

บทที่ 2

ทฤษฎีและแนวคิดที่ใช้ในการศึกษา

ในการศึกษาเรื่อง แนวทางการประยุกต์ใช้การประเมินการควบคุมโดยตนเอง (CSA : Control Self - Assessment) กับหน่วยงานตรวจสอบภายในของมหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลล้านนา ได้อาศัยทฤษฎีและแนวคิดดังต่อไปนี้

1. แนวคิดเกี่ยวกับการตรวจสอบภายใน
2. แนวคิดเกี่ยวกับการควบคุมภายใน
3. แนวคิดเกี่ยวกับการบริหารความเสี่ยงทั่วทั้งองค์กร (ERM : Enterprise Risk Management)
4. แนวคิดเกี่ยวกับการประเมินการควบคุมโดยตนเอง (CSA : Control Self - Assessment)
5. ระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน
6. วรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

แนวคิดเกี่ยวกับการตรวจสอบภายใน

การตรวจสอบภายใน (Internal Audit) (ชัยสิทธิ์ เกลิมมีประเสริฐ, 2544) มีความจำเป็นสำหรับการบริหารองค์กรในปัจจุบัน โดยถือว่าเป็นเครื่องมือของผู้บริหารในการบริหารงาน ทั้งในภาคเอกชนและภาครัฐ ซึ่งเดิมจะเน้นเฉพาะการเงิน การบัญชี สำหรับหน้าทำงาน 3 ลักษณะ ได้แก่ การตรวจสอบ การติดตาม และการประเมินผล แต่ในปัจจุบันได้เน้นเรื่องการเพิ่มประสิทธิภาพ ประสิทธิผล และประหยัดในการปฏิบัติงานด้านต่าง ๆ จึงเพิ่มการตรวจสอบภายในด้านการตรวจสอบการปฏิบัติงาน และการตรวจสอบการบริหาร เพื่อรายงานที่เสนอไปจะได้เป็นข้อมูลที่ใช้ในการตัดสินใจ และเป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้ข้อมูลด้วย

1. ความหมายของการตรวจสอบภายใน

การตรวจสอบภายใน หมายถึง งานในหน้าที่เกี่ยวกับการประเมินผลอย่างเป็นอิสระที่จัดให้มีขึ้นในองค์กร เพื่อให้บริการแก่องค์กรในการตรวจสอบ และประเมินผลกิจกรรมต่าง ๆ โดยมีวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบ คือ เพื่อช่วยให้ผู้ปฏิบัติงานในองค์กรทำงานในหน้าที่ความรับผิดชอบของแต่ละคนได้อย่างมีประสิทธิภาพ และเพื่อให้ได้ผลตามวัตถุประสงค์ โดยผู้ตรวจสอบภายในจะทำหน้าที่วิเคราะห์ ประเมิน ให้ข้อเสนอแนะ ให้คำปรึกษา และให้ข้อมูลเกี่ยวกับการสอบทาน นอกจากนี้วัตถุประสงค์ของการตรวจสอบภายใน ยังรวมถึงการส่งเสริมให้มีการควบคุมอย่างมีประสิทธิภาพภายใต้ค่าใช้จ่ายที่เหมาะสมด้วย

2. ความสำคัญของการตรวจสอบภายใน

การตรวจสอบภายใน เป็นหน้าที่เกี่ยวกับการประเมินผลอย่างอิสระของหน่วยงานตรวจสอบภายในที่จัดให้มีขึ้นในองค์กร เพื่อให้บริการในการตรวจสอบควบคุมการบริหาร การดำเนินกิจกรรมการใช้ทรัพยากรต่าง ๆ ขององค์กร ความเสียหายที่เป็นวิกฤติการณ์ของบางหน่วยงานในภาครัฐที่เกิดขึ้นอยู่เป็นประจำ มีสาเหตุมาจากความบกพร่อง 5 ประการ ดังนี้

- 2.1 ขาดการจัดแบ่งภาระหน้าที่เพื่อผลด้านการตรวจสอบภายใน
- 2.2 มอบอำนาจการจัดการให้กับคนเพียงคนเดียวมากเกินไป
- 2.3 ขาดการตรวจสอบภายในที่มีประสิทธิภาพ
- 2.4 การควบคุมตรวจตราไม่เพียงพอ
- 2.5 ขาดการบริหารการลงทุนเพื่อให้เกิดการกระจายความเสี่ยงอย่างเหมาะสม

