

บทที่ 2

เอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

ในการศึกษาผู้วิจัยได้ศึกษาองค์ประกอบที่มีผลต่อการนำระบบการควบคุมภายในมาใช้ในองค์กร โดยใช้แนวคิดของ COSO และได้ศึกษาเอกสาร แนวคิด งานวิจัยที่เกี่ยวข้องนำมาใช้ในการวิจัย ดังนี้

2.1 แนวคิดและทฤษฎีระบบการควบคุมภายใน

การควบคุมภายใน (Internal Control) มีผู้ให้ไว้หลากหลาย แต่คำนิยาม ซึ่งเป็นที่ยอมรับและแพร่หลายกันอย่างกว้างขวาง ได้แก่ คำนิยามของ COSO อย่างไรก็ดี เพื่อให้เข้าใจถึงวิวัฒนาการของการควบคุมภายใน จะขอกล่าวถึงความหมายของการควบคุมภายในที่มีผู้ให้คำนิยามไว้ (จันทนา สาขากร และคณะ, 2557) ตามลำดับดังนี้

คณะกรรมการพิจารณาการปฏิบัติงานสอบบัญชี (The Committee on Auditing Procedure) ของสมาคมผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยสหรัฐอเมริกา (AICPA) ได้ศึกษาเรื่องการควบคุมภายในและได้จัดพิมพ์รายงานเรื่อง “Internal Control – Elements of a Coordinated System and Its Importance to Management and the Independent Public Accountants” เมื่อปี พ.ศ. 2491 (ค.ศ. 1948) ในรายงานดังกล่าวได้ให้คำจำกัดความว่า การควบคุมภายใน คือ แผนการจัดหน่วยงาน วิธีปฏิบัติงานที่ประสานสัมพันธ์กัน และมาตรการต่าง ๆ ที่กิจการกำหนดขึ้น และถือปฏิบัติภายในองค์กร เพื่อรักษาทรัพย์สินของกิจการ รวมทั้งสอบทานความถูกต้องและเชื่อถือได้ของข้อมูลทางการบัญชี เพิ่มพูนประสิทธิภาพในการดำเนินงาน และส่งเสริมให้มีการดำเนินงานตามนโยบายที่ฝ่ายบริหารได้กำหนดไว้ (จันทนา สาขากร และคณะ, 2557)

คณะกรรมการมาตรฐานการสอบบัญชีสหพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ (IFAC) ได้ให้คำนิยามของระบบการควบคุมภายในไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 400 เรื่องการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีกับการควบคุมภายในว่าระบบการควบคุมภายในหมายถึงนโยบายและวิธีการปฏิบัติซึ่งผู้บริหารของกิจการกำหนดขึ้นเพื่อช่วยให้อัตราความเสี่ยงของผู้บริหารที่จะทำให้เกิดความมั่นใจเท่าที่จะสามารถทำได้ว่าการดำเนินธุรกิจเป็นไปอย่างมีระเบียบและมีประสิทธิภาพซึ่งรวมถึงการปฏิบัติตามนโยบายของผู้บริหารการป้องกันรักษาทรัพย์สินการป้องกันและการตรวจพบ

การทุจริตและข้อผิดพลาดความถูกต้องและความครบถ้วนของการบันทึกบัญชีและการจัดทำข้อมูลทางการเงินที่เชื่อถือได้อย่างทันเวลา

ในปี ค.ศ. 2013 คณะกรรมการชุดหนึ่ง ซึ่งเรียกว่า The Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission หรือ COSO (โคโซ) ซึ่งเป็นคณะกรรมการร่วมของสถาบันวิชาชีพ 5 สถาบัน คือ

- (1) American Institute Certified Public Accountants (AICPA)
- (2) American Accounting Association (AAA)
- (3) Institute of Internal Auditors (IIA)
- (4) Institute of Management Accountants (IMA)
- (5) Financial Executives Institute (FEI)

COSO ได้ร่วมกันศึกษาวิจัย และพัฒนาแนวคิดของการควบคุมภายใน และได้ให้ความหมายไว้ว่า การควบคุมภายใน คือ กระบวนการปฏิบัติงานที่ถูกกำหนดร่วมกัน โดยคณะกรรมการผู้บริหาร ตลอดจนพนักงานขององค์กรทุกระดับชั้น เพื่อให้เกิดความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลว่า วิธีการหรือการปฏิบัติงานตามที่กำหนดไว้จะทำให้บรรลุวัตถุประสงค์ของการควบคุม

ระบบการควบคุมภายใน ประกอบด้วยนโยบายและวิธีปฏิบัติงานที่กำหนดขึ้นในองค์กร เพื่อให้ความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลว่ากิจการจะบรรลุวัตถุประสงค์และเป้าหมายในเรื่องของประสิทธิภาพและประสิทธิผลของการดำเนินงาน (Effectiveness and Efficiency of Operation : ใช้ตัวย่อ O) เป็นวัตถุประสงค์ที่มุ่งเน้นให้มีการใช้ทรัพยากรอย่างมีประสิทธิภาพและบรรลุเป้าหมายที่กำหนดไว้ขององค์กร การดำเนินงานที่มีประสิทธิภาพและประสิทธิผล ย่อมหมายถึง มีการใช้ทรัพยากรอย่างคุ้มค่า มีการดูแลรักษาทรัพย์สินให้อยู่ในสภาพที่พร้อมจะใช้งานได้เสมอ มีการป้องกันมิให้เกิดการสูญเสียหรือสูญหาย ดังนั้น เมื่อการดำเนินงานมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล จึงส่งผลให้เกิดการป้องกันดูแลรักษาทรัพย์สินขององค์กรไปพร้อมกัน ความเชื่อถือได้ของรายงานทางการเงิน (Reliability of Financial Reporting : ใช้ตัวย่อ F) ความเชื่อถือได้ของรายงานทางการเงินเป็นสิ่งสำคัญยิ่งต่อผู้ใช้ ไม่ว่าจะเป็นบุคคลภายในหรือบุคคลภายนอกองค์กรก็ตาม ผู้ใช้ควรได้ข้อมูลที่ถูกต้องเพื่อใช้ในการตัดสินใจ และการวางแผนในอนาคต ผู้ลงทุน เจ้าหนี้ ลูกค้า นักวิเคราะห์ และหน่วยราชการ ซึ่งเป็นบุคคลภายนอกองค์กรจะใช้ข้อมูลจากงบการเงิน ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของรายงานทางการเงินขององค์กร ดังนั้น ผู้บริหารจึงมีหน้าที่และความรับผิดชอบเพื่อให้เกิดความมั่นใจได้ว่างบการเงินนั้นให้ข้อมูลที่มีคุณภาพ และเป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปหรือมาตรฐานการรายงานทางการเงิน และการปฏิบัติตามกฎหมาย ข้อกำหนด กฎ

ระเบียบ และข้อบังคับ (Compliance with Laws and Regulations : ใช้ตัวย่อ C) เพื่อป้องกันมิให้เกิดความเสียหายใด ๆ จากการละเว้นไม่ปฏิบัติ หรือปฏิบัติผิดกฎหมาย และข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องกับองค์การ ตลอดจนกฎ ระเบียบและข้อบังคับขององค์การเอง(จันทนาสาขกร และคณะ, 2557)

สำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน ได้ให้ความหมายว่า การควบคุมภายใน หมายความว่า “กระบวนการปฏิบัติงานที่ผู้กำกับดูแล ฝ่ายบริหาร และบุคลากรของหน่วยรับตรวจจัดให้มีขึ้น เพื่อสร้างความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลว่า การดำเนินงานของหน่วยรับตรวจจะบรรลุวัตถุประสงค์ของการควบคุมภายในด้านประสิทธิผล และประสิทธิภาพของการดำเนินงาน ซึ่งรวมถึง การดูแลรักษาทรัพย์สิน การป้องกัน หรือลดความผิดพลาด ความเสียหายการรั่วไหล การสิ้นเปลือง หรือ การทุจริตในหน่วยรับตรวจ ด้านความเชื่อถือได้ ของรายงานทางการเงิน และด้านการปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ และมติคณะรัฐมนตรี” (สำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน, 2545)

ระบบการควบคุมภายใน มีองค์ประกอบ 5 ด้าน ดังนี้ 1.สภาพแวดล้อมของการควบคุม 2.การประเมินความเสี่ยง 3.กิจกรรมการควบคุม 4.ข้อมูลสารสนเทศและการสื่อสาร 5.การติดตามและประเมินผล(จันทนาสาขกร และคณะ, 2557)



