

บทที่ 2

แนวคิด ทฤษฎี เอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

การศึกษาครั้งนี้ได้มีการศึกษา แนวคิด ทฤษฎี และงานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับการควบคุมภายใน เพื่อนำมาเป็นแนวทางอ้างอิงการศึกษาเรื่อง ความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับการวางระบบ และการประเมินผลการควบคุมภายในของบุคลากรส่วนราชการประจำจังหวัดเชียงใหม่ ซึ่งแนวคิด ทฤษฎีที่เกี่ยวข้องประกอบด้วยเรื่องต่างๆ ดังต่อไปนี้

1. การจัดวางระบบการควบคุมภายในของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน
2. แนวคิดการควบคุมภายใน ของ COSO
3. องค์ประกอบการควบคุมภายในด้านการบัญชีและการเงิน

แนวคิดและทฤษฎี

1. การจัดวางระบบการควบคุมภายในของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน (คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน, 2545: 1)

1.1 แนวคิดเกี่ยวกับการควบคุมภายใน

1.1.1. การควบคุมภายในเป็นส่วนประกอบที่แทรกและแฝงอยู่ในการปฏิบัติงานตามปกติ การควบคุมภายในมิใช่เหตุการณ์หนึ่ง และมีใช้ผลสุดท้ายของการกระทำแต่เป็นกระบวนการ (Process) ที่ต่อเนื่อง และแทรกหรือแฝงอยู่ (Built in) ในการปฏิบัติงานตามปกติของหน่วยรับตรวจ ฝ่ายบริหารจึงควรนำการควบคุมภายในมาใช้โดยรวมเป็นส่วนหนึ่งของกระบวนการบริหารงาน ซึ่งได้แก่ การวางแผน (Planning) การดำเนินการ (Executing) และการติดตามผล (Monitoring)

1.1.2. การควบคุมภายในเกิดขึ้นได้โดยบุคลากรของหน่วยรับตรวจ บุคลากรทุกระดับเป็นผู้มีบทบาทสำคัญในการทำให้มีการควบคุมภายในเกิดขึ้นในหน่วยรับตรวจ ฝ่ายบริหารเป็นผู้รับผิดชอบในการจัดให้มีระบบการควบคุมภายในที่ดี โดยการกำหนดวัตถุประสงค์ วางกลไกการควบคุมและการกำหนดกิจกรรมต่าง ๆ รวมทั้งการติดตามผลการควบคุมภายใน ส่วนบุคลากรอื่นของหน่วยรับตรวจรับผิดชอบต่อการปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายในที่กำหนดขึ้น

1.1.3. การควบคุมภายในให้ความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลว่าจะบรรลุวัตถุประสงค์ที่กำหนด ถึงแม้ว่าการควบคุมภายในจะออกแบบไว้ดีเพียงใดก็ตามก็ไม่สามารถให้ความมั่นใจว่าจะทำให้ การดำเนินงานบรรลุตามวัตถุประสงค์อย่างสมบูรณ์ เพราะยังมีปัจจัยอื่นมีผลกระทบต่อ การบรรลุวัตถุประสงค์ของหน่วยรับตรวจ เช่น การใช้ดุลยพินิจผิดพลาด การสมรู้ร่วมคิดกัน การปฏิบัติ ผิดกฎหมาย ระเบียบ และกฎเกณฑ์ที่กำหนดไว้ นอกจากนี้การวางระบบการควบคุมภายในจะต้อง คำนึงถึงต้นทุนและผลประโยชน์ที่เกี่ยวข้องกันว่าผลประโยชน์ที่ได้รับจากการควบคุมภายในจะ คຸ້ມคຳกับต้นทุนที่เกิดขึ้น

1.2 วัตถุประสงค์ของการควบคุมภายใน

ผู้กำกับดูแล ฝ่ายบริหารและบุคลากรของหน่วยรับตรวจต้องให้ความสำคัญต่อ วัตถุประสงค์ของการควบคุมภายในตามมาตรฐานนี้ ซึ่งมีวัตถุประสงค์ที่สำคัญ 3 ประการคือ

1.2.1. เพื่อให้เกิดประสิทธิผลและประสิทธิภาพของการดำเนินงาน (Operation Objectives) ได้แก่ การปฏิบัติงานและการใช้ทรัพยากรของหน่วยรับตรวจให้เป็นไปอย่างมี ประสิทธิภาพและประสิทธิผล ซึ่งรวมถึงการดูแลรักษาทรัพย์สิน การป้องกันหรือลดความผิดพลาด ความเสียหาย การรั่วไหล การสิ้นเปลือง หรือการทุจริตในหน่วยรับตรวจ

1.2.2. เพื่อให้เกิดความเชื่อถือได้ของการรายงานทางการเงิน (Financial Reporting Objectives) ได้แก่ การจัดทำรายงานทางการเงินที่ใช้ภายในและภายนอกหน่วยรับตรวจให้เป็นไป อย่างถูกต้อง เชื่อถือได้และทันเวลา

1.2.3. เพื่อให้เกิดการปฏิบัติตามกฎหมาย และระเบียบข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง (Compliance Objectives) ได้แก่ การปฏิบัติตามกฎหมายระเบียบ ข้อบังคับ หรือมติคณะรัฐมนตรีที่ เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานของหน่วยรับตรวจ รวมทั้งการปฏิบัติตามนโยบาย และวิธีการ ปฏิบัติงานที่หน่วยรับตรวจได้กำหนดขึ้น

1.3 การนำมาตรฐานการควบคุมภายในไปใช้ในเชิงปฏิบัติ

การจัดวางระบบการควบคุมภายใน ประกอบด้วย

การออกแบบการควบคุมภายใน (Designing Internal Control) การออกแบบการ ควบคุมภายในที่มีประสิทธิผล และประสิทธิภาพ ควรมีขั้นตอน ดังนี้

1. ทำความเข้าใจกับความเสี่ยงต่างๆที่มีนัยสำคัญโดยการประเมินความเสี่ยงดังกล่าว
2. สอบทานการควบคุมภายในที่มีอยู่แล้ว ว่าสามารถที่จะป้องกันหรือลดความ เสี่ยงดังกล่าว หรือไม่ เพื่อพิจารณาว่าจะคงไว้หรือจะปรับปรุงแก้ไข ซึ่งอาจเพิ่มการควบคุมใหม่ๆ หรือ ปรึ่ปรับระบบใหม่

3. ระบุกิจกรรมการควบคุมใหม่เพื่อป้องกันความเสี่ยง หรือลดความเสี่ยงดังกล่าว ให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้

4. ประเมินการต้นทุนที่จะต้องให้ในการจัดให้มีและดำรงรักษาไว้ซึ่งกิจกรรมการควบคุม ว่าต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายไม่สูงกว่าประโยชน์ที่จะได้รับจากการมีกิจกรรมควบคุม หรือ ต้นทุนไม่เกินกว่าจำนวนเงินความเสียหายถ้าไม่มีกิจกรรมควบคุม

5. จัดให้มีกิจกรรมนั้นเป็นการควบคุมภายใน โดยออกแบบหรือปรับปรุงการควบคุมภายในตามความเหมาะสม และมีมาตรฐานไม่ต่ำกว่ามาตรฐานการควบคุมภายในที่กำหนด

การนำระบบการควบคุมภายในที่กำหนดไปสู่การปฏิบัติ (Implementing Internal Control) การนำระบบการควบคุมภายในที่กำหนดไปใช้ปฏิบัติ โดย

1. การสื่อสาร (Communication) ควรจัดทำระบบการควบคุมภายในเป็นเอกสาร แล้วสื่อสารให้ฝ่ายบริหารและบุคลากรที่เกี่ยวข้องทราบทั่วกัน

2. การติดตามประเมินผล (Monitoring) ถ้าไม่มีการดำรงรักษาไว้ซึ่งการปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายในอย่างต่อเนื่อง และสม่ำเสมอ

การประเมินผลการควบคุมภายใน (Evaluating Internal control) ควรประเมิน โดยตอบคำถามเกี่ยวกับ

1. ความเพียงพอ โครงสร้าง และรูปแบบการควบคุมที่กำหนดขึ้นเพียงพอและครอบคลุมทุกเรื่องที่สำคัญ รวมทั้งมีองค์ประกอบของการควบคุมภายในทั้ง 5 หรือ ไม่ อยู่ในเกณฑ์ที่น่าพอใจหรือไม่

2. การควบคุมภายใน การควบคุมกำหนดโดยผู้บริหารอย่างเป็นทางการ หรือถือปฏิบัติตามระเบียบกลางของทางราชการหรือไม่

3. การมีอยู่จริง การควบคุมภายในที่มีอยู่การปฏิบัติงานจริงหรือไม่ และสามารถลดความเสี่ยงตามที่ระบุไว้หรือไม่ กรณีมิได้ปฏิบัติจริงในทางปฏิบัติมีการใช้วิธีการอื่นทดแทนการควบคุมภายในที่กำหนดหรือไม่

4. ประสิทธิภาพ ถ้ามีการปฏิบัติงานจริง ระบบการควบคุมภายใน ได้ปฏิบัติหน้าที่ตามที่กำหนดไว้ และได้รับผลสำเร็จตามวัตถุประสงค์หรือไม่

5. ประสิทธิภาพ ประโยชน์ที่ได้รับจากการมีระบบการควบคุมหรือความเสี่ยงที่ลดลงจากการจัดให้มีการควบคุมภายในคู่กับต้นทุน หรือค่าใช้จ่ายในการจัดให้มีการควบคุมดังกล่าวหรือไม่ ซึ่งแยกเป็นการประเมินผลการควบคุมภายในด้านการบริหาร ประกอบด้วย

1. ด้านภารกิจ ได้แก่ วัตถุประสงค์หลัก การวางแผน การติดตามผล

2. ด้านกระบวนการปฏิบัติงาน ได้แก่ ประสิทธิภาพ ประสิทธิภาพ

3. ด้านการใช้ทรัพยากร ได้แก่ การจัดทรัพยากร ประสิทธิภาพของการใช้ทรัพยากร

4. สภาพแวดล้อมของการดำเนินงาน ได้แก่ การปฏิบัติตามกฎ ระเบียบและข้อบังคับ ความสอดคล้องกับสภาพแวดล้อมการดำเนินงาน

และการประเมินผลการควบคุมภายในด้านการเงิน ด้านการผลิต ด้านระบบสารสนเทศ และด้านการบริหารพัสดุ ประกอบด้วย

1. ด้านการเงิน ได้แก่ เงินสดและเงินฝากธนาคาร เช่น การรับเงิน การเบิกจ่ายเงิน เงินสดในมือ การนำเงินส่งคลัง การบันทึกบัญชี เงินทศรอง เป็นต้น ทรัพย์สิน เช่น ความเหมาะสมของการใช้ การดูแลรักษาทรัพย์สิน การบัญชีทรัพย์สิน เป็นต้น รายงานการเงิน เช่น ข้อมูลการเงิน รายงานการเงิน

2. ด้านการผลิต ได้แก่ การวางแผนการผลิต การดำเนินการผลิต การบริหารคลังสินค้า

3. ด้านระบบสารสนเทศ ได้แก่ อุปกรณ์คอมพิวเตอร์ การป้องกันดูแลรักษาสารสนเทศ ประโยชน์ของสารสนเทศ

4. ด้านการบริหารพัสดุ ได้แก่ เรื่องทั่วไป ค่าตอบแทน หน้าที่ความรับผิดชอบ การฝึกอบรม การปฏิบัติงานของบุคลากร การสื่อสาร

ซึ่งวัตถุประสงค์ของการควบคุมภายใน และการนำมาตราฐานการควบคุมภายในไปใช้ในเชิงปฏิบัติของแต่ละหน่วยรับตรวจจะแตกต่างกัน ไปขึ้นกับฝ่ายบริหารให้ความสำคัญกับวัตถุประสงค์ใดมากกว่ากัน กล่าวคือบางหน่วยงานอาจเน้นเรื่องระวังป้องกันการทุจริต การรั่วไหล บางหน่วยงานเน้นการบรรลุมูลค่าของวัตถุประสงค์ทางการบริหาร บางหน่วยงานอาจเน้นเรื่องการใช้ประโยชน์สูงสุดจากทรัพยากร บางหน่วยงานอาจเน้นเรื่องการรายงานถูกต้อง ซึ่งเป็นเรื่องของนโยบาย ทักษะคติ ลักษณะหน่วยงาน หรือทุกเรื่องผสมผสานกัน การจัดวางระบบการควบคุมภายในจึงควรให้ความสำคัญกับการกำหนดวัตถุประสงค์ของการควบคุมที่กำหนดและปรับปรุงการควบคุมภายในให้มีประสิทธิภาพ และประสิทธิผลอยู่เสมอ ดังนั้นจึงได้นำแนวคิดการควบคุมภายในของ COSO มาเป็นแนวปฏิบัติในการกำหนดมาตรฐานการควบคุมภายในของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน

2. แนวคิดการควบคุมภายใน ของ COSO (The Committee of Sponsoring of Treachery Commission) (สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน, 2552: 7)

COSO ได้จัดการควบคุมภายในที่สำคัญเป็น 5 องค์ประกอบ ได้แก่

องค์ประกอบที่ 1 สภาพแวดล้อมของการควบคุม (Control Environment) คือปัจจัยต่างๆ ซึ่งส่งเสริมให้องค์ประกอบการควบคุมภายในอื่น ๆ มีประสิทธิผลในหน่วยงาน หรือทำให้การควบคุมที่มีอยู่มีประสิทธิผลยิ่งขึ้น หรือทำให้บุคลากรให้ความสำคัญกับการควบคุมมากขึ้น ในกรณีตรงข้าม สภาพแวดล้อมของการควบคุมที่ไม่มีประสิทธิผลอาจทำให้องค์ประกอบการควบคุมอื่น ๆ มี

ประสิทธิผลลดลง สภาพแวดล้อมของการควบคุมภายในสะท้อนให้เห็นทัศนคติ และการรับรู้ถึงความสำคัญของการควบคุมภายในของบุคลากรระดับต่าง ๆ ในหน่วยงาน

สภาพแวดล้อมของการควบคุมเป็นเรื่องเกี่ยวกับการสร้างความตระหนัก (Control Consciousness) และบรรยากาศของการควบคุมในหน่วยงาน ให้บุคลากรในหน่วยงานเกิดจิตสำนึกที่ดีในการปฏิบัติงานตามความรับผิดชอบ โดยเน้นการสร้างบรรยากาศโดยผู้บริหารระดับสูง (Tone at the top) สภาพแวดล้อมของการควบคุมที่ดี คือ สภาพแวดล้อมที่ทำให้บุคลากรในหน่วยรับผิดชอบและปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจริยธรรม มีความรับผิดชอบและเข้าใจขอบเขตอำนาจหน้าที่ของตนเอง มีความรู้ความสามารถ และทักษะที่จำเป็นต้องใช้ในการปฏิบัติงานตามที่ได้รับมอบหมายอย่างเพียงพอ ยอมรับและปฏิบัติตามนโยบายและแนวทางการปฏิบัติงานสภาพแวดล้อมของการควบคุมมีปัจจัยต่างๆ เช่น

1) ความซื่อสัตย์และจริยธรรม

ความซื่อสัตย์และจริยธรรมเป็นสิ่งสำคัญอย่างยิ่งที่จะทำให้เกิดคุณธรรมในการดำเนินกิจกรรมต่าง ๆ ในหน่วยงาน เป็นที่ยอมรับว่าหน่วยรับตรวจที่มีบุคลากรที่ซื่อสัตย์และมีจริยธรรมสูงจำนวนมาก สามารถนำพาหน่วยงานของตนให้ก้าวหน้า เป็นที่ยอมรับของสาธารณชนโดยทั่วไป ดังนั้นผู้บริหารจะต้องเป็นแบบอย่างที่ดีโดยการแสดงออกอย่างสม่ำเสมอ ทั้งโดยคำพูดและการกระทำรวมทั้งสื่อสารภายในให้บุคลากรรับทราบถึงการปฏิบัติของผู้บริหาร และควรจัดทำข้อกำหนดด้านจริยธรรมรวมถึงข้อห้ามบุคลากรในลักษณะที่มีผลประโยชน์ทับซ้อน (Conflict of Interest) อย่างชัดเจน

ผลประโยชน์ทับซ้อน หมายถึง สถานการณ์ที่บุคคลหนึ่งมีบทบาทหน้าที่และ/หรือความสัมพันธ์อื่นที่มีวัตถุประสงค์หรือผลประโยชน์ส่วนตัว หรือพวกพ้องที่ทับซ้อนกับบทบาทหน้าที่ในหน่วยงาน ทำให้การปฏิบัติงานของบุคคลนั้นขาดความเป็นอิสระและเป็นกลาง ซึ่งอาจเกิดขึ้นจากผลประโยชน์ส่วนตัวไม่สอดคล้องกับผลประโยชน์ของหน่วยงาน ทำให้บุคคลนั้นต้องอยู่ในสถานการณ์ต้องเลือกทางใดทางหนึ่ง ซึ่งอาจไม่ก่อให้เกิดประโยชน์สูงสุดต่อหน่วยงาน และอาจนำไปสู่การทุจริตและประพฤติมิชอบ เช่น บุคลากรของหน่วยรับตรวจเข้าไปเป็นคู่สัญญา หรือมีส่วนได้เสียในสัญญาที่ทำกับหน่วยรับตรวจ หรือเป็นหุ้นส่วนหรือผู้ถือหุ้นในห้างหุ้นส่วนหรือบริษัทที่เข้าเป็นคู่สัญญากับหน่วยรับตรวจ เป็นต้น ฝ่ายบริหารจึงควรกำหนดข้อห้ามเกี่ยวกับผลประโยชน์ทับซ้อนดังกล่าวไว้ในข้อกำหนดด้านจริยธรรม ทั้งฝ่ายบริหารและบุคลากรทุกคนในหน่วยงานต้องหลีกเลี่ยงสถานการณ์ที่อาจก่อให้เกิดผลประโยชน์ทับซ้อนด้วย

2) การพัฒนาความรู้ความสามารถของบุคลากร

ความรู้ความสามารถของบุคลากร เป็นปัจจัยสำคัญต่อความสำเร็จในการดำเนินงาน ดังนั้นผู้บริหารจะต้องเป็นผู้กำหนดระดับความรู้ ความสามารถ ทักษะ รวมทั้งความชำนาญและประสบการณ์สำหรับบุคลากรในตำแหน่งต่าง ๆ ว่าควรอยู่ในระดับใด เพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการพิจารณาบรรจุแต่งตั้งบุคลากรให้เหมาะสมกับหน้าที่และความรับผิดชอบ เพื่อให้การดำเนินงานบรรลุผลสำเร็จตามวัตถุประสงค์ที่ตั้งไว้เครื่องมือสำคัญก็คือการจัดทำเอกสารบรรยายลักษณะงาน (Job Description)

3) คณะกรรมการบริหาร และคณะกรรมการตรวจสอบ

คณะกรรมการบริหารมีส่วนสำคัญต่อการกำกับดูแลกิจการ ซึ่งหากหน่วยงานมีการกำกับดูแลที่ดีจะทำให้การควบคุมภายในมีประสิทธิภาพด้วย ส่วนคณะกรรมการตรวจสอบเป็นกลไกที่ช่วยในการตรวจสอบแผนงานต่าง ๆ ที่ฝ่ายบริหารดำเนินการ คณะกรรมการตรวจสอบจึงต้องมีความเป็นอิสระจากฝ่ายบริหาร มีความรู้ ความสามารถซึ่งจะช่วยส่งเสริมและสนับสนุนสภาพแวดล้อมการควบคุมภายในให้มีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น

4) ปรัชญาและรูปแบบการบริหารของผู้บริหาร

ปรัชญาและรูปแบบการบริหาร หมายถึง แนวคิด ทศนคติและวิธีปฏิบัติงานที่ผู้บริหารนำมาใช้ในการบริหารหน่วยรับตรวจ ผู้บริหารแต่ละคนมีแนวคิดและวิธีการปฏิบัติงานรวมทั้งประสบการณ์ที่แตกต่างกันออกไป ปรัชญาและรูปแบบการบริหารที่แตกต่างกัน จะทำให้เกิดจุดอ่อนการควบคุมภายในที่แตกต่างกัน ซึ่งส่งผลกระทบต่อโครงสร้างและประสิทธิผลการควบคุมภายใน

5) โครงสร้างองค์กร

โครงสร้างองค์กร เป็นการกำหนดลำดับการบริหาร การควบคุม ความรับผิดชอบ กิจกรรม รวมถึงเส้นทางการรายงานผลการปฏิบัติงาน และความรับผิดชอบของบุคลากรในระดับต่าง ๆ โดยคำนึงถึงความรู้ความสามารถของบุคคลเหล่านั้นด้วย โครงสร้างองค์กรที่ได้รับการจัดไว้ได้อย่างถูกต้อง รวดเร็วและมีประสิทธิภาพ รวมทั้งจะเป็นสิ่งที่บ่งบอกให้เห็นถึงกรอบการทำงานของแต่ละกิจกรรมที่จะทำให้การดำเนินงานบรรลุตามวัตถุประสงค์ที่ตั้งไว้ ลักษณะโครงสร้างองค์กรที่เหมาะสมแต่ละแห่ง อาจแตกต่างกันตามขนาดและลักษณะกิจกรรมในแต่ละหน่วยรับตรวจ