สาเหตุดังกล่าว เรียกในทางวิชาการว่า “จุดอ่อนของการตรวจสอบภายใน (Weaknesses in Internal Audit)” ซึ่งเป็นสิ่งที่นักบริหารจะละเลยมิได้ เพราะการบริหารที่ปราศจากการตรวจสอบภายในที่รัดกุมเพียงพอ ย่อมไม่อาจวางใจได้ว่า ผลการดำเนินงานจะประสบความสำเร็จตามวัตถุประสงค์ และเป้าหมายที่กำหนดไว้ ยิ่งกว่านั้นการขาดการตรวจสอบภายในที่ดี ย่อมเปิดโอกาสให้เกิดความเสียหายอย่างใหญ่หลวง ไม่ว่าจะเป็นความสิ้นเปลืองหรือความสูญเปล่าของการใช้ทรัพยากร การกระทำอันเป็นการทุจริตของบุคลากรหรือคณะผู้บริหาร ฯลฯ

3. วัตถุประสงค์ของการตรวจสอบภายใน

วัตถุประสงค์ของการตรวจสอบภายใน เพื่อช่วยผู้ปฏิบัติงานในองค์กรให้ทำงานในหน้าที่ความรับผิดชอบของแต่ละคนได้อย่างมีประสิทธิภาพ และมีประสิทธิผล โดยผู้ตรวจสอบภายในจะทำหน้าที่วิเคราะห์ ประเมิน ให้ข้อเสนอแนะ ให้คำปรึกษา และให้ข้อมูลเกี่ยวกับกิจกรรมที่ตรวจสอบ นอกจากนั้นวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบภายในยังรวมถึงการส่งเสริมให้มีการควบคุมอย่างมีประสิทธิภาพภายใต้ค่าใช้จ่ายที่เหมาะสม ถือเป็น การช่วยผู้บริหารให้การบริหารงานบังเกิดผลสัมฤทธิ์สูงสุด

4. บทบาทหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายใน

ในการบริหารจัดการหน่วยงานภาครัฐแนวใหม่ บทบาทหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายในควรมีดังนี้คือ

- 4.1 การพัฒนางานให้ทันสมัย และตรงกับความต้องการและวัตถุประสงค์ของฝ่ายบริหาร (Management – Oriented Audit) ซึ่งการตรวจสอบดังกล่าวเป็นการตรวจสอบเพื่อเสนอข้อมูลสำคัญสำหรับผู้บริหารในการวิเคราะห์หรือสอบทานงาน หรือเรื่องสำคัญ ๆ ที่ผู้บริหารสนใจ เช่น การลดต้นทุน ผลสำเร็จของการปฏิบัติงาน ฯลฯ

4.2 การตรวจสอบโดยใช้แนวความเสี่ยง (Risk – Based Approach) โดยผู้ตรวจสอบต้องเข้าใจโครงสร้างการควบคุมและปัจจัยความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้นต่อกิจกรรมอย่างเพียงพอ เพื่อเลือกกิจกรรมการตรวจสอบที่จะลดความเสี่ยง และมีโอกาสจะเกิดความผิดพลาดน้อยที่สุด

4.3 การตรวจสอบแบบมีส่วนร่วม (Participative Audit) เป็นการตรวจสอบโดยเน้นถึงการประสานงานระหว่างผู้บริหาร ผู้ปฏิบัติงาน และผู้ตรวจสอบ ทั้งนี้เพื่อแก้ไขปัญหาขององค์กรร่วมกัน

4.4 การตรวจสอบในเชิงรุกแบบก้าวหน้าและสร้างสรรค์ (Proactive and Constructive) โดยทำหน้าที่ในการส่งเสริมหรือกระตุ้นให้เกิดการดำเนินงานในสิ่งที่ถูกต้อง รวมทั้งการป้องกันไม่ให้เกิดปัญหาในการดำเนินงาน

4.5 การติดตามแนวความคิดทางการบริหารสมัยใหม่ ผู้ตรวจสอบควรมีความรู้เกี่ยวกับการบริหารสมัยใหม่ เช่น แนวความคิดเกี่ยวกับการบริหารคุณภาพ (Total Quality Management) การบริหารแบบทันเวลา (Just in time) การรีออกแบบกระบวนการทำงานขององค์กร (Business Process Re – engineering) การประเมินผลการควบคุมตนเอง (Control Self - Assessment) การหาวิธีปฏิบัติเชิงเปรียบเทียบกับองค์กรที่ประสบความสำเร็จ (Benchmarking) ฯลฯ ทั้งนี้เพื่อเสนอแนะกิจกรรมที่เพิ่มคุณค่าให้กับองค์กร

4.6 การใช้เครื่องมือสมัยใหม่ในการปฏิบัติงาน เช่น ระบบเทคโนโลยีสารสนเทศ เพื่อสืบค้นติดตามข่าวสารข้อมูลทางอินเทอร์เน็ต รวมทั้งการจัดทำฐานข้อมูลที่ใช้ในการเปรียบเทียบอ้างอิง ฯลฯ

