนยุทธศาสตร์การพัฒนาระบบราชการไทย (พ.ศ. 2546- พ.ศ. 2550) พระราชกฤษฎีกาฯ นี้มีทั้งหมด 9 หมวด 50 มาตรา มีสาระสำคัญในการกำหนดขอบเขตแบบแผน วิธีปฏิบัติราชการ เพื่อให้การบริหารราชการบรรลุเป้าหมายตามหลักการบริหารกิจการบ้านเมืองที่ดีใน

หมวด 1 มาตรา 6 เป็นการกำหนดขอบเขตหรือความหมายของคำว่า“การบริหารกิจการบ้านเมืองที่ดี” เป็นการแสดงวัตถุประสงค์ของการบริหารราชการตามหลักเกณฑ์ที่บัญญัติไว้ในพระราชกฤษฎีกาและจะเป็นแนวทางให้ส่วนราชการไปปฏิบัติภารกิจที่กำหนดเป้าหมายไว้เพื่อให้บรรลุตามวัตถุประสงค์ของพระราชกฤษฎีกาการบริหารราชการเพื่อให้บรรลุตามเป้าหมายมาตรา 6 ได้แก่

- (1) เกิดผลประโยชน์สุขของประชาชน
- (2) เกิดผลสัมฤทธิ์ต่อภารกิจของรัฐ
- (3) มีประสิทธิภาพและเกิดความคุ้มค่าในเชิงภารกิจของรัฐ
- (4) ไม่มีขั้นตอนในการปฏิบัติงานเกินความจำเป็น
- (5) มีการปรับปรุงภารกิจของส่วนราชการให้ทันต่อสถานการณ์
- (6) ประชาชนได้รับการอำนวยความสะดวกและได้รับการตอบสนองความต้องการ
- (7) มีการประเมินผลการปฏิบัติราชการอย่างสม่ำเสมอ

ในมาตรา 6 (7) มีการประเมินผลการปฏิบัติราชการอย่างสม่ำเสมอ มีความหมายคือ มีการตรวจสอบและวัดผลการปฏิบัติงานเพื่อให้เกิดการควบคุมตนเอง (Internal Control) ซึ่งจะทำให้เกิดการผลักดันการปฏิบัติงานให้บรรลุเป้าหมายได้อย่างมีประสิทธิภาพ

หลักการบริหารกิจการบ้านเมืองที่ดีหรือหลักธรรมาภิบาล (Good Governance)

หลักธรรมาภิบาลเป็นหลักที่นำมาใช้บริหารงานในปัจจุบันอย่างแพร่หลาย ช่วยส่งเสริมให้องค์กรดำเนินงานได้อย่างมีประสิทธิภาพ รางสรรค์และความเชื่อมั่นองค์กรให้แก่บุคคลภายนอกและทำให้เกิดการพัฒนาองค์กรอย่างต่อเนื่อง การใช้หลักธรรมาภิบาลในการทำงานคือ ขบวนการ หรือขั้นตอนในการทำงานหรือกิจกรรมใดๆ ที่จัดขึ้นในหน่วยงาน โดยเริ่มต้นจากงานในหน้าที่ที่รับผิดชอบของแต่ละคนงานที่ได้รับคำสั่งให้ทำ หรืองานที่ร่วมกันทำ จะต้องเป็นไปตามหลักธรรมาภิบาล 6 หลักคือ

องค์ประกอบของหลักธรรมาภิบาล

1. หลักนิติธรรม หมายถึง การปฏิบัติตามกฎ ระเบียบ ข้อบังคับต่างๆ คำนึงถึงความเป็นธรรม และมีความยุติธรรมไม่ละเมิดหรือหลักเลียงอย่างตั้งใจแนวทางปฏิบัติในหน่วยงาน

- ให้มีการเผยแพร่ความรู้เรื่องกฎ ระเบียบของหน่วยงาน
- สร้างจิตสำนึกแก่ผู้ปฏิบัติงานในการใช้กฎ ระเบียบด้วยความเป็นธรรม
- มีการทบทวน ปรับปรุง กฎ ระเบียบ และกระบวนการดำเนินงานให้เป็นธรรม และทันต่อสถานการณ์

2. หลักคุณธรรม หมายถึง การยึดมั่นในความถูกต้องดีงาม โดยสร้างค่านิยมที่ดีในการปฏิบัติงานและถือปฏิบัติ ได้แก่ ความซื่อสัตย์สุจริต ขยัน ละเอียด มีระเบียบวินัย มีการพัฒนาตนเอง แนวทางปฏิบัติในหน่วยงาน

- การกำหนดจรรยาบรรณของหน่วยงานและข้าราชการ
- จัดให้มีระบบการร้องเรียนในการให้บริการของหน่วยงาน
- รมรงค์ให้มีการใช้หลักคุณธรรมอย่างกว้างขวางในบุคลากรทุกระดับ
- จัดกิจกรรมส่งเสริมความมีคุณธรรมของหน่วยงานและการประชาสัมพันธ์ให้ทราบ

3. หลักความโปร่งใส หมายถึง การปฏิบัติงานโดยไม่ทุจริต คอร์รัปชัน มีกระบวนการให้ตรวจสอบความถูกต้องในการทำงานได้ มีการเปิดเผยข้อมูลข่าวสารที่เป็นประโยชน์ และผู้มีส่วนเกี่ยวข้องสามารถเข้าถึงข้อมูลข่าวสารได้โดยสะดวกแนวทางปฏิบัติในหน่วยงาน

- สร้างจิตสำนึกในการปฏิบัติงานอย่างโปร่งใสละสร้างให้เป็นวัฒนธรรมใหม่ในการทำงาน
- ให้งานปฏิบัติตามพระราชบัญญัติข้อมูลข่าวสารฯ และมีระบบให้ประชาชนสามารถเข้าถึงข้อมูลข่าวสารได้โดยสะดวก

- ปรับปรุงระบบสารสนเทศและระบบจัดเก็บเอกสารให้สะดวกต่อการสืบค้นและเผยแพร่
- จัดทำประกาศและคู่มือการให้บริการระบุขั้นตอนและระยะเวลาที่ชัดเจน
- มีระบบติดตามตรวจสอบประเมินผลรับฟังความคิดเห็นจากทุกฝ่าย

4. หลักการมีส่วนร่วม หมายถึง การร่วมมือกันจากทุกฝ่ายในการปฏิบัติงานขององค์กรเพื่อให้งานสำเร็จลุล่วงไปได้ด้วยดีและเปิดโอกาสให้ผู้มีส่วนเกี่ยวข้องเข้ามาแสดงความคิดเห็นและร่วมตัดสินใจในเรื่องต่างๆแนวทางปฏิบัติในหน่วยงาน

- ปรับปรุงกฎระเบียบและกลไกการให้ผู้มีส่วนเกี่ยวข้องเข้ามามีส่วนร่วม
- กระจายอำนาจการบริหารงานในหน่วยงาน
- รมรงค์เพื่อสร้างจิตสำนึกเรื่องความร่วมมือกันแก่บุคลากรภายในหน่วยงาน

5. หลักความรับผิดชอบหมายถึงความตระหนักในหน้าที่ความสำคัญในความรับผิดชอบความกระตือรือร้นในการแก้ปัญหาและกล้าที่จะยอมรับผลที่เกิดจากการกระทำของตนเองและพร้อมแก้ไขปรับปรุงแนวทางปฏิบัติในหน่วยงาน

- ผู้บริหารเป็นแบบอย่างที่ดี
- สร้างความสำนึกเรื่องความรับผิดชอบของตนเอง (Self-Accountability) เช่น ระบบประเมินตนเองระบบประเมินแบบมุ่งผลสัมฤทธิ์
- ส่งเสริมผู้มีความรู้ความสามารถใช้ระบบการให้รางวัลระบบจูงใจ

6. หลักความคุ้มค่า หมายถึง การบริหารจัดการและใช้ทรัพยากรเพื่อการดำเนินงานอย่างคุ้มค่า เกิดประโยชน์สูงสุดแก่ส่วนรวม มีความประหยัด มีการใช้ทรัพยากรอย่างคุ้มค่าแนวทางปฏิบัติในหน่วยงาน

- การใช้ทรัพยากรอย่างประหยัด
- ลดขั้นตอนการให้บริการทำงาน
- การกำหนดเป้าหมายและมาตรฐานการทำงาน
- มีระบบรายงานผลที่มีความสอดคล้องกับระบบการประเมินผล

ผู้บริหารภาครัฐมีภาระผูกพันที่จะต้องบริหารงาน บริหารเงินที่ได้รับจัดสรรให้เป็นไปตามภารกิจที่ได้รับมอบหมาย ดังนั้น ผู้กำกับดูแลและฝ่ายบริหารภาครัฐจึงไม่เพียงแต่รับผิดชอบต่อผู้มอบหมาย หรือผู้บังคับบัญชาในการบริหารงานให้บรรลุวัตถุประสงค์ที่กำหนดอย่างมีประสิทธิภาพแล้วยังต้องรับผิดชอบต่อประชาชนผู้เสียภาษีอากรซึ่งเป็นเจ้าของเงินอีกด้วย

ในการบริหารงาน ผู้กำกับดูแลและฝ่ายบริหารจำเป็นต้องใช้เทคนิคการควบคุมภายในเพื่อช่วยให้การดำเนินงานรวมถึงการใช้จ่ายทรัพยากรเกิดประสิทธิภาพ ประสิทธิผล ตัวอย่างของการควบคุมภายใน เช่น การกำหนดนโยบาย และวิธีการต่าง ๆ เพื่อให้ความมั่นใจว่าการดำเนินงานจะประสบผลสำเร็จตามวัตถุประสงค์และเป้าหมาย ซึ่งรวมถึงความมีประสิทธิภาพ ประสิทธิภาพของการดำเนินงาน การปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบมติคณะรัฐมนตรีที่เกี่ยวข้อง และในท้ายที่สุดผู้กำกับดูแลและฝ่ายบริหารต้องได้รับข้อมูลข่าวสารที่ถูกต้อง เพื่อให้การตัดสินใจและการจัดทำรายงานถูกต้องน่าเชื่อถือด้วย ผู้กำกับดูแลและฝ่ายบริหารจึงมีความรับผิดชอบโดยตรงต่อการควบคุมภายใน แต่มีความรับผิดชอบที่แตกต่างกัน ผู้บริหารในระดับต่างกันย่อมมีบทบาทและความรับผิดชอบต่อการควบคุมในระดับที่ต่างกัน อย่างไรก็ตามบุคลากรทุกคนในหน่วยรับตรวจล้วนมีหน้าที่และความรับผิดชอบเกี่ยวกับการควบคุมภายในทั้งสิ้น โดยเป็นทั้งผู้จัดให้มีระบบการควบคุมภายในและปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายใน

เกี่ยวกับการนำมาตรฐานการควบคุมภายในภาครัฐไปใช้เป็นแนวทางจัดวางระบบการควบคุมภายในตามระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินว่าด้วยการกำหนดมาตรฐานการควบคุมภายใน พ.ศ. 2544 นั้น เป็นความรับผิดชอบของฝ่ายบริหารของหน่วยงานที่จะต้องจัดให้มีระบบการควบคุมภายในที่เหมาะสมกับ ลักษณะ ขนาด และความซับซ้อนของหน่วยงาน และมีการติดตามประเมินผลการควบคุมภายในและปรับปรุงการควบคุมภายในให้มีประสิทธิภาพ ประสิทธิผล เป็นที่น่าพอใจอยู่เสมอ โดย