ภาพที่ 2.1 ภาพรวมองค์ประกอบ COSO Cube

ที่มา: WWW.COSO.ORG/.../COSOO OutreachDeckMay2013.pptx

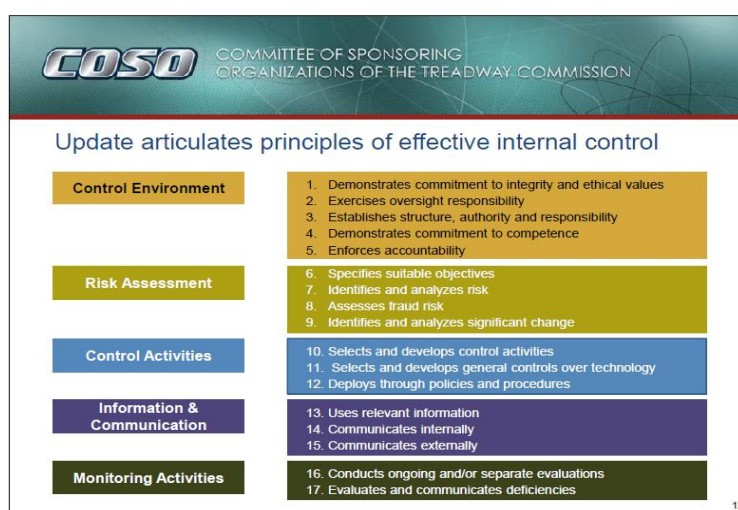
กรอบงานการควบคุมภายในตามหลักของ COSO มี 5 องค์ประกอบดังนี้

1. สภาพแวดล้อมของการควบคุม (Control Environment)
2. การประเมินความเสี่ยง (Risk Assessment)
3. กิจกรรมการควบคุม (Control Activities)
4. ข้อมูลสารสนเทศและการสื่อสาร (Information and Communication)
5. การติดตามและประเมินผล (Monitoring and Evaluation)

โดยทั้ง 5 องค์ประกอบต้องประเมินการควบคุมกิจกรรมทุกระดับดังนี้

1. ระดับองค์กร (Entity Level)
2. ระดับหน่วยงาน (Division)
3. ระดับหน่วยปฏิบัติการ (Operating Unit)
4. ระดับหน่วยงานย่อย (Function)

มาตรฐาน COSO เป็นมาตรฐานที่ได้รับการยอมรับในด้านการควบคุมภายในมาตั้งแต่เริ่มออกประกาศใช้เมื่อปี 1992 พัฒนาการที่ผ่านมามีการออกแนวทางด้านการควบคุมภายในเพิ่มเติมหลักๆจำนวน 2 ครั้ง คือในปี 2006 เป็นแนวทางด้านการทำรายงานทางการเงิน (Internal Control over Financial Report – Guidance for Small Public Companies) และเมื่อปี 2009 เป็นแนวทางด้านการกำกับติดตาม (Guidance on Monitoring of Internal Control) ซึ่งปัจจุบันเป็นครั้งที่ 3 ในปีนี้ 2013 การควบคุมภายในตามแนว COSO 2013 (COSO Internal Control - Integrated 2013 Framework and Appendices) เป็นการปฏิรูปกรอบแนวทางการควบคุมภายในเดิม COSO 1992 (COSO Internal Control – Integrated Framework) เพื่อให้การควบคุมภายในมีโครงสร้างที่สอดคล้องกับสภาพแวดล้อมทางธุรกิจที่เปลี่ยนแปลงไปซึ่งยังคงองค์ประกอบหลัก 5 องค์ประกอบ นิยามความหมายของการควบคุมภายในและวัตถุประสงค์ของการควบคุมภายใน 3 ด้านแต่ได้เพิ่มหลักการ 17 หลักการเพื่อสนับสนุน 5 องค์ประกอบหลักของการควบคุมภายในให้ชัดเจนขึ้น



ภาพที่ 2.2 ภาพรวมองค์ประกอบ COSO 2013

ที่มา: WWW.COSO.ORG/.../COSOO OutreachDeckMay2013.pptx

การปรับปรุงในปี 2013 นั้นกรอบการควบคุมภายในยังคงยึดกรอบแนวคิดเดิมของปี 1992 ที่กำหนดให้การควบคุมภายในมีองค์ประกอบหลัก 5 องค์ประกอบแต่เพิ่มเติมในส่วนอื่นๆให้ชัดเจนขึ้น ดังนี้

องค์ประกอบที่ 1 สภาพแวดล้อมของการควบคุม (Control Environment)

สภาพแวดล้อมของการควบคุมหมายถึงปัจจัยต่างๆซึ่งร่วมกันส่งผลให้มีการควบคุมขึ้นในหน่วยรับตรวจหรือทำให้การควบคุมที่มีอยู่ได้ผลดีขึ้นได้แก่มาตรฐานกระบวนการและโครงสร้างที่เป็นพื้นฐานสำหรับการควบคุมภายในทั้งองค์กรสภาพแวดล้อมการควบคุมเป็นเรื่องเกี่ยวกับการสร้างความตระหนัก (Control Consciousness) และบรรยากาศของการควบคุมในหน่วยงานให้พนักงานในหน่วยงานเกิดจิตสำนึกที่ดีในการปฏิบัติงานตามความรับผิดชอบโดยเริ่มจากผู้บริหารระดับสูง (Tone at the top) การควบคุมด้านนี้แบ่งเป็นการควบคุมโดยสร้างจิตสำนึกและคุณภาพ (Soft Controls) ที่มองเห็นไม่ได้เช่นความซื่อสัตย์ความโปร่งใสการมีผู้นำดีความมีจริยธรรมเป็นต้นและการควบคุมโดยกำหนดโครงสร้างนโยบายและระเบียบวิธีปฏิบัติ (Hard Controls) ที่เป็นหลักฐานมองเห็นได้ปัจจัยที่แสดงให้เห็นถึงสภาพแวดล้อมของการควบคุมที่ดีประกอบด้วย(จันทนาสาขกร และคณะ, 2557)

1. มาตรฐานหรือวิธีปฏิบัติงานและระเบียบปฏิบัติงาน
 2. ผู้บริหารและพนักงานให้ความสำคัญกับการควบคุมมากขึ้นรวมทั้งรับผิดชอบดูแลหน่วยงานของตน
 3. การควบคุมภายในที่มีอยู่นั้นได้ผลตามวัตถุประสงค์ที่ดีขึ้น
 4. ปรัชญาวิสัยทัศน์พันธกิจนโยบายเป้าหมายและแผนงานที่ชัดเจนเป็นลายลักษณ์อักษร
 5. ให้ความสำคัญต่อความซื่อสัตย์สุจริตและจริยธรรมในการดำเนินธุรกิจ
 6. คัดเลือกและพัฒนาทักษะความรู้ความสามารถพนักงานอย่างสม่ำเสมอและต่อเนื่อง
 7. จัดโครงสร้างองค์กรให้มีลักษณะของการแบ่งแยกหน้าที่ที่เหมาะสมและชัดเจนให้เกิดการควบคุมภายในที่ดี
 8. การมอบอำนาจการดำเนินการตามระดับชั้นและการอนุมัติที่เหมาะสมชัดเจน
 9. การบริหารงานของคณะกรรมการมีการบริหารงานที่มีประสิทธิภาพประสิทธิผล
- COSO ได้แทรกแนวทางหลักการควบคุมในองค์ประกอบด้านสภาพแวดล้อมของการควบคุม (Control Environment) จำนวน 5 หลักการในสาระสรุปคือ

หลักการที่ 1 กิจการควรแสดงถึงความยึดมั่นในคุณค่าของความซื่อสัตย์และการมีจริยธรรม

หลักการที่ 2 กิจการควรมีกิจกรรมที่แสดงถึงความรับผิดชอบในการสอดส่องผลดำเนินงานในภาพรวม (Oversight responsibility) ที่เป็นอิสระจากฝ่ายบริหาร

หลักการที่ 3 กิจการควรจัดวางโครงสร้างอำนาจหน้าที่และความรับผิดชอบภายในที่ชัดเจนและสอดคล้องกับวัตถุประสงค์กิจการ