5. ประเภทของการตรวจสอบภายใน

การจะเลือกประเภทของการตรวจสอบภายใน ขึ้นอยู่กับลักษณะของการประกอบกิจกรรมของแต่ละองค์กรมีความแตกต่างกัน ดังนั้น ผู้ตรวจสอบภายในจำเป็นต้องปรับวิธีปฏิบัติการตรวจสอบให้เหมาะสม และครอบคลุมถึงกิจกรรมต่าง ๆ ในองค์กร เช่น ด้านการให้บริการ การผลิตสินค้า การบัญชี การเงิน การบริหารงานบุคคล ฯลฯ เพื่อให้ทราบถึงจุดอ่อน จุดแข็งของการบริหารงาน ความถูกต้องและเชื่อถือได้ของข้อมูลทางบัญชีและการเงิน การใช้ทรัพยากร การประเมินประสิทธิผล และประสิทธิภาพในการจัดการของผู้บริหารองค์กร ซึ่งโดยทั่วไปแล้ว การตรวจสอบภายในมี 6 ประเภท คือ

5.1 การตรวจสอบทางการเงิน (Financial Auditing)

หมายถึง การตรวจสอบความถูกต้องเชื่อถือได้ของข้อมูลทางการเงิน โดยครอบคลุมถึงการดูแลป้องกันทรัพย์สิน และประเมินความเพียงพอของระบบการควบคุมภายในของระบบงานต่าง ๆ เพื่อที่จะสร้างความมั่นใจได้ว่า ข้อมูลที่บันทึกในบัญชี รายงาน ทะเบียน และเอกสารต่าง ๆ มีความถูกต้องและสามารถสอบทานได้

5.2 การตรวจสอบการปฏิบัติการ (Operational Auditing)

หมายถึง การตรวจสอบการปฏิบัติงานของหน่วยงาน ระบบงาน ตลอดจนวิธีปฏิบัติงานแต่ละกิจกรรมตามที่กำหนดไว้ โดยในการตรวจสอบจะมุ่งเน้นความมีประสิทธิภาพ (Efficiency) คือ ระบบงานที่มีการใช้ทรัพยากรในแต่ละกิจกรรมที่จะสามารถเพิ่มผลผลิตและลดต้นทุน อันมีผลทำให้องค์กรได้รับประโยชน์สูงสุด ความประหยัด (Economy) มีการใช้เงินและทรัพยากรอย่างระมัดระวัง ไม่ฟุ่มเฟือย ซึ่งทำให้องค์กรสามารถดำเนินการผลิตได้ผลงานเป็นไปตามเป้าหมายที่ได้กำหนดไว้ แต่ใช้ต้นทุนต่ำกว่าที่ได้กำหนดไว้ ความมีประสิทธิภาพ (Effectiveness) คือ มีการจัดระบบและวิธีการปฏิบัติงานเพื่อให้การดำเนินงานเป็นไปตามเป้าหมายขององค์กร

5.3 การตรวจสอบการบริหาร (Management Auditing)

หมายถึง การตรวจสอบระบบการควบคุมด้านการบริหาร (Management Control) รวมไปถึงการตรวจสอบประสิทธิภาพของการบริหารงานด้านต่าง ๆ เช่น การวางแผน การบริหารงบประมาณ การกำกับดูแล และการสอบทานเพื่อควบคุมฝ่ายบริหารทุกระดับชั้น ซึ่งเป็นการตรวจสอบเพื่อประเมินฝ่ายบริหารมากกว่าเป็นการตรวจสอบเพื่อสนองความต้องการของฝ่ายบริหาร

5.4 การตรวจสอบการปฏิบัติตามข้อกำหนด (Compliance Auditing)

หมายถึง การตรวจสอบการปฏิบัติงานด้านต่าง ๆ ขององค์กรว่าเป็นไปตามข้อกำหนดทั้งจากภายในและภายนอกองค์กร ได้แก่ กฎหมาย ระเบียบปฏิบัติ มาตรฐาน นโยบาย แผนงาน และวิธีการที่กำหนดไว้

5.5 การตรวจสอบระบบงานสารสนเทศ (Information System Auditing)

หมายถึง การตรวจสอบงานที่ใช้ระบบเทคโนโลยีสารสนเทศในการดำเนินงาน การตรวจสอบประเภทนี้เป็นส่วนหนึ่งของงานตรวจสอบภายในเกือบทุกงาน ไม่ว่าจะเป็นการตรวจสอบทางการเงิน การตรวจสอบการปฏิบัติการ หรือการตรวจสอบการบริหาร ผู้ตรวจสอบภายในจึงจำเป็นต้องมีความรู้ในระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศ เพื่อให้สามารถดำเนินการตรวจสอบได้อย่างมีประสิทธิภาพ วัตถุประสงค์ที่สำคัญของการตรวจสอบระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศ ก็เพื่อให้ทราบถึงความน่าเชื่อถือของระบบข้อมูล และความปลอดภัยของระบบ