1. พิจารณาตัดสินใจเกี่ยวกับการกำหนดโครงสร้างหรือรูปแบบการควบคุมภายในว่าจะปรับปรุงระบบการควบคุมภายในที่มีอยู่เดิม หรือออกแบบระบบการควบคุมภายในขึ้นใหม่ โดยจัดให้มีการประเมินระบบการควบคุมภายในที่ใช้อยู่ในปัจจุบัน ซึ่งอาจจะเริ่มจากการประเมินความเสี่ยง

2. รายงานความก้าวหน้าในการจัดวางระบบการควบคุมภายในต่อผู้กำกับดูแลและ /หรือ ผู้บังคับบัญชาและคณะกรรมการตรวจสอบทุก 2 เดือน ตามระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินว่าด้วยการกำหนดมาตรฐานการควบคุมภายใน พ.ศ. 2544 ข้อ 5

3. ตัดสินและกำหนดโครงสร้างหรือรูปแบบการควบคุมภายในที่มีมาตรฐานไม่น้อยกว่ามาตรฐานการควบคุมภายในที่คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินกำหนด

4. นำระบบการควบคุมภายในที่กำหนดไปสู่การปฏิบัติโดยอาจกำหนดการควบคุมเป็นนโยบาย วิธีการ แนวทางปฏิบัติงาน หรือระเบียบปฏิบัติ กรณีมีระเบียบปฏิบัติเกี่ยวกับการควบคุมภายในจำนวนมากทั้งระเบียบของทางราชการและระเบียบภายใน หน่วยงานอาจใช้วิธีอ้างอิงถึงระเบียบที่ซ้ำซ้อน

5. จัดให้มีการประเมินการควบคุมด้วยตนเอง (Control Self-Assessment) โดยประเมินการควบคุมภายในของส่วนงานทุกระดับหน่วยงาน และประเมินผลการควบคุมภายในอย่างเป็นอิสระ (Independent Assessment) เพิ่มเติมจากการประเมินการควบคุมด้วยตนเอง

6. รายงานเกี่ยวกับการควบคุมภายในต่อคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินตามที่กำหนดในระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินว่าด้วยการกำหนดมาตรฐานการควบคุมภายใน พ.ศ. 2544 ข้อ 6

การควบคุมภายใน หมายถึง กระบวนการที่ผู้กำกับดูแล ฝ่ายบริหารและบุคลากรของหน่วยงานกำหนดให้มีขึ้น เพื่อให้ความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลว่าการดำเนินงานของหน่วยงานจะบรรลุ วัตถุประสงค์ ดังต่อไปนี้

(1) ประสิทธิภาพและประสิทธิภาพของการดำเนินงาน ด้วยการกำกับการให้ทรัพยากร ทุกประเภทของหน่วยงาน ทั้ง คน เงิน เวลา ทรัพย์สิน วัสดุ เครื่องมือเครื่องใช้ ให้เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ โดยประหยัดได้ผลคุ้มค่า และบรรลุเป้าหมายที่ผู้บริหารของหน่วยงานกำหนดไว้ ซึ่งจะ ส่งผลให้การดำเนินงานของหน่วยงานมีรายรับเพียงพอกับรายจ่ายที่เกิดขึ้นเท่าที่จำเป็นจริง ๆ เท่านั้น อันจะทำให้ทุกฝ่ายได้รับประโยชน์ร่วมกัน และการดูแล ป้องกัน ระวังรักษา ทรัพยากรทุกประเภท ให้อยู่ในสภาพที่พร้อมสำหรับการนำไปใช้ประโยชน์ และปลอดจากการรั่วไหล สิ้นเปลือง สูญเปล่า หรือ การกระทำทุจริตของพนักงานหรือผู้บริหาร และหากมีความเสียหายเกิดขึ้นไม่ว่าจะเป็นความสูญเปล่าอย่างหนึ่งอย่างใดหรือโดยการกระทำอันมิเจตนาทุจริตก็ช่วยให้ทราบถึงความเสียหายนั้นได้โดยเร็วที่สุด

(2) ความเชื่อถือได้ของการรายงานทางการเงิน รายงานทางการเงินไม่ว่าจะเป็นรายงานที่ใช้ภายในหรือภายนอกหน่วยงานต้องมีความเชื่อถือได้ และทันเวลาเพื่อใช้เป็นรายงานที่น่าเสนอข้อสนเทศ

ที่มีคุณภาพเหมาะสมสำหรับการนำไปใช้เป็นข้อมูลประกอบการพิจารณาและการตัดสินใจของผู้บริหาร
เจ้าหน้าที่ ผู้ถือหุ้น และนักลงทุนโดยทั่วไป

(3) การปฏิบัติตามกฎหมายและระเบียบข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง การปฏิบัติงานหรือการ
ดำเนินธุรกิจต้องสอดคล้องหรือเป็นไปตามบทบัญญัติ ข้อกำหนดของกฎหมาย นโยบาย ระเบียบ
โครงการ หรือมติคณะกรรมการผู้บริหารที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงาน เพื่อป้องกันมิให้เกิดผลเสียหายใด
ๆ จากการละเว้นการปฏิบัติให้เป็นไปตามกฎ ระเบียบ เหล่านั้น

มีข้อสังเกตว่าวัตถุประสงค์ของการควบคุมภายในทั้ง 3 ด้าน ข้างต้น บางครั้งในการ จัดการ
ควบคุมภายในก็สามารถแยกแยะวัตถุประสงค์ได้ชัดเจน แต่บางกรณีมาตรการต่าง ๆ ก็มีวัตถุประสงค์
เกี่ยวข้องกัน ดังนั้น จึงเป็นหน้าที่ของผู้บริหารที่จะต้องตัดสินใจว่าตนจัดมาตรการควบคุมภายใน
เพื่อวัตถุประสงค์อะไร ต้องการ ให้นั้นชัดเจนเพื่อวัตถุประสงค์ใดวัตถุประสงค์ หนึ่งเพียงอย่าง
เดียว หรือ ต้องการจัดเพื่อวัตถุประสงค์หลายประการที่สัมพันธ์กัน การออกแบบมาตรการควบคุม
ภายในก็ จะต้องเป็นไปตามนั้น เช่น ผู้บริหารอาจกำหนดให้จัดทำรายงานฐานะการเงินและผลการ
ดำเนินงานเป็นรายเดือนโดยต้องจัดทำให้เสร็จภายในวันที่ 5 ของเดือนถัดไป วัตถุประสงค์หลักอาจ
เพื่อให้มีข้อมูลสำหรับการใช้ในการบริหารงาน แต่ผลพลอยได้สำคัญ ๆ มีอีกหลายประการ เช่น ทำให้
สามารถยื่นรายงานการเงิน เป็นไปตามกำหนดที่ตามระเบียบฯ และช่วยให้สามารถยื่นแบบแสดงรายการ
เพื่อเสียภาษีแก่กรมสรรพากรได้ทันกำหนด ทำให้ไม่ต้องเสี่ยงกับการถูกเตือนดู กปรับ หรือการ
จ่ายเงินเพิ่มอื่นใดอีกโดย ไม่จำเป็น

แนวคิดเกี่ยวกับการควบคุมภายในพื้นฐานนั้น คือ

1. การควบคุมภายในเป็นกระบวนการที่ต่อเนื่อง ซึ่งแทรกเข้าไปในกิจกรรมต่าง ๆ ของ
องค์กร หรือแฝงอยู่ในวิธีการดำเนินธุรกิจของผู้บริหาร การควบคุมภายในไม่ใช่ส่วนที่เพิ่มจาก
การดำเนินงานตามปกติ แต่เป็นกระบวนการที่ต้องสร้างให้มีขึ้นในองค์กร

2. การควบคุมภายในเป็นสิ่งที่มิขึ้นได้โดยคนในองค์กร ซึ่งคนในที่นี้ หมายถึง คณะกรรมการ
ผู้บริหาร หรือผู้ปฏิบัติงานทุกระดับในองค์กร ผู้บริหารระดับสูงมีส่วนอย่างมากในการกำหนดทิศทาง
และการอนุมัตินโยบายหรือรายการสำคัญ ดังนั้น ผู้บริหารระดับสูงจึงเป็นส่วนสำคัญมากต่อการจัดให้มี
ระบบการควบคุมภายใน

3. การควบคุมภายในไม่ว่าจะได้รับการออกแบบหรือดำเนินการอย่างไร ก็ให้ได้เพียงความ
มั่นใจในระดับที่สมเหตุสมผลเท่านั้น แต่ไม่ส ามารถที่จะเป็นหลักประกันที่สมบูรณ์ได้ ทั้งนี้เพราะ
การควบ คุมภายในมีข้อจำกัด และข้อจำกัดที่สำคัญที่สุดก็คือ การที่ผู้บริหารสามารถที่จะฝ่าฝืน
(Override) ระบบการควบคุมภายในได้

ข้อจำกัดของการควบคุมภายใน

การควบคุมภายในที่ทุกองค์กรจัดให้มีขึ้นนั้น แม้ว่าจะได้ดำเนินการตามขั้นตอนและมี การประเมินความเสี่ยง ออกแบบ ตลอดจนวินิจฉัยเลือกวิธีการอย่างรอบคอบระมัดระวังเพียงใดก็ตาม การควบคุมภายในก็จะให้ได้เพียงความมั่นใจตามสมควร หรือความมั่นใจในระดับที่สมเหตุสมผล เท่านั้นว่าจะ ช่วยปกป้องไม่ให้เกิดความสูญเสีย สูญเปล่า หรือการดำเนินงานจะบรรลุ วัตถุประสงค์ และมี ประสิทธิภาพการควบคุมภายในไม่ใช่หลักประกันและไม่สามารถให้ ความมั่นใจที่สมบูรณ์ 100 เปอร์เซ็นต์ได้ว่ากิจการจะไม่ประสบความล้มเหลวทางธุรกิจ ที่เป็น เช่นนี้เพราะการควบคุมภายในมี ข้อจำกัดอยู่หลายประการ และการที่ระบบการควบคุม ภายในจะมี ประสิทธิภาพต้องขึ้นอยู่กับปัจจัยอื่น ๆ อีกหลายปัจจัย ซึ่งส่วนใหญ่เป็นปัจจัยที่เกี่ยวกับพฤติกรรมของ คน

เหตุที่อาจทำให้ระบบหรือมาตรการควบคุมภายในล้มเหลว

1. การใช้วิจารณ์ หรือดุลพินิจในการตัดสินใจทางธุรกิจมักส่งผลให้เกิดข้อจำกัด ต่อ ประสิทธิภาพของระบบ หรือมาตรการควบคุมภายใน โดยเฉพาะเมื่อต้องตัดสินใจบ่อย ๆ ภายใน ด้ ความกดดัน บางประการทางธุรกิจ

2. ผู้บริหารเป็นเหตุแห่งความล้มเหลวของระบบการควบคุมภายในเสียเองโดยใช้อำนาจหรือ อภิสิทธิ์สั่งการเป็นอย่างอื่น หรือให้ยกเว้นกฎเกณฑ์ในสิ่งที่ตนสั่งการให้ปฏิบัติ เช่น ผู้บริหารอาจ สั่งการให้จัดทำรายงานแสดงผลการดำเนินงาน หรือฐานะการเงิน ให้ผิดไปจากหลักการบัญชี และการรายงานที่ถูกต้องเพื่อปกปิดความผิดพลาดในการบริหาร หรือเพื่อทำให้ผู้อื่นเห็นว่า องค์กรมีกำไรดีเพื่อช่วยให้ขายหุ้นที่นำออกจำหน่ายใหม่ได้ง่าย เป็นต้น กรณีข้างต้นผู้บริหารอาจ มีเจตนาดีต่อ องค์กร แต่บางครั้งก็อาจพบว่าผู้บริหารไม่ทำตามระบบการควบคุมภายในด้วยเหตุที่ ผู้บริหารต้องการผลประโยชน์ส่วนตัวในทางไม่สุจริต