6) การมอบอำนาจและหน้าที่ความรับผิดชอบ

การมอบอำนาจ หมายถึง การกระจายการควบคุมในส่วนที่ผู้บริหารต้องดูแลไปยังผู้ปฏิบัติงานตามความเหมาะสม และตามความจำเป็นในการดำเนินกิจการเพื่อให้บรรลุผลสำเร็จตาม

วัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้ การกระจายอำนาจ ควรพิจารณาถึง ลักษณะกิจกรรม ความซับซ้อน ขนาดพื้นที่และระดับความเสี่ยงที่ยอมรับได้ หรือให้เกิดความเสี่ยงในระดับที่ความเสี่ยงต่ำสุดที่อาจเกิดจากการตัดสินใจของบุคลากรผู้ได้รับมอบอำนาจ ดังนั้น เพื่อให้มีสภาพแวดล้อมของการควบคุมที่ดี ผู้บริหารจึงควรมอบอำนาจให้เหมาะสมกับหน้าที่ความรับผิดชอบในแต่ละตำแหน่ง จัดทำเอกสารกำรบรรยายลักษณะงานของบุคลากรทุกระดับ เอกสารคู่มือระบบงาน โดยเฉพาะงานที่มีความซับซ้อนลงทุนสูง ระบบการควบคุมและระบบการรายงานตามหน้าที่ความรับผิดชอบที่มีประสิทธิภาพและ ทันกาลไว้อย่างชัดเจนให้เป็นแนวทางอ้างอิงในการปฏิบัติงาน เพื่อป้องกันไม่ให้เกิดความซ้ำซ้อนหรือละเว้นการปฏิบัติงานรวมทั้งการดำเนินงานเกิดหยุดชะงักเมื่อมีการโยกย้ายสับเปลี่ยนผู้ปฏิบัติงาน

7) นโยบายและวิธีบริหารงานบุคคล

บุคลากรเป็นปัจจัยสำคัญและมีอิทธิพลที่สุดต่อการปฏิบัติงานทุกด้าน รวมทั้งต่อประสิทธิผลของการควบคุมภายใน ฝ่ายบริหารจึงควรกำหนดนโยบายและวิธีปฏิบัติ ในส่วนที่เกี่ยวกับการคัดเลือก การฝึกอบรม การเลื่อนขั้น เลื่อนตำแหน่ง การประเมินผลการปฏิบัติงาน และเผยแพร่แนวทางหรือหลักเกณฑ์ด้านทรัพยากรบุคคล ให้บุคลากรรับทราบโดยละเอียด รวมถึงควรพัฒนาให้ความรู้ความสามารถแก่บุคลากรอย่างต่อเนื่อง

องค์ประกอบที่ 2 กิจกรรมการควบคุม (Control Activities) คือ นโยบาย และระเบียบวิธีปฏิบัติ รวมถึงมาตรการต่างๆ ที่ฝ่ายบริหารกำหนดขึ้นเพื่อให้บุคลากรนำไปปฏิบัติเพื่อลดหรือควบคุมความเสี่ยงและได้รับการสนองตอบโดยมีการปฏิบัติตาม ตัวอย่างกิจกรรมการควบคุม เช่น การสอบทานงาน การดูแลป้องกันทรัพย์สิน และการแบ่งแยกหน้าที่เป็นต้น

กิจกรรมการควบคุมมีอยู่ในทุกหน้าที่และทุกระดับของการปฏิบัติงาน เช่น การควบคุมงาน การให้คำแนะนำ การมอบอำนาจ การอนุมัติ การตรวจสอบ การสอบทานผลการปฏิบัติงาน การรักษาความปลอดภัยการแบ่งแยกหน้าที่ การจัดบันทึกกิจกรรมต่างๆ รวมทั้งการรวบรวมและจัดเก็บเอกสารที่เกี่ยวข้อง ซึ่งเป็นหลักฐานแสดงการปฏิบัติกิจกรรมนั้น ๆ ดังนั้นในการปฏิบัติงานทุกด้าน ผู้บริหารจะต้องจัดให้มีกิจกรรมการควบคุมอย่างเหมาะสมและเพียงพอกับระดับความเสี่ยงที่จะก่อให้เกิดความเสียหายกิจกรรมการควบคุมมีอยู่หลายประเภท การจัดให้มีกิจกรรมการควบคุมมากน้อยเพียงใด ประเภทกิจกรรมใดขึ้นอยู่กับลักษณะความเสี่ยงของหน่วยรับตรวจนั้น ซึ่งแต่ละหน่วยรับตรวจอาจมีความเสี่ยงที่แตกต่างกัน ดังนั้น ผู้บริหารจำเป็นต้องทราบถึงลักษณะความเสี่ยง ปัจจัยเสี่ยงด้านต่าง ๆ และวิธีการประเมินความเสี่ยง เพื่อพิจารณาจัดกิจกรรมการควบคุมที่มีความสัมพันธ์และเหมาะสมกับความเสี่ยงนั้น ๆ ต่อไปนี้เป็นตัวอย่างกิจกรรมการควบคุมที่ปฏิบัติโดยทั่วไป ผู้บริหารอาจพิจารณานำไปใช้ให้เหมาะสมกับหน่วยงานที่รับผิดชอบได้ดังนี้

1) การกำหนดนโยบายและระเบียบวิธีปฏิบัติงาน

ผู้บริหารระดับสูงเป็นผู้กำหนดนโยบายและแผนงาน เพื่อแสดงให้เห็นถึงทิศทางของหน่วยงาน ส่วนผู้บริหารระดับรองลงมาเป็นผู้กำหนด ระเบียบ วิธีปฏิบัติ เพื่อใช้ในการดำเนินงานด้านต่าง ๆ ที่ตนเองรับผิดชอบ โดยระเบียบวิธีปฏิบัตินั้นจะต้องสอดคล้องและรองรับ ตามนโยบายหรือแผนงาน และปรับปรุงให้เหมาะสมกับสภาพแวดล้อมอยู่เสมอ รวมทั้งจัดให้มีระบบการรายงานผลการปฏิบัติงานเป็นระยะ ๆ เพื่อวัดผลการดำเนินงานที่ผ่านมา และนำมาปรับปรุงให้ดียิ่งขึ้น

2) การสอบทานโดยผู้บริหาร

การสอบทานรายงานและข้อมูลข่าวสารต่าง ๆ โดยผู้บริหาร เป็นกิจกรรมการควบคุมที่สำคัญที่ควรกระทำอย่างต่อเนื่อง โดยสม่ำเสมอ และควรบันทึกผลการสอบทานการปฏิบัติงานและสถานการณ์ที่ผู้บริหารจำเป็นต้องติดตามแก้ไขเป็นลายลักษณ์อักษร ซึ่งการสอบทานผลการปฏิบัติงานของผู้บริหารในแต่ละระดับอาจมุ่งเน้นให้ความสนใจในประเด็นที่แตกต่างกัน

การสอบทานโดยผู้บริหารสูงสุด ผู้บริหารสูงสุด ควรมุ่งเน้นให้ความสนใจกับการบรรลุผลสำเร็จตามวัตถุประสงค์ของหน่วยรับตรวจในภาพรวมและวัตถุประสงค์ที่สำคัญของหน่วยรับตรวจ โดยการวิเคราะห์เปรียบเทียบระหว่างข้อมูลผลการปฏิบัติงานจริงกับงบประมาณ เป้าหมายตามแผนงาน ประเมินการรวมทั้งเปรียบเทียบกับข้อมูลในงวดที่ผ่านมา หรือเปรียบเทียบกับข้อมูลของหน่วยงานอื่นที่มีลักษณะใกล้เคียงกัน หรือตัวชี้วัดความสำเร็จอื่น ๆ ซึ่งจะช่วยให้เห็นภาพรวมของการดำเนินงานว่ามีปัญหาในด้านใดบ้าง รวมทั้งยังช่วยให้ผู้บริหารสามารถวิเคราะห์หาสาเหตุและแนวทางการแก้ไขที่จำเป็น

การสอบทานโดยผู้บริหารระดับรองลงมา ผู้บริหารระดับรองลงมาหรือผู้บริหารระดับกลางเป็นผู้มีหน้าที่รับผิดชอบเฉพาะงานด้านใดด้านหนึ่งภายในหน่วยรับตรวจ ตามที่ได้รับมอบหมายจากผู้บริหารสูงสุด จึงควรมุ่งเน้นสอบทานผลการปฏิบัติงานที่เกิดขึ้นจริงในหน่วยงานหรือกิจกรรมที่ตนรับผิดชอบเปรียบเทียบกับเป้าหมายตามแผนงานที่ได้กำหนดไว้ และวิเคราะห์หาสาเหตุของความแตกต่างที่มีสาระสำคัญที่เกิดขึ้นรวมทั้งสอบทานการปฏิบัติงานจริงกับระเบียบและวิธีการปฏิบัติต่าง ๆ การสอบทานควรเข้มงวดหรือกระทำบ่อยครั้งมากขึ้นเพียงใดขึ้นกับลักษณะและระดับความเสี่ยงของงานนั้น ๆ

3) การควบคุมการประมวลผลข้อมูล

ผู้บริหารต้องใช้ข้อมูลสารสนเทศภายในหน่วยรับตรวจประกอบการตัดสินใจในการบริหารจัดการทั้งข้อมูลทางบัญชีการเงินและข้อมูลอื่นที่สำคัญ ดังนั้นข้อมูลที่ผ่านมาผ่านการประมวลผลทั้งในรูปของสารสนเทศหรือรายงาน จะต้องมีความถูกต้อง ครบถ้วน ทันเวลา และให้เนื้อหาที่เป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจ กิจกรรมการควบคุมที่ควรมีเพื่อให้ได้สารสนเทศและรายงานที่มีความ

สมบูรณ์ ได้แก่ มีการอนุมัติราชการทุกครั้งก่อนทำการบันทึกบัญชี ทะเบียนหรือเพิ่มหลักฐานอื่น การสอบทานหรือเปรียบเทียบข้อมูลก่อนการบันทึกการบันทึกรายการนั้น การสอบทานหรือการเปรียบเทียบข้อมูลระหว่างกัน การใช้เทคโนโลยีที่เหมาะสมช่วยในการประมวลผลข้อมูลทั้งอุปกรณ์ รายงาน และบุคลากร

4) การอนุมัติ

ในการดำเนินงานของทุกหน่วยรับตรวจ ผู้บริหารไม่สามารถดำเนินงานให้บรรลุตามวัตถุประสงค์ของหน่วยรับตรวจที่ได้กำหนดไว้โดยลำพัง จึงจำเป็นต้องมอบหมายให้บุคลากรระดับรองลงมาปฏิบัติแทน โดยการมอบอำนาจ ในการมอบอำนาจให้แก่บุคลากรในระดับต่าง ๆ นั้น ควรกำหนดขอบเขตของอำนาจในการอนุมัติให้ชัดเจนเป็นลายลักษณ์อักษร และควรสื่อสารให้บุคลากรทราบทั่วกันผู้ที่ได้รับมอบหมายอำนาจหน้าที่ให้เป็นผู้อนุมัติตรวจสอบความเพียงพอของเอกสารประกอบการขออนุมัติ ว่าถูกต้อง เหมาะสม และเป็นไปตามกฎหมาย ระเบียบ นโยบาย และแนวทางการปฏิบัติงานที่เกี่ยวข้อง และมีวงเงินที่อนุมัติอยู่ภายใต้ขอบเขตอำนาจที่ตนสามารถอนุมัติได้ รวมทั้งตรวจสอบเกี่ยวกับรายการที่ผิดปกติจากผู้ที่เกี่ยวข้องก่อนลงนามอนุมัติให้ดำเนินการ นอกจากนี้ผู้ที่มีอำนาจอนุมัติไม่ควรลงนามอนุมัติในแบบฟอร์มเปล่าหรือแบบฟอร์มที่ไม่มีข้อมูลรายการที่ขออนุมัติอย่างเพียงพอ

5) การดูแลป้องกันทรัพย์สิน

การดูแลป้องกันทรัพย์สินเป็นการจำกัดการเข้าถึงทรัพย์สินที่มีความเสี่ยง เช่น เงินสด ทรัพย์สินที่มีค่า เอกสารหลักฐานและระบบงานที่สำคัญ ข้อมูลสารสนเทศที่เป็นความลับขององค์กร เป็นต้น เพื่อป้องกันการสูญหาย การทุจริต และการนำไปใช้ประโยชน์โดยผู้ที่ไม่มีความจำเป็นที่ที่เกี่ยวข้อง ฝ่ายบริหารควรจัดให้มีการดูแลทรัพย์สินอย่างรัดกุมและเพียงพอ การดูแลป้องกันรักษาทรัพย์สินที่ดี คือ การควบคุมการเข้าถึงทรัพย์สินนั้น เช่น การเก็บเงินสดและของมีค่าในเซฟที่ปลอดภัย การใส่กุญแจห้องเก็บพัสดุหรือตู้เก็บเอกสารหลักฐานที่สำคัญ การใช้ระบบรักษาความปลอดภัยโดยใช้การ์ดหรือแผงสัญญาณ การใช้รหัสผ่าน การจัดเวรยามรักษาความปลอดภัย เป็นต้น นอกจากนี้ฝ่ายบริหารควรกำหนดให้มีการจัดทำทะเบียนทรัพย์สินและมีการตรวจนับทรัพย์สินเป็นระยะ ๆ โดยบุคคลที่ไม่มีอำนาจหน้าที่เกี่ยวกับการจัดหาและดูแลรักษาทรัพย์สินนั้นๆ และเปรียบเทียบผลที่ได้จากการตรวจนับกับทะเบียนทรัพย์สิน หากมีผลต่างเกิดขึ้น ควรติดตามหาสาเหตุแล้วดำเนินการตามควรแก่กรณี และปรับปรุงทะเบียนทรัพย์สินให้ถูกต้อง

6) การแบ่งแยกหน้าที่

หน้าที่ความรับผิดชอบของงานที่เสี่ยงต่อความเสียหายจำเป็นต้องมีการแบ่งแยกหน้าที่เพื่อป้องกันหรือลดความเสี่ยงจากข้อผิดพลาดหรือการทุจริต ตัวอย่าง เช่น



- (1) การอนุมัติรายการ หรือ การให้ความเห็นชอบ
- (2) การประมวลผล หรือการบันทึกรายการ
- (3) การดูแลรักษาทรัพย์สินที่เกี่ยวข้อง

ไม่ควรให้บุคคลคนเดียวปฏิบัติงานนั้นตั้งแต่ต้นจนจบ ในกรณีที่หน่วยรับตรวจมีข้อจำกัดด้านบุคลากรทำให้ไม่สามารถแบ่งแยกหน้าที่งานดังกล่าวได้ ควรกำหนดกิจกรรมอื่นทดแทน เช่น กำหนดให้มีการสอบทานรายละเอียดของกิจกรรมต่างๆ เพิ่มขึ้น หรือกำหนดให้มีการควบคุมดูแลอย่างใกล้ชิด นอกจากนี้อาจกำหนดให้มีการสับเปลี่ยนหน้าที่ระหว่างบุคลากรภายในหน่วยรับตรวจ เป็นครั้งคราว โดยเฉพาะหน้าที่งานที่มีความเสี่ยงต่อการเกิดข้อผิดพลาดหรือความเสียหายแก่หน่วยรับตรวจ เพื่อมิให้บุคคลใดบุคคลหนึ่งกระทำการอันไม่เหมาะสม หรือทุจริตโดยอาศัยระยะเวลาที่ทำงานต่อเนื่องในหน้าที่งานเดิมเป็นเวลานาน

7) การจัดทำเอกสารหลักฐาน

การดำเนินงาน หรือระบบงานใดที่มีความสำคัญควรมีการจัดทำหลักฐานที่เป็นเอกสาร หรือหนังสือไว้ เพื่อให้บุคลากรที่มีหน้าที่เกี่ยวข้องได้ทราบ เข้าใจวิธีปฏิบัติงานและสามารถค้นคว้า หรืออ้างอิงได้รวมทั้งสามารถใช้ในการตรวจสอบ สอบทานความถูกต้อง พิจารณาอนุมัติรายงาน อย่างรัดกุม ตัวอย่างเช่นระเบียบ คำสั่ง คู่มือการปฏิบัติงาน ผังทางเดินของระบบงานที่มีความสำคัญต่อการดำเนินงาน

องค์ประกอบที่ 3 สารสนเทศและการสื่อสาร (Information and Communication) คือ สารสนเทศ หมายถึง ข้อมูลที่ได้ผ่านการประมวลผล และถูกจัดให้อยู่ในรูปแบบที่มีความหมาย และเป็นประโยชน์ต่อการใช้งาน

การสื่อสาร หมายถึง การแลกเปลี่ยนข้อมูลข่าวสารระหว่างบุคลากรทั้งภายในและภายนอกหน่วยงาน ซึ่งอาจใช้คน หรือใช้สื่อในการติดต่อสื่อสารก็ได้ เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ที่ต้องการ

การสื่อสารที่ดีควรเป็นไปอย่างกว้างขวาง มีการสื่อสารข้อมูลทั้งจากระดับบนลงล่าง จากระดับล่างขึ้นบน และในระดับเดียวกันภายในหน่วยรับตรวจ นอกจากการสื่อสารภายในหน่วยรับตรวจแล้ว ควรมีการสื่อสารที่เพียงพอกับบุคคลภายนอกด้วยเพื่อให้สามารถรับข้อมูลจากผู้มีส่วนเกี่ยวข้องหรือมีส่วนได้ส่วนเสียจากภายนอกเพื่อให้เกิดประโยชน์ต่อหน่วยรับตรวจ

องค์ประกอบที่ 4 การติดตามประเมินผล (Monitoring) คือ กระบวนการประเมินคุณภาพการปฏิบัติงาน และประเมินประสิทธิผลของการควบคุมภายในที่กำหนดไว้อย่างต่อเนื่อง และสม่ำเสมอ เพื่อให้เกิดความมั่นใจว่าระบบการควบคุมภายในที่กำหนดไว้มีความเพียงพอและ

สำนักงานคณะกรรมการวิจัยแห่งชาติ
ห้องสมุดงานวิจัย
วันที่..... 25 ก.ย. 2555
เลขทะเบียน..... 246319
เลขเรียกหนังสือ.....

เหมาะสม มีการปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายในจริง ข้อบกพร่องที่พบได้รับการแก้ไขอย่างเหมาะสมและทันเวลา

การติดตามผลในระหว่างการปฏิบัติงาน และการประเมินผลเป็นรายครั้ง มีดังต่อไปนี้

1) การติดตามผลในระหว่างการปฏิบัติงาน โดยทั่วไปการควบคุมภายในจะได้รับการออกแบบเพื่อให้เกิดความมั่นใจว่าการติดตามผลอย่างต่อเนื่อง รวมเป็นส่วนเดียวกันและอยู่ในการดำเนินงานด้านต่าง ๆ ตามปกติของหน่วยรับตรวจ การติดตามผลครอบคลุมทุกกิจกรรมและต่อเนื่องตลอดระยะเวลาของการปฏิบัติงาน เช่น การวิเคราะห์ข้อมูล การทดสอบความถูกต้องและการเปรียบเทียบข้อมูลต่าง ๆ และกิจกรรมอื่นซึ่งเป็นการปฏิบัติงานตามหน้าที่ประจำของบุคลากรในหน่วยรับตรวจ

2) การประเมินผลเป็นรายครั้ง คือ การประเมินเป็นครั้งคราวตามเวลาที่กำหนด หรือตามความเหมาะสม โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้ทราบถึงประสิทธิผลของการควบคุมภายใน ณ ช่วงเวลาใดเวลาหนึ่ง ขอบเขตและความถี่ในการประเมินขึ้นอยู่กับวัตถุประสงค์การติดตามประเมินผล การประเมินผลเป็นรายครั้งสามารถทำได้ดังนี้

(1) การประเมินการควบคุมด้วยตนเอง เป็นกระบวนการติดตามประเมินผลเพื่อวัตถุประสงค์ในการปรับปรุงระบบการควบคุมภายในด้วยการให้ผู้มีความชำนาญในกิจกรรมนั้นเข้ามามีส่วนร่วมในการประเมิน โดยกำหนดให้กลุ่มผู้ปฏิบัติงานของส่วนงานย่อยนั้น ๆ ร่วมกันพิจารณาถึงความเพียงพอและประสิทธิผลของระบบการควบคุมภายใน และค้นหาความเสี่ยงของงานในความรับผิดชอบ เพื่อพิจารณาปรับปรุงกระบวนการและกิจกรรมการควบคุมที่มีอยู่ให้มีประสิทธิภาพและประสิทธิผลมากยิ่งขึ้น ดังนั้นฝ่ายบริหารจึงควรกำหนดให้มีการประเมินการควบคุมด้วยตนเองทุกส่วนงานย่อยภายในองค์กร

(2) การประเมินการควบคุมอย่างเป็นอิสระ เป็นการประเมินผลที่กระทำโดยผู้ที่ไม่มีส่วนเกี่ยวข้องโดยตรงกับการปฏิบัติงานนั้น ๆ เพื่อให้เกิดความมั่นใจว่าผลการประเมินจะให้ข้อมูลสารสนเทศที่มีความถูกต้อง ครบถ้วน การประเมินผลอย่างเป็นอิสระอาจกระทำโดยผู้ตรวจสอบภายในและผู้ตรวจสอบภายนอก และ/หรือที่ปรึกษาภายนอก เพื่อให้ผลการประเมินเป็นไปตามวัตถุประสงค์และมีความเที่ยงธรรมมากขึ้น การประเมินการควบคุมอย่างเป็นอิสระควรจะเป็นกิจกรรมที่ช่วยเสริมและสนับสนุนการประเมินการควบคุมด้วยตนเอง