5.6 การตรวจสอบพิเศษ (Special Auditing)

หมายถึง การตรวจสอบในกรณีที่ได้รับมอบหมายจากฝ่ายบริหาร หรือกรณีที่เกิดเหตุการณ์ที่ส่อไปในทางทุจริต หรือผิดกฎหมาย สำนักงานตรวจสอบภายในจะดำเนินการตรวจสอบเพื่อค้นหาสาเหตุ ข้อเท็จจริง ผลเสียหายและผู้รับผิดชอบ พร้อมเสนอแนะมาตรการป้องกันการตรวจสอบ กรณีทุจริตมักจะใช้วิธีการสืบสวน (Investigation) ซึ่งวิธีการดังกล่าวมักจะทำ

ให้ผู้ตรวจสอบมองว่าเป็นการตรวจสอบเพื่อจับผิด ไม่สร้างสรรค์ ดังนั้น ผู้ตรวจสอบภายในควรระมัดระวังในการดำเนินงานอย่างรอบคอบ รัดกุม และต้องทำความเข้าใจกับผู้เกี่ยวข้องทุกคน

6. การจัดตั้งหน่วยงานตรวจสอบภายใน

การจัดตั้งหน่วยงานตรวจสอบภายในก็เพื่อทำหน้าที่ตรวจสอบ และประเมินผลการปฏิบัติงาน การตรวจสอบภายในมีวัตถุประสงค์ที่สำคัญเพื่อช่วยให้ผู้ปฏิบัติงานทุกระดับสามารถปฏิบัติงานในความรับผิดชอบได้อย่างมีประสิทธิภาพ โดยหน่วยงานตรวจสอบภายในจะสอบทานกิจกรรมต่าง ๆ แล้วเสนอข้อมูลเชิงวิเคราะห์ รวมถึงผลการประเมินที่ชัดเจน เพื่อเสนอแนะต่อผู้บริหาร

7. ประโยชน์ของการตรวจสอบภายใน

การตรวจสอบภายใน นอกจากเป็นการช่วยเหลือผู้ปฏิบัติงานทุกระดับขององค์กรให้ปฏิบัติหน้าที่ของตนให้มีประสิทธิผลและประสิทธิภาพยิ่งขึ้นแล้ว การตรวจสอบภายในสมัยใหม่ยังช่วยส่งเสริมการปฏิบัติงานในองค์กรให้บรรลุวัตถุประสงค์และเป้าหมายขององค์กร โดยการเสนอรายงานเกี่ยวกับกิจกรรมการเพิ่มมูลค่าขององค์กร เพื่อให้องค์กรได้รับผลตอบแทนสูงสุดทั้งในระยะสั้นและระยะยาว ทั้งนี้เนื่องจากการตรวจสอบภายในจะดำเนินงานเกี่ยวข้องกับ

7.1 ส่งเสริมให้เกิดกระบวนการบริหารจัดการที่ดี (Good Corporate Governance) และความโปร่งใสในการปฏิบัติงาน (Transparency)

7.2 ส่งเสริมให้เกิดการบันทึกบัญชี และรายงานตามหน้าที่ความรับผิดชอบ (Accountability and Responsibility) โดยกำหนดว่ารายจ่ายทุกรายการต้องมีหลักฐานและต้องได้รับการบันทึกทางบัญชี ซึ่งการดำเนินการดังกล่าวจะเป็นพื้นฐานของหลักความโปร่งใส (Transparency) และความสามารถตรวจสอบได้ (Auditability)

7.3 ส่งเสริมให้เกิดประสิทธิภาพและประสิทธิผลของการปฏิบัติงาน (Efficiency and Effectiveness of Performance) เพราะการตรวจสอบเป็นการประเมิน วิเคราะห์ เปรียบเทียบข้อมูลทุก ๆ ด้านในการปฏิบัติงาน ไม่ว่าจะเป็นการปฏิบัติงาน ระบบบัญชี รวมทั้งระบบสารสนเทศขององค์กร นอกจากนั้นยังเป็นเสมือนสื่อกลางระหว่างผู้บริหารและผู้ปฏิบัติงานในการลดปัญหาความไม่เข้าใจในนโยบาย อันจะทำให้การปฏิบัติงานไม่บรรลุผลตามที่ผู้บริหารต้องการ

7.4 เป็นมาตรการถ่วงดุลแห่งอำนาจ (Check and Balance) ซึ่งจะส่งเสริมให้การจัดสรรและการใช้ทรัพยากรขององค์กรเป็นไปอย่างเหมาะสมตามลำดับความสำคัญ เพื่อให้ได้ผลงานที่เป็นประโยชน์สูงสุดต่อองค์กร