3. ผู้ปฏิบัติงานแต่ละคนซึ่งอยู่ภายในระบบการควบคุมไม่ปฏิบัติตามมาตรการ หรือระบบการ ควบคุมภายในที่องค์กรได้กำหนดไว้ ทำให้การควบคุมซึ่งแม้จะได้รับการวางระบบหรือกำหนดวิธีการ ไว้ดีเลิศเพียงใดก็ไม่อาจเกิดประสิทธิผลได้ การควบคุมภายในที่กำหนดไว้ย่อมไร้ผล โดยสิ้นเชิง

4. เจ้าหน้าที่มากกว่าหนึ่งคนร่วมมือ หรือสมคบกันลับ ๆ และโดยทุจริตกระทำการฉ้อโกงไม่ ปฏิบัติตามระบบงาน หรือมาตรการควบคุมภายในที่องค์กรกำหนดไว้ แล้วหาประโยชน์ร่วมกัน การ ร่วมมือกันเช่นนี้นอกจากเป็นเหตุให้การควบคุมภายในไม่บรรลุผลวัตถุประสงค์แล้ว ยังทำให้ยากต่อการ ค้นพบการกระทำที่มีขบนั้นอีกด้วย เช่น พนักงานฝ่ายขายทำรายงานการขายให้สูงกว่าที่ขายได้จริง แล้วสมคบกับพนักงานบัญชีผู้มีหน้าที่สอบทานรายงานการขาย โดยพนักงานบัญชีจึงใจไม่สอบทาน รายงานการขายของพนักงานผู้นี้และส่งรายงานเท็จนั้นให้ผู้มีหน้าที่คิดเงินค่านายหน้าจากการ

ขายซึ่งทำให้ ค่านายหน้าທີ່คิดให้สูงกว่าที่ควรได้รับ แล้วแบ่งปันผลประโยชน์ส่วนเกินระหว่างสองคนนั้น

5. การควบคุมภายในที่ได้รับการออกแบบดีที่สุด บางครั้งก็อาจไม่สามารถช่วยป้องกันมิให้เกิดสิ่งที่ไม่พึงปรารถนาทางการบริหาร เนื่องจากผู้ปฏิบัติงานความเข้าใจกลไกของการควบคุม ที่จัดขึ้นนั้น ซึ่งอาจเป็นเพราะไม่มีคู่มือการปฏิบัติ หรือมีแต่เขียนไว้ไม่ชัดเจน หรือผู้ปฏิบัติอาจ ปฏิบัติผิดพลาด เพราะความสะเพร่า หรือไม่ระมัดระวังเพียงพอ ตัวอย่างเช่น องค์กรสั่งการให้เปลี่ยนแปลงวิธีการอย่างกะทันหันจนผู้ปฏิบัติทำไม่ถูก เพราะยังไม่ได้รับการอธิบายหรือการอบรม ให้เข้าใจวิธีการใหม่ดีพอ ในบางกรณีผู้มีหน้าที่ตรวจสอบการปฏิบัติงานที่ผิดปกติยุติการตรวจสอบเร็วเกินไป แทนที่จะสอบหาข้อเท็จจริงบางอย่างในแนวลึกยิ่งขึ้นทำให้ไม่พบสิ่งผิดปกติที่เกิดขึ้น เป็นต้น

6. บางครั้งการจัดให้มีระบบการควบคุมภายในขึ้นทำให้เกิดต้นทุนที่สูง และอาจไม่คุ้มกับผลประโยชน์ที่ได้รับ

ประโยชน์ที่มุ่งหวังได้จากการควบคุมภายใน

ประโยชน์ของการควบคุมภายในที่ผู้บริหารพึงคาดหวังได้มีดังต่อไปนี้

1. การควบคุมภายในที่ดีซึ่งได้รับการปฏิบัติตามอย่างมีประสิทธิภาพจะมีส่วนช่วยอย่างสำคัญให้การดำเนินงานขององค์กรให้มีประสิทธิภาพ และบรรลุวัตถุประสงค์ที่วางไว้ซึ่งตามเป้าหมายที่ผู้บริหารกำหนดไว้ด้วย

2. การควบคุมภายในช่วยป้องกันไม่ให้เกิดการใช้ทรัพยากรเป็นไปอย่างสิ้นเปลือง หรือป้องกันความสูญเสีย สูญเปล่าของทรัพยากรที่นำไปใช้ในการดำเนินงานด้านต่าง

3. การควบคุมภายในช่วยทำให้เกิดความมั่นใจตามที่ควรว่ารายงานทางการเงินทั้ง รายงาน ที่ใช้เพื่อการภายใน และรายงานที่เสนอต่อบุคคลภายนอก มีความถูกต้องสมบูรณ์และเชื่อถือได้

4. การควบคุมภายในที่ได้รับการออกแบบไว้ดี จะช่วยกำกับให้การปฏิบัติการด้านต่าง ๆ สอดคล้องกับกฎหมาย และระเบียบที่ใช้บังคับกับองค์กร ซึ่งเป็นการป้องกันมิให้องค์กรเสียชื่อเสียงหรือเกิดความเสียหายด้านการเงินหรือด้านอื่น ๆ ที่อาจเกิดขึ้นหากมีการกระทำที่ผิดกฎหมายหรือผิดระเบียบ

ประโยชน์ของการควบคุมภายในที่จะเกิดขึ้น กับแต่ละองค์กรแม้จะอยู่ในกรอบ 4 ประการข้างต้น แต่ก็จะต้องแตกต่างกันไป ขึ้นอยู่กับผู้บริหารว่าให้ความสำคัญกับวัตถุประสงค์ใดมากกว่ากัน กล่าวคือ บางองค์กรอาจเน้นเรื่องการระงับป้องกันการทุจริต รั่วไหล บางองค์กรเน้นการบรรลุวัตถุประสงค์ทางการบริหาร บางองค์กรอาจเน้นเรื่องการใช้ประโยชน์สูงสุดจากทรัพยากร บางองค์กรอาจเน้นเรื่องการรายงานที่ถูกต้อง ซึ่งเป็นเรื่องของทั้งนโยบาย ทักษะคุณลักษณะ ภารกิจ หรือทุกเรื่องผสมผสานกัน จึงต้องพิจารณาเป็นกรณี ๆ ไป

บทบาทและความรับผิดชอบในเรื่องการควบคุมภายใน

บุคลากรทุกคนที่ปฏิบัติงานและดำรงตำแหน่งแตกต่างกันไปในแต่ละหน่วยงาน ล้วนมีหน้าที่และความรับผิดชอบเกี่ยวกับการควบคุมภายในทั้งสิ้น เพียงแต่หน้าที่และความรับผิดชอบนั้นเป็นอย่างไร ย่อมขึ้นอยู่กับฐานะตำแหน่งและหน้าที่การงาน ซึ่งแต่ละคนดำรงอยู่

1. ผู้บริหารระดับสูง มีหน้าที่รับผิดชอบโดยตรงในการจัดให้มีการควบคุมภายใน และประเมินผลการควบคุมภายในขึ้นในระดับรวมทั้งองค์กรหรือทั้งหน่วยงาน โดยต้องรับผิดชอบจัดให้มีระบบการควบคุมภายในของส่วนงานที่รับผิดชอบให้มีประสิทธิภาพ ประสิทธิผลในระดับที่น่าพอใจ อยู่เสมอรวมทั้งการสร้างบรรยากาศเพื่อให้เกิดสภาพแวดล้อมของการควบคุมที่ดี และกำหนดบทบาทในการปฏิบัติตนให้เป็นตัวอย่างที่ดีในเรื่องความซื่อสัตย์ ความมีคุณธรรมและจริยธรรมของผู้บริหาร ในส่วนที่เกี่ยวกับการตรวจสอบภายในผู้บริหารควรกำหนดบทบาทของหน่วยตรวจสอบภายในให้เป็นส่วนหนึ่งของโครงสร้างการควบคุมภายใน โดยทำหน้าที่สอบทานหรือประเมินผลการควบคุมภายในของหน่วยงานอย่างเป็นอิสระ (Independent Assessment) เพื่อให้ความมั่นใจว่าหน่วยงานมีการควบคุมภายใน อย่างเพียงพอที่จะบริหารความเสี่ยงให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ และมีประสิทธิภาพ ประสิทธิผลเป็นที่น่าพอใจอยู่เสมอ

2. ผู้บริหารระดับรองลงมาทุกระดับ เช่น หัวหน้าส่วนงานต่าง ๆ ในองค์กรทุกระดับ มีหน้าที่รับผิดชอบการควบคุมภายในของส่วนงานที่ตนรับผิดชอบ เช่น ผู้บริหารฝ่ายการเงิน หรือหัวหน้างานการเงินรับผิดชอบการควบคุมภายในด้านการเงินการบัญชี ผู้บริหารฝ่ายพัสดุรับผิดชอบการควบคุมภายในด้านพัสดุของส่วนงานที่รับผิดชอบ กล่าวโดยสรุปผู้บริหารระดับรองลงมาทุกระดับขององค์กรมีหน้าที่ทั้งการจัดให้มีการควบคุมภายในของส่วนงานที่แต่ละคนรับผิดชอบซึ่งต้องสอดคล้องกับการควบคุมภายใน ที่องค์กรกำหนด และสอบทานการปฏิบัติ งานตามระบบการควบคุมที่ใช้บังคับในหน่วยงานที่รับผิดชอบ โดยอาจใช้กระบวนการประเมินการควบคุมด้วยตนเอง (Control Self-Assessment) และปรับปรุงเปลี่ยนแปลง การควบคุมภายในให้มีความรัดกุม รวมถึงการปลูกฝังให้ผู้บังคับบัญชา มีวินัยและจิตสำนึกที่ดีในส่วนที่ เกี่ยวกับกฏควบคุมภายในด้วย

ระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินว่าด้วยการกำหนดมาตรฐานการควบคุมภายใน พ.ศ. 2544 มีสาระสำคัญ ดังนี้

ข้อ 1 ระเบียบนี้เรียกว่า “ระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินว่าด้วยการกำหนดมาตรฐานการควบคุมภายใน พ.ศ. 2544

ข้อ 2 ระเบียบนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 7 ตุลาคม พ.ศ. 2544

ข้อ 3 ในระเบียบนี้

“หน่วยรับตรวจ” หมายความว่า

(1) กระทรวง ทบวง กรม ส่วนราชการที่เรียกชื่ออย่างอื่นที่มีฐานะเป็น กระทรวง ทบวง หรือ กรม

(2) หน่วยงานของราชการส่วนภูมิภาค

(3) หน่วยงานของราชการส่วนท้องถิ่น

(4) รัฐวิสาหกิจตามกฎหมายว่าด้วยวิธีการงบประมาณหรือตามกฎหมายอื่น

(5) หน่วยงานอื่นของรัฐ

(6) หน่วยงานที่ได้รับเงินอุดหนุน หรือกิจการที่ได้รับเงินหรือทรัพย์สินลงทุนจาก

หน่วยรับตรวจตาม(1) (2) (3) (4) หรือ (5)

(7) หน่วยงานอื่นใดหรือกิจการที่ได้รับเงินอุดหนุนจากรัฐที่มีกฎหมายกำหนดให้สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินเป็นผู้ตรวจสอบ

“หน่วยงานของราชการส่วนท้องถิ่น ” หมายความว่า องค์การบริหารส่วนจังหวัด เทศบาล องค์การบริหารส่วนตำบล กรุงเทพมหานคร เมืองพัทยา และองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นอื่นที่มีกฎหมายจัดตั้งขึ้น