3. องค์ประกอบการควบคุมภายในด้านการบัญชีและการเงิน (นภาพร ณ เชียงใหม่, 2547: 36)

องค์ประกอบของการควบคุมภายใน หมายถึง ปัจจัยต่าง ๆ ทั้งส่วนที่เป็นมาตรการที่กิจการจัดให้มีขึ้น หรือปัจจัยที่เป็นปัจจัยแวดล้อมเกี่ยวข้องสัมพันธ์กันในกิจการ ซึ่งล้วนต่างมีส่วน

ส่งผลให้ผู้บริหาร และบุคลากรอื่นในองค์กรเกิดความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผล ในประสิทธิภาพของระบบการควบคุมภายในของกิจการนั้น ในทางปฏิบัติองค์ประกอบของการควบคุมภายในย่อมแตกต่างกันสำหรับแต่ละกิจการ

ข้อมูลทางบัญชีและการเงินเป็นข้อมูลเบื้องต้นที่สำคัญต่อการวางแผนและการตัดสินใจของผู้บริหาร การที่ข้อมูลทางบัญชีและการเงินจะก่อให้เกิดประสิทธิภาพและประสิทธิผลต่อการวางแผนและการตัดสินใจของผู้บริหารนั้น จะต้องเป็นข้อมูลที่เกิดจากระบบการบันทึกและจัดทำข้อมูลที่ถูกต้องและเชื่อถือได้ มีการกำหนดนโยบายและวิธีการที่จะทำให้บรรลุวัตถุประสงค์ความร่วมมือในการปฏิบัติตามนโยบายและวิธีการที่วางไว้ของเจ้าหน้าที่และผู้บริหารในองค์กรนั้น ๆ ซึ่งบุคคลเหล่านี้ได้รับการจัดแบ่งหน้าที่และส่วนงานเพื่อความเหมาะสม ซึ่งถือเป็นปัจจัยที่มีผลต่อการควบคุมภายใน ดังนั้นการระบุถึงองค์ประกอบหลักของการควบคุมภายในโดยเน้นในด้านการบัญชีและการเงินสามารถแบ่งออกเป็น 16 ประการดังนี้

1. การฝึกพนักงาน (Personnel practices) การฝึกพนักงานให้มีความรู้ความเข้าใจความชำนาญในเรื่องที่ได้รับมอบหมายให้ปฏิบัติงานนั้นองค์ประกอบที่สำคัญที่สุดที่มีต่อระบบการควบคุมภายในคือ พนักงานขององค์กรนั่นเอง เพราะวาระบบต่าง ๆ ยังต้องพึ่งพามุขคนเข้าไปเกี่ยวข้อง หากเป็นพนักงานที่มีคุณภาพสูงแม้ว่าองค์ประกอบอื่นจะลดหย่อนไปบ้างก็ยังสามารถทำให้มั่นใจว่า ระบบการควบคุมภายในนั้นได้ใช้ได้อย่างพอเพียง พนักงานนอกจากจะมีความสามารถในการปฏิบัติงานแล้ว จะต้องมีความซื่อสัตย์ ตั้งอยู่ในความละเอียดและเกรงกลัวต่อบาป แต่ต้องยอมรับว่ามนุษย์มีอารมณ์ความรู้สึกนึกคิดเป็นของตนเองและจะปฏิบัติงานด้วยความเต็มใจและขยันดี มีสิ่งจูงใจให้กระทำและเชื่อตนเองว่ามีความสามารถที่จะทำให้บรรลุเป้าหมายเพื่อให้ได้สิ่งจูงใจนั้น ดังนั้น ข้อจำกัดนี้ควรนำมาพิจารณาเพื่อประเมินความเข้มแข็งของการควบคุมภายใน เนื่องจากมนุษย์มีเอกภาพของแต่ละบุคคล ดังนั้นการมอบหมายหน้าที่เฉพาะเจาะจง ที่เหมาะสมกับความสามารถของบุคคลนั้น ๆ ย่อมจะให้ผลดีกว่าไม่พิจารณาถึงความถนัดของบุคคลเลย นอกจากจะได้ผลในด้านคุณภาพงานแล้วยังสามารถแยกแยะความรับผิดชอบได้ชัดเจนยิ่งขึ้น สิ่งเหล่านี้ล้วนแต่เสริมสร้างระบบการควบคุมภายในให้มีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น

2. การแบ่งแยกหน้าที่ (Segregation of duties) การจัดระบบในองค์กรให้มีการแบ่งแยกหน้าที่และกำหนดหน้าที่ความรับผิดชอบของแต่ละคนนั้นเพื่อการควบคุมที่ดีแต่ในการปฏิบัติงานนั้น แต่ละส่วนในองค์กรต้องมีความสัมพันธ์กัน เนื่องจากกิจการต่าง ๆ ในองค์กรจะมีผลกระทบต่อกันทั้งทางตรงและทางอ้อมดังนั้น ระบบการสื่อสารที่ดีภายในองค์กรจึงเข้ามามีบทบาทในเรื่องนี้ ซึ่งระบบการสื่อสารที่ดี อาจวัดได้จากการประเมินว่าบุคคลใดสมควรได้รับ

ข่าวสารใดและข่าวสารนั้นเหมาะสมหรือไม่การที่จะตั้งระบบควบคุมภายในให้ประสานงานกับการดำเนินงานอย่างถูกต้องเหมาะสม จะต้องพิจารณาจากปัจจัย 3 ประการ คือ

(ก) การแบ่งแยกหน้าที่ เป็นการกำหนดหน้าที่และความรับผิดชอบของผู้ปฏิบัติงานอย่างชัดเจนซึ่งทำให้ทราบว่า งานใดอยู่ในความรับผิดชอบของผู้ใด โดยเน้นการแบ่งแยกหน้าที่ด้านการปฏิบัติงานการบันทึกข้อมูล และการดูแลทรัพย์สินให้แตกต่างกัน

(ข) โครงสร้างของการจัดองค์การ การจัดแบ่งส่วนงานในองค์การเป็นลายลักษณ์อักษรระบุตำแหน่งหน้าที่ ผู้บังคับบัญชา หรือผู้ใต้บังคับบัญชาเพื่อความสะดวกรวดเร็ว ในการติดต่อประสานงานกันในแต่ละส่วน

(ค) บุคลากร มีการคัดเลือกซึ่งเป็นผู้มีความรู้ความสามารถและได้รับมอบหมายให้ทำงานในตำแหน่งหน้าที่ที่เหมาะสมกับความสามารถของบุคคล รวมทั้งได้รับการส่งเสริมและการจัดอบรม เพื่อพัฒนาความรู้ความสามารถของบุคลากรในองค์การระบบการควบคุมภายใน เป็นการสร้างความรับผิดชอบภายในองค์การ สำหรับทุกๆ งาน หรือทุกๆ หน้าที่งาน กำหนดพนักงานตำแหน่ง ชื่อ ระดับหัวหน้างาน เจ้าของ คณะกรรมการบริหารควรมีความรับผิดชอบ ต่องานที่ได้รับมอบหมาย กำหนดขอบเขตงาน หากมีปัญหาเกิดขึ้นกำหนดความรับผิดชอบต่อปัญหานั้นให้พนักงานได้เข้าใจอย่างชัดเจนในขอบเขตความรับผิดชอบเพื่อให้พนักงานเกิดความเข้าใจศรัทธาในการทำงาน ทุ่มเทกำลังใจ กำลังใจ กำลังความสามารถทำงานอย่างรอบคอบ เพื่อการควบคุมและรับผิดชอบต่องานนั้น ป้องกันทรัพย์สินเสียหาย จากการปฏิบัติงาน ดังตัวอย่างแบ่งแยกหน้าที่งาน

3. การกำหนดให้มีผู้ควบคุมงาน (Supervision) การควบคุมดูแลการปฏิบัติงานโดยหัวหน้างาน (Supervision) ที่มีประสิทธิภาพจะช่วยให้ระบบสามารถปรับตัว รับการเกิดขึ้นของรายการแปลก ๆ ใหม่ ๆ ได้ และแก้ไขข้อผิดพลาดหรือสิ่งผิดปกติได้ การติดตามข้อบกพร่องที่เกิดขึ้นได้ โดยพิจารณาความรู้ความสามารถของบุคลากรที่เหมาะสมกับงานนโยบาย และวิธีการบริหารงานด้านบุคลากร การตรวจสอบดูแลการปฏิบัติงานของผู้ใต้บังคับบัญชา ตามแผนผังการจัดองค์การ รวมถึงด้านการให้คำแนะนำช่วยเหลือให้ผู้ใต้บังคับบัญชาสามารถปฏิบัติงานตามเป้าหมายตามมาตรฐานที่กำหนด รวมทั้งก่อให้เกิดการประสานงานและการควบคุม การดำเนินงานที่ต่อเนื่องกันไปตามปรัชญาและสไตล์การทำงานของผู้บริหารเพื่อปลูกฝัง ความซื่อสัตย์ด้านจริยธรรม

4. การจัดให้มีการหมุนเวียนตำแหน่งหน้าที่งาน (Job rotation forced vacation) จัดให้มีการหมุนเวียนตำแหน่งหน้าที่งานและวันหยุดพักผ่อนประจำปี การจัดให้มีการหมุนเวียนตำแหน่งงานหรือหน้าที่งาน เพื่อให้พนักงานไม่เกิดความเบื่อหน่ายการทำงาน ฝึกพนักงานให้มีความชำนาญงานหลายด้านเมื่อพนักงานลาออกไปจากองค์การจะได้มีพนักงานทำหน้าที่งานแทนได้ ทำให้การดำเนินงานไม่ชะงักงัน ผลคืออีกประการหนึ่งคือสามารถวัดคุณภาพและประสิทธิภาพ รวมทั้งความ



ข้อสุดท้ายในการทำงานได้ว่าพนักงานที่ให้หยุดพักผ่อนนั้น มีการทำงานค้างค้ำหรือไม่มีการยกออก
ทุจริต คดโกงหรือไม่

5. การจัดทำคู่มือการปฏิบัติงาน (Written manual) คู่มือการปฏิบัติงานที่จัดทำขึ้นจะ
ช่วยการบันทึกรายการเป็นไปอย่างถูกต้องและเป็นแนวทางเดียวกันเสมอ คู่มือการปฏิบัติงานควรจะ
กล่าวถึงขั้นตอนการปฏิบัติอย่างชัดเจน การกำหนดวิธีการบันทึกข้อมูล จัดหมวดหมู่ของรายการค้า
กำหนดเส้นทางเดินเอกสารของรายการค้ามีการเชื่อมต่องานภายในองค์กร กำหนดหน่วยงานที่
รับผิดชอบ ตรวจสอบยืนยันจากเอกสารกำหนดระยะเวลาทำงานตามระบบกำหนดรายงานข้อมูล
ระบบบัญชีจึงเป็นการกำหนดวงจรของการทำงานของหน่วยงานต่างๆ ภายในองค์กรเพื่อช่วย
ป้องกันความผิดพลาดและความสูญเสีย ในทรัพย์สินของกิจการธุรกิจ ระเบียบการปฏิบัติประจำปีนี้
จะมีความเกี่ยวข้องกันอย่างใกล้ชิดกับการใช้แบบฟอร์มตามที่ได้กล่าวมาแล้ว ระเบียบปฏิบัติประจำ
นี้อาจจะบรรยายโดยภาพแสดงทางเดินของเอกสารและการบันทึก (Flowchart) ในธุรกิจที่มีการ
จัดการอย่างมีประสิทธิภาพ คู่มือจะมีการกำหนดความรับผิดชอบ เฉพาะความผิดที่อาจเกิดขึ้น

6. การกำหนดผังบัญชี (Chart of account) ผังบัญชีเป็นเครื่องมือการควบคุมที่สำคัญ
อันหนึ่งจะแสดงถึงการบันทึกรายการเป็นหมวดหมู่ เพราะเป็นสิ่งกำหนดโครงสร้างของระบบข้อมูล
หรือข้อเท็จจริงเพื่อใช้ในการบริหารงานและแสดงแก่บุคคลภายนอกองค์กร ประโยชน์ของการ
บัญชีอีกประการหนึ่งก็คือ ช่วยให้จำแนกรายการที่เกิดขึ้น ให้มีการบันทึกอย่างเป็นหมวดหมู่ยิ่งขึ้น
การกำหนดผังบัญชี ก่อให้เกิดการเลือกวิธีการบันทึกบัญชีที่เหมาะสม การเลือกเอกสาร แบบฟอร์ม
การให้หมายเลขรหัสแบบฟอร์ม การเลือกใช้สมุดลงรายการเบื้องต้น โดยจะต้องกำหนดว่าจะใช้
สมุดรายวันทั่วไป ระบบสมุดรายวันเฉพาะ ทะเบียนใบสำคัญ การกำหนดแบบรายงาน การกำหนด
รหัสบัญชี และจัดประเภทบัญชีต่างๆ ให้เป็นระเบียบเพื่อป้องกันการลงบัญชีผิด

7. การจัดให้มีการบันทึกตามระบบบัญชีคู่ (Double system bookkeeping) การจด
บันทึกตามระบบบัญชีคู่ เพื่อให้ง่ายในการตรวจสอบยืนยัน ความถูกต้องของรายการค้าทั้งหมดที่
เกิดขึ้น จะต้องทำขั้นตอนการบันทึกในเอกสารของแต่ละชนิดให้ถูกต้องและจะต้องผ่านบัญชี ทั้ง
จำนวนและชื่อบัญชีที่ถูกต้อง ยอดคงเหลือของบัญชีจะต้องมีการคำนวณอย่างถูกต้องและยอดนี้
จำเป็นต้องทำการตรวจสอบกับการตรวจนับสินทรัพย์ จากของจริงเป็นระยะหรือจะใช้คำยืนยันจาก
หน่วยงานภายนอกระบบการบัญชีที่ดีควรมีช่องพิเศษ ในสมุดบัญชีเพื่อเป็นการคุมยอดบัญชีต่างๆ
และสามารถใช้พิสูจน์ได้ด้วยการคำนวณเป็นประจำวันหรือประจำเดือน

8. การจัดวิธีการป้องกันสินทรัพย์ให้ปลอดภัย (Physical control and safeguards) การ
ป้องกันสินทรัพย์และการรักษาให้ปลอดภัย ไม่ใช่งานของฝ่ายบัญชีแต่เป็นการแสดงออกในการ
ป้องกันสินทรัพย์ นอกเหนือจากการควบคุมด้วยเอกสาร การป้องกันสินทรัพย์ตามความหมายของ

การควบคุมภายใน หมายถึงการอนุญาตให้บุคคลที่มีอำนาจหน้าที่หรือได้รับมอบหมายเท่านั้นที่มีสิทธิจะเคลื่อนย้ายหรือทำลายทรัพย์สินหรืออสังหาริมทรัพย์อื่นใด ผู้ไม่มีหน้าที่ดูแลทรัพย์สินนั้นจะทำการใดๆ แก่ทรัพย์สินไม่ได้ นอกจากเป็นการใช้งานตามปกติ ทรัพย์สินสภาพคล่องสูง เช่น เงินสด หลักทรัพย์และสินค้าเป็นสินทรัพย์ที่เสียหายง่าย การควบคุมภายในโดยการป้องกันภายในเป็นสิ่งสำคัญ จัดเก็บรักษาในที่ปลอดภัยจัดแบ่งแยกหน้าที่งานแก่พนักงานที่ทำงานเกี่ยวข้องกับทรัพย์สินนั้นให้ชัดเจน ตัวอย่างเช่น

- (1) การใช้เครื่องบันทึกเงินสดและตู้নিরภัย
- (2) การเก็บรักษาโดยปิดกุญแจเก็บให้เหมาะสมและจำกัดพื้นที่เข้าออก
- (3) การจัดหน่วยรักษาความปลอดภัย
- (4) การใช้ทีวีระบบวงจรปิด
- (5) ใช้ระบบสัญญาณเตือนภัย

ยังไม่มีวิธีป้องกันทรัพย์สินวิธีใดที่ให้ผลการป้องกันสมบูรณ์ ถ้าทุกฝ่ายไม่ปฏิบัติอย่างจริงจัง เช่น การใช้ระบบทีวีวงจรปิดจะต้องเฝ้าตลอดเวลา การใช้ตู้নিরภัยจะต้องเก็บรักษาถูกกุญแจให้ดีและไม่ลืมปิด

9. การใช้แบบฟอร์มและเอกสาร (Form and documentation) ระบบเอกสาร รายการต่างๆ ที่เกิดขึ้นจะต้องจำลองมาไว้ในเอกสารที่จะบันทึกรายการทั้งสิ้น การวางระบบเอกสารที่กะทัดรัด สะดวกในการกรอก และได้ข้อมูลที่ครบถ้วนเป็นสิ่งจำเป็นสำหรับการควบคุมภายในที่ดี ถ้าระบบเอกสารที่วางไว้ไม่มีความสมบูรณ์ หรือครบถ้วนเพียงพอ จะทำให้เกิดปัญหาการควบคุมภายในเป็นอย่างมาก ระบบเอกสารที่ดีควรมีลักษณะดังนี้

- (1) ให้เลขเรียงในเอกสารตามลำดับ เพื่อจะได้ใช้ลำดับของตัวเลขเป็นตัวควบคุมว่าเอกสารฉบับใดสูญหายไปบ้าง นอกจากนี้ยังใช้เป็นรหัสอ้างอิงถึงวันที่ที่ออกได้โดยประมาณ หรืออาจบ่งบอกถึงสถานที่ออกเช่นนี้เป็นต้น
- (2) เอกสารนั้นต้องจัดทำทันทีที่เกิดรายการ หรือภายในโอกาสแรกที่สามารถทำได้ ยิ่งระยะเวลาการจัดเตรียมเอกสาร ห่างจากเวลาที่เกิดรายการก็ยิ่งทำให้เอกสารนั้นขาดความเชื่อถือหรือขาดความถูกต้องลงไป
- (3) มีความชัดเจนและง่ายพอที่ผู้ใช้เอกสาร จะทำความเข้าใจได้ไม่ยาก
- (4) การออกแบบควรมีความคล่องตัวที่จะใช้ได้หลายวัตถุประสงค์เพื่อลดประเภทของเอกสารให้น้อยลงและเป็นการลดเวลาในการจัดเตรียมเอกสารด้วย
- (5) พยายามให้มีจุดทดสอบอยู่ในตัวเอกสาร เพื่อจะได้ใช้พิสูจน์ความถูกต้องได้ง่าย เพื่อป้องกันการผิดพลาดและเพื่อการพิสูจน์ ความถูกต้องของการใช้แบบฟอร์มว่าได้ปฏิบัติเป็น

ประจำ ตามระเบียบที่กำหนดขึ้นหรือไม่ หากต้องการปรับปรุงระเบียบให้มีผลต่อการควบคุมภายใน สามารถทดสอบได้โดยการตอบคำถามดังต่อไปนี้ระบบอะไรที่จำเป็นสำหรับงานประจำควรใช้ สำเนาที่แผ่น ใครเป็นคนทำแบบฟอร์มใครเป็นคนตรวจสอบหรืออนุมัติการใช้แบบฟอร์ม แบบฟอร์มจะต้องส่งไปยังใครหรือแผนกใดมีบันทึกใดบ้างที่เกี่ยวข้องกับแบบฟอร์มนั้น (สมุดรายวัน บัญชีแยกประเภทย่อย และบัญชีแยกประเภททั่วไป หรือบัญชีอื่น) มีเครื่องมืออะไรที่ใช้ในการทำการจัดเรียง หรือตรวจสอบข้อมูลที่แสดงในแบบฟอร์ม แบบฟอร์มนั้นใช้เป็นการตรวจสอบภายใน ต่อสินทรัพย์หรือหนี้สินได้หรือไม่แบบฟอร์มเป็นส่วนสำคัญที่สุดในการจัดทำระบบบัญชี การใช้แบบฟอร์มจะทำให้ประหยัดเวลาลงได้มากในการบันทึกเรื่องราวการออกแบบให้ ใช้เพื่อการควบคุมภายในก็เป็นเรื่องที่สำคัญประการหนึ่ง ดังจะชี้ให้เห็นได้ต่อไปนี้

- 1) เรื่องราวต่างๆ ที่จะต้องเขียนเข้าควรมีพิมพ์ไว้ในแบบฟอร์มเพื่อตัดปัญหาการเขียนแล้วเขียนอีก
- 2) เว้นที่ว่างไว้สำหรับการบันทึกข้อมูลต่าง ๆ ที่จำเป็นและที่ว่างนี้มีอยู่ในตำแหน่งเดียวกันทุกฉบับไม่ใช่เพื่อป้องกันการลืมลงรายการ แต่เพื่อให้ลงสิ่งที่จะต้องอ้างถึง
- 3) ใช้แบบฟอร์มต่างๆ อย่างธุรกิจที่มีการบริหารงานดีแล้ว เพื่อกำหนดความรับผิดชอบให้แน่นอน และเป็นการลดการผิดพลาดเท่าที่จะทำได้ ใช้แบบฟอร์มที่มีสำเนาเป็นสีต่างกัน เพื่อจะได้ส่งไปยังแผนกต่าง ๆ ได้ง่าย ให้ปฏิบัติตามระเบียบปฏิบัติที่วางไว้