7.5 ให้สัญญาณเตือนภัยล่วงหน้า (Warning Signals) ของการประพุดติมิชอบในองค์กร จึงลดโอกาสความเสียหายร้ายแรง และความเสียหายต่าง ๆ ที่อาจจะเกิดขึ้น

แนวคิดเกี่ยวกับการควบคุมภายใน

1. แนวคิดการควบคุมภายในของ COSO

การควบคุมภายใน (Internal Control) (อุษณา ภัทรมนตรี, 2544) ตามแนวคิดของ COSO (Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission) หมายถึง กระบวนการปฏิบัติงานที่ทุกคนในองค์กร ตั้งแต่กรรมการบริหาร ผู้บริหารทุกระดับ และพนักงานในองค์กร ร่วมกันกำหนดให้เกิดขึ้น เพื่อสร้างความมั่นใจในระดับที่สมเหตุสมผลในการบรรลุวัตถุประสงค์ 3 ประการ ต่อไปนี้

1.1 ด้านการปฏิบัติงาน (Operation Objective) มุ่งเน้นให้การปฏิบัติงานเกิดประสิทธิภาพ และประสิทธิผล โดยการใช้ทรัพยากรทุกประเภทโดยประหยัด ได้ผลคุ้มค่าและบรรลุเป้าหมายที่ผู้บริหารขององค์กรกำหนดไว้ ซึ่งจะส่งผลให้การดำเนินงานขององค์กรมีกำไร อันจะทำให้ทุกฝ่ายได้รับประโยชน์ร่วมกัน รวมทั้งมีการดูแลป้องกัน ระวัง รักษาทรัพยากรทุกประเภทให้พร้อมสำหรับการนำไปใช้ประโยชน์

1.2 ด้านการรายงานทางการเงิน (Financial Reporting Objective) รายงานทางการเงิน หมายถึง รายงานงบการเงินที่เผยแพร่ต่อสาธารณะชน และรายงานที่ใช้ภายในองค์กร ต้องมีการจัดทำให้เชื่อถือได้ (Reliability) การจัดประเภทและการเปิดเผยข้อมูลที่เหมาะสม (Fair Presentation and Disclosure) เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี และงบการเงินแสดงข้อมูลไม่ขัดต่อข้อเท็จจริง (Financial Statement Assertion) ในเรื่องต่าง ๆ เช่น เกิดขึ้นจริง ความครบถ้วน ความถูกต้อง การวัดมูลค่า ภาระผูกพัน การจัดประเภทและการเปิดเผยข้อมูล เป็นต้น ในปัจจุบันถือว่าผู้บริหารเป็นผู้รับผิดชอบในการจัดทำรายงานงบการเงินให้ได้ตามวัตถุประสงค์ดังกล่าว

1.3 ด้านการปฏิบัติตามกฎหมายและกฎระเบียบที่เกี่ยวข้อง (Compliance Objective) การปฏิบัติงานหรือการดำเนินธุรกิจเป็นไปตามข้อกำหนดของกฎหมาย นโยบาย ข้อบังคับ ระเบียบ โครงการหรือแผนงาน มติกรรมการบริษัท ผู้บริหารหรือองค์กรบริหารอื่นที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงาน

2. แนวคิดการควบคุมภายในของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

2.1 การควบคุมภายในเป็นสิ่งที่แฝง (Built in) อยู่ในกระบวนการปฏิบัติงานตามปกติ เป็นกระบวนการ (Process) ที่ต่อเนื่อง ไม่ใช่เหตุการณ์ใดเหตุการณ์หนึ่ง ซึ่งฝ่ายบริหารควรมีการนำการควบคุมภายในมาเป็นส่วนหนึ่งของการบริหารงาน เช่น การวางแผน (Planning) การดำเนินการ (Executing) การติดตามผล (Monitoring)

2.2 การควบคุมภายในเป็นการปฏิบัติงานของบุคลากรในหน่วยงานนั้น ๆ ซึ่งเกี่ยวข้องกับบุคลากรทุกระดับ ไม่ใช่เพียงการกำหนดนโยบายและไม่มีหรือนำมาปฏิบัติ

2.3 การควบคุมภายในให้ความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลว่าจะบรรลุวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้ แต่ไม่สามารถให้ความมั่นใจว่าจะทำให้การดำเนินงานบรรลุวัตถุประสงค์อย่างสมบูรณ์ เพราะการควบคุมมีข้อจำกัดที่แฝงอยู่ (Inherent Limitations) ซึ่งถือเป็นปัจจัยที่มีผลต่อการบรรลุวัตถุประสงค์ขององค์กร นอกจากนี้การวางระบบการควบคุมภายในยังต้องคำนึงถึงการคุ้มค่า คุ้มทุนด้วย