“ผู้กำกับดูแล” หมายความว่า บุคคลหรือคณะบุคคลผู้มีหน้าที่รับผิดชอบในการกำกับดูแลและ/หรือผู้บังคับบัญชาผู้รับตรวจหรือหน่วยรับตรวจ

“ผู้รับตรวจ” หมายความว่า หัวหน้าส่วนราชการ หัวหน้าหน่วยงาน หรือผู้บริหารระดับสูง ผู้รับผิดชอบในการปฏิบัติราชการหรือการบริหารของหน่วยรับตรวจ

“ฝ่ายบริหาร” หมายความว่า ผู้รับตรวจ หรือผู้บริหารทุกระดับของหน่วยรับตรวจ

“ผู้ตรวจสอบภายใน” หมายความว่า ผู้ดำรงตำแหน่งผู้ตรวจสอบภายในของหน่วยรับตรวจหรือดำรงตำแหน่งอื่นที่ทำหน้าที่เช่นเดียวกับผู้ตรวจสอบภายใน

“การควบคุมภายใน” หมายความว่า กระบวนการปฏิบัติงานที่ผู้กำกับดูแล ฝ่ายบริหาร และบุคลากรของหน่วยรับตรวจจัดให้มีขึ้น เพื่อสร้างความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลว่า การดำเนินงานของหน่วยรับตรวจจะบรรลุวัตถุประสงค์ของการควบคุมภายในด้านประสิทธิผลและประสิทธิภาพของการดำเนินงาน ซึ่งรวมถึงการดูแลรักษาทรัพย์สิน การป้องกันหรือลดความผิดพลาด ความเสียหาย การ รั่วไหล การสิ้นเปลือง หรือการทุจริตในหน่วยรับตรวจ ด้านความเชื่อถือได้ของรายงานทางการเงิน และด้านการปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ และมติคณะรัฐมนตรี

ข้อ 4 ให้ผู้กำกับดูแล /และหรือฝ่ายบริหารเป็นผู้รับผิดชอบในการนำมาตรฐานการควบคุมภายในของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินท้ายระเบียบนี้ไปใช้เป็นแนวทางสำหรับการจัดวางระบบการควบคุมภายในของหน่วยรับตรวจให้เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ และบรรลุตามวัตถุประสงค์ของการควบคุมภายใน

ข้อ 5 ให้นำหน่วยรับตรวจจัดวางระบบการควบคุมภายในโดยใช้มาตรฐานการควบคุมภายในที่ระเบียบนี้เป็นแนวทางให้แล้วเสร็จภายในหนึ่งปีนับแต่วันที่ระเบียบนี้ใช้บังคับ โดยอย่างน้อยต้องแสดงข้อมูล ดังนี้

(1) สรุปภารกิจและวัตถุประสงค์การดำเนินงานที่สำคัญในระดับหน่วยรับตรวจ และ ระดับกิจกรรม

(2) ข้อมูลเกี่ยวกับสภาพแวดล้อมการควบคุม โดยเฉพาะเกี่ยวกับ ความซื่อสัตย์ และ จริยธรรมของผู้บริหารระดับสูง และบุคลากรในหน่วยรับตรวจ

(3) ความเสี่ยงที่สำคัญที่มีผลกระทบต่อการบรรลุวัตถุประสงค์ของการควบคุมภายใน

(4) ข้อมูลเกี่ยวกับกิจกรรมการควบคุมเพื่อป้องกันหรือลดความเสี่ยงที่สำคัญตาม (๓)

(5) ผู้รับผิดชอบประเมินระบบการควบคุมภายใน และวิธีการติดตามประเมินผล

ให้นำหน่วยรับตรวจรายงานความคืบหน้าในการจัดวางระบบการควบคุมภายในต่อ ผู้กำกับดูแล และคณะกรรมการตรวจสอบของหน่วยรับตรวจ(ถ้ามี) ทุกหกสิบวัน พร้อมทั้งส่งสำเนาให้สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินด้วย เว้นแต่สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินจะขอให้ดำเนินการเป็นอย่างอื่น

ข้อ 6 ให้ผู้รับตรวจรายงานต่อคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน ผู้กำกับดูแลและคณะกรรมการตรวจสอบเกี่ยวกับการควบคุมภายในอย่างน้อยปีละ หนึ่งครั้งภายในเก้าสิบวันนับจากวันสิ้นปีงบประมาณหรือปีปฏิทิน แล้วแต่กรณีนับแต่การรายงานครั้งแรกให้กระทำภายในสองร้อยสี่สิบวันนับจากวันวางระบบการควบคุมภายในแล้วเสร็จ โดยมีรายละเอียด ดังนี้

(1) ทำความเห็นว่าระบบการควบคุมภายในของหน่วยรับตรวจที่ใช้อยู่มีมาตรฐานตามระเบียบนี้หรือไม่

(2) รายงานผลการประเมินความเพียงพอและประสิทธิผลของระบบการควบคุมภายในในการบรรลุวัตถุประสงค์และเป้าหมายที่กำหนด รวมทั้งข้อมูลสรุปผลการประเมินแต่ละองค์ประกอบของการควบคุมภายใน ประกอบด้วย

(ก) สภาพแวดล้อมของการควบคุม

(ข) การประเมินความเสี่ยง

(ค) กิจกรรมการควบคุม

(ง) สารสนเทศและการสื่อสาร

(จ) การติดตามประเมินผล

(3) จุดอ่อนของระบบการควบคุมภายในพร้อมข้อเสนอแนะและแผนการปรับปรุงระบบการควบคุมภายใน

ข้อ 7 ในกรณีหน่วยรับตรวจไม่สามารถปฏิบัติตามระเบียบนี้ได้ ให้ขอทำความตกลงกับ คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน

ข้อ 8 ในกรณีหน่วยรับตรวจมีเจตนาหรือปล่อยปละละเลยในการปฏิบัติตามระเบียบนี้ หรือ ตามข้อเสนอแนะของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน หรือสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน โดย ไม่มีเหตุอันควร คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินสามารถเสนอข้อสังเกตและความเห็น พร้อมทั้ง พฤติการณ์ของหน่วยรับตรวจนั้น ให้กระทรวงเจ้าสังกัดหรือผู้บังคับบัญชา หรือผู้ควบคุม กำกับหรือรับผิดชอบของหน่วยรับตรวจ แล้วแต่กรณี เพื่อกำหนดมาตรการที่จำเป็นเพื่อให้หน่วย รับตรวจไป ปฏิบัติ

ในกรณีกระทรวงเจ้าสังกัดหรือผู้บังคับบัญชา หรือผู้ควบคุมกำกับหรือรับผิดชอบของหน่วยรับ ตรวจไม่ดำเนินการตามวรรคหนึ่งภายในระยะเวลาอันสมควร คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินสามารถ รายงานต่อประธานรัฐสภา เพื่อแจ้งไปยังคณะกรรมการการของสภาที่เกี่ยวข้องเพื่อพิจารณาดำเนินการ ตามอำนาจหน้าที่ และแจ้งไปยังคณะกรรมการพิจารณางบประมาณรายจ่ายประจำปีของรัฐสภา เพื่อ ประกอบการพิจารณาร่างพระราชบัญญัติงบประมาณรายจ่ายประจำปี

ข้อ 9 ให้ประธานกรรมการตรวจเงินแผ่นดินรักษาการตามระเบียบนี้ และให้คณะกรรมการตรวจ เงินแผ่นดินมีอำนาจตีความและวินิจฉัยปัญหาที่เกิดขึ้นจากการบังคับใช้ระเบียบนี้

องค์ประกอบของมาตรฐานการควบคุมภายใน

มาตรฐานการควบคุมภายในประกอบด้วยองค์ประกอบ ๕ ประการ ซึ่งผู้กำกับ ดูแลและฝ่ายบริหารจะต้องจัดให้มีในการดำเนินงานเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของการควบคุมภายใน

- 1.สภาพแวดล้อมของการควบคุม(Control Environment)
- 2.การประเมินความเสี่ยง(Risk Assessment)
- 3.กิจกรรมการควบคุม (Control Activities)
- 4.สารสนเทศและการสื่อสาร(Information and Communications)
- 5.การติดตามประเมินผล(Monitoring)

1. สภาพแวดล้อมของการควบคุม

“สภาพแวดล้อมของการควบคุม ” หมายถึง ปัจจัยต่าง ๆ ซึ่งรวมกันส่งผลให้ มีการควบคุมขึ้นในหน่วยงาน หรือทำให้การควบคุมที่มีอยู่ได้ผลดีขึ้น หรือในทางตรงข้าม สภาพแวดล้อมอาจทำให้การควบคุมย่อหย่อนลงได้

ตัวอย่างปัจจัยเกี่ยวกับสภาพแวดล้อมการควบคุมภายใน เช่น ปรัชญาและ รูปแบบการ ทำงานของผู้บริหาร ความซื่อสัตย์และจริยธรรม ความรู้ ทักษะและความสามารถของ

บุคลากร โครงสร้างการจัดองค์กร การมอบอำนาจและหน้าที่ความรับผิดชอบ นโยบายและวิธีบริหาร ด้านบุคลากร เป็นต้น

ในการดำเนินการเกี่ยวกับสภาพแวดล้อมของการควบคุม ผู้กำกับดูแล ฝ่ายบริหารและบุคลากรของหน่วยงานต้องสร้างบรรยากาศของการควบคุมเพื่อให้เกิดทัศนคติที่ดีต่อการควบคุมภายใน โดยส่งเสริมให้บุคลากรทุกคนในหน่วยงานเกิดจิตสำนึกที่ดีในการปฏิบัติงานในความรับผิดชอบ และตระหนักถึงความจำเป็นและความสำคัญของการควบคุมภายใน รวมทั้งดำรงรักษาไว้ซึ่งสภาพแวดล้อมของการควบคุมที่ดี

2. การประเมินความเสี่ยง

“ความเสี่ยง” หมายถึง โอกาสที่จะเกิดความผิดพลาด ความเสียหาย การรั่วไหล ความสูญเปล่า หรือเหตุการณ์ซึ่งไม่พึงประสงค์ที่ทำให้งานไม่ประสบความสำเร็จตามวัตถุประสงค์และเป้าหมาย ที่กำหนด

“การประเมินความเสี่ยง” หมายถึง กระบวนการที่ใช้ในการระบุและการวิเคราะห์ความเสี่ยงที่มีผลกระทบต่อการบรรลุวัตถุประสงค์ของหน่วยงาน รวมทั้งการกำหนดแนวทางที่จำเป็นต้องใช้ในการควบคุมความเสี่ยง หรือการบริหารความเสี่ยง

ในการดำเนินการเกี่ยวกับการประเมินความเสี่ยง ฝ่ายบริหารต้องประเมินความเสี่ยงทั้งจากปัจจัยภายในและภายนอกที่มีผลกระทบต่อการบรรลุวัตถุประสงค์ของหน่วยงานอย่างเพียงพอและเหมาะสม

3. กิจกรรมการควบคุม

“กิจกรรมการควบคุม” หมายถึง นโยบายและวิธีการต่าง ๆ ที่ฝ่ายบริหารกำหนดให้บุคลากรของหน่วยงานปฏิบัติเพื่อลดหรือควบคุมความเสี่ยง และได้รับการสนองตอบโดยมีการปฏิบัติตาม

ตัวอย่างกิจกรรมการควบคุม เช่น การสอบทานงาน การดูแลป้องกันทรัพย์สิน การแบ่งแยกหน้าที่งาน เป็นต้น