10. การมอบอำนาจสั่งการ (Authorization) จากแผนผังการจัดองค์การได้กำหนดหน้าที่งาน ควรกำหนดให้หัวหน้าระดับต่าง ๆ มีอำนาจสั่งการ การอำนวยการ เพื่อป้องกันการก้าวล่วงหน้าที่งาน และเพื่อให้การดำเนินงานมีประสิทธิภาพไม่ว่าการมอบอำนาจหน้าที่ เป็นไปในลักษณะใดก็ตาม ประเด็นสำคัญที่สุดคือต้องการให้กำหนดไว้เป็นหลักเกณฑ์ที่แน่นอนและชัดเจนในเรื่อง วิธีการมอบอำนาจหน้าที่ วิธีการควบคุมทางการบริหาร ดังนั้น จึงควรกระทำเป็นลายลักษณ์อักษร การมอบอำนาจหน้าที่ที่เด่นชัดนี้เป็นกลไกที่สำคัญยิ่งอันหนึ่งในระบบการควบคุมภายใน

11. จัดให้มีการอนุมัติ (Approval) รายการที่เกิดขึ้นในองค์การจะต้องมีการบันทึก รายการเหล่านั้น ก่อนที่จะบันทึกรายการ รายการเหล่านั้นจะต้องมีการตรวจทานให้ถูกต้อง ให้ผู้มีอำนาจอนุมัติ การอนุมัติรายการก่อนนำไปบันทึกเป็นสิ่งจำเป็น ถ้าทุกคนมีสิทธิอนุมัติได้ก็จะทำให้ รายการนั้น ไม่ได้รับการกลั่นกรองซึ่งการอนุมัติก็ถือว่าไม่มีการอนุมัติแล้วนั่นเองตามปกติอำนาจ การอนุมัติจะจัดแบ่งให้แก่ผู้มีความรับผิดชอบในระดับต่างๆ กันแล้วแต่ความเหมาะสมขององค์การ บางองค์การที่มีการกระจายอำนาจการอนุมัติมากเพื่อให้เกิดความคล่องตัวในการปฏิบัติงาน บาง องค์การก็เน้นหนักควบคุมมากกว่าความคล่องตัวจึงกระจายอำนาจอยู่ในวงจำกัด การมอบอำนาจ อนุมัติอาจจะเป็นการกำหนดอย่างกว้างๆ หรือเป็นครั้งคราวหรือแบบเฉพาะเจาะจง ย่อมจะทำได้ทั้ง

สองทางหรือใช้ร่วมกัน การมอบหมายอำนาจนี้อาจจะมอบหมายให้บุคคลหนึ่งหรือคณะบุคคลก็ได้ ระบบการควบคุมภายในที่ดี จะต้องเป็นไปตามรายการดังนี้

(1) การก่อให้เกิดรายการ จะต้องเริ่มต้นจากผู้มีอำนาจให้กระทำการนั้น และทำการอนุมัติโดยบุคคลที่ 2

(2) ผลที่เกิดจากรายการทั้งหมดจะต้องถูกบันทึกไว้อย่างถูกต้องและเหมาะสมในบัญชีของกิจการ

(3) การบันทึกรายการที่สมบูรณ์ จะต้องได้ผ่านการตรวจสอบ โดยบุคคลอื่นที่ไม่ได้เป็นผู้เริ่มต้นงานหรือบันทึกงานนั้น ๆ

(4) ราคาต้นทุน ราคาขาย ส่วนลด เงื่อนไขต่างๆ และตัวเลขอย่างอื่นๆ ควรจะได้ระบุให้ถูกต้อง

(5) การโอนทรัพย์สิน เช่น เงินสด สินค้า วัสดุ เครื่องมือเครื่องใช้ไปยังบุคคลภายนอก จะต้องบันทึกลงในสมุดเท่านั้น และต้องเป็นผู้ที่ได้รับมอบอำนาจให้ทำเช่นนั้นได้

12. การควบคุมทางการบัญชี (Accounting control) รายการค้าทั้งหมดที่เกิดขึ้นจะต้องนำเข้าบันทึกในเอกสารของและชนิดให้ถูกต้องจะต้องผ่านบัญชีทั้งจำนวนและชื่อบัญชีที่ถูกต้อง ขอบเขตความรับผิดชอบในการบันทึกรายงานทั้งหมดอยู่ในความรับผิดชอบของหน่วยงานบัญชีจากระบบบัญชีคู่ที่ใช้อยู่การบันทึกบัญชีจะมีการบันทึกรายการหนึ่ง 2 ครั้ง สามารถนำมาตรวจสอบยืนยันกันและกัน ในแต่ละระบบอีกทางหนึ่งดังนั้นเพื่อให้การควบคุมภายในดำเนินไปตามที่กำหนดไว้ การแบ่งอำนาจหน้าที่ภายในหน่วยงานบัญชี เป็นสิ่งจำเป็นต้องกระทำโดยเฉพาะอย่างยิ่งหน้าที่ที่กำหนดไว้ เพื่อตรวจสอบยืนยันซึ่งกันและกันและยังมีความจำเป็นต้องให้มีผู้รับรู้อีกกว่าหนึ่งคนขึ้นไป บัญชีจะให้ข้อมูลอย่างเพียงพอเพื่อใช้ให้เกิดประโยชน์ในการรายงาน เพื่อควบคุมการบริหารงาน วิธีทางบัญชีใช้การทำการตรวจสอบยืนยันการป้องกันความผิดพลาดในด้านงานบัญชี ไม่ว่าจะเป็นการผิดพลาดที่เกิดจากไม่ตั้งใจทุจริตก็ตาม ถ้าสามารถป้องกันความผิดพลาดจากด้านบัญชีได้ จึงกล่าวได้ว่ารายงานการบัญชีให้ความจริงที่แน่นอนในการทำงานต่างๆ และแสดงทรัพย์สินของกิจการตามความจริง การตรวจสอบยืนยันเป็นแบบของการตรวจสอบสองชั้น เป็นการให้ตัวเลขเป็นจำนวนรวม ยืนยันสอดคล้องกับบัญชีคุมยอดลูกหนี้ที่อยู่ในกลุ่มในบัญชีแยกประเภททั่วไป

13. การควบคุมโดยงบประมาณ (Budgets) งบประมาณและรายงานทางการเงินงบประมาณ เป็นเครื่องมือของการควบคุมโดยช่วยผู้บริหารในการกำหนดนโยบายและเป้าหมายขององค์การ การบริหารงานในความรับผิดชอบ ให้สอดคล้องกับเป้าหมายขององค์การได้อย่างเหมาะสม งบประมาณและรายงานการเงินควรได้รับการแจกจ่ายให้แก่ผู้บริหาร ที่มีหน้าที่เกี่ยวข้องอย่างทั่วถึงเพื่อใช้ในการกำหนดทิศทางการดำเนินงานนโยบายการปฏิบัติงานขององค์การ การงบประมาณเป็นกิจกรรม

ของการวางแผน เป็นข้อสรุปจุดประสงค์ทางการเงินขององค์กรที่มุ่งหากำไร งบประมาณหลักขององค์กรที่จัดทำขึ้น จะกำหนดทรัพยากรทั้งหมดที่จะลงไปในธุรกิจและประมาณการ สิ่งที่จะได้มาจากกิจกรรมธุรกิจนั้น ดังนั้น งบประมาณจึงเป็นการกำหนดเป้าหมาย เพื่อควบคุมกิจกรรมหนึ่ง ๆ

14. การตรวจสอบภายใน (Internal audits) แม้ว่าจะมีระบบควบคุมสอบฝ่าย อาจเกิดการละเลยหรือปฏิบัติลดหย่อนกว่าที่กำหนดไว้ในระบบจากแนวคิดนี้ระบบการตรวจสอบภายในจึงเกิดขึ้น เพื่อทำการตรวจสอบหรือตรวจทาน กลไกองค์ประกอบการควบคุมที่กำหนดไว้ ได้มีการปฏิบัติตามระบบที่วางไว้หรือไม่เพียงใด การตรวจสอบเช่นที่กล่าวนี้ จะต้องกระทำด้วยความระมัดระวังและต่อเนื่อง ความเป็นอิสระของผู้ตรวจสอบภายในเป็นปัจจัยที่สำคัญที่จะทำให้ผู้ตรวจสอบ สามารถปฏิบัติงานได้อย่างเต็มขอบเขตของวิชาชีพ ซึ่งจะเป็นผลดีแก่ระบบการควบคุมภายใน ยิ่งขนาดของธุรกิจใหญ่โตขึ้นเพียงใด จำนวนพนักงานก็มากขึ้นตามเพียงนั้น ผู้บริหารชั้นสูงสุดยังห่างต่อการควบคุมมากขึ้นเรื่อย ๆ เพื่อให้ผู้บริหารชั้นสูงทราบการควบคุมในเรื่องนี้ จำเป็นต้องให้ฝ่ายบริหารชั้นรอง ๆ ทำรายงานที่จำเป็นเป็นประจำ คืออาจจะให้รายงานเป็นระยะเวลา 7 วัน หรือ 1 ครั้ง/เดือน และรวมสะสมประจำปี

15. จัดให้มีคณะกรรมการตรวจสอบ (Audit committee) คณะอนุกรรมการตรวจสอบร่วมกับผู้ตรวจสอบบัญชีรับอนุญาตทำหน้าที่ตรวจสอบความถูกต้องของการดำเนินงาน และการทำรายงานเสนอต่อฝ่ายบริหาร เพื่อสรุปการควบคุมภายในที่เหมาะสมและกำหนดความรับผิดชอบ เพื่อเป็นแนวทางการบริหารงานต่อไปดังนั้น การวางระบบงานที่มีการควบคุมภายในที่ดีเป็นส่วนหนึ่งของการบริหารที่ดี เพราะว่าเป็นการประหยัดเงินของธุรกิจ โดยลดการสูญเสียที่เกิดขึ้นได้

16. การจัดให้มีการควบคุมสองฝ่าย (Dual control) หมายถึงงานเดียว จัดให้บุคคลตั้งแต่ 2 คนขึ้นไป รับผิดชอบงานนั้นวัตถุประสงค์ของการทำการควบคุมสองฝ่ายก็เพื่อป้องกันการผิดพลาดจากด้านบัญชีได้ จึงจะกล่าวได้ว่ารายงานบัญชีให้ความจริงที่แน่นอนในการทำงานต่างๆ และแสดงทรัพย์สินของกิจการตามความจริงการควบคุมสองฝ่ายเป็นแบบของการตรวจสอบชั้นเป็นการให้ตัวเลขที่แน่นอนต่อระบบบัญชีระบบการควบคุมสองฝ่าย มีความสำคัญต่อการทำบัญชีในธุรกิจแบบใหม่คือ

(1) จะต้องจ้างบุคลากร จากหลายหน่วยงานเพื่อให้เข้ามาทำบัญชี เพราะว่าการกิจการที่มีปริมาณมากต้องการพนักงานเป็นจำนวนมากด้วย

(2) งานของคนหนึ่งจะต้องเกี่ยวข้องกับอีกคนหนึ่งนั้น เมื่อเกิดผิดพลาดขึ้นกับคนหนึ่ง ก็จะไปขัดแย้งกับงานของคนอื่น

(3) เนื่องจากเป็นการทำงานทันต่อเวลา ถึงแม้การจ้างคนเป็นจำนวนมากๆ ในการทำบัญชีของธุรกิจ ก็ยังคงมีโอกาสที่จะเกิดการผิดพลาดได้

(4) ถ้าเกิดความไม่ซื่อสัตย์ขึ้นบ่อยๆ เข้าไม่ใช่เพียงแต่การเงินของเจ้าของจะสูญเสียไปเท่านั้น บางครั้งก็มีผลทำให้กิจการต้องล้มเลิกไปการควบคุมสองฝ่าย การจัดระบบบัญชีทุกแบบจะต้องออกแบบ ให้มีการควบคุมภายในอย่างสมบูรณ์เท่าที่จะทำได้ ถึงแม้จะมีหลักการควบคุมภายในที่ดีอยู่แล้ว จะต้องมุ่งจุดไปยังจุดเฉพาะ เช่น

- 1) แยกผู้มีหน้าที่ดูแลทรัพย์สิน ออกจากผู้มีหน้าที่บันทึกบัญชี
- 2) แยกผู้มีหน้าที่รักษาทรัพย์สิน ออกจากผู้มีอำนาจอนุมัติ
- 3) แยกหน้าที่กัน ในหน่วยงานบัญชี ให้มีลักษณะควบคุมสองฝ่าย
- 4) แยกผู้รับผิดชอบด้านการจัดการ ออกจากผู้รับผิดชอบบันทึก
- 5) แยกผู้รับผิดชอบเกี่ยวกับทรัพย์สิน เงินสด สินค้าและเครื่องมือ

ขณะเดียวกันก็ต้องควบคุมรายการที่ก่อให้เกิดรายได้ เช่น การขาย การซื้อ การจ่ายค่าแรง หรือ หลักทรัพย์

ทบทวนวรรณกรรม

ฉัฐพรธน์ บุญเรือง (2549) ศึกษา แนวทางการจัดทำการควบคุมภายในทางการเงินและบัญชีสำหรับสถานีวิจัยและศูนย์พัฒนาโครงการหลวงในจังหวัดเชียงใหม่ โดยการใช้อย่างแบบสอบถามการควบคุมภายใน เพื่อประเมินความเสี่ยงในการปฏิบัติงาน และระบบการควบคุมภายในด้านการเงินและบัญชีของสถานีวิจัยและศูนย์พัฒนาโครงการหลวงในจังหวัดเชียงใหม่ จำนวน 3 แห่ง พบว่า การควบคุมภายในของสถานีวิจัยและศูนย์พัฒนาโครงการหลวงยังมีความเสี่ยงในบางระบบ และได้นำผลจากการประเมินการควบคุมภายในด้านการเงินและบัญชีมาจัดทำแนวทางการควบคุมภายในทางการเงินและบัญชีที่ได้ทำการศึกษาเพื่อนำมาใช้ในการป้องกันการทุจริตและผิดพลาด อีกทั้งการศึกษานี้ยังทำให้ได้แบบสอบถาม ที่สามารถนำมาใช้เป็นแนวทางในการประเมินความเสี่ยง และประเมินประสิทธิภาพของระบบการควบคุมภายในทางการเงินและบัญชีสำหรับสถานีวิจัยและศูนย์พัฒนาโครงการหลวงอื่นๆ ได้

จกกลณีย์ สุริยะวงศ์ (2551) ศึกษาแนวทางการควบคุมภายในทางการเงินและบัญชีของเทศบาลตำบลในอำเภอเมือง จังหวัดเชียงใหม่ โดยใช้ทฤษฎี 16 องค์ประกอบการควบคุมภายในด้านการบัญชีและการเงิน รวบรวมข้อมูลโดยการใช้อย่างแบบสอบถามถามพนักงานการเงินและบัญชีของเทศบาลตำบลในอำเภอเมือง จังหวัดเชียงใหม่ จำนวน 9 แห่งๆ ละ 2 คน รวม 18 คน นำมาประมวลผลโดยใช้สถิติเชิงพรรณนาค่าสถิติที่ใช้ ได้แก่ ร้อยละ และค่าเฉลี่ย พบว่า เทศบาลมีระดับ

การควบคุมภายในอยู่ในระดับมากที่สุด 12 องค์ประกอบ และการควบคุมภายในเรื่องทั่วไป อยู่ในระดับมากที่สุด ข้อเสนอแนะสำหรับเทศบาลตำบลในอำเภอเมือง จังหวัดเชียงใหม่ ควรปรับปรุงในด้านการจัดให้มีวิธีป้องกันสินทรัพย์ให้ปลอดภัย คือการจัดสำนักงานให้สอดคล้องกับสายงานและการเก็บรักษาเงินไว้ในที่ปลอดภัย ด้านการมอบอำนาจ ควรปรับปรุงคือ ควรให้มีการขอเสนอแต่งตั้งประธานกรรมการบริหารและคณะกรรมการบริหารเทศบาล ด้านการจัดให้มีการอนุมัติ คือ ควรมีการแต่งตั้งกรรมการการฝากและการถอนเงินฝากธนาคาร ด้านการควบคุมทางการบัญชี คือ ควรจัดทำทะเบียนคุมต่างๆ ให้เป็นปัจจุบันด้านการควบคุมโดยงบประมาณคือ ควรมีการติดตามการจัดเก็บภาษีโรงเรือน ที่ดิน ภาษีบำรุงท้องที่ ภาษีป้าย ที่จัดเก็บได้ไม่ครบถ้วน และด้านการจัดให้มีอนุกรรมการตรวจสอบ คือ ควรมีการสุ่มตรวจประโยชน์ที่ประชาชนได้รับจากงานหรือโครงการที่เทศบาลตำบลดำเนินการ

สุพรรณรัตน์ มาสรัตน์ (2552) ศึกษาแนวทางการควบคุมภายในด้านบัญชีและการเงินขององค์การบริหารส่วนตำบลในอำเภอเมือง จังหวัดบุรีรัมย์ โดยใช้แนวคิดทฤษฎีเกี่ยวกับองค์ประกอบการควบคุมภายในด้านบัญชีและการเงิน 16 ประการ เป็นกรอบในการศึกษา โดยข้อมูลปฐมภูมิได้จากการใช้แบบสอบถามที่ประยุกต์จากแบบประเมินของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน ด้านการควบคุมภายในด้านบัญชีและการเงิน โดยการสอบถาม หัวหน้าส่วนการคลังหัวหน้าฝ่ายบัญชีการเงิน เจ้าหน้าที่บัญชีการเงิน หรือผู้ที่เกี่ยวข้องกับงานด้านบัญชีการเงินขององค์การบริหารส่วนตำบลในอำเภอเมือง จังหวัดบุรีรัมย์ จำนวน 18 แห่งๆ ละ 3 คน รวม 54 คนนำมาประมวลผลโดยใช้สถิติเชิงพรรณนา (Descriptive Statistics) ค่าสถิติที่ใช้ ได้แก่ ร้อยละ(Percentage) ผลการศึกษาจากองค์ประกอบการควบคุมภายในด้านบัญชีการเงิน พบว่าองค์การบริหารส่วนตำบลมีการควบคุมภายในทุกองค์ประกอบโดยองค์ประกอบด้านการกำหนดผังบัญชีการจัดให้มีการบันทึกตามระบบบัญชีคู่ ร้อยละ 100.00 การจัดทำคู่มือการปฏิบัติงาน ร้อยละ 99.07 การมอบอำนาจสั่งการ ร้อยละ 97.45 การใช้แบบฟอร์มและเอกสาร ร้อยละ 97.28 การฝึกหัดพนักงาน การจัดให้มีคณะกรรมการตรวจสอบ ร้อยละ 97.22 การจัดให้มีการอนุมัติ ร้อยละ 96.79 การควบคุมโดยงบประมาณ ร้อยละ 96.66 การกำหนดให้มีผู้ควบคุมงาน ร้อยละ 95.83 การแบ่งแยกหน้าที่ ร้อยละ 94.91 การควบคุมสองฝ่าย ร้อยละ 94.74 การป้องกันทรัพย์สินให้ปลอดภัย ร้อยละ 93.08 การตรวจสอบภายใน ร้อยละ 89.26 และการควบคุมทางการบัญชี ร้อยละ 87.79

จากแนวคิดการควบคุมภายในของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินได้นำแนวคิด COSO และแนวคิดองค์ประกอบการควบคุมภายในด้านการบัญชีและการเงิน มาเป็นกรอบในการศึกษาความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับการวางระบบ และประเมินผลการ

ควบคุมภายใน โดยนำแนวคิดการควบคุมภายในและการประเมินผลการควบคุมภายในของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน มาศึกษาว่าอยู่ภายใต้ข้อกำหนดประกอบข้อใด ของแนวคิด COSO และสอดคล้องกับแนวคิดองค์ประกอบการควบคุมภายในด้านการบัญชีและการเงิน ซึ่งได้กรอบแนวคิดสรุปตามตารางที่ 1 ดังนี้

ตารางที่ 1 แสดงการจัดกลุ่มตามแนวคิด COSO และตามแนวความคิดองค์ประกอบการควบคุมภายในด้านการบัญชีและการเงิน ของด้านการบริหาร

แนวคิดการควบคุมภายใน ของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน	แนวคิด COSO	ตามแนวความคิดองค์ประกอบ การควบคุมภายใน ด้านการบัญชีและการเงิน
1. ด้านภารกิจ		
วัตถุประสงค์หลัก 1. หน่วยงานมีการกำหนดภารกิจเป็นลาย ลักษณ์อักษร	ด้านกิจกรรมการควบคุม (1) การกำหนดนโยบาย และระเบียบวิธีปฏิบัติงาน	ด้านการแบ่งแยกหน้าที่ (ข) โครงสร้างของการจัด องค์การ
2. ภารกิจที่กำหนดมีความชัดเจน กระจัด เข้าใจง่าย สอดคล้องกับภารกิจขององค์กรที่ กำกับดูแล (อาทิ กระทรวง ทบวง กรม) เป็นไปตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับที่ เกี่ยวข้องหรือไม่	ด้านกิจกรรมการควบคุม (1) การกำหนดนโยบาย และระเบียบวิธีปฏิบัติงาน	ด้านการแบ่งแยกหน้าที่ (ข) โครงสร้างของการจัด องค์การ
3. มีการประกาศให้บุคลากรของหน่วยรับ ตรวจทุกคนทราบภารกิจขององค์กรหรือไม่	ด้านกิจกรรมการควบคุม (1) การกำหนดนโยบาย และระเบียบวิธีปฏิบัติงาน	ด้านการแบ่งแยกหน้าที่ (ข) โครงสร้างของการจัด องค์การ
4. ฝ่ายบริหารมีการกำหนดวัตถุประสงค์และ เป้าหมายการดำเนินงานของหน่วยรับตรวจ หรือไม่	ด้านกิจกรรมการควบคุม (1) การกำหนดนโยบาย และระเบียบวิธีปฏิบัติงาน	ด้านการแบ่งแยกหน้าที่ (ข) โครงสร้างของการจัด องค์การ
5. วัตถุประสงค์และเป้าหมายการดำเนินงานที่ กำหนดสอดคล้องกับภารกิจ และสามารถวัดผล สำเร็จได้หรือไม่	ด้านกิจกรรมการควบคุม (1) การกำหนดนโยบาย และระเบียบวิธีปฏิบัติงาน	ด้านการแบ่งแยกหน้าที่ (ข) โครงสร้างของการจัด องค์การ
6. วัตถุประสงค์การดำเนินงานมีการแบ่ง ออกเป็นวัตถุประสงค์ย่อยในระดับกิจกรรม หรือส่วนงานย่อยหรือไม่	ด้านกิจกรรมการควบคุม (1) การกำหนดนโยบาย และระเบียบวิธีปฏิบัติงาน	ด้านการแบ่งแยกหน้าที่ (ข) โครงสร้างของการจัด องค์การ