หลักการที่ 4 กิจการควรแสดงถึงความยึดมั่นในการสร้างแรงจูงใจการรักษานุเคราะห์ที่มีความสามารถและการพัฒนานุเคราะห์ให้การดำเนินงานขององค์กรเป็นไปตามวัตถุประสงค์ของกิจการ

หลักการที่ 5 กิจการควรกำหนดให้บุคลากรผู้ปฏิบัติหน้าที่มีส่วนร่วมรับผิดชอบในการออกแบบการควบคุมภายในตามภาระงานที่สอดคล้องกับวัตถุประสงค์ของกิจการ(จิรพร สุเมธิ์ ประสิทธิ์, 2554)

ทั้งนี้การให้ความสำคัญกับคุณค่าของความซื่อสัตย์และจริยธรรมที่ควรปรับปรุงให้ชัดเจนคือการกำหนดแนวทางโดยคณะกรรมการและผู้บริหาร (Set the Tone At the Top) ที่เป็นลายลักษณ์อักษรและแสดงถึงการทบทวนแนวคิดเดิมอย่างชัดเจนมีการศึกษามาตรฐานด้านจริยธรรมที่ควรจะนำมาอ้างอิงและปรับใช้กับกิจการและช่องว่างของแนวปฏิบัติที่ใช้อยู่เปรียบเทียบกับมาตรฐานที่ควรจะเป็นมีการวางระบบการให้ข้อมูลเทียบกับพฤติกรรมเบี่ยงเบนที่ควรแก้ไขปรับปรุงทั้งหมดนี้คือสิ่งที่เพิ่มเข้ามาในองค์ประกอบที่ 1 สภาพแวดล้อมของการควบคุม (Control Environment)

องค์ประกอบที่ 2 การประเมินความเสี่ยง (Risk Assessment)

การประเมินความเสี่ยงเป็นเครื่องมือทางการบริหารอีกอย่างหนึ่งที่จะช่วยให้องค์กรทราบถึงเหตุการณ์ความเสี่ยงหรือความไม่แน่นอนที่อาจทำให้ไม่สามารถบรรลุเป้าหมายขององค์กรล่วงหน้าได้เนื่องจากโดยธรรมชาติของทุกธุรกิจนั้นย่อมต้องเผชิญกับการเปลี่ยนแปลงซึ่งต้นเหตุของการเปลี่ยนแปลงอาจมีมาจากนโยบายการบริหารของผู้บริหารหรือสภาพการแข่งขันต่างๆทำให้ต้องปรับเปลี่ยนกลยุทธ์จึงทำให้จำเป็นต้องมีการประเมินความเสี่ยงอย่างต่อเนื่องและสม่ำเสมอ (Ongoing) เพื่อให้ผู้บริหารได้รับทราบข้อมูลความเสี่ยงที่ถูกต้องตรงสภาพที่เป็นจริงและทันเวลาและเพื่อสร้างมาตรการและระบบการควบคุมภายในให้สัมพันธ์กับความเสี่ยงที่มีอยู่(จินตนาสาขาร และคณะ, 2557)

ก่อนที่จะประเมินความเสี่ยงจะต้องมีการกำหนดวัตถุประสงค์ไว้ในระดับต่างๆ ของกิจกรรมโดยวัตถุประสงค์เหล่านั้นจะต้องสอดคล้องกันและสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ขององค์กร

การประเมินความเสี่ยงเป็นการระบุความเสี่ยงวิเคราะห์และประเมินความเสี่ยงที่อาจทำให้หน่วยงานหรือองค์กรไม่สามารถบรรลุวัตถุประสงค์ได้นำไปสู่การกำหนดพื้นฐานการจัดการความเสี่ยงเนื่องจากอาจมีปัจจัยการเปลี่ยนแปลงด้านต่างๆเช่นสภาพเศรษฐกิจการเมืองลักษณะอุตสาหกรรมกฎระเบียบและสภาพการดำเนินงานที่ส่งผลกระทบต่อองค์กรตลอดเวลาจึงทำให้จำเป็นต้องมีกลไกในการจัดการกับความเสี่ยงที่ครอบคลุมและต้องพิจารณาปัจจัยเรื่องการเปลี่ยนแปลงต่างๆ อยู่เสมอ

COSO ได้แทรกแนวทางหลักการควบคุมภายในองค์ประกอบการประเมินความเสี่ยง (Risk Assessment) จำนวน 4 หลักการในสาระสรุปคือ

หลักการที่ 6 กิจการควรกำหนดวัตถุประสงค์ของการประเมินความเสี่ยงที่ชัดเจนและเหมาะสมกับกิจการและสอดคล้องกับวัตถุประสงค์การควบคุมภายใน 3 ประการ

หลักการที่ 7 กิจการควรระบุความเสี่ยงที่จะกระทบต่อการบรรลุวัตถุประสงค์ที่ครอบคลุมทั้งองค์กรและวิเคราะห์ความเสี่ยงให้ได้ข้อมูลความเสี่ยงที่เพียงพอในการตัดสินใจกำหนดแนวทางการจัดการกับความเสี่ยง

หลักการที่ 8 กิจการควรพิจารณาการทุจริตที่มีโอกาสเกิดขึ้นในระหว่างการค้นหาความเสี่ยงที่มีผลต่อการบรรลุวัตถุประสงค์

หลักการที่ 9 กิจการควรมีกระบวนการระบุและวิเคราะห์ประเด็นที่เป็นความเปลี่ยนแปลงที่สำคัญที่จะกระทบต่อการดำเนินงาน(จิพร สุเมธีประสิทธิ์, 2554)

ทั้งนี้กิจการควรกำหนดวัตถุประสงค์ของการค้นหาความเสี่ยงที่ชัดเจนและเหมาะสมกับกิจการและสอดคล้องกับวัตถุประสงค์เน้นการนิยามเกณฑ์ความเสี่ยงที่ยอมรับได้ (Risk Appetite) และค่าเบี่ยงเบนความเสี่ยงที่เกิดจากผลของเหตุการณ์ความเสี่ยงต่อการบรรลุผลสำเร็จของผลดำเนินงานที่อาจจะต้องทำให้กิจการยืดหยุ่นตามสภาพความเสี่ยง

องค์ประกอบที่ 3 กิจกรรมการควบคุม (Control Activities)

กิจกรรมการควบคุมเป็นนโยบาย มาตรการและวิธีการดำเนินงานต่าง ๆ ที่ฝ่ายบริหารนำมาใช้เพื่อให้เกิดความมั่นใจว่ามาตรการต่าง ๆ ที่กำหนดขึ้นสามารถลด หรือ ควบคุมความเสี่ยงและได้รับการตอบสนองและปฏิบัติตาม(จันทนาสาขากร และคณะ, 2557)

กิจกรรมการควบคุมที่สำคัญมีดังต่อไปนี้

1. นโยบายและแผนงาน (Policies and Plans) เริ่มตั้งแต่การกำหนดนโยบายและแผนงานรวมถึงงบประมาณและประมาณการผลการดำเนินงานด้านต่างๆซึ่งต้องใช้เป็นเครื่องมือในการติดตามและประเมินผล

2. การสอบทานโดยผู้บริหาร (Management Review) การใช้วิธีวิเคราะห์เปรียบเทียบระหว่างผลการปฏิบัติงานจริงกับแผนงานงบประมาณหรือประมาณการสอบทานวิธีปฏิบัติจริงกับระเบียบปฏิบัติตัวเลขสถิติผลการปฏิบัติในอดีตและเป้าหมายของหน่วยงาน

3. การประมวลผลข้อมูล (Information Processing) ต้องมีกิจกรรมที่ดีในกระบวนการประมวลผลข้อมูลเพื่อให้ข้อสนเทศสำหรับการบริหารมีความถูกต้องกะทัดรัดสมบูรณ์ทันเวลาและให้เนื้อหาที่เกี่ยวข้องกับเรื่องที่ต้องตัดสินใจกิจกรรมการควบคุมที่จำเป็นในกระบวนการนี้ได้แก่การอนุมัติรายการก่อนที่จะบันทึกการขึ้นลงในบัญชีทะเบียนระบบงานหรือเพิ่มหลักฐานของธนาคารการสอบยืนยันความถูกต้องของข้อมูลก่อนการบันทึก