ในการดำเนินการเกี่ยวกับกิจกรรมการควบคุม ฝ่ายบริหารต้องจัดให้มีกิจกรรมการควบคุมที่มีประสิทธิภาพและประสิทธิผล เพื่อป้องกันหรือลดความเสียหาย ความผิดพลาด ที่อาจเกิดขึ้นและให้สามารถบรรลุผลตามวัตถุประสงค์ของการควบคุมภายใน สำหรับกิจกรรมการควบคุม ในเบื้องต้นจะต้องแบ่งแยกหน้าที่งานภายในหน่วยงานอย่างเหมาะสม ไม่มอบหมายให้บุคคลใดบุคคลหนึ่งมีหน้าที่เป็นผู้รับผิดชอบปฏิบัติงานที่สำคัญหรืองานที่เสี่ยงต่อความเสียหาย ตั้งแต่ต้นจนจบ แต่ถ้ามีความจำเป็นให้กำหนดกิจกรรมการควบคุมอื่นที่เหมาะสมทดแทน

4. สารสนเทศและการสื่อสาร

“สารสนเทศ ” หมายถึง ข้อมูลข่าวสารทางการเงิน และข้อมูลข่าวสารอื่น ๆ เกี่ยวกับการดำเนินงานของหน่วยงานไม่ว่าเป็นข้อมูลจากแหล่งภายในหรือภายนอก

ในการดำเนินการเกี่ยวกับสารสนเทศและการสื่อสาร ฝ่ายบริหารต้องจัดให้มีสารสนเทศ อย่างเพียงพอและสื่อสารให้ฝ่ายบริหารและบุคลากรอื่น ๆ ที่เหมาะสมทั้งภายในและภายนอก หน่วยงานซึ่งจำเป็นต้องใช้สารสนเทศนั้นในรูปแบบที่เหมาะสมและทันเวลา

5. การติดตามประเมินผล

“การติดตามประเมิน ” หมายถึง กระบวนการประเมินคุณภาพการปฏิบัติงานและประเมินประสิทธิ ผลของการควบคุมภายในที่วางไว้อย่างต่อเนื่องและสม่ำเสมอ โดยการติดตามผลในระหว่าง การปฏิบัติงาน (Ongoing Monitoring) และการประเมินผลเป็นรายครั้ง (Separate Evaluation) ซึ่งแยก เป็นการประเมินการควบคุมด้วยตนเอง (Control Self-Assessment) เช่น การประเมินการควบคุมโดยกลุ่มผู้ปฏิบัติงานภายในส่วนงานนั้น ๆ และการประเมินการควบคุมอย่างเป็นอิสระ (Independent Assessment) เช่น การประเมินโดยผู้ตรวจสอบภายใน การประเมินผลการควบคุมภายในโดยผู้ตรวจสอบ ภายนอก เป็นต้น

ในการดำเนินการเกี่ยวกับการติดตามประเมินผล ฝ่ายบริหารต้องจัดให้มีการติดตามประเมินผลโดยกาติดตามผลในระหว่างการปฏิบัติงาน และการประเมินผลเป็นรายครั้งอย่างต่อเนื่องและสม่ำเสมอ เพื่อให้ความมั่นใจว่า

- ระบบการควบคุมภายในที่วางไว้เพียงพอ เหมาะสมมีประสิทธิภาพ และมีการปฏิบัติจริง
- การควบคุมภายในดำเนินไปอย่างมีประสิทธิภาพ
- ข้อตรวจพบ จากการตรวจสอบและการสอบทานอื่น ๆ ได้รับการปรับปรุงแก้ไขอย่างเหมาะสมและทัน เวลา
- การควบคุมภายในได้รับการปรับปรุงแก้ไขให้สอดคล้องกับสถานการณ์ที่เปลี่ยนแปลงไป

3. ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับมหาวิทยาลัยราชภัฏพระนคร

กระบวนการดำเนินงานการควบคุมภายในและการบริหารความเสี่ยง

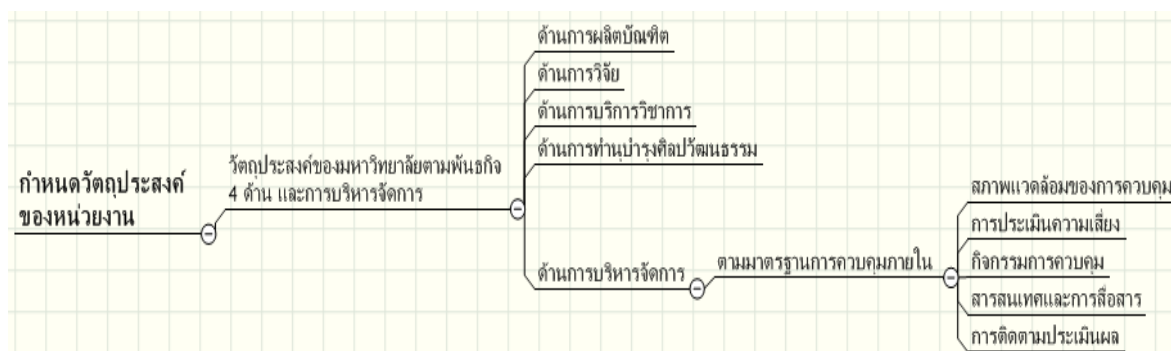
กระบวนการการควบคุมภายในและการบริหารความเสี่ยงเป็นกระบวนการที่ใช้ในการระบุวิเคราะห์ ประเมิน และจัดระดับความเสี่ยงที่มีผลกระทบต่อการบรรลุวัตถุประสงค์ของการดำเนินงาน การกิจและการบริหารจัดการของมหาวิทยาลัย ตามสภาพแวดล้อมของมหาวิทยาลัย เพื่อจัดการความ

เสี่ยงโดยกำหนดแนวทางการควบคุม เพื่อป้องกันหรือลดความเสี่ยงให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ซึ่งกระบวนการดังกล่าวนี้จะสำเร็จได้ ต้องมีการสื่อสารให้คนในองค์กรมีความรู้ ความเข้าใจในทิศทางเดียวกัน โดยมหาวิทยาลัยได้กำหนดกระบวนการการควบคุมภายในและการบริหารความเสี่ยงเป็น 6 กระบวนการ ดังนี้

- 1) การกำหนดวัตถุประสงค์ของมหาวิทยาลัย
 - 2) การประเมินความเสี่ยง
 - 3) การจัดการความเสี่ยง
 - 4) การกำหนดกิจกรรมควบคุมกำหนดแผนการควบคุม
 - 5) การติดตามประเมินผลการจัดการความเสี่ยง
 - 6) การจัดทำรายงานการควบคุมภายใน
- ทั้งนี้ สามารถแสดงรายละเอียดได้ดังต่อไปนี้

1. การกำหนดวัตถุประสงค์ของมหาวิทยาลัย

มหาวิทยาลัยได้กำหนดวัตถุประสงค์ จำแนกตามพันธกิจ 4 ด้าน (การผลิตบัณฑิต การวิจัย การบริการวิชาการ และการทำนุบำรุงศิลปวัฒนธรรม) และการบริหารจัดการด้านต่างๆ ของมหาวิทยาลัย โดยในส่วนของวัตถุประสงค์ของการดำเนินงานตามพันธกิจทั้ง 4 ด้าน นั้น ได้กำหนดขั้นตอนการดำเนินงานตามและกำหนดวัตถุประสงค์ของการดำเนินงานในแต่ละขั้นตอน ส่วนการบริหารจัดการกำหนดวัตถุประสงค์ตามมาตรฐานการควบคุมภายใน 5 ด้าน (สภาพแวดล้อมของการควบคุม การประเมินความเสี่ยง กิจกรรมการควบคุม สารสนเทศและการสื่อสาร การติดตามประเมินผล) เพื่อให้คณะสำนักวิทยาลัย นำไปเป็นแนวทางในการดำเนินการ ดังนี้



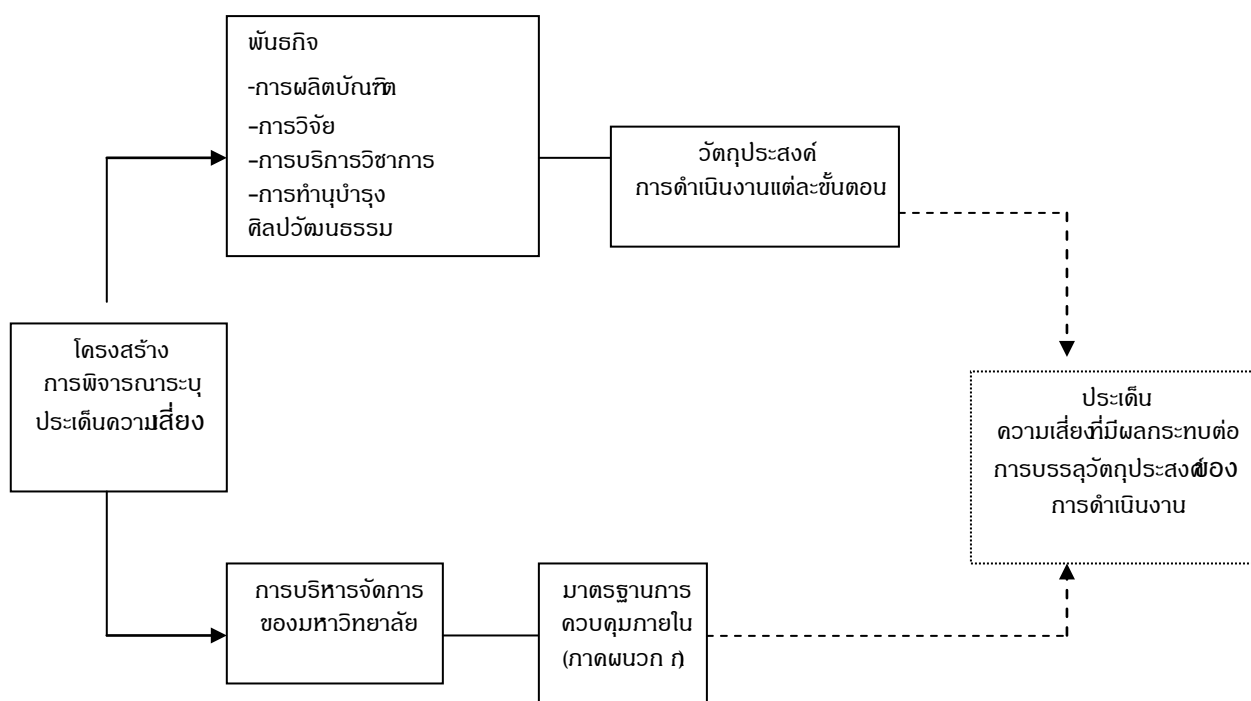
ภาพที่ 2 แสดงความเชื่อมโยงขององค์ประกอบการกำหนดวัตถุประสงค์ของมหาวิทยาลัย

2. การประเมินความเสี่ยง

กระบวนการประเมินความเสี่ยง ประกอบด้วย การระบุความเสี่ยง และการวิเคราะห์ความเสี่ยงให้ทราบระดับความเสี่ยง จากโอกาสและผลกระทบของความเสี่ยง เพื่อจัดลำดับความเสี่ยงที่เกิดขึ้นขององค์กร สำหรับประกอบการพิจารณาจัดการความเสี่ยงที่มีความเหมาะสม และคุ้มค่าในการดำเนินการควบคุมต่อไป