**ตารางที่ 1 แสดงการจัดกลุ่มตามแนวคิด COSO และตามแนวความคิดองค์ประกอบการควบคุม
ภายในด้านการบัญชีและการเงิน ของด้านการบริหาร (ต่อ)**

แนวคิดการควบคุมภายใน ของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน	แนวคิด COSO	ตามแนวความคิดองค์ประกอบ การควบคุมภายใน ด้านการบัญชีและการเงิน
7. มีการกำหนดวิธีการ เพื่อให้บุคลากรเข้าใจ ในงานที่ปฏิบัติว่าจะช่วยให้บรรลุวัตถุประสงค์ ของการดำเนินงานของส่วนงานย่อย ที่เขา ปฏิบัติงาน หรือบรรลุวัตถุประสงค์ตามภารกิจ ขององค์กรหรือไม่	ด้านกิจกรรมการควบคุม (1) การกำหนดนโยบาย และระเบียบวิธีปฏิบัติงาน	ด้านการแบ่งแยกหน้าที่ (ค) บุคลากร
การวางแผน 8. ฝ่ายบริหารมีการจัดทำแผน เพื่อให้บรรลุตาม วัตถุประสงค์และเป้าหมายการดำเนินงานที่ กำหนดหรือไม่	ด้านกิจกรรมการควบคุม (1) การกำหนดนโยบาย และระเบียบวิธีปฏิบัติงาน	ด้านการแบ่งแยกหน้าที่ (ข) โครงสร้างของการจัด องค์การ
9. แผนที่จัดทำมีการกำหนดวัตถุประสงค์ เป้าหมาย วิธีการดำเนินงาน งบประมาณ อัตรากำลัง และระยะเวลาดำเนินงานไว้อย่าง ชัดเจนหรือไม่	ด้านกิจกรรมการควบคุม (1) การกำหนดนโยบาย และระเบียบวิธีปฏิบัติงาน	ด้านการแบ่งแยกหน้าที่ (ข) โครงสร้างของการจัด องค์การ
10. มีการสื่อสารให้กับบุคลากรที่รับผิดชอบ การปฏิบัติตามแผนทราบหรือไม่	ด้านสารสนเทศและ การสื่อสาร	ด้านการแบ่งแยกหน้าที่ (ข) โครงสร้างของการจัด องค์การ
11. มีการมอบหน้าที่ความรับผิดชอบในการ ดำเนินการตามแผนให้แก่เจ้าหน้าที่หรือไม่	ด้านกิจกรรมการควบคุม (6) การแบ่งแยกหน้าที่	ด้านการแบ่งแยกหน้าที่ (ก) การแบ่งแยกหน้าที่
การติดตามผล 12. มีการประเมินความคืบหน้าของการบรรลุ วัตถุประสงค์การดำเนินงานขององค์กร เป็น ครั้งคราวหรือไม่ อย่างไร	ด้านการติดตามประเมินผล (1) การติดตามผลใน ระหว่างการปฏิบัติงาน	ด้านควบคุม โดยงบประมาณ
13. มีการประเมินความคืบหน้าได้รวมการ เปรียบเทียบผลการใช้จ่ายเงินจริงงบประมาณ และสาเหตุของความแตกต่างของจำนวนที่ใช้ จ่ายจริงกับงบประมาณหรือไม่	ด้านการติดตามประเมินผล (1) การติดตามผลใน ระหว่างการปฏิบัติงาน	ด้านควบคุม โดยงบประมาณ
14. การประเมินความคืบหน้ามีการดำเนินการ ในช่วงเวลาและความถี่ที่เหมาะสมหรือไม่	ด้านการติดตามประเมินผล (1) การติดตามผลใน ระหว่างการปฏิบัติงาน	ด้านควบคุม โดยงบประมาณ

ตารางที่ 1 แสดงการจัดกลุ่มตามแนวคิด COSO และตามแนวความคิดองค์ประกอบการควบคุมภายในด้านการบัญชีและการเงิน ของด้านการบริหาร (ต่อ)

แนวคิดการควบคุมภายใน ของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน	แนวคิด COSO	ตามแนวความคิดองค์ประกอบการควบคุมภายใน ด้านการบัญชีและการเงิน
15. มีการแจ้งผลการประเมินให้แก่บุคลากรที่รับผิดชอบทราบ และแก้ไขปรับปรุงการดำเนินงานหรือไม่	ด้านการติดตามประเมินผล (2) การประเมินผลเป็นรายครั้ง	ด้านการแบ่งแยกหน้าที่ (ค) บุคลากร
16. บุคลากรที่รับผิดชอบได้ร้องขอให้มีการทบทวน หรือปรับปรุงวัตถุประสงค์การดำเนินงาน แผน และกระบวนการดำเนินงานหรือไม่	ด้านการติดตามประเมินผล (2) การประเมินผลเป็นรายครั้ง	ด้านการแบ่งแยกหน้าที่ (ค) บุคลากร
2. ด้านกระบวนการปฏิบัติงาน		
ประสิทธิผล 1. กระบวนการปฏิบัติงานที่สำคัญในการดำเนินงานตามภารกิจได้รับการพิจารณา และกำหนดโดยฝ่ายบริหารหรือไม่	ด้านกิจกรรมการควบคุม (2) การสอบทานโดยผู้บริหาร	ด้านการจัดทำคู่มือ การปฏิบัติงาน
2. ฝ่ายบริหารมีการติดตามผลเกี่ยวกับประสิทธิผลของกระบวนการปฏิบัติงานหรือไม่	ด้านการติดตามประเมินผล (2) การประเมินผลเป็นรายครั้ง	ด้านควบคุมโดยงบประมาณ
3. ในช่วง 2 -3 ปี ที่ผ่านมา มีการประเมินผลของการดำเนินงานในระดับผลผลิต (Output) หรือผลลัพธ์ (Outcome) ขององค์กรว่าบรรลุวัตถุประสงค์และเป้าหมายที่กำหนดหรือไม่	ด้านการติดตามประเมินผล (1) การติดตามผลในระหว่างการปฏิบัติงาน	ด้านควบคุมโดยงบประมาณ
4. ข้อเสนอแนะจากมาตรการปรับปรุงประสิทธิผลของการดำเนินงาน ได้มีการนำไปปฏิบัติและจัดทำเป็นเอกสารในรูปแบบที่สามารถแก้ไขปรับปรุงได้ง่าย และปัจจุบันหรือไม่	ด้านการติดตามประเมินผล (1) การติดตามผลในระหว่างการปฏิบัติงาน	ด้านการจัดทำคู่มือ การปฏิบัติงาน
ประสิทธิภาพ 5. มีการคำนวณและเปรียบเทียบต้นทุนของการดำเนินงานกับผลผลิต หรือผลลัพธ์ว่ามีประสิทธิภาพหรือไม่	ด้านการติดตามประเมินผล (1) การติดตามผลในระหว่างการปฏิบัติงาน	ด้านควบคุมโดยงบประมาณ

ตารางที่ 1 แสดงการจัดกลุ่มตามแนวคิด COSO และตามแนวความคิดองค์ประกอบการควบคุมภายในด้านการบัญชีและการเงิน ของด้านการบริหาร (ต่อ)

แนวคิดการควบคุมภายในของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน	แนวคิด COSO	ตามแนวความคิดองค์ประกอบการควบคุมภายในด้านการบัญชีและการเงิน
6. การเปรียบเทียบประสิทธิภาพดังกล่าวกับองค์กรอื่น ที่มีลักษณะการดำเนินงานเช่นเดียวกัน หรือไม่	ด้านการติดตามประเมินผล (2) การประเมินผลเป็นรายครั้ง	ด้านควบคุมโดยงบประมาณ
7. ข้อเสนอแนะได้นำมาปรับปรุงแก้ไขทันต่อเหตุการณ์ และมีการดำเนินงานอย่างเหมาะสมหรือไม่	ด้านการติดตามประเมินผล (2) การประเมินผลเป็นรายครั้ง	ด้านการจัดทำคู่มือการปฏิบัติงาน
3. การใช้ทรัพยากร		
การจัดสรรทรัพยากร		
1. ทรัพยากรที่มีอยู่ภายในองค์กร ได้รับการจัดสรรให้กับกระบวนการดำเนินงานทั้งหมดหรือไม่	ด้านกิจกรรมการควบคุม (5) การดูแลป้องกันทรัพย์สิน	ด้านการจัดวิธีการป้องกันสินทรัพย์ให้ปลอดภัย
2. ทรัพยากรที่มีการใช้ประโยชน์น้อยได้รับการแก้ไขปรับปรุงให้ดีขึ้นหรือไม่	ด้านกิจกรรมการควบคุม (5) การดูแลป้องกันทรัพย์สิน	ด้านการจัดวิธีการป้องกันสินทรัพย์ให้ปลอดภัย
3. มีการจัดลำดับความสำคัญของวัตถุประสงค์การดำเนินงานหรือไม่	ด้านกิจกรรมการควบคุม (2) การสอบทานโดยผู้บริหาร	ด้านการจัดวิธีการป้องกันสินทรัพย์ให้ปลอดภัย
4. การจัดสรรทรัพยากร ได้ถือปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอ เพื่อให้องค์กรบรรลุที่ดีที่สุดในด้านประสิทธิผลกับประสิทธิภาพหรือไม่	ด้านกิจกรรมการควบคุม (5) การดูแลป้องกันทรัพย์สิน	ด้านการจัดวิธีการป้องกันสินทรัพย์ให้ปลอดภัย
ประสิทธิผลของการใช้ทรัพยากร		
5. คุณลักษณะเฉพาะตำแหน่ง ของตำแหน่งที่สำคัญ มีการกำหนดหน้าที่ไว้ชัดเจนและปฏิบัติงานตามที่กำหนดหรือไม่	ด้านกิจกรรมการควบคุม (6) การแบ่งแยกหน้าที่	ด้านการมอบอำนาจสั่งการ
6. มีคู่มือแสดงการใช้อุปกรณ์ เครื่องมือระบบสารสนเทศ และการบริหารเงินงบประมาณหรือไม่	ด้านกิจกรรมการควบคุม (7) การจัดทำเอกสารหลักฐาน	ด้านการจัดทำคู่มือการปฏิบัติงาน

ตารางที่ 1 แสดงการจัดกลุ่มตามแนวคิด COSO และตามแนวความคิดองค์ประกอบการควบคุมภายในด้านการบัญชีและการเงิน ของด้านการบริหาร (ต่อ)

แนวคิดการควบคุมภายในของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน	แนวคิด COSO	ตามแนวความคิดองค์ประกอบการควบคุมภายในด้านการบัญชีและการเงิน
7. มีการกำหนดวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับการจัดสรรทรัพยากรแต่ละประเภท เพื่อสนับสนุนการบรรลุวัตถุประสงค์ของการดำเนินงานหรือไม่	ด้านกิจกรรมการควบคุม (7) การจัดทำเอกสารหลักฐาน	ด้านการจัดวิธีการป้องกันสินทรัพย์ให้ปลอดภัย
8. กรณีการดำเนินงานต่ำกว่าระดับที่กำหนดมีการปฏิบัติที่เหมาะสม เพื่อปรับปรุงการดำเนินงานหรือไม่	ด้านกิจกรรมการควบคุม (2) การสอบทานโดยผู้บริหาร	ด้านการจัดทำคู่มือการปฏิบัติงาน
9. บุคลากรยอมรับมาตรฐานการปฏิบัติงานที่กำหนดว่าจะต้องปฏิบัติได้ในระดับที่กำหนดหรือสูงกว่าหรือไม่	ด้านกิจกรรมการควบคุม (1) การกำหนดนโยบายและระเบียบวิธีปฏิบัติงาน	ด้านการแบ่งแยกหน้าที่ (ค) บุคลากร
10. มีแผนการฝึกอบรมที่เพียงพอสำหรับบุคลากรในการฝึกฝนทักษะและความสามารถที่จำเป็นต่อการปฏิบัติงานหรือไม่	ด้านกิจกรรมการควบคุม (1) การกำหนดนโยบายและระเบียบวิธีปฏิบัติงาน	ด้านการแบ่งแยกหน้าที่ (ค) บุคลากร
11. มีแผนการจูงใจให้บุคลากรพัฒนาทักษะและความสามารถของตนเองหรือไม่	ด้านกิจกรรมการควบคุม (1) การกำหนดนโยบายและระเบียบวิธีปฏิบัติงาน	ด้านการฝึกอบรม
4. สภาพแวดล้อมของการดำเนินงาน		
การปฏิบัติตามกฎ ระเบียบ และข้อบังคับ	ด้านกิจกรรมการควบคุม	ด้านการจัดทำคู่มือการปฏิบัติงาน
1. มีการระบุกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับและมาตรฐานที่สำคัญ ต่อการดำเนินงาน	(1) การกำหนดนโยบายและระเบียบวิธีปฏิบัติงาน	
2. มีการกำหนดวิธีการปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ และมาตรฐานที่กำหนดหรือไม่	ด้านกิจกรรมการควบคุม (1) การกำหนดนโยบายและระเบียบวิธีปฏิบัติงาน	ด้านการจัดทำคู่มือการปฏิบัติงาน
3. มีกลไกการติดตามการปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ และมาตรฐานหรือไม่	ด้านกิจกรรมการควบคุม (1) การกำหนดนโยบายและระเบียบวิธีปฏิบัติงาน	ด้านการจัดทำคู่มือการปฏิบัติงาน

ตารางที่ 1 แสดงการจัดกลุ่มตามแนวคิด COSO และตามแนวความคิดองค์ประกอบการควบคุมภายในด้านการบัญชีและการเงิน ของด้านการบริหาร (ต่อ)

แนวคิดการควบคุมภายในของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน	แนวคิด COSO	ตามแนวความคิดองค์ประกอบการควบคุมภายในด้านการบัญชีและการเงิน
ความสอดคล้องกับสภาพแวดล้อมการดำเนินงาน 4. มีการระบุปัจจัยภายนอกที่มีผลกระทบที่มีนัยสำคัญต่อการดำเนินงานในอนาคตขององค์กรหรือไม่ (เช่น แนวโน้มการเปลี่ยนแปลงด้านเศรษฐกิจ ด้านเทคโนโลยี และการออกกฎระเบียบใหม่ๆ)	ด้านกิจกรรมการควบคุม (1) การกำหนดนโยบายและระเบียบวิธีปฏิบัติงาน	ด้านการจัดวิธีการป้องกันสินทรัพย์ให้ปลอดภัย
5. มีการติดตามผลและวางแผนป้องกัน หรือลดผลกระทบที่จะเกิดขึ้นจากปัจจัยภายนอกหรือไม่	ด้านกิจกรรมการควบคุม (2) การสอบทานโดยผู้บริหาร	ด้านการจัดวิธีการป้องกันสินทรัพย์ให้ปลอดภัย

จากตารางที่ 1 พบว่าแนวคิดการควบคุมภายในของคณะกรรมการการตรวจเงินแผ่นดิน สอดคล้องกับแนวคิด COSO และตามแนวความคิดองค์ประกอบการควบคุมภายในด้านการบัญชีและการเงิน ดังนี้

1. ด้านภารกิจ ทั้ง 16 ข้อ สอดคล้องกับ
 - แนวคิด COSO ด้านกิจกรรมการควบคุม 10 ข้อ ด้านสารสนเทศและการสื่อสาร 1 ข้อ และด้านการติดตามประเมินผล 5 ข้อ
 - แนวความคิดองค์ประกอบการควบคุมภายในด้านการบัญชีและการเงิน ด้านการแบ่งแยกหน้าที่ 13 ข้อ และด้านการควบคุมโดยงบประมาณ 3
2. ด้านกระบวนการปฏิบัติงาน ทั้ง 7 ข้อ สอดคล้องกับ
 - แนวคิด COSO ด้านกิจกรรมการควบคุม 1 ข้อ และด้านการติดตามประเมินผล 6 ข้อ
 - แนวความคิดองค์ประกอบการควบคุมภายในด้านการบัญชีและการเงิน ด้านการควบคุมโดยงบประมาณ 4 ข้อ และด้านการจัดทำคู่มือการปฏิบัติงาน 3 ข้อ
3. ด้านการใช้ทรัพยากร ทั้ง 11 ข้อ สอดคล้องกับ
 - แนวคิด COSO ด้านกิจกรรมการควบคุม 11 ข้อ

- แนวความคิดองค์ประกอบการควบคุมภายในด้านการบัญชีและการเงิน ด้านการฝึกอบรม 1 ข้อ ด้านการแบ่งแยกหน้าที่ 2 ข้อ ด้านการจัดวิธีการป้องกันสินทรัพย์ให้ปลอดภัย 5 ข้อ ด้านการมอบอำนาจสั่งการ 1 ข้อ และด้านการจัดทำคู่มือการปฏิบัติงาน 2 ข้อ

4. ด้านสภาพแวดล้อมของการดำเนินงาน ทั้ง 5 ข้อ สอดคล้องกับ

- แนวคิด COSO ด้านกิจกรรมการควบคุม 5 ข้อ

- แนวความคิดองค์ประกอบการควบคุมภายในด้านการบัญชีและการเงิน ด้านการจัดวิธีการป้องกันสินทรัพย์ให้ปลอดภัย 2 ข้อ และด้านการจัดทำคู่มือการปฏิบัติงาน 3 ข้อ

ตารางที่ 2 แสดงการจัดกลุ่มตามแนวคิด COSO และตามแนวความคิดองค์ประกอบการควบคุมภายในด้านการบัญชีและการเงิน ของด้านการเงิน ด้านการผลิต ด้านระบบสารสนเทศ และด้านการบริหารพัสดุ

แนวคิดการควบคุมภายใน ของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน	แนวคิด COSO	ตามแนวความคิด องค์ประกอบการควบคุม ภายใน ด้านการบัญชีและการเงิน
1. ด้านการเงิน		
เงินสดและเงินฝากธนาคาร		
การรับเงิน 1. มีการแบ่งหน้าที่ด้านการรับเงิน มิให้บุคคลใดบุคคลหนึ่งมีหน้าที่รับผิดชอบมากกว่าหนึ่งลักษณะงานดังต่อไปนี้ - การอนุมัติการรับเงินสด - การเก็บรักษาเงินสด - การบันทึกบัญชีเงินสดและเงินฝากธนาคาร - การกระทบบยอดเงินสดและเงินฝากธนาคาร	ด้านกิจกรรมการควบคุม (6) การแบ่งแยกหน้าที่	ด้านการแบ่งแยกหน้าที่ (ค) บุคลากร
2. มีการกำหนดแนวทางปฏิบัติในการรับส่งเงินสดระหว่างบุคคลและหน่วยงานเป็นลายลักษณ์อักษรหรือไม่	ด้านกิจกรรมการควบคุม 1) การกำหนดนโยบายและระเบียบวิธีปฏิบัติงาน	ด้านการจัดทำคู่มือ การปฏิบัติงาน
3. การรับส่งเงินมีเอกสารหลักฐานสนับสนุนครบถ้วนและถูกต้องหรือไม่	ด้านกิจกรรมการควบคุม (7) การจัดทำเอกสาร หลักฐาน	ด้านการจัดวิธีการป้องกัน สินทรัพย์ให้ปลอดภัย

ตารางที่ 2 แสดงการจัดกลุ่มตามแนวคิด COSO และตามแนวความคิดองค์ประกอบการควบคุมภายในด้านการบัญชีและการเงิน ของด้านการเงิน ด้านการผลิต ด้านระบบสารสนเทศ และด้านการบริหารพัสดุ (ต่อ)

แนวคิดการควบคุมภายในของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน	แนวคิด COSO	ตามแนวความคิดองค์ประกอบการควบคุมภายในด้านการบัญชีและการเงิน
4. การรับเงิน โดยการ โอนผ่านระบบอิเล็กทรอนิกส์ มีการยืนยันเป็นลายลักษณ์ โดยระบุชื่อผู้จ่ายเงินและจำนวนเงิน และวัตถุประสงค์การจ่ายหรือไม่	ด้านกิจกรรมการควบคุม (5) การดูแลป้องกันทรัพย์สิน	ด้านการจัดวิธีการป้องกันสินทรัพย์ให้ปลอดภัย
5. มีการกำหนดข้อห้ามมิให้นำเช็คที่รับไปขึ้นเงินสดหรือไม่	ด้านกิจกรรมการควบคุม (5) การดูแลป้องกันทรัพย์สิน	ด้านการจัดวิธีการป้องกันสินทรัพย์ให้ปลอดภัย
6. มีการบันทึกบัญชีแยกรายการรับที่เป็นเงินสดกับรับเป็นเช็คหรือไม่	ด้านกิจกรรมการควบคุม (5) การดูแลป้องกันทรัพย์สิน	ด้านการจัดวิธีการป้องกันสินทรัพย์ให้ปลอดภัย
7. มีการกำหนดให้ผู้ชำระด้วยเช็คธนาคารระบุสั่งจ่ายในนามหน่วยรับตรวจ และขีดคร่อมเช็คหรือไม่อย่างไร	ด้านกิจกรรมการควบคุม (5) การดูแลป้องกันทรัพย์สิน	ด้านการจัดวิธีการป้องกันสินทรัพย์ให้ปลอดภัย
8. มีการตรวจสอบความถูกต้องและเชื่อถือได้ของเช็คก่อนรับหรือไม่	ด้านกิจกรรมการควบคุม (5) การดูแลป้องกันทรัพย์สิน	ด้านการจัดวิธีการป้องกันสินทรัพย์ให้ปลอดภัย
9. เงินสดที่ได้รับมีการบันทึกบัญชีภายในวันที่ได้รับเงินนั้นหรือไม่	ด้านกิจกรรมการควบคุม (5) การดูแลป้องกันทรัพย์สิน	ด้านการจัดวิธีการป้องกันสินทรัพย์ให้ปลอดภัย
10. มีการออกไปเสิร์ฟรับเงินสำหรับการรับเงินทุกครั้งหรือไม่	ด้านกิจกรรมการควบคุม (5) การดูแลป้องกันทรัพย์สิน	ด้านการจัดวิธีการป้องกันสินทรัพย์ให้ปลอดภัย
11. ใบเสิร์ฟรับเงินมีการพิมพ์หมายเลขกำกับเล่ม และใบเสิร์ฟรับเงินเรียงกันทุกฉบับหรือไม่	ด้านกิจกรรมการควบคุม (5) การดูแลป้องกันทรัพย์สิน	ด้านการจัดวิธีการป้องกันสินทรัพย์ให้ปลอดภัย

ตารางที่ 2 แสดงการจัดกลุ่มตามแนวคิด COSO และตามแนวความคิดองค์ประกอบการควบคุมภายใน ด้านการบัญชีและการเงิน ของด้านการเงิน ด้านการผลิต ด้านระบบสารสนเทศ และด้านการบริหารพัสดุ (ต่อ)

แนวคิดการควบคุมภายใน ของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน	แนวคิด COSO	ตามแนวความคิด องค์ประกอบการควบคุม ภายใน ด้านการบัญชีและการเงิน
12. มีการจัดทำทะเบียนคุมใบเสร็จรับเงินหรือไม่	ด้านกิจกรรมการควบคุม (5) การดูแลป้องกัน ทรัพย์สิน	ด้านการจัดวิธีการป้องกัน สินทรัพย์ให้ปลอดภัย
13. มีการตรวจสอบจำนวนเงินที่รับกับหลักฐานการรับและรายการที่บันทึกไว้ในบัญชีทุกสิ้นวันหรือไม่	ด้านกิจกรรมการควบคุม (5) การดูแลป้องกัน ทรัพย์สิน	ด้านการจัดวิธีการป้องกัน สินทรัพย์ให้ปลอดภัย
การเบิกจ่ายเงิน 14. มีการแบ่งหน้าที่ด้านการเบิกจ่ายเงิน มิให้บุคคลใดบุคคลหนึ่งมีหน้าที่รับผิดชอบมากกว่าหนึ่งลักษณะงานดังต่อไปนี้ - การอนุมัติการจ่ายเงินสด และเงินฝากธนาคาร - การเก็บรักษาเงินสด - การบันทึกบัญชีเงินสดและเงินฝากธนาคาร - การกระทบยอดเงินสดและเงินฝากธนาคาร	ด้านกิจกรรมการควบคุม (6) การแบ่งแยกหน้าที่	ด้านการแบ่งแยกหน้าที่ (ค) บุคลากร
15. มีการกำหนดระเบียบเกี่ยวกับการอนุมัติเบิกจ่ายเงินอย่างชัดเจนหรือไม่	ด้านกิจกรรมการควบคุม (4) การอนุมัติ	ด้านการจัดทำคู่มือ การปฏิบัติงาน
16. การเบิกจ่ายเงินมีใบสำคัญ หรือเอกสารหลักฐานประกอบที่มีการอนุมัติอย่างถูกต้องหรือไม่	ด้านกิจกรรมการควบคุม (7) การจัดทำเอกสาร หลักฐาน	ด้านการมอบอำนาจสั่งการ
17. มีการตรวจสอบรายการจ่ายเงินที่บันทึกไว้ในบัญชีกับหลักฐานการจ่ายทุกสิ้นวันหรือไม่	ด้านกิจกรรมการควบคุม (5) การดูแลป้องกัน ทรัพย์สิน	ด้านการจัดวิธีการป้องกัน สินทรัพย์ให้ปลอดภัย
18. มีการกำหนดวงเงินและผู้มีอำนาจอนุมัติการจ่ายเงินหรือไม่	ด้านกิจกรรมการควบคุม (4) การอนุมัติ	ด้านการจัดวิธีการป้องกัน สินทรัพย์ให้ปลอดภัย



ตารางที่ 2 แสดงการจัดกลุ่มตามแนวคิด COSO และตามแนวความคิดองค์ประกอบการควบคุมภายในด้านการบัญชีและการเงิน ของด้านการเงิน ด้านการผลิต ด้านระบบสารสนเทศ และด้านการบริหารพัสดุ (ต่อ)

แนวคิดการควบคุมภายในของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน	แนวคิด COSO	ตามแนวความคิดองค์ประกอบการควบคุมภายในด้านการบัญชีและการเงิน
19. มีมาตรการป้องกันและเก็บรักษาสมุดเช็คธนาคาร ที่ยังไม่ได้ใช้และตราขายชื่อผู้มีอำนาจลงนามหรือไม่	ด้านกิจกรรมการควบคุม (5) การดูแลป้องกันทรัพย์สิน	ด้านการจัดวิธีการป้องกันทรัพย์สินให้ปลอดภัย
20. มีการกำหนดให้ผู้มีอำนาจมากกว่าหนึ่งคนร่วมกันลงนามในเช็คที่ส่งจ่ายหรือไม่	ด้านกิจกรรมการควบคุม (4) การอนุมัติ	ด้านการจัดวิธีการป้องกันทรัพย์สินให้ปลอดภัย
21. มีการตรวจสอบเอกสารหลักฐานประกอบการเบิกจ่ายก่อนการลงนามในเช็คส่งจ่ายหรือไม่	ด้านกิจกรรมการควบคุม (7) การจัดทำเอกสารหลักฐาน	ด้านการจัดวิธีการป้องกันทรัพย์สินให้ปลอดภัย
22. เช็คที่ลงนามแล้วมีการส่งให้เจ้าหน้าที่อื่นที่มีไม่ใช่เป็นผู้จัดเตรียมเช็ค เพื่อชำระให้แก่เจ้าหน้าที่หรือไม่	ด้านกิจกรรมการควบคุม (5) การดูแลป้องกันทรัพย์สิน	ด้านการจัดวิธีการป้องกันทรัพย์สินให้ปลอดภัย
23. มีการกำหนดให้การจ่ายเงิน โดยการโอนผ่านระบบอิเล็กทรอนิกส์ต้องได้รับอนุมัติจากหัวหน้าส่วนราชการหรือไม่	ด้านกิจกรรมการควบคุม (4) การอนุมัติ	ด้านจัดให้มีการอนุมัติ
24. มีการเขียนหรือประทับตราว่า “ชำระเงินแล้ว” ไว้ในใบสำคัญจ่ายและหลักฐานการจ่ายที่ชำระเงินแล้วหรือไม่	ด้านกิจกรรมการควบคุม (5) การดูแลป้องกันทรัพย์สิน	ด้านการจัดวิธีการป้องกันทรัพย์สินให้ปลอดภัย
เงินสดในมือ 25. มีการเก็บรักษาเงินสด ไว้อย่างปลอดภัยหรือไม่	ด้านกิจกรรมการควบคุม (5) การดูแลป้องกันทรัพย์สิน	ด้านการจัดวิธีการป้องกันทรัพย์สินให้ปลอดภัย
26. มีการนำเงินสดที่ได้รับฝากธนาคารภายในวันที่ได้รับเงิน หรือวันที่ทำการถัดไปหรือไม่	ด้านกิจกรรมการควบคุม (5) การดูแลป้องกันทรัพย์สิน	ด้านการจัดวิธีการป้องกันทรัพย์สินให้ปลอดภัย
27. การเปิดบัญชีเงินฝากธนาคารเป็นไปตามระเบียบที่กำหนด และได้รับอนุมัติจากหัวหน้าส่วนราชการหรือไม่	ด้านกิจกรรมการควบคุม (4) การอนุมัติ	ด้านการมอบอำนาจสั่งการ

ตารางที่ 2 แสดงการจัดกลุ่มตามแนวคิด COSO และตามแนวความคิดองค์ประกอบการควบคุมภายใน ด้านการบัญชีและการเงิน ของด้านการเงิน ด้านการผลิต ด้านระบบสารสนเทศ และด้านการบริหารพัสดุ (ต่อ)

แนวคิดการควบคุมภายใน ของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน	แนวคิด COSO	ตามแนวความคิด องค์ประกอบการควบคุม ภายใน ด้านการบัญชีและการเงิน
28. บัญชีเงินฝากธนาคารเปิดในนามของหน่วย รับตรวจหรือไม่	ด้านกิจกรรมการควบคุม (5) การดูแลป้องกัน ทรัพย์สิน	ด้านการจัดวิธีการป้องกัน สินทรัพย์ให้ปลอดภัย
29. มีการตรวจรับเงินสดคงเหลือเป็นครั้ง คราวหรือไม่	ด้านกิจกรรมการควบคุม (5) การดูแลป้องกัน ทรัพย์สิน	ด้านการจัดให้มีการบันทึก ตามระบบบัญชีคู่
การนำเงินส่งคลัง 30. มีการนำเงินส่งคลัง โดยวิธีการที่ปลอดภัย และภายในระยะเวลาตามที่กฎหมายกำหนด หรือไม่	ด้านกิจกรรมการควบคุม (5) การดูแลป้องกัน ทรัพย์สิน	ด้านการจัดวิธีการป้องกัน สินทรัพย์ให้ปลอดภัย
31. การนำเงินส่งคลังมีการสอบยันความ ถูกต้องระหว่างผู้ส่งกับผู้รับหรือไม่	ด้านกิจกรรมการควบคุม (5) การดูแลป้องกัน ทรัพย์สิน	ด้านการจัดวิธีการป้องกัน สินทรัพย์ให้ปลอดภัย
การบันทึกบัญชี 32. มีการบันทึกเงินที่ได้รับในบัญชีเงินสด ภายในวันที่รับเงินนั้น หรือวันทำการถัดไป หรือไม่	ด้านกิจกรรมการควบคุม (5) การดูแลป้องกัน ทรัพย์สิน	ด้านการจัดวิธีการป้องกัน สินทรัพย์ให้ปลอดภัย
33. มีการบันทึกเงินที่นำฝากธนาคารในบัญชี ภายในวันที่มีวันที่นำเงินฝากหรือไม่	ด้านกิจกรรมการควบคุม (5) การดูแลป้องกัน ทรัพย์สิน	ด้านการจัดวิธีการป้องกัน สินทรัพย์ให้ปลอดภัย
34. มีการกระทบยอดเงินฝากธนาคารทุกสิ้น เดือนหรือไม่	ด้านกิจกรรมการควบคุม (3) การควบคุมการ ประมวลผลข้อมูล	ด้านการจัดให้มีการบันทึก ตามระบบบัญชีคู่
35. มีการบันทึกการจ่ายเงินในบัญชีเงินสด หรือบัญชีเงินฝากธนาคารภายในวันที่จ่ายเงิน นั้นหรือไม่	ด้านกิจกรรมการควบคุม (3) การควบคุมการ ประมวลผลข้อมูล	ด้านการจัดวิธีการป้องกัน สินทรัพย์ให้ปลอดภัย

ตารางที่ 2 แสดงการจัดกลุ่มตามแนวคิด COSO และตามแนวความคิดองค์ประกอบการควบคุมภายในด้านการบัญชีและการเงิน ของด้านการเงิน ด้านการผลิต ด้านระบบสารสนเทศ และด้านการบริหารพัสดุ (ต่อ)

แนวคิดการควบคุมภายในของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน	แนวคิด COSO	ตามแนวความคิดองค์ประกอบการควบคุมภายในด้านการบัญชีและการเงิน
36. มีการบันทึกบัญชีเงินฝากคลังทันทีที่มีการนำส่งคลังหรือไม่	ด้านกิจกรรมการควบคุม (3) การควบคุมการประมวลผลข้อมูล	ด้านการจัดวิธีการป้องกันสินทรัพย์ให้ปลอดภัย
เงินทอน 37. การเก็บรักษาเงินทอนรองคงเหลือเป็นไปตามระเบียบที่กำหนดหรือไม่	ด้านกิจกรรมการควบคุม (5) การดูแลป้องกันทรัพย์สิน	ด้านการจัดวิธีการป้องกันสินทรัพย์ให้ปลอดภัย
38. มีการกำหนดวิธีปฏิบัติในการใช้จ่ายเงินทอนรองไว้อย่างชัดเจนหรือไม่	ด้านกิจกรรมการควบคุม (1) การกำหนดนโยบายและระเบียบวิธีปฏิบัติงาน	ด้านการจัดวิธีการป้องกันสินทรัพย์ให้ปลอดภัย
39. การเบิกชดใช้เงินทอนรองเป็นไปตามค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริงหรือไม่	ด้านกิจกรรมการควบคุม (3) การควบคุมการประมวลผลข้อมูล	ด้านการจัดวิธีการป้องกันสินทรัพย์ให้ปลอดภัย
40. มีการตรวจนับเงินทอนรองคงเหลือเป็นครั้งคราวหรือไม่	ด้านกิจกรรมการควบคุม (5) การดูแลป้องกันทรัพย์สิน	ด้านจัดให้มีคณะกรรมการตรวจสอบ
41. มีการกระทบยอดเงินทอนรองทุกสิ้นเดือนหรือไม่	ด้านกิจกรรมการควบคุม (3) การควบคุมการประมวลผลข้อมูล	ด้านจัดให้มีคณะกรรมการตรวจสอบ
42. มีการติดตามผลเพื่อค้นหาและดำเนินการยกเลิกเงินทอนรองที่ไม่เคลื่อนไหวหรือไม่	ด้านกิจกรรมการควบคุม (3) การควบคุมการประมวลผลข้อมูล	ด้านจัดให้มีคณะกรรมการตรวจสอบ

ตารางที่ 2 แสดงการจัดกลุ่มตามแนวคิด COSO และตามแนวความคิดองค์ประกอบการควบคุมภายในด้านการบัญชีและการเงิน ของด้านการเงิน ด้านการผลิต ด้านระบบสารสนเทศ และด้านการบริหารพัสดุ (ต่อ)

แนวคิดการควบคุมภายใน ของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน	แนวคิด COSO	ตามแนวความคิด องค์ประกอบการควบคุม ภายใน ด้านการบัญชีและการเงิน
ทรัพย์สิน		
<p>ความเหมาะสมของการใช้</p> <p>43. มีการแบ่งหน้าที่มิให้บุคคลใดบุคคลหนึ่งมีหน้าที่รับผิดชอบมากกว่าหนึ่งลักษณะงานต่อไปนี้</p> <ul style="list-style-type: none"> - การอนุมัติซื้อ โอน หรือจำหน่ายทรัพย์สิน - การใช้ทรัพย์สิน - การบันทึกบัญชีทรัพย์สิน - การแก้ไขและกระทบยอดคงเหลือของทรัพย์สิน 	<p>ด้านกิจกรรมการควบคุม</p> <p>(6) การแบ่งแยกหน้าที่</p>	<p>ด้านการแบ่งแยกหน้าที่</p> <p>(ค) บุคลากร</p>
<p>44. การซื้อและเช่าทรัพย์สินต้องเป็นไปตามระเบียบที่กำหนดหรือไม่</p>	<p>ด้านกิจกรรมการควบคุม</p> <p>(1) การกำหนดนโยบายและระเบียบวิธีปฏิบัติงาน</p>	<p>ด้านการจัดวิธีการป้องกันทรัพย์สินให้ปลอดภัย</p>
<p>45. มีการกำหนดวัตถุประสงค์ของการใช้ทรัพย์สินไว้อย่างชัดเจนหรือไม่</p>	<p>ด้านกิจกรรมการควบคุม</p> <p>(1) การกำหนดนโยบายและระเบียบวิธีปฏิบัติงาน</p>	<p>ด้านการจัดทำคู่มือการปฏิบัติงาน</p>
<p>46. การใช้ทรัพย์สินที่มีความสำคัญ หรือมูลค่าสูงต้องมีการกำหนดให้เฉพาะผู้ได้รับอนุมัติเท่านั้นที่จะใช้ได้</p>	<p>ด้านกิจกรรมการควบคุม</p> <p>(4) การอนุมัติ</p>	<p>ด้านการมอบอำนาจสั่งการ</p>
<p>47. มีการฝึกอบรมวิธีการใช้ที่ถูกต้องให้แก่ผู้ใช้ทรัพย์สินหรือไม่</p>	<p>ด้านกิจกรรมการควบคุม</p> <p>(5) การดูแลป้องกันทรัพย์สิน</p>	<p>ด้านการฝึกพนักงาน</p>
<p>การดูแลรักษาทรัพย์สิน</p> <p>48. มีการกำหนดมาตรการป้องกันและรักษาทรัพย์สินที่สำคัญ หรือมีมูลค่าสูงมิให้สูญหายหรือเสียหายหรือไม่</p>	<p>ด้านกิจกรรมการควบคุม</p> <p>(5) การดูแลป้องกันทรัพย์สิน</p>	<p>ด้านการจัดวิธีการป้องกันทรัพย์สินให้ปลอดภัย</p>

ตารางที่ 2 แสดงการจัดกลุ่มตามแนวคิด COSO และตามแนวความคิดองค์ประกอบการควบคุมภายใน ด้านการบัญชีและการเงิน ของด้านการเงิน ด้านการผลิต ด้านระบบสารสนเทศ และด้านการบริหาร วัสดุ (ต่อ)

แนวคิดการควบคุมภายใน ของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน	แนวคิด COSO	ตามแนวความคิด องค์ประกอบการควบคุม ภายใน ด้านการบัญชีและการเงิน
49. มีการติดตามหรือเขียนรหัส หรือหมายเลข ครุภัณฑ์ที่ทรัพย์สินทุกรายการหรือไม่	ด้านกิจกรรมการควบคุม (5) การดูแลป้องกัน ทรัพย์สิน	ด้านการใช้แบบฟอร์ม และเอกสาร
50. มีการมอบหมายผู้รับผิดชอบในการดูแล รักษาทรัพย์สินหรือไม่	ด้านกิจกรรมการควบคุม (5) การดูแลป้องกัน ทรัพย์สิน	ด้านการมอบอำนาจสั่งการ
51. มีการบำรุงรักษาทรัพย์สินตามระยะเวลาที่ กำหนดหรือไม่	ด้านกิจกรรมการควบคุม (5) การดูแลป้องกัน ทรัพย์สิน	ด้านการจัดวิธีการป้องกัน สินทรัพย์ให้ปลอดภัย
52. มีการจัดเก็บข้อมูลและเอกสารการประกัน ทรัพย์สิน ไว้อย่างเหมาะสมหรือไม่	ด้านกิจกรรมการควบคุม (5) การดูแลป้องกัน ทรัพย์สิน	ด้านการจัดวิธีการป้องกัน สินทรัพย์ให้ปลอดภัย
การบัญชีทรัพย์สิน 53. บัญชีหรือทะเบียนทรัพย์สินมีรายละเอียด หมายเลข รหัส รายการ สถานที่ใช้ หรือ สถานที่เก็บรักษา และราคาทุกสิ้นปีหรือไม่	ด้านกิจกรรมการควบคุม (5) การดูแลป้องกัน ทรัพย์สิน	ด้านการกำหนดผังบัญชี
54. มีการตรวจนับทรัพย์สินประจำปี หรือไม่	ด้านกิจกรรมการควบคุม (5) การดูแลป้องกัน ทรัพย์สิน	ด้านการจัดวิธีการป้องกัน สินทรัพย์ให้ปลอดภัย
55. มีการจัดทำรายงานผลการตรวจนับ ทรัพย์สิน เปรียบเทียบยอดจากการตรวจนับกับ ทะเบียนคุมและ/หรือบัญชีทรัพย์สินหรือไม่	ด้านกิจกรรมการควบคุม (3) การควบคุมการ ประมวลผลข้อมูล	ด้านการจัดวิธีการป้องกัน สินทรัพย์ให้ปลอดภัย
รายงานการเงิน		
ข้อมูลการเงิน 56. บัญชีแยกประเภทมีการบันทึกรายการ ถูกต้อง และครบถ้วนหรือไม่	ด้านกิจกรรมการควบคุม (3) การควบคุมการ ประมวลผลข้อมูล	ด้านการจัดวิธีการป้องกัน สินทรัพย์ให้ปลอดภัย