4. การควบคุมทางกายภาพ (Physical Control) การดูแลป้องกันทรัพย์สินอันได้แก่เครื่องมือเครื่องใช้เงินสดหลักทรัพย์เอกสารทางกฎหมายและเอกสารสำคัญอื่นๆกิจกรรมการควบคุมที่ควรพิจารณานำมาใช้รวมถึงการตรวจนับการประกันภัยการเปรียบเทียบจำนวนที่มีจริงกับทะเบียนหรือหลักฐานทางบัญชี

5. การแบ่งแยกหน้าที่ (Segregation of Duties) การจัดแบ่งหน้าที่ระหว่างบุคคลหรือหน่วยงานเพื่อให้มีการสอบยืนยันความถูกต้องความสมบูรณ์ระหว่างกันควรใช้ในกรณีทำงานมีลักษณะเสี่ยงต่อความผิดพลาดหรือความเสียหายเนื่องจากการกระทำที่ไม่เหมาะสมหรือไม่สุจริตได้ง่ายหากจัดให้บุคคลคนเดียวหรือหน่วยงานเดียวเป็นผู้ปฏิบัติงานนั้นตามลำดับตั้งแต่ต้นจนสิ้นสุดตัวอย่างลักษณะงานที่จำเป็นต้องจัดแบ่งแยกกันทำได้แก่การอนุมัติรายการการจดบันทึกการการรับ-การจ่ายการเก็บรักษาทรัพย์สินมีความจำเป็นต้องได้รับการพิจารณาจัดแบ่งหน้าที่กันมิให้บุคลากรคนเดียวกันเป็นผู้ปฏิบัติ

6. การวัดผลการดำเนินงาน (Performance Measurement Indicators) การดำเนินงานของแต่ละหน่วยงานต้องจัดให้มีการวัดผลการดำเนินงานที่ชัดเจน

7. การจัดทำหลักฐานเอกสาร (Documentation) การดำเนินงานหรือระบบงานใดควรมีการจัดทำหลักฐานที่เป็นเอกสารหรือหนังสือไว้มีคู่มือการปฏิบัติงานที่สมบูรณ์เพียงพอและต้องจัดทำระบบการดูแลให้คู่มือนั้นเป็นปัจจุบันอยู่เสมอสำหรับทางด้านคอมพิวเตอร์ต้องจัดให้มีแผนภาพแสดงลำดับขั้นตอนการทำงาน (Flowchart) สำหรับระบบงานและโปรแกรมสั่งงานเพื่อให้ทุกคนที่มีหน้าที่เกี่ยวข้องได้ทราบและสามารถอ้างอิงได้เมื่อมีความจำเป็น

COSO ได้แทรกแนวทางหลักการควบคุมในองค์ประกอบกิจกรรมการควบคุม (Control Activities) 3 หลักการในสาระสรุปคือ

หลักการที่ 10 กิจกรรมควรมีวิธีการเลือกสรรและพัฒนากิจกรรมการควบคุมที่ชัดเจนเพื่อบรรเทาความเสี่ยงให้อยู่ภายใต้เกณฑ์เป็นความเสี่ยงที่ยอมรับได้

หลักการที่ 11 กิจการควรมีวิธีการเลือกสรรและพัฒนาการควบคุมทั่วไปที่เกี่ยวข้องกับเทคโนโลยีเพื่อสนับสนุนการบรรลุวัตถุประสงค์

หลักการที่ 12 กิจการควรมีการถ่ายทอดกิจกรรมการควบคุมผ่านทางด้านนโยบายและขั้นตอนการปฏิบัติงานที่ครอบคลุมและเพียงพอ(จิพร สุเมธิประสิทธิ์, 2554)

ทั้งนี้ยังคงเน้นในเรื่องของการวางนโยบายขั้นตอนการปฏิบัติที่จะกำกับการปฏิบัติการวางระบบการรายงานเพื่อทบทวนกิจกรรมการควบคุมที่เกิดจริงกับวัตถุประสงค์การควบคุมที่วางไว้มีการสอดแทรกกิจกรรมการควบคุมโครงสร้างพื้นฐานของระบบเทคโนโลยีให้เกิดความมั่นใจว่าองค์กรจะได้รับข้อมูลและการทำงานของระบบเทคโนโลยีสารสนเทศอย่างสมบูรณ์ (Completeness) ถูกต้องเที่ยงตรง (Accuracy) และพร้อมใช้งาน (Availability)

องค์ประกอบที่ 4 ข้อมูลสารสนเทศและการสื่อสาร (Information and Communication)

ข้อมูลข่าวสารมีความจำเป็นสำหรับการปฏิบัติงานของบุคลากรทั้งระดับบริหารและผูปฏิบัติทุกระดับทั้งนี้เพื่อให้การปฏิบัติงานเป็นไปอย่างราบรื่นมีความชัดเจนในการสั่งการการรายงานผลต่างๆ ได้แบ่งพิจารณาเป็น 2 ส่วนดังนี้(จันทนาสาขกร และคณะ, 2557)

1. ข้อมูลสารสนเทศ(Information) หมายความว่ารวมถึงสารสนเทศทางการบัญชีและสารสนเทศเกี่ยวกับการดำเนินงานอื่นๆ ทั้งจากแหล่งภายในและภายนอก ผู้บริหารจำเป็นต้องให้ความสนใจและใช้ข้อมูลสารสนเทศโดยเฉพาะข้อมูลที่มีลักษณะเป็นสิ่งบอกเหตุ (Warning Signals) ประกอบการตัดสินใจส่วนผู้ปฏิบัติงานใช้ข้อมูลสารสนเทศที่ออกมาจากฝ่ายบริหารเป็นเครื่องชี้นำทิศทางการปฏิบัติหน้าที่ลักษณะสารสนเทศที่ควรมีและใช้ประกอบการตัดสินใจของหน่วยงานได้แก่

1.1 ความเหมาะสมกับการใช้ หมายถึงข้อมูลสารสนเทศมีเนื้อหาสาระที่จำเป็นต่อการตัดสินใจของผู้ใช้

1.2 ความถูกต้องสมบูรณ์ หมายถึง สารสนเทศต้องสะท้อนผลตามความเป็นจริงและมีรายละเอียดที่จำเป็นครบถ้วน

1.3 ความเป็นปัจจุบัน หมายถึง ข้อมูลสารสนเทศที่ให้ตัวเลขและข้อมูลจริงล่าสุดหรือใกล้เคียงวันที่ใช้ตัดสินใจที่น่าเชื่อถือมากที่สุด

1.4 ความทันเวลา หมายถึง ข้อมูลสารสนเทศที่ใช้เวลาจัดทำอย่างรวดเร็วเพื่อให้ผู้ตัดสินใจได้รับทันเวลาที่ต้องการใช้

1.5 ความสะดวกในการเข้าถึง หมายถึง ความง่ายในการเข้าถึงข้อมูลสารสนเทศสำหรับผู้ที่มีอำนาจหน้าที่ที่เกี่ยวข้องและมีระบบรักษาความปลอดภัยมิให้ผู้ที่ไม่มีความเกี่ยวข้องเข้าถึงข้อมูลสารสนเทศได้

การจัดให้มีข้อมูลสารสนเทศที่ดีเป็นหน้าที่ของผู้บริหาร โดยจะต้องจัดหาบุคลากรที่เหมาะสมจัดให้มีเครื่องใช้เทคโนโลยีและระบบงานที่ดีซึ่งประกอบด้วย ระบบเอกสารระบบบัญชีและระบบการประมวลผลข้อมูลเพื่อการบริหารอื่นๆ ผู้บริหารจะต้องให้ความสำคัญกับพนักงานทุกคนที่เกี่ยวข้องกับการประมวลผลข้อมูลสารสนเทศอีกทั้งต้องปฏิบัติงานตามระบบงานที่กำหนดไว้อย่างสม่ำเสมอ

2. การสื่อสาร (Communication) การสื่อสารที่มีประสิทธิภาพหมายถึงการจัดระบบการสื่อสารให้ข้อมูลส่งไปถึงผู้ที่ควรได้รับโดยระบบการสื่อสารที่ดีต้องประกอบด้วยทั้งระบบการสื่อสารกันภายในองค์กรหรือการสื่อสารที่เกิดขึ้นภายในองค์กรเดียวกันซึ่งควรจัดให้เป็นรูปแบบการสื่อสารสองทางและอีกระบบคือการสื่อสารภายนอกซึ่งเป็นการสื่อสารกับลูกค้าหรือบุคคลอื่นๆ นอกองค์กร