2.1 การระบุความเสี่ยง

เพื่อให้การระบุความเสี่ยง ที่จะก่อให้เกิดความผิดพลาด ความเสียหาย และมีผลกระทบ หรือทำให้การดำเนินงานไม่ประสบความสำเร็จตามวัตถุประสงค์และเป้าหมายขององค์กร ครอบคลุมทุกพันธกิจ และการดำเนินงานด้านการบริหารจัดการของมหาวิทยาลัย โดยได้ประมวลประเด็นความเสี่ยงย่อยที่คาดว่าจะเกิดขึ้น เพื่อเป็นแนวทางให้คณบดี/คณบดี/คณบดี ในการระบุความเสี่ยง ทั้งนี้ คณะสำนัก/วิทยาลัย สามารถระบุความเสี่ยงย่อยเพิ่มเติมนอกเหนือจากที่มหาวิทยาลัยกำหนด ซึ่งแสดงรายละเอียดได้ดังนี้



ภาพที่ 3 แสดงโครงสร้างการระบุความเสี่ยงตามกรอบนโยบายของมหาวิทยาลัย

หมายเหตุ ในระดับหน่วยงานย่อยการระบุความเสี่ยงให้ใช้กระบวนการตาม โครงสร้างมหาวิทยาลัยเป็นแนวทางแต่ให้พิจารณาตามพันธกิจและกิจกรรมของแต่ละหน่วยงาน

2.2 การวิเคราะห์ความเสี่ยง

วิเคราะห์ความเสี่ยงที่มีผลกระทบต่อการบรรลุวัตถุประสงค์ขององค์กร จะต้องพิจารณาระดับโอกาสที่จะเกิดความเสี่ยง (Likelihood: L) และระดับความรุนแรงของผลกระทบความเสี่ยง (Impact: I) หากเกิดความเสี่ยงนั้น เพื่อหาระดับของความเสี่ยง (Degree of Risk: D) ตามสูตร $D = L \times I$

มหาวิทยาลัยได้กำหนดประเด็นโอกาสที่จะเกิดความเสี่ยง ประเด็นความรุนแรงของผลกระทบความเสี่ยง และ Risk Matrix เพื่อให้คณะ/สำนัก/วิทยาลัยใช้เป็นแนวทางในการวิเคราะห์ความเสี่ยงตามลักษณะของความเสี่ยงที่พบในหน่วยงาน

3. การจัดการความเสี่ยง

การจัดการความเสี่ยงเป็นการพิจารณาเลือกวิธีการจัดการกับเหตุการณ์ความเสี่ยงที่จะเกิดขึ้น โดยผู้บริหารของหน่วยงาน (พิจารณาจัดการความเสี่ยงที่มีระดับความเสี่ยงในระดับสูงเป็นอันดับแรก) ทั้งนี้ ในการพิจารณาเลือกวิธีการจัดการความเสี่ยง หน่วยงานต้องคำนึงถึงสิ่งต่อไปนี้

1) ศึกษาความเป็นไปได้และค่าใช้จ่ายของแต่ละทางเลือก

2) วิเคราะห์ถึงผลได้ผลเสียของแต่ละทางเลือก

(1) ผลได้ คือ ผลลัพธ์ที่เกิดขึ้นเมื่อนำมาตรการนั้นมาใช้ลดความเสี่ยง อาจเกิดขึ้นในทันที หรือในระยะยาว

(2) ผลเสีย ได้แก่ ต้นทุน เวลา หรือความสะดวกที่เสียไป รวมไปถึงความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้นได้ในอนาคต ซึ่งวิธีการจัดการกับความเสี่ยงโดยทั่วไป

4. การกำหนดกิจกรรมควบคุม: กำหนดแผนการควบคุม

นโยบาย แนวทาง หรือขั้นตอนปฏิบัติต่างๆ ที่กำหนดขึ้นเป็นกิจกรรมการควบคุมเพื่อลดความเสี่ยง และทำให้การดำเนินงานบรรลุวัตถุประสงค์คำนึงถึงสิ่งต่างๆ ต่อไปนี้

1) ภายใต้นโยบายต่างๆ ที่เลือกนั้น จะประกอบไปด้วยกิจกรรมต่างๆ ที่กำหนดขึ้น เพื่อที่จะตอบสนองต่อความเสี่ยง

2) กิจกรรมควบคุมในต้องประกอบด้วยความคิดริเริ่มใหม่ๆ และกิจกรรมที่ช่วยลดความน่าจะเป็นที่เหตุการณ์ที่เป็นความเสี่ยงจะเกิดขึ้นหรือลด ความเสียหายเมื่อเหตุการณ์นั้นได้เกิดขึ้น การกำหนดกิจกรรมควบคุมจึงมีความครอบคลุมการดำเนินงานในทุกๆ ด้านของมหาวิทยาลัย

3) กำหนดตัวผู้รับผิดชอบในแต่ละกิจกรรม ระยะเวลาในการปฏิบัติ และควรวิเคราะห์ต้นทุนและผลประโยชน์ของกิจกรรม ซึ่งประกอบด้วยค่าใช้จ่ายสำหรับกิจกรรมและระดับความเสี่ยงที่คงเหลือจากการปฏิบัติกิจกรรมด้วย

5. การติดตามและประเมินผลการจัดการความเสี่ยง

มหาวิทยาลัยได้กำหนดนโยบายการติดตามและประเมินผลการจัดการความเสี่ยง เพื่อให้มั่นใจว่า การบริหารความเสี่ยงและการควบคุมภายในเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพสามารถตอบสนองต่อการเปลี่ยนแปลงได้ทันกาล โดยมหาวิทยาลัยกำหนดให้มีการติดตามผลในภาพรวมของมหาวิทยาลัยเป็นรายครึ่ง (Separate Monitoring) ทุก 6 เดือน และประเมินผลทุกสิ้นปี ทั้งนี้ การติดตามผลในระหว่างการทำงาน (Ongoing Monitoring) ให้คณะ/สำนัก/วิทยาลัย ดำเนินการ โดยให้เป็นการติดตามที่รวมอยู่ในการดำเนินงานต่างๆ ตามปกติของหน่วยงาน และเมื่อการติดตามผลพบสิ่งที่จะก่อให้เกิดความผิดพลาด หรือพบโอกาสในการพัฒนาให้ดีขึ้นเพื่อการบรรลุวัตถุประสงค์ขององค์กร จะต้องมีการรายงานความบกพร่อง (Reporting Deficiencies) ให้ผู้บริหารทราบ

6. การจัดทำรายงานการควบคุมภายใน

รายงานการควบคุมภายในที่คณะ/สำนัก/วิทยาลัย ต้องดำเนินการมีรายละเอียดดังนี้

6.1. รายงานผลระดับส่วนงานย่อย

รายงานผลการควบคุมภายในที่ส่วนงานย่อยต้องจัดทำและรายงานต่อมหาวิทยาลัยภายใน 45 วัน หลังสิ้นปีงบประมาณ มีรายละเอียดตามรายงานตามระเบียบคณะกรรมการการตรวจเงินแผ่นดินว่าด้วยการกำหนดมาตรฐานการควบคุมภายในพ.ศ.2544 ดังนี้

- (1) แบบ ปย1: รายงานผลการประเมินองค์ประกอบของการควบคุมภายใน
- (2) แบบ ปย2: รายงานการประเมินผลและการปรับปรุงการควบคุมภายใน

6.2. รายงานผลระดับหน่วยรับตรวจ

รายงานผลการควบคุมภายในที่หน่วยรับตรวจต้องจัดทำและรายงานต่อสำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน ภายใน 90 วัน หลังสิ้นปีงบประมาณ มีรายละเอียดตามรายงานตามระเบียบคณะกรรมการการตรวจเงินแผ่นดินว่าด้วยการกำหนดมาตรฐานการควบคุมภายในพ.ศ.2544 ดังนี้

- (1) แบบ ปอ1: หนังสือรับรองการประเมินผลการควบคุมภายใน
- (2) แบบ ปอ2: รายงานผลการประเมินองค์ประกอบของการควบคุมภายใน
- (3) แบบ ปอ3: รายงานแผนการปรับปรุงการควบคุมภายใน
- (4) รายงานผลการดำเนินงานตามแผนการปรับปรุงการควบคุมภายในของงวดก่อน

(ถ้ามี)

6.3 รายงานของหน่วยตรวจสอบภายใน

แบบ ปส: รายงานผลการสอบทานการประเมินการควบคุมภายใน โดยผู้ตรวจสอบภายใน

7. สรุปความเชื่อมโยงกระบวนการการควบคุมภายในและการบริหารความเสี่ยง

เพื่อให้คณะสำนัก/วิทยาลัย สามารถนำนโยบายการควบคุมภายในและการบริหารความเสี่ยงไปใช้ได้อย่างเป็นรูปธรรม สามารถแสดงความเชื่อมโยงการดำเนินงานตามกระบวนการและรายงานการบริหารความเสี่ยงและการควบคุมภายใน

การพัฒนาความรู้

Peter Senge (1990) แห่ง Massachusetts Institute of Technology กล่าวว่า องค์การแห่งการเรียนรู้ คือ สถานที่ซึ่งทุกคนสามารถขยายศักยภาพของตนเองได้อย่างต่อเนื่อง สามารถสร้างผลงานตามที่ตั้งเป้าหมายไว้เป็นที่ซึ่งเกิดรูปแบบการคิดใหม่ ๆ หลากหลายมากมาย ที่ซึ่งแต่ละคนมีอิสระที่จะสร้างแรงบันดาลใจและเป็นที่ยอมรับซึ่งทุกคนต่างเรียนรู้วิธีการเรียนรู้ร่วมกัน

David A. Gavin (1993) แห่ง Harvard University กล่าวว่า คือ องค์การที่มีลักษณะในการสร้างแสวงหา และถ่ายโอนความรู้ และมีการเปลี่ยนแปลงพฤติกรรมอันเป็นผลมาจากความรู้ใหม่ และการเข้าใจในสิ่งต่าง ๆ อย่างถ่องแท้

Michael Marquardt (1994) แห่ง George Washington University กล่าวว่า องค์การที่ซึ่งมีบรรยากาศของการเรียนรู้รายบุคคลและกลุ่มมีการสอนคนของตนเองให้มีกระบวนการคิดวิเคราะห์เพื่อช่วยให้เข้าใจในสรรพสิ่ง ขณะเดียวกันทุกคนก็ช่วยของค์การ จากความผิดพลาดและความสำเร็จซึ่งเป็นผลให้ทุกคนตระหนักในการเปลี่ยนแปลงและปรับตัวได้อย่างมีประสิทธิภาพ

ศ.นพ. วิจารณ์ พานิช แห่งสำนักกองทุนสนับสนุนการวิจัย (สกว.) กล่าวว่า องค์การเอื้อการเรียนรู้ มีลักษณะเป็นพลวัต(Dynamics) มีการเปลี่ยนแปลงในลักษณะของพัฒนาการด้าน ๆ คล้ายมีชีวิต มีผลงานดีขึ้นเรื่อย ๆ ทั้งในด้านคุณภาพ ประสิทธิภาพ และการสร้างนวัตกรรม (Innovation) รวมทั้งมีบุคลิกขององค์การในลักษณะที่เรียกว่าวัฒนธรรมองค์การ (Corporate Culture) ที่ผู้เกี่ยวข้องสัมพันธ์สามารถรู้สึกได้

ความหมายของแรงจูงใจ

แรงจูงใจเป็นคำที่ใช้กันมากแต่บางครั้งก็ใช้กันไม่ค่อยถูกต้อง ความจริงแล้วแรงจูงใจใช้เพื่ออธิบายว่าทำไมอินทรีย์จึงกระทำอย่างนั้นและทำให้เกิดอะไรขึ้นบ้าง