2.4 การควบคุมภายในเป็นการกระทำเพื่อให้สำเร็จตามวัตถุประสงค์ของการควบคุม ได้แก่ ประสิทธิภาพและประสิทธิผลของการปฏิบัติงาน (Operation) ความเชื่อถือได้ของรายงานการเงินการบัญชี (Financial) และประการสุดท้าย การปฏิบัติตามกฎหมายและกฎระเบียบที่เกี่ยวข้อง (Compliance)

3. แนวคิดการควบคุมภายในของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน

3.1 การควบคุมภายในเป็นส่วนประกอบที่แทรกอยู่ในการปฏิบัติงานตามปกติ การควบคุมภายในเป็นสิ่งที่ต้องกระทำอย่างเป็นขั้นตอน มิใช่เป็นผลสุดท้ายของการกระทำ แต่เป็นกระบวนการที่ต่อเนื่องและแทรกอยู่ในการปฏิบัติงานตามปกติของหน่วยรับตรวจ ฝ่ายบริหารจึงควรนำการควบคุมภายในมาใช้โดยรวมเป็นส่วนหนึ่งของกระบวนการบริหารงาน ซึ่งได้แก่ การวางแผน การดำเนินการ และการติดตามผล

3.2 การควบคุมภายในเกิดขึ้นได้โดยบุคลากรของหน่วยรับตรวจ บุคลากรทุกระดับของหน่วยรับตรวจเป็นผู้มีบทบาทสำคัญในการทำให้มีการควบคุมภายในเกิดขึ้นในหน่วยรับตรวจ ฝ่ายบริหารเป็นผู้รับผิดชอบในการจัดให้มีระบบการควบคุมภายในที่ดี โดยการกำหนดวัตถุประสงค์ การวางกลไกการควบคุม และการกำหนดกิจกรรมต่าง ๆ รวมทั้งการติดตามผลการควบคุมภายใน ส่วนบุคลากรอื่นของหน่วยรับตรวจ รับผิดชอบต่อการปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายในที่กำหนดขึ้น

3.3 การควบคุมภายในให้ความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลว่าจะบรรลุตามวัตถุประสงค์ที่กำหนด แม้ว่าการควบคุมภายในจะออกแบบไว้ดีเพียงใดก็ตาม ก็ไม่สามารถให้ความมั่นใจว่าจะทำให้การดำเนินงานบรรลุตามวัตถุประสงค์อย่างสมบูรณ์ เพราะการควบคุมภายในยังมีข้อจำกัดจากปัจจัยอื่น ซึ่งมีผลกระทบต่อบรรลุวัตถุประสงค์ของหน่วยรับตรวจ เช่น การใช้ดุลยพินิจผิดพลาด การสมรู้ร่วมคิดกัน การปฏิบัติผิดกฎหมาย ระเบียบและกฎเกณฑ์ที่กำหนดไว้ นอกจากนี้การวางระบบการควบคุมภายในจะต้องคำนึงถึงต้นทุน และผลประโยชน์ที่เกี่ยวข้องกันว่าผลประโยชน์ที่ได้รับจากการควบคุมภายในจะคุ้มค่ากับต้นทุนที่เกิดขึ้น

4. องค์ประกอบของการควบคุมภายในตามแนวคิดของ COSO

องค์ประกอบของการควบคุมภายในตามแนวคิดของ COSO แบ่งได้เป็น 5 อย่าง ดังนี้

4.1 สภาพแวดล้อมของการควบคุม (Control Environment) คือการจัดบรรยากาศการควบคุมในองค์กรโดยบุคคล

4.2 การประเมินความเสี่ยง (Risk Assessment) คือการจัดการควบคุมโดยพิจารณาจากความเสี่ยงที่แต่ละองค์กรพบ เช่น ความเสี่ยงมากควบคุมมาก

4.3 กิจกรรมการควบคุม (Control Activities) คือการจัดกิจกรรมควบคุมตามความเสี่ยงตรงจุดปฏิบัติงานที่สำคัญ และให้เกิดความคุ้มค่า

4.4 ข้อมูลและการสื่อสาร (Information and Communication) คือการควบคุมโดยจัดระบบข้อมูลข่าวสาร และการสื่อสารที่จำเป็นต่อการปฏิบัติงาน

4.5 การติดตามและประเมินผล (Monitoring) คือการควบคุมโดยการติดตามประเมินผลทั้งจากผู้บริหารและผู้ตรวจสอบอิสระ

ตัวอย่างการวัดผลความเสี่ยง

1. โอกาสที่จะเกิดความเสี่ยง ดังแสดงในตารางที่ 2-1

ตารางที่ 2-1 : แสดงโอกาสที่จะเกิดความเสี่ยง

โอกาสจะเกิดความเสี่ยง	ความถี่โดยเฉลี่ย	คะแนน
สูงมาก	1 เดือนต่อครั้งหรือมากกว่า	5
สูง	1-6 เดือนต่อครั้งแต่ไม่เกิน 5 ครั้ง	4
ปานกลาง	1 ปีต่อครั้ง	3
น้อย	2-3 ปีต่อครั้ง	2
น้อยมาก	5 ปีต่อครั้ง	1