การสื่อสารประกอบด้วยการสื่อสารภายในองค์กรและนอกองค์กรการสื่อสารภายในองค์กรนอกจากบุคลากรที่เกี่ยวข้องและมีอำนาจหน้าที่จะต้องได้รับข้อมูลที่เกี่ยวข้องอย่างครบถ้วนเรียบร้อยแล้วทุกคนในองค์กรจะต้องให้ความสำคัญกับมาตรการควบคุมภายในทุกมาตรการที่องค์กรกำหนดไว้

การสื่อสารภายนอกข้อมูลสารสนเทศภายนอกอาจได้มาจากลูกค้าผู้ขายสินค้าเจ้าหน้าที่ของรัฐแหล่งข้อมูลเหล่านี้มีคุณค่ามากต่อองค์กรเพราะอาจทำให้รู้เบาะแสการปฏิบัติหน้าที่อย่างไม่ถูกต้องของพนักงานที่ติดต่อกับบุคคลภายนอกเหล่านั้น

เพราะฉะนั้นระบบการสื่อสารทั้งภายในและภายนอกควรมีการประเมินเพื่อทราบประสิทธิภาพและประสิทธิผลของระบบสื่อสารขององค์กรเป็นระยะอย่างสม่ำเสมอเพื่อให้การสื่อสารเป็นส่วนหนึ่งของระบบการควบคุมภายในที่ให้ประโยชน์สูงสุดอยู่เสมอ

COSO ได้แทรกแนวทางหลักการควบคุมในองค์ประกอบข้อมูลสารสนเทศและการสื่อสารในองค์กร (Information and Communication) จำนวน 3 หลักการในสาระสรุปคือ

หลักการที่ 13 กิจการควรจัดให้มีจัดวางและใช้ประโยชน์จากข้อมูลที่มีคุณภาพและเชื่อถือได้เพื่อสนับสนุนการทำหน้าที่ของระบบการควบคุมภายในของกิจการ

หลักการที่ 14 กิจการควรจะสื่อสารข้อมูลภายในกิจการทั้งวัตถุประสงค์และความรับผิดชอบต่อการควบคุมภายในของทุกภาระงานที่เป็นประเด็นที่จำเป็นต่อการทำหน้าที่ของระบบการควบคุมภายใน

หลักการที่ 15 กิจการควรจะสื่อสารแก่ผู้ที่เกี่ยวข้องภายนอกเกี่ยวกับสาระที่กระทบต่อการทำหน้าที่ของระบบการควบคุมภายใน(จิรพร สุเมธิประสิทธิ์, 2554)

ทั้งนี้ COSO มุ่งเน้นให้เกิดการตรวจทานแหล่งที่มาของสารสนเทศในเรื่องความน่าเชื่อถือก่อนนำเอาสารสนเทศไปใช้ในการสนับสนุนการออกรายงานเพื่อส่งให้แก่บุคคลภายนอกมีการพิจารณาผลกระทบของเทคโนโลยีและกลไกการสื่อสารในด้านความรวดเร็ววิธีการที่ใช้และ

คุณภาพของการไหลของสารสนเทศรวมถึงมีปฏิสัมพันธ์กับผู้ให้บริการภายนอกที่เป็นบุคคลที่สามในวิธีที่เหมาะสม

องค์ประกอบที่ 5 การติดตามและประเมินผล (Monitoring and Evaluation)

การควบคุมภายในขององค์กรจำเป็นต้องมีการติดตามและประเมินผลเพราะเป็นองค์ประกอบสำคัญที่ทำให้ผู้บริหารมั่นใจได้ว่ามาตรการและระบบการควบคุมภายในมีประสิทธิภาพและได้รับการปรับปรุงให้ทันสมัยอยู่ตลอดเวลาวิธีการติดตามมีหลายแบบดังนี้(จันทนา สาขากร และคณะ, 2557)

1. การติดตามผลระหว่างการดำเนินงาน (On Going Monitoring) หมายถึง การสังเกตการติดตามระบบรายงานความคืบหน้าของงานรวมทั้งการสอบทานหรือการยืนยันผลงานระหว่างการปฏิบัติงาน

2. การประเมินผลอิสระ (Independent Evaluation) เป็นการประเมินผลที่เกิดขึ้นในช่วงเวลาที่แล้วแต่จะกำหนดหรือการประเมินอิสระอาจหมายถึงการประเมินโดยผู้ที่ไม่มีส่วนเกี่ยวข้องกับการกำหนดระบบควบคุมภายในเพื่อให้สามารถแสดงความเห็นได้อย่างเป็นอิสระเช่นการประเมินจากผู้ตรวจสอบภายใน เป็นต้น

3. การประเมินการควบคุมด้วยตนเอง (Control Self Assessment: CSA) เป็นการจัดประชุมเชิงปฏิบัติร่วมกันระหว่างผู้บริหารผู้ปฏิบัติงานผู้มีความรู้ด้านการควบคุมและผู้อื่นที่มีส่วนเกี่ยวข้องเพื่อกำหนดกิจกรรมควบคุมและประเมินผลร่วมกันในด้านที่ได้รับมอบหมายให้ดำเนินงานนั้น

4. การรายงานผลการประเมินและการสั่งการแก้ไขต้องจัดทำรายงานผลการประเมินที่สำคัญเสนอผู้บริหารที่รับผิดชอบเช่นการจัดทำรายงานแสดงผลความคลาดเคลื่อนของการดำเนินงานเป็นระยะๆ

COSO ได้แทรกแนวทางหลักการควบคุมในองค์ประกอบการติดตามและประเมินผล (Monitoring and Evaluation) จำนวน 2 หลักการในสาระสรุปคือ

หลักการที่ 16 กิจการควรเลือกสรรพัฒนาและดำเนินการให้มีการประเมินผลต่อเนื่องระหว่างดำเนินงานและประเมินผลที่เฉพาะที่แตกต่างหากเพื่อให้แน่ใจว่าองค์ประกอบของการควบคุมภายในยังคงมีอยู่และยังสามารถใช้กำกับการทำงานได้อย่างเหมาะสม

หลักการที่ 17 กิจการควรประเมินผลและสื่อสารข้อบกพร่องของการควบคุมภายในกรอบเวลาที่เหมาะสมแก่ผู้ที่เกี่ยวข้องและมีความรับผิดชอบให้เกิดการแก้ไขและปรับปรุงการดำเนินการ(จิรพร สุเมธีประสิทธิ์, 2554)

2.2 งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

มีผู้ให้ความสนใจในการวิจัยเกี่ยวกับการควบคุมภายในเป็นอย่างมาก สำหรับการกล่าวถึงองค์ประกอบ 5 ด้าน ตามหลักการควบคุมภายในของ COSO

องค์ประกอบที่ 1 สภาพแวดล้อมของการควบคุม (Control Environment) การศึกษาวิจัยในด้านสภาพแวดล้อมของการควบคุม ได้มีผู้ทำการวิจัยและสรุปผลการวิจัยไว้ในหลากหลายประเด็น โดยผลการวิจัยของ ธนัชชา โยธาทัช (2549) กล่าวว่าไว้ว่าองค์กรสามารถดำเนินธุรกิจให้บรรลุเป้าหมายที่กำหนดไว้ได้อย่างมีประสิทธิภาพ ซึ่งเป็นผลมาจากองค์กรได้ให้ความสำคัญเกี่ยวกับการพัฒนาทักษะบุคลากรเพื่อให้เกิดการเรียนรู้และพัฒนา นอกจากนี้การให้ความสำคัญกับกระบวนการดำเนินงานและการบริการที่ดี จะนำไปสู่ความพึงพอใจของลูกค้าและผลการดำเนินงานที่ดีตลอดจนการดำรงอยู่ได้อย่างยั่งยืนขององค์กรซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ ดนุชา อาษามาต (2544) ที่กล่าวว่าไว้ว่า ความมีประสิทธิภาพของการควบคุมภายในระบบสารสนเทศของการประปานครหลวงอยู่ในระดับมากโดยมีปัจจัยที่สำคัญสำหรับองค์ประกอบสภาพแวดล้อมของการควบคุม คือปัจจัยด้านบุคลากร ปัจจัยด้านการกำหนดนโยบายและการวางแผนขององค์กร ปัจจัยด้านโครงสร้างการจัดองค์กร ซึ่ง 3 ปัจจัยนี้องค์กรควรให้ความสำคัญเพื่อส่งผลดีให้กับประสิทธิภาพและประสิทธิผลขององค์กร