คำว่า “แรงจูงใจ” มาจากคำกริยาในภาษาละตินว่า “Movere”(Kidd, 1973:101) ซึ่งมีความหมายตรงกับคำในภาษาอังกฤษว่า “to move” อันมีความหมายว่า “เป็นสิ่งที่โน้มน้าวหรือชักจูงบุคคลเกิดการกระทำหรือปฏิบัติการ (To move a person to a course of action) ดังนั้นแรงจูงใจจึงได้รับความสนใจมากในทุกวงการ

สำหรับโลเวลล์ (Lovell, 1980:109) ให้ความหมายของแรงจูงใจว่า “เป็นกระบวนการที่ชักนำโน้มน้าวให้บุคคลเกิดความพยายามเพื่อที่จะสนองตอบความต้องการบางประการให้บรรลุผลสำเร็จ”

ไมเคิล คอมแจน (Domjan 1996:199) อธิบายว่าการจูงใจเป็นภาวะในการเพิ่มพฤติกรรมกระทำกิจกรรมของบุคคลโดยบุคคลจูงใจกระทำพฤติกรรมนั้นเพื่อให้บรรลุเป้าหมายที่ต้องการ

สรุปได้ว่าการจูงใจเป็นกระบวนการที่บุคคลถูกกระตุ้นจากสิ่งเร้าโดยจงใจให้กระทำหรือคิดรนเพื่อให้บรรลุจุดประสงค์บางอย่างซึ่งจะเห็นได้พฤติกรรมที่เกิดจากการจูงใจเป็นพฤติกรรมที่มีใช้เป็นการตอบสนองสิ่งเร้าปกติธรรมดา ยกตัวอย่างลักษณะของการตอบสนองสิ่งเร้าปกติคือ การขานรับเมื่อได้ยินเสียงเรียก แต่การตอบสนองสิ่งเร้าจัดว่าเป็นพฤติกรรมที่เกิดจากการจูงใจเช่น พนักงานตั้งใจทำงานเพื่อหวังความดีความชอบเป็นกรณีพิเศษ

ลักษณะของแรงจูงใจ

แรงจูงใจมี 2 ลักษณะดังนี้

1. แรงจูงใจภายใน (Intrinsic motives)

แรงจูงใจภายในเป็นสิ่งที่ผลักดันภายในตัวบุคคลซึ่งอาจจะเป็นเจตคติ ความคิด ความสนใจ ความตั้งใจ การมองเห็นคุณค่า ความพอใจ ความต้องการ ฯลฯ สิ่งต่างๆ ดังกล่าวนี้อาจมีอิทธิพลต่อพฤติกรรมค่อนข้างถาวร เช่น คนงานที่เห็นองค์การคือสถานที่ให้ชีวิตแก่เขาและครอบครัวเขาก็จะจงรักภักดีต่อองค์การ และองค์การบางแห่งขาดทุนในการดำเนินการก็ไม่ได้จ่ายค่าตอบแทนที่ดีแต่ด้วยความผูกพันพนักงานก็ร่วมกันลดค่าใช้จ่ายและช่วยกันทำงานอย่างเต็มที่

2. แรงจูงใจภายนอก (Extrinsic motives)

แรงจูงใจภายนอกเป็นสิ่งที่ผลักดันภายนอกตัวบุคคลที่มากระตุ้นให้เกิดพฤติกรรมอาจจะเป็นการได้รับรางวัล เกียรติยศชื่อเสียง คำชม หรือยกย่อง แรงจูงใจนี้ไม่คงทนถาวร บุคคลแสดงพฤติกรรมเพื่อตอบสนองสิ่งจูงใจดังกล่าวเฉพาะกรณีที่ต้องการสิ่งตอบแทนเท่านั้น

สำหรับกระบวนการติดตามและประเมินผลในปัจจุบันนั้น ตามแนวคิดของ Robert S. Kaplan และ David P. Norton² ได้เสนอแนวคิด **Balanced Scorecard** เพื่อใช้ในการวัดผลของกิจการที่จะทำ ให้ผู้บริหารระดับสูงเห็นภาพรวมขององค์กรได้ชัดเจนขึ้น ให้ได้ภาพรวมขององค์กรอย่างสมดุลขึ้น โดยการวัดผลนอกจากการวัดทางการเงินที่เป็นผลของการดำเนินงานที่เกิดขึ้นมาแล้ว ต้องมีการวัดผลด้านกระบวนการบริหารงาน การสร้างความพอใจให้แก่ลูกค้า ตลอดจนสร้างนวัตกรรมและการเรียนรู้ให้แก่องค์กรเพื่อเพิ่มขีดความสามารถในการแข่งขันและการสร้างอนาคตให้แก่องค์กรด้วย ด้วยแนวคิดนี้ผู้บริหารสามารถประเมินศักยภาพโดยรวมขององค์กรและความสามารถในการ

แข่งขันและอนาคตขององค์กรนั้นๆ ได้ชัดเจนยิ่งขึ้น โดยขอบเขตหรือองค์ประกอบในการวัดผลตามแนวคิดของBalanced Scorecard ภายใต้มุมมองแต่ละด้านนั้นจะประกอบด้วยประเด็นต่างๆ ได้แก่

- (1) วัตถุประสงค์ (objective) เพื่อกำหนดวัตถุประสงค์ของแต่ละมุมมองที่ต้องการจะชี้วัด
- (2) ตัวชี้วัด (Performance Indication) คือ ตัวชี้วัดนั้นจะแสดงให้เห็นว่าองค์กรได้บรรลุถึงวัตถุประสงค์ในแต่ละด้านหรือไม่

4. งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

จากการทบทวนและศึกษางานวิจัยที่ผ่านมา ผู้วิจัยพบว่า มีงานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับหัวข้องานวิจัยที่น่าสนใจและนำมาเป็นประโยชน์ในการทำงานวิจัยของผู้วิจัย โดยเรียงตามลำดับความเกี่ยวข้องและสอดคล้องกัน ได้แก่

ชีวิน ชีระวิภาค (2545) ได้ศึกษาวิจัยเรื่อง ปัจจัยเสริมการควบคุมภายใน: กรณีศึกษากรมการศาสนา โดยพบว่า ระบบการทำงานแบบใหม่ที่เน้นพัฒนาคนให้มีคุณธรรม จริยธรรม พัฒนาระบบงาน หาสั่งใจให้รางวัลแก่บุคคลที่มีผลงานดีเด่น นำระบบธรรมาภิบาล การสร้างหน่วยงานให้สะอาด การบริหารมุ่งผลสัมฤทธิ์ การตรวจเยี่ยม และการเฝ้าระวังมาใช้เป็นปัจจัยเสริมการควบคุมภายในของกรมการศาสนา พร้อมทั้งข้อเสนอแนะควรมีการพัฒนากระบวนการตรวจสอบภายในให้เข้มแข็ง วางระบบการควบคุมภายในที่ดีไว้ ข้าราชการหรือเจ้าหน้าที่มองเห็นความสำคัญของระบบการควบคุมภายในว่ามีประโยชน์ในการป้องกันและเสริมประสิทธิภาพนอกจากนี้ควรปรับปรุงงานทุกด้าน โดยตรวจสอบติดตามประเมินผลงานให้มากขึ้น เพิ่มระบบข้อมูลสนเทศ มีตัวชี้วัดผลงานที่แน่ชัดเป็นรูปธรรม

สศิธร ยงภูมิพุทธา (2547) ได้ศึกษาวิจัยเรื่องปัจจัยที่ส่งผลต่อความสำเร็จในการนำนโยบายไปปฏิบัติ ศึกษากรณี: การนำระบบการควบคุมภายในมาใช้ในกรมเชื้อเพลิงธรรมชาติโดยพบว่า เจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงานยังขาดความรู้ ความเข้าใจ การมีส่วนร่วม การรับรู้ข้อมูลข่าวสารและการประสานงานยังไม่ทั่วถึงการจัดวางระบบการควบคุมยังไม่ครอบคลุมทุกหน่วยงานการติดตามและประเมินผลไม่มีหน่วยงานภายนอกเข้ามาติดตามประเมินความเหมาะสมของระบบการควบคุมภายใน พร้อมทั้งให้ข้อเสนอแนะโดยให้ผู้บริหารควรชี้แจงทำความเข้าใจให้ ความรู้แก่เจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติทุกคน และให้บุคคลภายนอกเข้ามาเป็นทีมงาน หรือที่ปรึกษาในการติดตามประเมินผล

ธราวุฒิ ทองทรง (2547) ได้ศึกษาวิจัย เรื่อง สภาพและปัญหาของระบบการควบคุมภายใน ศึกษากรณี: บริษัทไปรษณีย์ไทย จำกัด โดยพบว่า ความคิดเห็นโดยรวมเกี่ยวกับปัญหาของระบบการควบคุมภายในทั้ง 5 ด้าน อยู่ในระดับปานกลาง เมื่อพิจารณาเป็นรายด้านสามารถเรียงลำดับปัญหาจากมากไปหาน้อยตามความคิดเห็นของพนักงานบริษัท ไปรษณีย์ไทย จำกัด คือด้านสภาพแวดล้อม

ของการควบคุมด้านสารสนเทศและการสื่อสาร ด้านการประเมินความเสี่ยงด้านกิจกรรมควบคุม และด้านการติดตามประเมินผล

พงศ์พงา เนตรหาญ (2548) ได้ศึกษาวิจัย เรื่อง ความคิดเห็นของบุคลากร มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์ที่มีต่อระบบการควบคุมภายในโดยพบว่าบุคลากร มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์มีความคิดเห็นต่อระบบการควบคุมภายในอยู่ในระดับดีมากเมื่อเปรียบเทียบปัจจัยตามระดับการศึกษา พบว่า บุคลากรมีความคิดเห็นต่อระบบการควบคุมภายในแตกต่างกัน แต่เมื่อเปรียบเทียบปัจจัยตามเพศ อายุ ตำแหน่ง ระยะเวลาที่ปฏิบัติงานและรายได้ที่ได้รับต่อเดือน พบว่า บุคลากรมีความคิดเห็นต่อระบบการควบคุมภายในไม่แตกต่างกัน ส่วนปัจจัยความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายในไม่มีความสัมพันธ์กับความคิดเห็นของบุคลากรที่มีต่อระบบการควบคุมภายใน

วิดา ปานาลาด (2548) ได้ศึกษาเรื่อง การบริหารการควบคุมภายในของ กระทรวงมหาดไทย จังหวัดนครราชสีมา โดยมีความมุ่งหมายเพื่อศึกษาการบริหารการควบคุมภายใน เพื่อเปรียบเทียบการบริหารการควบคุมภายในที่มีระดับการบริหารราชการ กรมต้นสังกัด