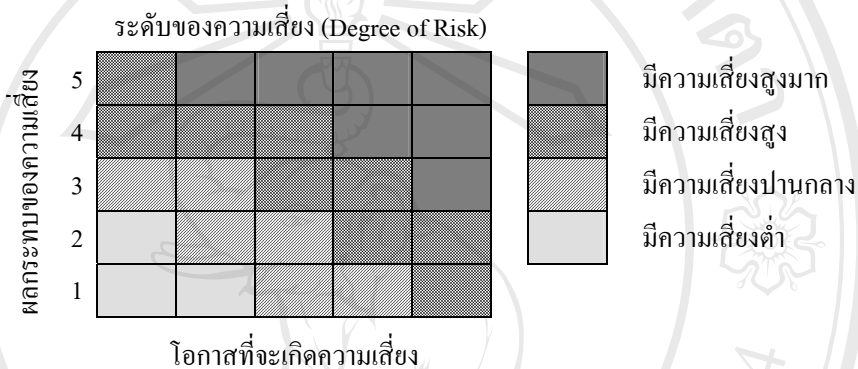
2. ผลกระทบของความเสี่ยงต่อองค์กร ดังแสดงในตารางที่ 2-2

ตารางที่ 2-2 : แสดงผลกระทบของความเสี่ยงต่อองค์กร

ผลกระทบ	มูลค่าความเสียหาย	คะแนน
สูงมาก	> 10 ล้านบาท	5
สูง	> 2.5 แสนบาท – 10 ล้านบาท	4
ปานกลาง	> 50,000 – 2.5 แสนบาท	3
น้อย	> 10,000 – 50,000 บาท	2
น้อยมาก	ไม่เกิน 10,000 บาท	1

อาจวัดเป็นผลกระทบต่อการบรรลุวัตถุประสงค์ของงาน หน่วยงาน หรือผลเสียหายอื่น ๆ ที่เกิดแก่หน่วยงาน

3. การจัดระดับความเสี่ยง ต้องพิจารณาจากความสัมพันธ์ระหว่างโอกาสที่จะเกิดความเสี่ยง และผลกระทบของความเสี่ยงที่มีต่อหน่วยงาน ว่าก่อให้เกิดระดับของความเสี่ยงในระดับใด ดังแสดงในภาพที่ 2-1



ภาพที่ 2-1 : แสดงการจัดระดับความเสี่ยง (Degree of Risk)

4. การวัดผลความเสี่ยงเพื่อจัดระดับความเสี่ยง

4.1 ประเมินความสำคัญหรือขนาดของความเสี่ยงที่มี โดยนำความเสี่ยงที่ระบุได้มาพิจารณาผลกระทบต่อหน่วยงานว่ามีผลมากน้อยเพียงใด แล้วจัดเรียงลำดับตามระดับของผลกระทบ เช่น ระดับน้อย ปานกลาง สูง

4.2 ประเมินความถี่ของความเสี่ยงที่จัดเรียงลำดับความสำคัญตามระดับของผลกระทบต่อหน่วยงานไว้แล้วว่ามีโอกาสที่จะเกิดความเสี่ยงนั้นในระดับน้อย ปานกลาง สูง

4.3 วิเคราะห์และจัดระดับความเสี่ยง โดยนำผลการประเมินความสำคัญหรือขนาดและความถี่ที่ความเสี่ยงนั้น ๆ จะเกิดขึ้นมาพิจารณาการผสมผสานกัน

4.3.1 ความเสี่ยงบางอย่างมีผลกระทบน้อย แต่มีความถี่หรือโอกาสเกิดความเสี่ยงนั้นสูงมาก จนก่อให้เกิดผลเสียหายอย่างมีสาระสำคัญต่อหน่วยงานได้

4.3.2 ความเสี่ยงบางอย่างมีผลกระทบมาก แต่มีความถี่หรือโอกาสเกิดความเสี่ยงนั้นต่ำมาก

5. การบริหารความเสี่ยง หรือการกำหนดวิธีการควบคุมความเสี่ยง คือ การพิจารณาว่าจะยอมรับความเสี่ยงนั้น หรือจะกำหนดกิจกรรมการควบคุมต่าง ๆ เพื่อป้องกันหรือลดความเสี่ยงให้อยู่ในระดับที่ส่งผลกระทบต่อผลเสียหายที่สามารถยอมรับได้