และยังสอดคล้องกับ Prott ,1993,P.115 (อ้างถึงใน พัชรภรณ์เชื้อวัฒนา,2553:46) ซึ่งได้กล่าวไว้ว่าปัญหาที่สำคัญเกิดจากบุคคลที่ปฏิบัติงานขาดความรู้ความเข้าใจขาดความละเอียดรอบคอบการไม่ปฏิบัติตามกฎระเบียบการไม่มีเวลาเพียงพอเป็นเหตุให้การควบคุมการตรวจสอบไม่ทั่วถึงการมีระบบการควบคุมภายในเพื่อที่จะได้มีส่วนช่วยแก้ไขปัญหหรือสร้างระบบงานให้กิจกรรมทุกอย่างสอดคล้องกันและสอดคล้องกับผลงานวิจัยของนุจิ กลันตอน (2553) ได้กล่าวไว้ว่า สภาพแวดล้อมการควบคุมมีปัจจัยที่เกี่ยวข้อง คือ ในเรื่องปรัชญาและลักษณะการทำงานของผู้บริหารความซื่อสัตย์และจริยธรรมในการบริหารและการปฏิบัติงานโครงสร้างของหน่วยงานการกำหนดอำนาจหน้าที่ความรับผิดชอบรวมถึงนโยบายการบริหารและพัฒนาด้านบุคลากร องค์กรได้มีระเบียบข้อบังคับคำสั่ง แนวปฏิบัติหรือคู่มือการปฏิบัติงานระบุไว้เพื่อให้พนักงานนั้นสามารถปฏิบัติตามได้ ทำให้เห็นว่าองค์กร มีการควบคุมภายในด้านสภาพแวดล้อมของการควบคุมที่ดี

มีผู้กล่าวถึงสภาพแวดล้อมของการควบคุมในทางปฏิบัติว่าหากไม่มีการกำหนดระเบียบวิธีปฏิบัติงาน จะส่งผลให้เกิดปัญหาในเรื่องการจัดแบ่งส่วนงาน การแบ่งแยกหน้าที่และความรับผิดชอบ นัยนา แสงผล (2554)

องค์ประกอบที่ 2 การประเมินความเสี่ยง (Risk Assessment) การศึกษาวิจัยในด้านการประเมินความเสี่ยง ได้มีผู้ทำการวิจัยและสรุปผลการวิจัยไว้ในหลากหลายประเด็น โดยผลการวิจัย

ของ นุจรี กลันตอน (2553) ได้กล่าวไว้ว่าการประเมินความเสี่ยง องค์กรได้มีการกำหนดวัตถุประสงค์ในระดับหน่วยงานและระดับกิจกรรมกระบวนการประเมินความเสี่ยงโดยการระบุปัจจัยความเสี่ยงที่มีผลต่อการปฏิบัติงานการวิเคราะห์ความเสี่ยงการจัดลำดับความเสี่ยง แสดงให้เห็นว่าองค์กรมีการประเมินความเสี่ยงที่เหมาะสมและสอดคล้องกับงานวิจัยของ สุวินชา การพัชชี (2555) ได้กล่าวไว้ว่า องค์กรมีการพิจารณาระดับความเสี่ยงที่จะเกิดขึ้น มีการวิเคราะห์ความเสี่ยงโดยลำดับความสำคัญของความเสี่ยง มีการจัดการกับความเสี่ยงในรูปแบบต่าง ๆ ได้อย่างเหมาะสม

การประเมินความเสี่ยงที่ดี จะส่งผลดีในทางปฏิบัติด้านต่างๆ เช่น งานวิจัยของ ธนัชชา โยธาทัช (2549) ได้กล่าวไว้ว่าปัจจัยด้านการประเมินความเสี่ยงมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับด้านความพึงพอใจของลูกค้า แสดงให้เห็นว่าองค์กรที่มีการประเมินความเสี่ยงในแต่ละด้าน จะส่งผลต่อความพึงพอใจของลูกค้าและงานวิจัยของ สุวินชา การพัชชี (2555) ได้กล่าวไว้ว่า ประสิทธิภาพการควบคุมภายใน ด้านการประเมินความเสี่ยง มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับคุณภาพข้อมูลทางบัญชี แสดงให้เห็นว่าองค์กรนี้มีการประเมินความเสี่ยงทางด้านการบัญชีที่เหมาะสม

องค์ประกอบที่ 3 กิจกรรมการควบคุม (Control Activities) การศึกษาวิจัยในด้านกิจกรรมการควบคุม ได้มีผู้ที่ทำการวิจัยและสรุปผลการวิจัยไว้ในหลากหลายประเด็น โดยผลงานวิจัยของ นุจรี กลันตอน (2553) ได้กล่าวไว้ว่า องค์กรมีกิจกรรมการควบคุมมีนโยบายและวิธีปฏิบัติงานการกระจายอำนาจความรับผิดชอบและแบ่งแยกหน้าที่ในการปฏิบัติงานการสอบทานการดำเนินงานโดยผู้บริหาร แสดงให้เห็นว่าองค์กรมีกิจกรรมการควบคุมที่เหมาะสมซึ่งสอดคล้องกับ งานวิจัยของ ธีราวุฒิ ทองทรง (2547) ได้กล่าวไว้ว่าองค์กรมีกิจกรรมการควบคุมที่มีประสิทธิภาพและประสิทธิผล เพื่อป้องกันและลดความเสียหาย รวมถึงความผิดพลาดที่อาจเกิดขึ้นโดยเบื้องต้นจะต้องแบ่งแยกหน้าที่งานภายในองค์กรอย่างเหมาะสม

และสอดคล้องกับ Steers (1977) ได้กล่าวไว้ว่าด้านประสิทธิภาพขององค์กร พบว่าปัจจัยสำคัญที่ช่วยให้ฝ่ายบริหารสามารถบรรลุถึงเป้าหมายที่วางไว้อย่างมีประสิทธิภาพ คือนโยบายการบริหารและการปฏิบัติงานในประเด็นต่างๆ เช่น การกำหนดเป้าหมายที่ชัดเจน การจัดหาและใช้ทรัพยากรสร้างบรรยากาศและสภาพแวดล้อมในการทำงาน กระบวนการติดต่อสื่อสารภาวะผู้นำและการตัดสินใจ การปรับตัวขององค์กรและการริเริ่มสร้างสรรค์และงานวิจัยได้สะท้อนให้เห็นถึงการให้ความสำคัญในการจัดทำนโยบายของ Oumeshsingh Sookdawoor (2005) ซึ่งได้กล่าวไว้ว่า นโยบายและแนวทางการปฏิบัติด้านการรักษาความปลอดภัยให้กับข้อมูลและสารสนเทศของบริษัทต่าง ๆ ที่ส่วนใหญ่มีความจำเป็นในการใช้งานทางด้านเทคโนโลยีสารสนเทศในพื้นที่ของมอริเชียส (Mauritius) มีวัตถุประสงค์เพื่อหาแนวทางในการจัดทำประเมินความเสี่ยงและการรักษาความปลอดภัย ให้กับสารสนเทศของธุรกิจ โดยใช้มาตรฐานที่เป็นสากล สำหรับ

แนวทางในการจัดทำนโยบายทางด้านการรักษาความปลอดภัยให้กับสารสนเทศขององค์กร และการนำนโยบายที่ได้สร้างขึ้นมาปฏิบัติใช้อย่างจริงจังให้เกิดผลและมีประสิทธิภาพ

องค์ประกอบที่ 4 สารสนเทศและการสื่อสาร (Information and Communication) การศึกษาวิจัยในด้านสารสนเทศและการสื่อสาร ได้มีผู้ที่ทำการวิจัยและสรุปผลการวิจัยไว้ในหลากหลายประเด็น โดยผลงานวิจัยของ นุจรี กลั่นตอน (2553) ได้กล่าวไว้ว่าการควบคุมภายในของ COSO ด้านการควบคุมสารสนเทศและประมวลผล องค์กรได้จัดให้มีระบบสารสนเทศในการจัดระบบสารสนเทศในหน่วยงาน เพื่อสนองต่อความต้องการของผู้ใช้ได้อย่างเพียงพอและเหมาะสม ส่วน Abu-Musa (2009) ได้กล่าวไว้ว่า การดำเนินงานที่มีประสิทธิภาพทางการจัดการด้านเทคโนโลยีสารสนเทศได้กลายเป็นสิ่งจำเป็น ในขณะที่องค์กรในประเทศซาอุดีอาระเบียจำนวนมากได้พัฒนาสิ่งที่สำคัญในด้านไอทีเพิ่มขึ้น และโคบิตได้รับการยอมรับมากขึ้นว่าเป็นแนวทางที่สำคัญที่สุดสำหรับการจัดการด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ

สะท้อนถึงงานวิจัยของ ธนัชชา โยธาทัช (2549) ซึ่งได้กล่าวไว้ว่าประสิทธิผลการควบคุมภายในด้านข้อมูลสารสนเทศและการสื่อสารมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับผลการดำเนินงาน แสดงให้เห็นว่าการควบคุมภายในด้านสารสนเทศ และการสื่อสารในองค์กรมีความสำคัญและจำเป็นอย่างมาก สอดคล้องกับงานวิจัยของสุวินชา การพัชชี (2555) ได้กล่าวไว้ว่า องค์กรควรมีระบบติดต่อสื่อสารทั้งภายในและภายนอกอย่างเพียงพอ เหมาะสม และทันเวลา มีช่องทางให้กับบุคลากรได้เสนอข้อคิดเห็น หรือข้อเสนอแนะในการปรับปรุงการดำเนินงานขององค์กร

องค์ประกอบที่ 5 การติดตามและประเมินผล (Monitoring and Evaluation) การศึกษาวิจัยในการติดตามและประเมินผล ได้มีผู้ที่ทำการวิจัยและสรุปผลการวิจัยไว้ในหลากหลายประเด็น โดยผลงานวิจัยของ ดนุชา อาชามาส (2544) ได้กล่าวไว้ว่า ระดับความมีประสิทธิภาพของการควบคุมภายในระบบสารสนเทศขององค์กรอยู่ในระดับมาก ซึ่งปัจจัยที่ส่งผลกับการติดตามและประเมินผล คือปัจจัยด้านความพร้อมการให้บริการและการติดตามผลด้านสารสนเทศ และงานวิจัยของ นุจรี กลั่นตอน (2553) ได้กล่าวไว้ว่า การควบคุมภายในของ COSO ด้านการติดตามและประเมินผล องค์กรมีการจัดระบบการติดตามผลระหว่างการปฏิบัติงานอย่างต่อเนื่อง โดยมีการรายงานผลการดำเนินการให้ผู้บริหารทราบเป็นระยะๆ สอดคล้องกับงานวิจัยของ ธิราวุฒิ ทองทรง (2547) ได้กล่าวไว้ว่า องค์กรมีการติดตามประเมินผลโดยมีการติดตามในระหว่างการปฏิบัติงานซึ่งมีการประเมินผลจากการประเมินการควบคุมด้วยตนเอง และการประเมินการควบคุมอย่างอิสระ เมื่อพบจุดอ่อน ข้อบกพร่อง หรือปัญหาที่สำคัญจะต้องรายงานไปยังผู้ที่มีอำนาจตัดสินใจเพื่อแก้ไขปัญหาได้ทันที

ส่วนงานวิจัยของ พรพรรณ นงนุช (2551) ได้กล่าวไว้ว่า การควบคุมภายในของ COSO ด้านการติดตามประเมินผลมีความสัมพันธ์ไปในทิศทางเดียวกันกับปัญหาและอุปสรรคในการพัฒนาระบบการควบคุมภายใน แสดงให้เห็นว่าหากผู้บริหารให้ความสำคัญต่อการบริหารการดำเนินการติดตามประเมินผลมาก ปัญหาและอุปสรรคในการพัฒนาระบบการควบคุมภายในด้านการติดตามประเมินผลจะมีมาก

สำหรับการวิจัยเกี่ยวกับการวิเคราะห์องค์ประกอบไพบูลย์ สุวรักษ์ (2549) ได้กล่าวไว้ว่าบุคลิกภาพประชาธิปไตยของข้าราชการครูในเขตพื้นที่การศึกษาอุบลราชธานีเขต 3 มี 3 องค์ประกอบสามารถอธิบายความแปรปรวนบุคลิกภาพประชาธิปไตยได้ร้อยละ 70.651 ซึ่งประกอบด้วย องค์ประกอบด้านวินัยธรรม ด้านปัญญาธรรม และด้านสามัคคีธรรม ข้าราชการครูที่มีเพศ และวุฒิการศึกษาต่างกันมีบุคลิกภาพประชาธิปไตย ด้านวินัยธรรม ปัญญาธรรม และสามัคคีธรรม ไม่แตกต่างกัน ข้าราชการครูที่มีอายุต่างกันมีบุคลิกภาพประชาธิปไตยด้านวินัยธรรมและสามัคคีธรรมไม่แตกต่างกัน ส่วนปัญญาธรรมนั้น ข้าราชการครูที่มีอายุตั้งแต่ 51 ปีขึ้นไป และอายุ 31-40 ปี มีบุคลิกภาพด้านนี้แตกต่างกัน และงานวิจัยของ ชิริยุทธิ์ เมืองแก้ว (2554) ได้กล่าวไว้ว่า การวิเคราะห์องค์ประกอบของแบบประเมินในการประหยัดพลังงานไฟฟ้า จากตัวแปร 48 ตัว มีค่าสถิติของไคเซอร์-ไมเยอร์-โอลคิน (KMO) มีค่าเท่ากับ 0.866 และค่าสถิติไค-สแควร์ที่ใช้ในการทดสอบมีค่าเท่ากับ 28063.300 ได้ทำการสกัดองค์ประกอบด้วยวิธีการวิเคราะห์องค์ประกอบสำคัญ (Principal Component Analysis : PCA) ซึ่งผู้วิจัยทำการหมุนแกนองค์ประกอบและพบว่า ได้ องค์ประกอบทั้งหมด 9 องค์ประกอบ มีพิสัยของค่าไอเกนอยู่ระหว่าง 1.044-8.143 และมีค่าความแปรปรวนสะสมร้อยละ 56.937 ได้ทั้งหมด 9 องค์ประกอบ และพิจารณาความเหมาะสมของค่าน้ำหนักองค์ประกอบแล้วที่เกินค่า .3 ความสอดคล้องและข้อคำถามที่มีน้อยเกินไป ทำให้เหลือ องค์ประกอบที่ใช้ได้จริง 7 องค์ประกอบ คือ องค์ประกอบที่ 1 ด้านความรับผิดชอบในการประหยัดพลังงานไฟฟ้า องค์ประกอบที่ 2 ด้านการสนับสนุนทางสังคมในการประหยัดพลังงานไฟฟ้า องค์ประกอบที่ 3 ด้านทัศนคติต่อการประหยัดพลังงานไฟฟ้า องค์ประกอบที่ 4 ด้านความสนใจในการรับข้อมูลข่าวสารในการประหยัดพลังงานไฟฟ้า องค์ประกอบที่ 5 คือ ความรู้ในการประหยัดพลังงาน องค์ประกอบที่ 6 คือ พฤติกรรมการใช้พลังงานไฟฟ้า และองค์ประกอบที่ 7 คือ การศึกษาข้อมูลก่อนซื้อและใช้พลังงานไฟฟ้า

จากการทบทวนวรรณกรรมและทฤษฎีเกี่ยวข้องทั้งในประเทศและต่างประเทศ พบว่าเมื่อองค์กรได้นำระบบการควบคุมภายใน โดยใช้แนวคิด COSO มาใช้ในสำนักงานป้องกันควบคุมโรคที่ 5 จังหวัดราชบุรี ได้อย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล จะเป็นประโยชน์ในการบริหารของสำนักงานป้องกันควบคุมโรคที่ 5 จังหวัดราชบุรีเป็นอย่างมาก