ศิริรัตน์ เริงแสง (2552) ได้ทำการศึกษาเรื่องเปรียบเทียบปัญหาและแนวคิดเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายในด้านการเงิน กรณีศึกษา มหาวิทยาลัยราชภัฏกาญจนบุรี ผลการศึกษาสรุปได้ว่าการศึกษาการพัฒนาระบบการควบคุมด้านการเงิน ของมหาวิทยาลัยราชภัฏกาญจนบุรีมีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาถึงระบบการควบคุมด้านการเงิน การประเมินผลระบบการควบคุมและ เสนอแนะแนวทางในการพัฒนาระบบต่อไปซึ่ง ได้ผลการวิเคราะห์แยกตามสังกัดหน่วยงาน สำนักงานอธิการบดี พบว่างานการเงินของสำนักงานอธิการบดี ภายในมหาวิทยาลัยราชภัฏกาญจนบุรี ส่วนใหญ่มีการปฏิบัติเกี่ยวกับระบบการควบคุมด้านการเงินเป็นไปตามระเบียบและข้อบังคับที่ กำหนดและได้มีวิธีการปฏิบัติสอดคล้องกับหลักทฤษฎีการควบคุมภายใน ซึ่งเมื่อได้มีการประเมินระบบการควบคุมด้านการเงินแล้วพบว่าระบบการควบคุมทุกด้านมีประสิทธิภาพสูงคณะ พบว่างานการเงินของคณะ ภายในมหาวิทยาลัยราชภัฏกาญจนบุรีมีการปฏิบัติเกี่ยวกับระบบการควบคุมด้านการเงิน ส่วนใหญ่เป็นไปตามระเบียบและข้อบังคับที่ กำหนดและได้มีวิธีการปฏิบัติสอดคล้องกับหลักทฤษฎีการควบคุมภายใน ซึ่งเมื่อได้มีการประเมินระบบการควบคุมด้านการเงินพบว่าในด้านระบบเงินยืมทดรองจ่ายมีการปฏิบัติที่ไม่สอดคล้องกับหลักการควบคุมภายในส่วนด้านอื่น ๆ นั้น มีการปฏิบัติที่ดีศูนย์ฯ พบว่างานการเงินของศูนย์ฯ ภายในมหาวิทยาลัยราชภัฏกาญจนบุรีมีการปฏิบัติเกี่ยวกับระบบการควบคุมด้านการเงิน ส่วนใหญ่ไม่เป็นไปตามระเบียบและข้อบังคับที่ กำหนดและได้มีวิธีการไม่ปฏิบัติสอดคล้องกับหลักทฤษฎีการควบคุมภายใน ซึ่งเมื่อได้มีการประเมินระบบการควบคุมด้าน

การเงินพบว่าส่วนใหญ่มีการปฏิบัติที่ไม่สอดคล้องกับหลักการควบคุมภายในยกเว้นด้านระบบ การบริหารเงินเดือนและค่าจ้างที่มีการปฏิบัติที่ดีและสอดคล้องกับหลักการควบคุมภายในเพียงด้านเดียว

วรลักษณ์ สุพิทยาพร (2549) ได้ศึกษาเรื่อง แนวทางการใช้ระบบควบคุม ภายในเพื่อบริหารจัดการเก็บภาษีอากร : กรณีศึกษา ส่วนกำกับดูแลผู้เสียภาษี สำนักงานสรรพากรพื้นที่ เชียงราย โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาการดำเนินงานระบบการควบคุมภายใน ปัญหา และอุปสรรค เพื่อการบริหาร การจัดเก็บภาษีของส่วนกำกับดูแล สำนักงานสรรพากรพื้นที่ เชียงราย เครื่องมือที่ใช้ ในการศึกษา เป็นแบบสอบถาม โดยใช้แนวคิดเรื่อง ระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินว่าด้ วย การกำหนด มาตรฐานการควบคุมภายใน พ.ศ.2544 ซึ่งประยุกต์ใช้แนวคิดการบริหารการควบคุม ภายในที่ดีของ COSO มาใช้ จากการศึกษาพบว่า ส่วนกำกับดูแลผู้เสียภาษี สำนักงานสรรพากรพื้นที่ เชียงราย ได้มี การจัดทำและปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายในที่ดีแล้ว ยกเว้นองค์ประกอบ ทางด้าน สภาพแวดล้อมการควบคุม ด้านการประเมินความเสี่ยง และด้านสารสนเทศและการสื่อสาร พบ ปัญหาในเรื่องของบุคลากรที่ยังขาดความรู้ ความเข้าใจ ประสิทธิภาพ และการเพิ่มจำนวน บุคลากร ให้เหมาะสมกับปริมาณงาน ปัญหาดังกล่าวล้วนแต่มีผลต่อการบรรลุตามวัตถุประสงค์ของ หน่วยงาน หากหน่วยงานมีการอบรมเพิ่มเติมความรู้ ความสามารถ และทักษะที่จำเป็นให้กับ เจ้าหน้าที่ ทั้งความรู้เกี่ยวกับการควบคุมภายในและกฎหมาย ระเบียบกรมสรรพากร ข้อหาหรือ แนวทางใหม่ ๆ ให้เหมาะสมกับตำแหน่งงาน และหน่วยงานควรมีการจัดทำการประเมินระบบ ควบคุมภายในอย่างสม่ำเสมอและต่อเนื่องตลอดเวลา เพื่อเป็นการลดความเสี่ยงที่อาจจะทำให้ เกิดผล เสียหายให้กับองค์กรได้ นอกจากนี้ จึงควรมีการศึกษาในเรื่องแนวทางการใช้ระบบควบคุม ภายใน ของฝ่ายและส่วนอื่น ๆ เพิ่มเติม เพื่อนำมาปรับปรุงการใช้ระบบการควบคุมภายในของ สำนักงาน สรรพากรพื้นที่ เชียงรายในภาพรวมทั้งหมดได้

วิราภรณ์ พิงพิศ (2550) ได้ศึกษาเรื่อง ปัญหาและอุปสรรคในการพัฒนา ระบบการควบคุม ภายในของบริษัท บูรพาอุตสาหกรรม จำกัด โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาความ คิดเห็นต่อปัญหาและ อุปสรรคในการพัฒนาระบบการควบคุมภายในของบริษัท เพื่อศึกษาการรับรู้ เกี่ยวกับระบบการ ควบคุมภายในของพนักงานบริษัท เพื่อศึกษาเปรียบเทียบความคิดเห็นปัญหา และอุปสรรคในการ พัฒนาระบบการควบคุมภายในของบริษัทตามปัจจัยส่วนบุคคล และศึกษา ความสัมพันธ์ระหว่าง สภาพแวดล้อมภายในองค์กรและการรับรู้เกี่ยวกับระบบการควบคุมภายใน กับปัญหาและอุปสรรค ในการพัฒนาระบบการควบคุมภายในของบริษัท เครื่องมือที่ใช้ใน การศึกษาเป็นแบบสอบถามและ แบบสัมภาษณ์ โดยใช้แนวคิดและทฤษฎีเกี่ยวกับ การรับรู้ การควบคุมภายในของ COSO และการ ตรวจสอบภายใน มาใช้ในงานวิจัย จากการศึกษาพบว่า ระดับความคิดเห็นต่อปัญหาและอุปสรรคใน การพัฒนาระบบการควบคุมภายในของบริษัทโดยภาพ รวมอยู่ในระดับไม่แน่ใจ เมื่อพิจารณาเป็น

รายด้านพบว่าอยู่ในระดับไม่แน่ใจทั้งห้าด้าน ระดับการรับรู้เกี่ยวกับระบบการควบคุมภายในของ พนักงานบริษัทโดยรวมอยู่ในระดับปานกลาง

ฉิราวุธ ทองทรง (2547) ได้ศึกษาเรื่อง สภาพและปัญหาของระบบการ ควบคุมภายใน กรณีศึกษา : บริษัท ไปรษณีย์ไทย จำกัด โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาสภาพและ ปัญหาของระบบ การควบคุมภายในของบริษัท เพื่อเปรียบเทียบความคิดเห็นต่อสภาพและปัญหา ของการควบคุม ภายในของบริษัทตามตำแหน่งของพนักงาน เพื่อเปรียบเทียบความคิดเห็นต่อสภาพ และปัญหาของ ระบบการควบคุมภายในของบริษัทตามความแตกต่างด้านการตลาดและพัฒนาธุรกิจ ด้านอำนาจการ และบริหารทรัพย์สิน ด้านการเงินและบัญชี ด้านบุคคล ด้านพัฒนาระบบ และด้าน ปฏิบัติการ เครื่องมือที่ใช้ในการศึกษาเป็นแบบสอบถาม โดยใช้แนวคิดเกี่ยวกับระบบการควบคุม ภายในของ คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน แนวคิดการควบคุมภายในของ COSO มาใช้ จาก การศึกษาพบว่า ความคิดเห็นโดยรวมของพนักงานเกี่ยวกับสภาพของระบบการควบคุมภายในอยู่ ในระดับปานกลาง ได้แก่ ด้านกิจกรรมการควบคุม ด้านสภาพแวดล้อมการควบคุมด้ านการประเมิน ความเสี่ยง ด้าน สารสนเทศและการสื่อสาร และด้านการติดตามประเมินผล ตามลำดับ ความคิดเห็น

กาญจนา ทารินทร์ (2546) ได้ศึกษาเรื่อง แนวทางการประเมินประสิทธิภาพ การควบคุม ภายในตามมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 400 กับมาตรฐาน COSO โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อ เปรียบเทียบ ความแตกต่างของการควบคุมภายในตามมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 400 กับ มาตรฐาน COSO และเพื่อให้ทราบถึงแนวทางการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายใน เครื่องมือที่ใช้ในการศึกษา เป็นแบบสอบถาม โดยใช้แนวคิดตามมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 400 แนวคิดการควบคุมภายใน ตามมาตรฐาน COSO มาใช้ จากการศึกษาพบว่า ด้านสภาพแวดล้อมการ ควบคุม และด้านการ ประเมินความเสี่ยงมีความคล้ายคลึงกันเป็นส่วนใหญ่ ด้านกิจกรรมการควบคุม มีส่วนแตกต่างใน เรื่องการใช้เครื่องมือในการประเมินผล คือ มาตรฐานการสอบบัญชีใช้เครื่องมือ วัดผลทางการเงิน แบบเดิม แต่มาตรฐาน COSO นำเครื่องมือวัดผลสมัยใหม่มาใช้ ส่วนด้านข้อมูล ข่าวสารและการ สื่อสารตามมาตรฐาน COSO จะให้ความสำคัญในเรื่องของการสื่อสารระหว่าง บุคลากรมากกว่า และด้านการติดตามประเมินผลมีความคล้ายคลึงกันในเรื่องการประเมินผลการ ควบคุม แต่เรื่องการ ติดตามผลงานนั้นตามมาตรฐาน COSO ให้ความสำคัญมากกว่ามาตรฐานการ สอบบัญชี ส่วน แนวทางการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในซึ่งส่วนใหญ่ผู้สอบบัญชี จัดทำสรุปผลการ ประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในใช้การจดบันทึกในกระดาษทำการเพื่อ เป็นแนวทางในการ จัดทำแนวการตรวจสอบตอนสิ้นปี จะเห็นได้ว่า ในการศึกษาครั้งนี้เป็น การศึกษาแนวทางการ ประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในของผู้สอบบัญชีภายนอกที่ ตรวจสอบธุรกิจในจังหวัด

เชียงใหม่ ดังนั้นการศึกษาในครั้งต่อไป ควรเป็นการศึกษาเปรียบเทียบ แนวทางการประเมิน ประสิทธิภาพการควบคุมภายในของผู้ตรวจสอบภายในกับผู้ตรวจสอบบัญชี

จะเห็นได้ว่า งานวิจัยที่ได้บททวนข้างต้นมีประเด็นที่น่าสนใจเหมือนกัน ก็คือ แนวคิด การ ควบคุมภายในของ COSO ซึ่งเป็นพื้นฐานของระบบการควบคุมภายในที่ดีที่ทุกหน่วยงานทั้ง ภาครัฐ และภาคเอกชน ต่างนำมาประยุกต์ใช้ในหน่วยงาน เพื่อให้เกิดความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผล ว่า การ ดำเนินงานของหน่วยงานจะบรรลุตามวัตถุประสงค์ที่ได้ตั้งไว้ ได้แก่ มีประสิทธิภาพและ ประสิทธิภาพในการปฏิบัติงาน มีรายงานทางการเงินที่มีความน่าเชื่อถือ และได้ปฏิบัติตามกฎหมาย กฎ และระเบียบที่กำหนดไว้ ซึ่งเป็นความหมายของระบบการควบคุมภายในของ COSO นั่นเอง