ตารางที่ 2 แสดงการจัดกลุ่มตามแนวคิด COSO และตามแนวความคิดองค์ประกอบการควบคุมภายในด้านการบัญชีและการเงิน ของด้านการเงิน ด้านการผลิต ด้านระบบสารสนเทศ และด้านการบริหารพัสดุ (ต่อ)

แนวคิดการควบคุมภายใน ของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน	แนวคิด COSO	ตามแนวความคิด องค์ประกอบการควบคุม ภายใน ด้านการบัญชีและการเงิน
57. สามารถติดตามตรวจสอบรายการจากเอกสารประกอบรายการ หรือเอกสารเบื้องต้นไปยังบัญชีแยกประเภทหรือไม่	ด้านกิจกรรมการควบคุม (3) การควบคุมการประมวลผลข้อมูล	ด้านการใช้แบบฟอร์ม และเอกสาร (5) พยายามให้มีจุดทดสอบอยู่ในตัวเอกสาร
58. มีการกระทบยอดบัญชีย่อยกับบัญชีคุมหรือบัญชีแยกประเภทมีบัญชีย่อย หรือรายละเอียดประกอบหรือไม่	ด้านกิจกรรมการควบคุม (3) การควบคุมการประมวลผลข้อมูล	ด้านการจัดวิธีการป้องกัน สินทรัพย์ให้ปลอดภัย
59. นโยบายการบัญชีเป็นไปตามกฎหมายหรือระเบียบหลักเกณฑ์ที่กำหนดหรือไม่	ด้านกิจกรรมการควบคุม (1) การกำหนดนโยบายและระเบียบวิธีปฏิบัติงาน	ด้านการจัดทำคู่มือ การปฏิบัติงาน
60. มีการสอบทานหรือตรวจสอบการบันทึกบัญชีเป็นครั้งคราวหรือไม่	ด้านกิจกรรมการควบคุม (3) การควบคุมการประมวลผลข้อมูล	ด้านการควบคุมทางการบัญชี
61. มีการฝึกอบรมอย่างเพียงพอให้แก่เจ้าหน้าที่การเงินและการบัญชีหรือไม่	ด้านสภาพแวดล้อมการควบคุม (2) การสอบทานโดยผู้บริหาร	ด้านการฝึกพนักงาน
รายงานการเงิน 62. รายงานทางการเงินจัดทำขึ้นตามระยะเวลาที่กำหนดหรือไม่	ด้านกิจกรรมการควบคุม (3) การควบคุมการประมวลผลข้อมูล	ด้านการใช้แบบฟอร์ม และเอกสาร (3) ใช้แบบฟอร์มต่าง ๆ
63. มีการสอบทานและให้ความเห็นชอบรายงานทางการเงินโดยผู้มีอำนาจหรือไม่	ด้านกิจกรรมการควบคุม (3) การควบคุมการประมวลผลข้อมูล	ด้านจัดให้มีการอนุมัติ
64. มีการประเมินประโยชน์จากรายงานการเงินเป็นครั้งคราวหรือไม่	ด้านกิจกรรมการควบคุม (3) การควบคุมการประมวลผลข้อมูล	ด้านการควบคุมทางการบัญชี

ตารางที่ 2 แสดงการจัดกลุ่มตามแนวคิด COSO และตามแนวความคิดองค์ประกอบการควบคุมภายในด้านการบัญชีและการเงิน ของด้านการเงิน ด้านการผลิต ด้านระบบสารสนเทศ และด้านการบริหารพัสดุ (ต่อ)

แนวคิดการควบคุมภายใน ของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน	แนวคิด COSO	ตามแนวความคิด องค์ประกอบการควบคุม ภายใน ด้านการบัญชีและการเงิน
2. ด้านการผลิต		
การวางแผนการผลิต 1. มีการวางแผนการผลิตให้สอดคล้องกับ แผนการขายหรือไม่	ด้านกิจกรรมการควบคุม (1) การกำหนดนโยบายและ ระเบียบวิธีปฏิบัติงาน	ด้านการจัดทำคู่มือ การปฏิบัติงาน
2. มีการกำหนดมาตรฐานต่าง ๆ ขึ้นใช้ เช่น มาตรฐานการปฏิบัติงาน ปริมาณการใช้ วัตถุดิบ หรือวัสดุสิ้นเปลืองต่อหน่วยสินค้าที่ ผลิต หรือไม่	ด้านกิจกรรมการควบคุม (1) การกำหนดนโยบาย และระเบียบวิธีปฏิบัติงาน	ด้านการจัดทำคู่มือ การปฏิบัติงาน
3. การประมาณการใช้ปัจจัยการผลิตต่าง ๆ สอดคล้องกับแผนการผลิตและมาตรฐานที่ กำหนดไว้หรือไม่	ด้านกิจกรรมการควบคุม (3) การควบคุมการ ประมวลผลข้อมูล	ด้านการจัดทำคู่มือ การปฏิบัติงาน
4. การจัดอัตรากำลังสอดคล้องกับแผนการ ผลิตและลักษณะการปฏิบัติงาน	ด้านสภาพแวดล้อมการ ควบคุม (7) การจัดทำเอกสาร หลักฐาน	ด้านการจัดทำคู่มือ การปฏิบัติงาน
ดำเนินการผลิต 5. มีการกำหนดอำนาจในการสั่งผลิตหรือไม่	ด้านกิจกรรมการควบคุม (4) การอนุมัติ	ด้านจัดให้มีการอนุมัติ (1) การก่อให้เกิดรายการ
6. มีการจัดทำใบเบิกวัสดุซึ่งมีการอนุมัติ ถูกต้อง และตรงกับรายการผลิต เพื่อเป็น หลักฐานและข้อมูลในการบันทึกต้นทุนการ ผลิตหรือไม่	ด้านกิจกรรมการควบคุม (5) การดูแลป้องกัน ทรัพย์สิน	ด้านจัดให้มีการอนุมัติ (3) การบันทึกรายการที่ สมบูรณ์
7. มีการจัดทำรายงานผลแตกต่างระหว่าง ต้นทุนที่เกิดขึ้นจริง กับต้นทุนการผลิตหรือไม่	ด้านกิจกรรมการควบคุม (3) การควบคุมการ ประมวลผลข้อมูล	ด้านการควบคุมโดย งบประมาณ

ตารางที่ 2 แสดงการจัดกลุ่มตามแนวคิด COSO และตามแนวความคิดองค์ประกอบการควบคุมภายในด้านการบัญชีและการเงิน ของด้านการเงิน ด้านการผลิต ด้านระบบสารสนเทศ และด้านการบริหารพัสดุ (ต่อ)

แนวคิดการควบคุมภายในของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน	แนวคิด COSO	ตามแนวความคิดองค์ประกอบการควบคุมภายในด้านการบัญชีและการเงิน
8. มีการกำหนดมาตรฐานของสินค้า และตรวจสอบกับการผลิตจริงอย่างสม่ำเสมอหรือไม่	ด้านกิจกรรมการควบคุม (7) การจัดทำเอกสารหลักฐาน	ด้านการจัดทำคู่มือการปฏิบัติงาน
9. มีการตรวจสอบคุณภาพของสินค้าตามมาตรฐานก่อนรับผลผลิตหรือไม่	ด้านกิจกรรมการควบคุม (5) การดูแลป้องกันทรัพย์สิน	ด้านการจัดทำคู่มือการปฏิบัติงาน
10. มีการจัดทำรายงานสินค้าที่ไม่ได้มาตรฐาน หรือการวิเคราะห์สาเหตุ	ด้านกิจกรรมการควบคุม (3) การควบคุมการประมวลผลข้อมูล	ด้านการใช้แบบฟอร์มและเอกสาร (3) ใช้แบบฟอร์มต่าง ๆ
11. มีการบริหารวัสดุคงคลัง เช่น วัตถุดิบ อะไหล่ และวัสดุอื่น ให้มีปริมาณพอเหมาะอยู่เสมอด้วยวิธีการที่เหมาะสม	ด้านกิจกรรมการควบคุม (3) การควบคุมการประมวลผลข้อมูล	ด้านการควบคุมโดยงบประมาณ
การบริหารคลังสินค้า 12. มีการแบ่งแยกหน้าที่ และความรับผิดชอบกันอย่างชัดเจนระหว่างการรับสินค้า การส่งสินค้า การผลิต และการบันทึกบัญชี	ด้านกิจกรรมการควบคุม (6) การแบ่งแยกหน้าที่	ด้านการแบ่งแยกหน้าที่ (ก) การแบ่งแยกหน้าที่
13. การรับจ่ายสินค้าเข้า หรือออกจากคลัง มีเอกสารการอนุมัติโดยผู้มีอำนาจ ทุกครั้งหรือไม่	ด้านสภาพแวดล้อมการควบคุม (6) การมอบอำนาจและหน้าที่ความรับผิดชอบ	ด้านจัดให้มีการอนุมัติ (5) การ อนุมัติทรัพย์สิน
14. มีนโยบายการตรวจนับสินค้าคงเหลืออยู่เป็นประจำและสม่ำเสมอ	ด้านกิจกรรมการควบคุม (1) การกำหนดนโยบายและระเบียบวิธีปฏิบัติงาน	ด้านการจัดวิธีการป้องกันสินทรัพย์ให้ปลอดภัย
15. มีการทำรายละเอียดกระทบยอดระหว่างผลที่ได้จากการตรวจนับกับบัญชีคุมสินค้า และมีการอนุมัติโดยผู้รับผิดชอบการปรับปรุงบัญชี	ด้านกิจกรรมการควบคุม (3) การควบคุมการประมวลผลข้อมูล	ด้านการจัดให้มีการควบคุมสองฝ่าย



ตารางที่ 2 แสดงการจัดกลุ่มตามแนวคิด COSO และตามแนวความคิดองค์ประกอบการควบคุมภายใน
ด้านการบัญชีและการเงิน ของด้านการเงิน ด้านการผลิต ด้านระบบสารสนเทศ และด้านการบริหารพัสดุ
(ต่อ)

แนวคิดการควบคุมภายใน ของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน	แนวคิด COSO	ตามแนวความคิด องค์ประกอบการควบคุม ภายใน ด้านการบัญชีและการเงิน
16. มีมาตรการในการตรวจสอบสินค้าที่ เคลื่อนไหวสินค้าที่ล้ำสมัยและสินค้าขาดบัญชี	ด้านกิจกรรมการควบคุม (1) การกำหนดนโยบาย และระเบียบวิธีปฏิบัติงาน	ด้านการจัดวิธีการป้องกัน สินทรัพย์ให้ปลอดภัย
17. มีการจัดทำประกันภัยให้ครอบคลุมมูลค่า ของสินค้าที่อยู่ในคลัง	ด้านกิจกรรมการควบคุม (5) การดูแลป้องกัน ทรัพย์สิน	ด้านการจัดวิธีการป้องกัน สินทรัพย์ให้ปลอดภัย
3. ด้านระบบสารสนเทศ		
อุปกรณ์คอมพิวเตอร์	ด้านกิจกรรมการควบคุม	ด้านการจัดทำคู่มือ การปฏิบัติงาน
1. มีการกำหนดนโยบายการนำคอมพิวเตอร์ มาใช้ในการดำเนินงานหรือไม่	(1) การกำหนดนโยบายและ ระเบียบวิธีปฏิบัติงาน	
2. มีการกำหนดนโยบายของแต่ละส่วนงาน ย่อยในการดูแลรักษาอุปกรณ์คอมพิวเตอร์ หรือไม่	ด้านกิจกรรมการควบคุม (1) การกำหนดนโยบาย และระเบียบวิธีปฏิบัติงาน	ด้านการแบ่งแยกหน้าที่ (ก) การแบ่งแยกหน้าที่
3. ผู้ได้รับอนุมัติเท่านั้นที่สามารถเข้าถึง อุปกรณ์คอมพิวเตอร์	ด้านสภาพแวดล้อมการ ควบคุม (6) การมอบอำนาจและ หน้าที่ความรับผิดชอบ	ด้านจัดให้มีการอนุมัติ (1) การก่อให้เกิดรายการ
4. มีข้อเสนอแนะหรือให้การฝึกอบรมการใช้ อุปกรณ์คอมพิวเตอร์กับผู้ใช้คนใหม่หรือไม่	ด้านสภาพแวดล้อมการ ควบคุม (2) การพัฒนาความรู้ ความสามารถของบุคลากร	ด้านการฝึกพนักงาน
5. เมื่ออุปกรณ์คอมพิวเตอร์เกิดความเสียหาย หรือทำงานไม่ได้มีการรายงานให้ทราบ และมี การแก้ไขได้ทันทีหรือไม่	ด้านกิจกรรมการควบคุม (5) การดูแลป้องกัน ทรัพย์สิน	ด้านการจัดวิธีการป้องกัน สินทรัพย์ให้ปลอดภัย
6. มีการบำรุงรักษาอุปกรณ์คอมพิวเตอร์ตาม ระยะเวลาที่กำหนดหรือไม่	ด้านกิจกรรมการควบคุม (5) การดูแลป้องกัน ทรัพย์สิน	ด้านการจัดวิธีการป้องกัน สินทรัพย์ให้ปลอดภัย

ตารางที่ 2 แสดงการจัดกลุ่มตามแนวคิด COSO และตามแนวความคิดองค์ประกอบการควบคุมภายใน ด้านการบัญชีและการเงิน ของด้านการเงิน ด้านการผลิต ด้านระบบสารสนเทศ และด้านการบริหารพัสดุ (ต่อ)

แนวคิดการควบคุมภายใน ของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน	แนวคิด COSO	ตามแนวความคิด องค์ประกอบการควบคุม ภายใน ด้านการบัญชีและการเงิน
7. การจัดซื้ออุปกรณ์คอมพิวเตอร์มีการ ประสาน และวางแผนกับผู้เกี่ยวข้อง เพื่อให้ มั่นใจว่าในระยะยาวคอมพิวเตอร์ที่จัดซื้อจะเข้า กันได้กับคอมพิวเตอร์อื่นหรือไม่	ด้านกิจกรรมการควบคุม (5) การดูแลป้องกัน ทรัพย์สิน	ด้านการจัดวิธีการป้องกัน สินทรัพย์ให้ปลอดภัย
การป้องกันดูแลรักษาสารสนเทศ 8. มีการกำหนดคุณสมบัติของผู้ที่รับผิดชอบ ด้านความปลอดภัยของระบบสารสนเทศ	ด้านกิจกรรมการควบคุม (5) การดูแลป้องกัน ทรัพย์สิน	ด้านการจัดวิธีการป้องกัน สินทรัพย์ให้ปลอดภัย
9. ผู้ที่ได้รับอนุมัติเท่านั้นที่สามารถเข้าถึง เพิ่มข้อมูลและโปรแกรม	ด้านกิจกรรมการควบคุม (4) การอนุมัติ	ด้านจัดให้มีการอนุมัติ (1) การก่อให้เกิดรายการ
10. เพิ่มข้อมูลคอมพิวเตอร์ที่สำคัญจัดทำเพิ่ม สำรองและเก็บรักษาหรือไม่	ด้านกิจกรรมการควบคุม (5) การดูแลป้องกัน ทรัพย์สิน	ด้านการจัดวิธีการป้องกัน สินทรัพย์ให้ปลอดภัย
11. มีนโยบายควบคุมความเสี่ยงจากการใช้ อินเทอร์เน็ตหรือไม่	ด้านกิจกรรมการควบคุม (1) การกำหนดนโยบายและ ระเบียบวิธีปฏิบัติงาน	ด้านการจัดวิธีการป้องกัน สินทรัพย์ให้ปลอดภัย
ประโยชน์ของสารสนเทศ 12. มีการประเมินประโยชน์ของรายงาน ที่ ประมวลจากระบบสารสนเทศเป็นครั้งคราว หรือไม่	ด้านการติดตามประเมินผล (1) การติดตามผลใน ระหว่างการปฏิบัติงาน	ด้านจัดให้มี คณะอนุกรรมการตรวจสอบ
13. ผู้ใช้มีการสำรวจประโยชน์ของสารสนเทศ ที่ได้รับเป็นครั้งคราวหรือไม่	ด้านการติดตามประเมินผล (1) การติดตามผลใน ระหว่างการปฏิบัติงาน	ด้านการควบคุมโดย งบประมาณ
14. มีการแจ้งให้ผู้ใช้ทราบเกี่ยวกับ ประสิทธิภาพใหม่ๆ ของระบบสารสนเทศ อย่างสม่ำเสมอหรือไม่	ด้านสารสนเทศและการ สื่อสาร	ด้านการจัดวิธีการป้องกัน สินทรัพย์ให้ปลอดภัย

ตารางที่ 2 แสดงการจัดกลุ่มตามแนวคิด COSO และตามแนวความคิดองค์ประกอบการควบคุมภายใน ด้านการบัญชีและการเงิน ของด้านการเงิน ด้านการผลิต ด้านระบบสารสนเทศ และด้านการบริหารพัสดุ (ต่อ)

แนวคิดการควบคุมภายใน ของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน	แนวคิด COSO	ตามแนวความคิด องค์ประกอบการควบคุม ภายใน ด้านการบัญชีและการเงิน
4. ด้านการบริหารพัสดุ		
<p>เรื่องทั่วไป</p> <p>1. มีการแบ่งแยกหน้าที่มิให้บุคคลใดบุคคลหนึ่งมีหน้าที่รับผิดชอบมากกว่าหนึ่งลักษณะงานต่อไปนี้</p> <ul style="list-style-type: none"> - การขออนุมัติจัดซื้อจัดจ้าง - การจัดซื้อจัดจ้าง - การตรวจรับสินค้า/จัดจ้าง - การอนุมัติเบิกจ่ายเงิน - การบันทึกบัญชีและทะเบียน 	<p>ด้านกิจกรรมการควบคุม</p> <p>(6) การแบ่งแยกหน้าที่</p>	<p>ด้านแบ่งแยกหน้าที่</p> <p>(ค) บุคลากร</p>
<p>2. มีระเบียบจัดซื้อที่ครอบคลุมถึงเรื่องต่อไปนี้ (กรณีมิได้ใช้ระบบสำนักนายกรัฐมนตรีว่าด้วยการพัสดุ)</p> <ul style="list-style-type: none"> - นโยบายการจัดซื้อ เช่น ซื้อจากผู้ขาย หรือ ผู้ผลิตโดยตรง - วิธีการคัดเลือก - ขั้นตอนการจัดหา - การทำสัญญา 	<p>ด้านกิจกรรมการควบคุม</p> <p>(1) การกำหนดนโยบายและระเบียบวิธีปฏิบัติงาน</p>	<p>ด้านการจัดทำคู่มือ การปฏิบัติงาน</p>
<p>3. มีระบบการตรวจสอบเพื่อให้ความมั่นใจว่ามีการปฏิบัติตามระเบียบกฎเกณฑ์ที่กำหนด</p>	<p>ด้านกิจกรรมการควบคุม</p> <p>(2) การสอบทานโดยผู้บริหาร</p>	<p>ด้านการควบคุมทางการบัญชี</p>
<p>การกำหนดความต้องการ</p> <p>4. มีระเบียบหรือวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับการกำหนดความต้องการพัสดุหรือไม่</p>	<p>ด้านกิจกรรมการควบคุม</p> <p>(1) การกำหนดนโยบายและระเบียบวิธีปฏิบัติงาน</p>	<p>ด้านการจัดทำคู่มือ การปฏิบัติงาน</p>
<p>5. ผู้ใช้พัสดุ เป็นผู้กำหนดความต้องการพัสดุหรือไม่</p>	<p>ด้านกิจกรรมการควบคุม</p> <p>(5) การดูแลป้องกันทรัพย์สิน</p>	<p>ด้านการจัดวิธีการป้องกัน สินทรัพย์ให้ปลอดภัย</p>

ตารางที่ 2 แสดงการจัดกลุ่มตามแนวคิด COSO และตามแนวความคิดองค์ประกอบการควบคุมภายในด้านการบัญชีและการเงิน ของด้านการเงิน ด้านการผลิต ด้านระบบสารสนเทศ และด้านการบริหารพัสดุ (ต่อ)

แนวคิดการควบคุมภายในของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน	แนวคิด COSO	ตามแนวความคิดองค์ประกอบการควบคุมภายในด้านการบัญชีและการเงิน
6. การแจ้งความต้องการพัสดุ หรือขอให้จัดหาได้ระบุรายการหรือประเภทพัสดุ ปริมาณพัสดุ กำหนดเวลาต้องการอย่างละเอียดและชัดเจนหรือไม่	ด้านกิจกรรมการควบคุม (5) การดูแลป้องกันทรัพย์สิน	ด้านการจัดวิธีการป้องกัน สินทรัพย์ให้ปลอดภัย
7. มีการกำหนดระยะเวลา การแจ้งความต้องการพัสดุ หรือขอให้จัดหาไว้อย่างเหมาะสมและเพียงพอสำหรับการจัดหา เพื่อป้องกันการจัดหาโดยวิธีพิเศษ โดยอ้างความเร่งด่วนหรือไม่	ด้านกิจกรรมการควบคุม (5) การดูแลป้องกันทรัพย์สิน	ด้านการจัดวิธีการป้องกัน สินทรัพย์ให้ปลอดภัย
8. มีการจัดหาพัสดุตามที่แจ้งความต้องการไว้หรือไม่	ด้านกิจกรรมการควบคุม (5) การดูแลป้องกันทรัพย์สิน	ด้านการจัดวิธีการป้องกัน สินทรัพย์ให้ปลอดภัย
9. กำหนดระยะเวลาการดำเนินการจัดหาในแต่ละวิธีไว้เหมาะสมและทันกับความต้องการหรือไม่	ด้านกิจกรรมการควบคุม (1) การกำหนดนโยบายและระเบียบวิธีปฏิบัติงาน	ด้านการจัดวิธีการป้องกัน สินทรัพย์ให้ปลอดภัย
10. มีการจัดทำทะเบียนประวัติผู้ขายรวมทั้งสถิติราคาและปริมาณไว้หรือไม่	ด้านกิจกรรมการควบคุม (7) การจัดทำเอกสารหลักฐาน	ด้านการใช้แบบฟอร์ม และเอกสาร (3) ใช้ แบบฟอร์มต่าง ๆ
11. จัดให้มีการหมุนเวียนเจ้าหน้าที่จัดหาหรือไม่	ด้านกิจกรรมการควบคุม (6) การแบ่งแยกหน้าที่	ด้านการจัดให้มีการ หมุนเวียนตำแหน่งหน้าที่งาน
12. จัดทำราคากลางเพื่อใช้เปรียบเทียบราคาเสนอขายหรือไม่	ด้านกิจกรรมการควบคุม (7) การจัดทำเอกสารหลักฐาน	ด้านการจัดวิธีการป้องกัน สินทรัพย์ให้ปลอดภัย
13. มีการเปรียบเทียบราคาซื้อครั้งล่าสุด และ/หรือราคาจากผู้ขายหลายแห่ง เพื่อให้ได้ราคาที่ดีที่สุดหรือไม่	ด้านกิจกรรมการควบคุม (3) การควบคุมการประมวลผลข้อมูล	ด้านการจัดวิธีการป้องกัน สินทรัพย์ให้ปลอดภัย

ตารางที่ 2 แสดงการจัดกลุ่มตามแนวคิด COSO และตามแนวความคิดองค์ประกอบการควบคุมภายในด้านการบัญชีและการเงิน ของด้านการเงิน ด้านการผลิต ด้านระบบสารสนเทศ และด้านการบริหารพัสดุ (ต่อ)

แนวคิดการควบคุมภายในของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน	แนวคิด COSO	ตามแนวความคิดองค์ประกอบการควบคุมภายในด้านการบัญชีและการเงิน
14. การจัดหากระทำโดยหน่วยจัดหา หรือพนักงานจัดหา ตามใบแจ้งความต้องการพัสดุ หรือใบอนุมัติจัดหาที่ได้รับอนุมัติแล้วหรือไม่	ด้านกิจกรรมการควบคุม (5) การดูแลป้องกันทรัพย์สิน	ด้านการจัดวิธีการป้องกันสินทรัพย์ให้ปลอดภัย
15. กำหนดอำนาจอนุมัติ โดยพิจารณาจากมูลค่าของพัสดุหรือบริการ เพื่อความคล่องตัว และรัดกุมในการปฏิบัติงานหรือไม่	ด้านกิจกรรมการควบคุม (3) การควบคุมการประมวลผลข้อมูล	ด้านการมอบอำนาจสั่งการ
16. มีการจัดทำใบสั่งซื้อ และสำเนาให้ผู้เกี่ยวข้อง คือ ผู้ตรวจรับของ ผู้แจ้งจัดหาบัญชี หรือการเงิน ฯลฯ	ด้านกิจกรรมการควบคุม (5) การดูแลป้องกันทรัพย์สิน	ด้านการจัดให้มีการบันทึกตามระบบบัญชีคู่
17. กำหนดหลักเกณฑ์ในการจัดทำสัญญาชัดเจน และรัดกุมหรือไม่	ด้านกิจกรรมการควบคุม (1) การกำหนดนโยบายและระเบียบวิธีปฏิบัติงาน	ด้านการจัดวิธีการป้องกันสินทรัพย์ให้ปลอดภัย
18. กำหนดรูปแบบสัญญาที่เป็นมาตรฐานหรือไม่	ด้านกิจกรรมการควบคุม (7) การจัดทำเอกสารหลักฐาน	ด้านการจัดวิธีการป้องกันสินทรัพย์ให้ปลอดภัย
19. ใบสั่งซื้อที่จัดทำขึ้นโดยเรียงลำดับหมายเลขไว้ล่วงหน้า และมีการอนุมัติการสั่งซื้อหรือไม่	ด้านกิจกรรมการควบคุม (5) การดูแลป้องกันทรัพย์สิน	ด้านการใช้แบบฟอร์มและเอกสาร
การตรวจรับและการชำระเงิน 20. มีการกำหนดผู้มีอำนาจในการตรวจรับหรือไม่	ด้านสภาพแวดล้อมการควบคุม (6) การมอบอำนาจและหน้าที่รับผิดชอบ	ด้านการมอบอำนาจสั่งการ
21. พืชที่สำคัญ หรือมีมูลค่าสูง ตรวจรับโดยคณะกรรมการตรวจรับ หรือพัสดุที่มีคุณภาพพิเศษต้องตรวจรับโดยผู้ชำนาญในเรื่องนั้น โดยเฉพาะหรือไม่	ด้านกิจกรรมการควบคุม (5) การดูแลป้องกันทรัพย์สิน	ด้านการจัดวิธีการป้องกันสินทรัพย์ให้ปลอดภัย

ตารางที่ 2 แสดงการจัดกลุ่มตามแนวคิด COSO และตามแนวความคิดองค์ประกอบการควบคุมภายในด้านการบัญชีและการเงิน ของด้านการเงิน ด้านการผลิต ด้านระบบสารสนเทศ และด้านการบริหารพัสดุ (ต่อ)

แนวคิดการควบคุมภายใน ของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน	แนวคิด COSO	ตามแนวความคิด องค์ประกอบการควบคุม ภายใน ด้านการบัญชีและการเงิน
22. ตรวจสอบจำนวน และชนิดของพัสดุที่ได้รับ กับ ใบสั่งซื้อ หรือ ใบส่งของ พร้อมลงนาม ผู้ตรวจรับอย่างน้อย 2 คน ร่วมกันหรือไม่	ด้านกิจกรรมการควบคุม (3) การควบคุมการ ประมวลผลข้อมูล	ด้านการจัดวิธีการป้องกัน สินทรัพย์ให้ปลอดภัย
23. ทดสอบคุณภาพตามข้อกำหนดในใบสั่งซื้อ หรือสัญญาซื้อหรือไม่	ด้านการติดตามประเมินผล (1) การติดตามผลใน ระหว่างการปฏิบัติงาน	ด้านการจัดให้มีการควบคุม สองฝ่าย
24. มีการบันทึกบัญชีอย่างทันกาลและได้รับ การอนุมัติถูกต้องหรือไม่	ด้านกิจกรรมการควบคุม (4) การอนุมัติ	ด้านการจัดวิธีการป้องกัน สินทรัพย์ให้ปลอดภัย
25. มีการติดตามกับผู้ขายสำหรับสินค้าที่ชำรุด เสียหาย และได้รับ ไม่ครบหรือไม่	ด้านการติดตามประเมินผล (1) การติดตามผลใน ระหว่างการปฏิบัติงาน	ด้านการจัดให้มีการควบคุม สองฝ่าย
26. เมื่อมีการคืนสินค้า มีเอกสารลดหนี้จาก ผู้ขายหรือไม่	ด้านกิจกรรมการควบคุม (5) การดูแลป้องกัน ทรัพย์สิน	ด้านการจัดวิธีการป้องกัน สินทรัพย์ให้ปลอดภัย
27. มีการอนุมัติการชำระหนี้หรือไม่	ด้านกิจกรรมการควบคุม (4) การอนุมัติ	ด้านจัดให้มีการอนุมัติ
28. กำหนดหน่วยงานที่ทำหน้าที่ในการตรวจ จ่ายชำระหนี้หรือไม่	ด้านกิจกรรมการควบคุม (5) การดูแลป้องกัน ทรัพย์สิน	ด้านการจัดวิธีการป้องกัน สินทรัพย์ให้ปลอดภัย
29. ใบสำคัญที่จ่ายเงินแล้ว จะต้องมีการทำ เครื่องหมาย หรือสัญลักษณ์เพื่อป้องกันการ จ่ายซ้ำหรือไม่	ด้านกิจกรรมการควบคุม (5) การดูแลป้องกัน ทรัพย์สิน	ด้านการจัดวิธีการป้องกัน สินทรัพย์ให้ปลอดภัย
30. มีหลักฐานที่แสดงว่าได้มีการตรวจสอบใบ ส่งของกับใบสั่งซื้อในเรื่องปริมาณ ราคา ค่า ขนส่ง ส่วนลด (ถ้ามี) เป็นไปตามข้อตกลง หรือไม่	ด้านกิจกรรมการควบคุม (5) การดูแลป้องกัน ทรัพย์สิน	ด้านการจัดวิธีการป้องกัน สินทรัพย์ให้ปลอดภัย

ตารางที่ 2 แสดงการจัดกลุ่มตามแนวคิด COSO และตามแนวความคิดองค์ประกอบการควบคุมภายในด้านการบัญชีและการเงิน ของด้านการเงิน ด้านการผลิต ด้านระบบสารสนเทศ และด้านการบริหารพัสดุ (ต่อ)

แนวคิดการควบคุมภายใน ของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน	แนวคิด COSO	ตามแนวความคิด องค์ประกอบการควบคุม ภายใน ด้านการบัญชีและการเงิน
การควบคุมและการแจกจ่าย 31. มีการจัดทำบัญชี/ทะเบียนรับ-จ่ายพัสดุ โดยแยกเป็นประเภท และหลักฐานประกอบทุกรายการหรือไม่	ด้านกิจกรรมการควบคุม (5) การดูแลป้องกัน ทรัพย์สิน	ด้านการใช้แบบฟอร์ม และเอกสาร (3) ใช้แบบฟอร์มต่าง ๆ
32. มีการตรวจสอบความถูกต้องของใบเบิกและลงบัญชี/ทะเบียนทุกครั้งที่มีการจ่ายพัสดุหรือไม่	ด้านกิจกรรมการควบคุม (5) การดูแลป้องกัน ทรัพย์สิน	ด้านการควบคุมทางการบัญชี
33. การเบิกจ่ายพัสดุต้องได้รับอนุมัติจากหัวหน้าหน่วยงานพัสดุที่ได้รับการแต่งตั้งเป็นผู้สั่งจ่ายพัสดุหรือไม่	ด้านกิจกรรมการควบคุม (4) การอนุมัติ	ด้านจัดให้มีการอนุมัติ
34. มีการเก็บใบเบิกพัสดุไว้เป็นหลักฐาน เพื่อนำมาสอบยันความถูกต้องของพัสดुकงเหลือกับบัญชี ทะเบียนหรือไม่	ด้านกิจกรรมการควบคุม (5) การดูแลป้องกัน ทรัพย์สิน	ด้านการจัดวิธีการป้องกัน สินทรัพย์ให้ปลอดภัย
35. มีกรรมการ ซึ่งไม่ใช่เจ้าหน้าที่พัสดุ ตรวจสอบการรับ/จ่ายพัสดुकงเหลือประจำปีว่าถูกต้องครบถ้วนตรงตามบัญชี/ทะเบียนหรือไม่	ด้านกิจกรรมการควบคุม (5) การดูแลป้องกัน ทรัพย์สิน	ด้านการจัดวิธีการป้องกัน สินทรัพย์ให้ปลอดภัย
36. มีการจัดทำรายงานผลการตรวจสอบการรับ - จ่ายพัสดुकงเหลือประจำปีหรือไม่	ด้านกิจกรรมการควบคุม (3) การควบคุมการ ประมวลผลข้อมูล	ด้านการควบคุมทางการบัญชี
37. กรณีพัสดुकงขาด เสื่อมสภาพ สูญหายหรือหมดความจำเป็นต้องใช้งาน ต้องมีการแต่งตั้งคณะกรรมการสอบหาข้อเท็จจริง และดำเนินการตามระเบียบหรือไม่	ด้านกิจกรรมการควบคุม (5) การดูแลป้องกัน ทรัพย์สิน	ด้านการจัดวิธีการป้องกัน สินทรัพย์ให้ปลอดภัย

ตารางที่ 2 แสดงการจัดกลุ่มตามแนวคิด COSO และตามแนวความคิดองค์ประกอบการควบคุมภายใน ด้านการบัญชีและการเงิน ของด้านการเงิน ด้านการผลิต ด้านระบบสารสนเทศ และด้านการบริหารพัสดุ (ต่อ)

แนวคิดการควบคุมภายใน ของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน	แนวคิด COSO	ตามแนวความคิด องค์ประกอบการควบคุม ภายใน ด้านการบัญชีและการเงิน
38. กรณีพิศุสูญหายหรือเสียหาย ใช้การ ไม่ได้โดยไม่ทราบสาเหตุ มีการสอบสวนหา ตัวผู้รับผิดชอบและติดตามเรียกค่าสินไหม ทดแทนหรือไม่	ด้านกิจกรรมการควบคุม (5) การดูแลป้องกัน ทรัพย์สิน	ด้านการจัดวิธีการป้องกัน สินทรัพย์ให้ปลอดภัย
39. มีการให้หมายเลขทะเบียนครุภัณฑ์หรือไม่	ด้านกิจกรรมการควบคุม (5) การดูแลป้องกัน ทรัพย์สิน	ด้านกำหนดคัมภ์บัญชี
40. สถานที่จัดเก็บข้อมูล มีการแต่งตั้งเวรยาม รักษาความปลอดภัยหรือไม่	ด้านกิจกรรมการควบคุม (5) การดูแลป้องกัน ทรัพย์สิน	ด้านการจัดวิธีการป้องกัน สินทรัพย์ให้ปลอดภัย
41. สถานที่จัดเก็บพัสดุ มีการประกันภัยไว้ หรือไม่	ด้านกิจกรรมการควบคุม (5) การดูแลป้องกัน ทรัพย์สิน	ด้านการจัดวิธีการป้องกัน สินทรัพย์ให้ปลอดภัย
42. สถานที่จัดเก็บพัสดุเพียงพอหรือไม่	ด้านกิจกรรมการควบคุม (5) การดูแลป้องกัน ทรัพย์สิน	ด้านการจัดวิธีการป้องกัน สินทรัพย์ให้ปลอดภัย
การบำรุงรักษา 43. มีการจัดทำแผนการบำรุงรักษาพัสดุ หรือไม่	ด้านกิจกรรมการควบคุม (1) การกำหนดนโยบายและ ระเบียบวิธีปฏิบัติงาน	ด้านการจัดทำคู่มือ การปฏิบัติงาน
44. มีการจัดทำรายงานผลการบำรุงรักษา เป็นไปตามแผนหรือไม่	ด้านกิจกรรมการควบคุม (3) การควบคุมการ ประมวลผลข้อมูล	ด้านการใช้แบบฟอร์ม และเอกสาร (3) ใช้แบบฟอร์มต่าง ๆ
45. มีการฝึกอบรมหรือมีคู่มือการบำรุงรักษา ให้แก่ผู้ใช้พัสดุหรือไม่	ด้านสภาพแวดล้อมการ ควบคุม (2) การพัฒนาความรู้ ความสามารถของบุคลากร	ด้านการฝึกพนักงาน

ตารางที่ 2 แสดงการจัดกลุ่มตามแนวคิด COSO และตามแนวความคิดองค์ประกอบการควบคุมภายในด้านการบัญชีและการเงิน ของด้านการเงิน ด้านการผลิต ด้านระบบสารสนเทศ และด้านการบริหารพัสดุ (ต่อ)

แนวคิดการควบคุมภายในของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน	แนวคิด COSO	ตามแนวความคิดองค์ประกอบการควบคุมภายในด้านการบัญชีและการเงิน
46. มีการพิจารณาข้อเปรียบเทียบการบำรุงรักษาระหว่างการดำเนินงานเองและการจ้างหน่วยงานภายนอกหรือไม่	ด้านกิจกรรมการควบคุม (3) การควบคุมการประมวลผลข้อมูล	ด้านการควบคุมโดยงบประมาณ
การจำหน่ายพัสดุ 47. มีการรายงานพัสดุที่หมดความจำเป็น หรือหากใช้ต่อไปจะสิ้นเปลือง ค่าใช้จ่ายมาก และพัสดุที่สูญหายต่อผู้มีอำนาจ เพื่อพิจารณาให้จำหน่ายพัสดุหรือไม่	ด้านกิจกรรมการควบคุม (3) การควบคุมการประมวลผลข้อมูล	ด้านการควบคุมโดยงบประมาณ
48. มีการจัดทำรายงานการจำหน่ายพัสดุดออกจากบัญชีหรือไม่	ด้านกิจกรรมการควบคุม (3) การควบคุมการประมวลผลข้อมูล	ด้านการควบคุมทางการบัญชี

จากตารางที่ 2 พบว่าแนวคิดการควบคุมภายในของคณะกรรมการการตรวจเงินแผ่นดิน สอดคล้องกับแนวคิด COSO และตามแนวความคิดองค์ประกอบการควบคุมภายในด้านการบัญชีและการเงิน ดังนี้

1. ด้านการเงิน ทั้ง 64 ข้อ สอดคล้องกับ

- แนวคิด COSO ด้านสภาพแวดล้อมการควบคุม 2 ข้อ ด้านกิจกรรมการควบคุม 62 ข้อ
- แนวความคิดองค์ประกอบการควบคุมภายในด้านการบัญชีและการเงิน ด้านการฝึกพนักงาน 2 ข้อ ด้านการแบ่งแยกหน้าที่ 3 ข้อ ด้านการจัดทำคู่มือการปฏิบัติงาน 4 ข้อ ด้านการจัดวิธีการป้องกันสินทรัพย์ให้ปลอดภัย 38 ข้อ ด้านการใช้แบบฟอร์มและเอกสาร 3 ข้อ ด้านการกำหนดผังบัญชี 1 ข้อ ด้านการจัดให้มีการบันทึกระบบบัญชีคู่ 2 ข้อ ด้านการมอบอำนาจสั่งการ 4 ข้อ ด้านจัดให้มีการอนุมัติ 2 ข้อ ด้านการควบคุมทางการบัญชี 2 ข้อ และด้านจัดให้มีคณะกรรมการตรวจสอบ 3 ข้อ

2. ด้านการผลิต ทั้ง 17 ข้อ สอดคล้องกับ

- แนวคิด COSO ด้านสภาพแวดล้อมการควบคุม 1 ข้อ และด้านกิจกรรมการควบคุม 16 ข้อ

- แนวความคิดองค์ประกอบการควบคุมภายในด้านการบัญชีและการเงิน ด้านการแบ่งแยกหน้าที่ 1 ข้อ ด้านการจัดทำคู่มือการปฏิบัติงาน 6 ข้อ ด้านการจัดวิธีการป้องกันสินทรัพย์ให้ปลอดภัย 3 ข้อ ด้านการใช้แบบฟอร์มและเอกสาร 1 ข้อ ด้านจัดให้มีการอนุมัติ 3 ข้อ ด้านการควบคุมโดยงบประมาณ 2 ข้อ และด้านการจัดให้มีการควบคุมสองฝ่าย 1 ข้อ

3. ด้านระบบสารสนเทศ ทั้ง 14 ข้อ สอดคล้องกับ

- แนวคิด COSO ด้านสภาพแวดล้อมการควบคุม 2 ข้อ ด้านกิจกรรมการควบคุม 9 ข้อ และด้านสารสนเทศและการสื่อสาร 3 ข้อ

- แนวความคิดองค์ประกอบการควบคุมภายในด้านการบัญชีและการเงิน ด้านการฝึกพนักงาน 1 ข้อ ด้านการแบ่งแยกหน้าที่ 1 ข้อ ด้านการจัดทำคู่มือการปฏิบัติงาน 1 ข้อ ด้านการจัดวิธีการป้องกันสินทรัพย์ให้ปลอดภัย 6 ข้อ ด้านการใช้แบบฟอร์มและเอกสาร 1 ข้อ ด้านจัดให้มีการอนุมัติ 2 ข้อ ด้านการควบคุมโดยงบประมาณ 1 ข้อ และด้านจัดให้มีคณะกรรมการตรวจสอบ 1 ข้อ

4. ด้านการบริหารพัสดุ ทั้ง 48 ข้อ สอดคล้องกับ

- แนวคิด COSO ด้านสภาพแวดล้อมการควบคุม 2 ข้อ ด้านกิจกรรมการควบคุม 44 ข้อ และด้านการติดตามประเมินผล 2 ข้อ

- แนวความคิดองค์ประกอบการควบคุมภายในด้านการบัญชีและการเงิน ด้านการฝึกพนักงาน 1 ข้อ ด้านการแบ่งแยกหน้าที่ 1 ข้อ ด้านการจัดทำคู่มือการปฏิบัติงาน 3 ข้อ ด้านการให้มีการหมุนเวียนตำแหน่งหน้าที่งาน 1 ข้อ ด้านการจัดวิธีการป้องกันสินทรัพย์ให้ปลอดภัย 25 ข้อ ด้านการจัดให้มีการบันทึกระบบบัญชี 1 ข้อ ด้านการใช้แบบฟอร์มและเอกสาร 1 ข้อ ด้านการมอบอำนาจสั่งการ 2 ข้อ ด้านจัดให้มีการอนุมัติ 2 ข้อ ด้านการควบคุมโดยงบประมาณ 2 ข้อ ด้านกำหนดผังบัญชี 1 ข้อ ด้านการควบคุมทางการบัญชี 4 ข้อ และด้านการจัดให้มีการควบคุมสองฝ่าย 2 ข้อ