2.3 สรุปประเด็นและแนวคิดในการควบคุมภายใน

ตารางที่ 2.3 สรุปประเด็นและแนวคิดในการควบคุมภายใน

ประเด็น	แนวคิด
องค์ประกอบที่ 1 สภาพแวดล้อมของการควบคุม	
1.องค์กรควรมีการกำหนดโครงสร้าง หน้าที่ ความรับผิดชอบที่ชัดเจน	- จัดโครงสร้างองค์กรให้มีลักษณะของการแบ่งแยกหน้าที่ที่เหมาะสม - การมอบอำนาจการดำเนินการตามระดับชั้นและการอนุมัติที่เหมาะสมชัดเจน - ผู้บริหารและพนักงานให้ความสำคัญกับการควบคุม
2.องค์กรควรมีการกำหนดนโยบาย วัตถุประสงค์และกลยุทธ์ที่ชัดเจน	- ปรัชญาวิสัยทัศน์พันธกิจนโยบายเป้าหมายและแผนงานที่ชัดเจนเป็นลายลักษณ์อักษร - การควบคุมภายในที่มีอยู่ นั้น ได้ผลตามวัตถุประสงค์ที่ดีขึ้น
3.องค์กรควรมีผู้บริหารที่เป็นแบบอย่างที่ดีทั้งในด้านความซื่อสัตย์ และจริยธรรมในการบริหารงาน เพื่อการบริหารงานที่มีประสิทธิภาพ	- ให้ความสำคัญต่อความซื่อสัตย์สุจริตและจริยธรรมในการดำเนินธุรกิจ - มีการบริหารงานที่มีประสิทธิภาพ
4.องค์กรควรมีการส่งเสริมให้บุคลากรได้รับการอบรม เสริมสร้างประสบการณ์ในการทำงาน	- พัฒนาทักษะความรู้ความสามารถพนักงานอย่างสม่ำเสมอและต่อเนื่อง
5.องค์กรควรมีการวางกฎ ระเบียบ ข้อบังคับในการดำเนินงานที่ชัดเจน	- มาตรฐานหรือวิธีปฏิบัติงานและระเบียบปฏิบัติงาน

ตารางที่ 2.3 (ต่อ)

ประเด็น	แนวคิด
องค์ประกอบที่ 2 การประเมินความเสี่ยง	
1.องค์กรควรมีการกำหนดวัตถุประสงค์ของการประเมินความเสี่ยงอย่างชัดเจน	-กิจการควรมีการกำหนดวัตถุประสงค์ของการประเมินความเสี่ยงที่ชัดเจนและเหมาะสม
2.องค์กรควรมีเครื่องมือในการประเมินความเสี่ยงอย่างชัดเจน	-กิจการควรมีกระบวนการระบุและวิเคราะห์ประเด็นที่เป็นความเปลี่ยนแปลงที่สำคัญที่จะกระทบต่อการดำเนินงาน
3.องค์กรควรมีกระบวนการในการประเมินความเสี่ยงอย่างชัดเจน	-กิจการควรมีกระบวนการระบุและวิเคราะห์ประเด็นที่เป็นความเปลี่ยนแปลงที่สำคัญที่จะกระทบต่อการดำเนินงาน
4.องค์กรควรมีการระบุความเสี่ยงอย่างชัดเจน	-กิจการควรระบุความเสี่ยงที่จะกระทบต่อการบรรลุวัตถุประสงค์
5.องค์กรควรมีแนวทางในการพิจารณาการทุจริตที่มีโอกาสเกิดขึ้นที่ชัดเจน	-กิจการควรพิจารณาการทุจริตที่มีโอกาสเกิดขึ้นในระหว่างการค้นหาความเสี่ยง
องค์ประกอบที่ 3 กิจกรรมการควบคุม	
1.องค์กรควรมีการกำหนดนโยบายและแผนงานที่ชัดเจน	-การกำหนดนโยบายและแผนงานรวมตลอดถึงงบประมาณและประมาณการผลการดำเนินงานด้านต่างๆ
2.องค์กรควรมีกระบวนการในการปฏิบัติงานรวมถึงการมอบหมายงานอย่างชัดเจน	-การจัดแบ่งหน้าที่ระหว่างบุคคลหรือหน่วยงานเพื่อให้มีการสอบย้อนความถูกต้อง -กระบวนการประมวลข้อมูลเพื่อให้ข้อมูลสารสนเทศสำหรับผู้บริหารมีความถูกต้องทันเวลา

ตารางที่ 2.3 (ต่อ)

ประเด็น	แนวคิด
3.องค์กรควรมีการสอบทานโดยผู้บริหารและมีการวัดผลการดำเนินงานที่ชัดเจน	-การสอบทานวิธีปฏิบัติจริงกับระเบียบปฏิบัติตัวเลขสถิติผลการปฏิบัติในอดีตและเป้าหมายของหน่วยงาน -การดำเนินงานของแต่ละหน่วยงานต้องจัดให้มีการวัดผลการดำเนินงานที่ชัดเจน
4.องค์กรควรมีการดูแลป้องกันทรัพย์สินที่ถูกต้อง รัดกุม	-การดูแลป้องกันทรัพย์สินอันได้แก่เครื่องมือเครื่องใช้ เงินสด หลักทรัพย์ เอกสารสำคัญ
5.องค์กรควรมีระบบการจัดหมวดหมู่สามารถตรวจสอบระบบการจัดเก็บเอกสารได้อย่างถูกต้อง รวดเร็ว	-การจัดทำหลักฐานที่เป็นเอกสารหรือหนังสือไว้มีคู่มือการปฏิบัติงานที่สมบูรณ์เพียงพอและต้องจัดทำระบบการดูแลให้คู่มือนั้นเป็นปัจจุบันอยู่เสมอ
องค์ประกอบที่ 4 ข้อมูลสารสนเทศและการสื่อสาร	
1.องค์กรควรมีการปรับปรุงข้อมูลอย่างสม่ำเสมอ	-ข้อมูลสารสนเทศที่ให้ตัวเลขและข้อมูลจริงล่าสุดหรือใกล้เคียงวันที่ใช้ตัดสินใจที่น่าเชื่อถือมากที่สุด
2.องค์กรควรมีระบบสารสนเทศที่มีความถูกต้องเหมาะสม และช่วยในการตัดสินใจของผู้บริหารอย่างทันเวลา	-ข้อมูลสารสนเทศที่ใช้เวลาจัดทำอย่างรวดเร็วเพื่อให้ผู้ตัดสินใจได้รับทันเวลา
3.องค์กรควรมีระบบการป้องกันความปลอดภัยของข้อมูล	-มีระบบรักษาความปลอดภัยมิให้ผู้ที่ไม่มีความเกี่ยวข้องเข้าถึงข้อมูลสารสนเทศได้
4.องค์กรควรมีการรับฟังและพิจารณาข้อเสนอแนะในการปรับปรุงการดำเนินงานจากภายนอกองค์กร	-กิจการควรจะสื่อสารแก่ผู้ที่เกี่ยวข้องภายนอกเกี่ยวกับสาระที่กระทบต่อการทำหน้าที่ของระบบการควบคุมภายใน

ตารางที่ 2.3 (ต่อ)

ประเด็น	แนวคิด
5.องค์กรควรมีการสื่อสารทำความเข้าใจกับบุคลากรเกี่ยวกับนโยบายและระเบียบอย่างสม่ำเสมอ	-กิจการ ควรจะสื่อสารข้อมูลภายใน ทั้งวัตถุประสงค์และความรับผิดชอบต่อการควบคุมภายในของทุกภาระงาน
องค์ประกอบที่ 5 การติดตามประเมินผล	
1.องค์กรควรมีการประเมินผลการปฏิบัติงานอย่างสม่ำเสมอ	-การประเมินผลที่เกิดขึ้นในช่วงเวลาที่แล้วแต่จะกำหนดหรือการประเมินอิสระ
2.องค์กรควรมีระบบการติดตามผลการปฏิบัติงานอย่างต่อเนื่อง	-การสังเกต การติดตามระบบรายงานความคืบหน้าของงานรวมทั้งการสอบทานหรือการยืนยันผลงานระหว่างการปฏิบัติงาน
3.องค์กรควรมีการนำผลการปฏิบัติงานมาปรับปรุงแก้ไขทันที	-การรายงานผลการประเมินและการสั่งการแก้ไข ต้องจัดทำรายงานผลการประเมินที่สำคัญเสนอผู้บริหารที่รับผิดชอบ
4.องค์กรควรมีแผนในการติดตามผลการปฏิบัติงานอย่างชัดเจน	-การประเมินผลที่เกิดขึ้นในช่วงเวลาที่แล้วแต่จะกำหนดหรือการประเมินอิสระ
5.องค์กรควรมีแนวทางการติดตามและการประเมินผลการปฏิบัติงาน	-การประเมินผลที่เกิดขึ้นในช่วงเวลาที่แล้วแต่จะกำหนดหรือการประเมินอิสระ -การสังเกต การติดตามระบบรายงานความคืบหน้าของงาน