5.1 กรณีเป็นความเสี่ยงที่เกิดจากปัจจัยภายใน ซึ่งอยู่ภายในการควบคุมของฝ่ายบริหาร การป้องกันหรือลดความเสี่ยงทำได้โดยจัดให้มีกิจกรรมการควบคุมอย่างเหมาะสมและเพียงพอ

5.2 กรณีเป็นความเสี่ยงที่เกิดจากปัจจัยภายนอก ซึ่งมีได้อยู่ภายใต้การควบคุมของฝ่ายบริหาร การป้องกันหรือลดความเสี่ยงทำได้โดยการบริหารความเสี่ยง โดย

- 5.2.1 การจัดการในลักษณะที่ยอมรับในความเสี่ยงนั้น
- 5.2.2 ลดความเสี่ยงจากระดับความเสี่ยงสูงไปสู่ระดับความเสี่ยงต่ำ
- 5.2.3 การจัดการในลักษณะที่เป็นกระจายความเสี่ยง
- 5.2.4 การจัดการในลักษณะที่เป็นการถ่ายโอนความเสี่ยงหรือโยกย้ายความเสี่ยง
- 5.2.5 การจัดการในลักษณะที่เป็นการหลีกเลี่ยงความเสี่ยง

5. การประยุกต์ใช้การควบคุมตามแนว COSO

ประโยชน์ในการใช้การควบคุมตามแนว COSO (อุษณา ภัทรมนตรี, 2543) สรุปได้ดังนี้

5.1 การจัดโครงสร้างและองค์ประกอบเป็นไปตามแนวความคิดการกำกับดูแลที่ดีและตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยได้ยอมรับโครงสร้างและองค์ประกอบการควบคุมว่ามี 5 องค์ประกอบตามแนว COSO

5.2 ตรงกับแนวความคิดสากล และสถาบันวิชาชีพอื่น ทำให้ไม่เกิดความสับสนและเข้าใจผิดในการประเมินจากผู้ประเมินต่างสถาบัน

5.3 ทำให้เกิดความเข้าใจตรงกันทั้งองค์กร เช่น ความเข้าใจเกี่ยวกับหน้าที่ความรับผิดชอบและแนวการจัดระบบการควบคุมภายในที่ดีของแต่ละฝ่ายทั้งองค์กร

5.4 สอดคล้องกับเทคนิคการบริหารงานยุคใหม่

5.5 ช่วยในการกำหนดจุดควบคุมได้อย่างเหมาะสมตามระดับความเสี่ยง

ข้อได้เปรียบและแนวความคิดใหม่

ในต่างประเทศแม้ว่าสถาบันวิชาชีพหลายแห่งได้ออกมาสนับสนุนการใช้ COSO และมีการออกประกาศแถลงการณ์เกี่ยวกับแนวทางปฏิบัติงานตามแนว COSO แต่ก็มีผู้วิพากษ์วิจารณ์ความไม่สะดวกในการใช้ เช่น เป็นกระบวนการที่ยืดเยื้อเสียเวลา และไม่เหมาะสมกับธุรกิจของตน โดยเฉพาะไม่สามารถหาผู้บริหารที่มีความรู้ด้านการควบคุม และเต็มใจจะยอมรับหน้าที่ความ

รับผิดชอบในการเป็นเจ้าของระบบการควบคุมตามแนวคิดของ COSO บางสถาบันไม่เห็นด้วยกับการรายงานเกี่ยวกับประสิทธิผลของการควบคุม และเห็นว่าคำอธิบายของ COSO ยังไม่ชัดเจน บางประเทศประยุกต์ใช้บางส่วน และพัฒนาบางส่วนขึ้นมาใหม่ จึงสรุปได้ว่ามีการนำแนวคิดของ COSO ไปประยุกต์ใช้ในระดับที่ไม่เท่าเทียมกัน

จากการสำรวจการประยุกต์แนวคิดของ COSO จากองค์กรธุรกิจ พบว่าส่วนที่มีการประยุกต์ใช้กันมาก ได้แก่

1. การประเมินความเสี่ยงในการวางแผนการตรวจสอบ
2. การสอบทานสภาพแวดล้อมของการควบคุมในระดับสูง
3. ใช้แนวการประเมินการควบคุมโดยตนเอง (CSA)
4. ใช้ตารางการควบคุม
5. ใช้แบบฟอร์มการประเมินผล

แนวคิดเกี่ยวกับการบริหารความเสี่ยงทั่วทั้งองค์กร (ERM : Enterprise Risk Management)

1. ความหมายของการบริหารความเสี่ยงทั่วทั้งองค์กร

การบริหารความเสี่ยงทั่วทั้งองค์กร (ERM : Enterprise Risk Management) (พสุ เดชะรินทร์, 2548) เป็นกระบวนการที่บุคลากรทั่วทั้งองค์กรได้มีส่วนร่วมในการคิด วิเคราะห์ และคาดการณ์ถึงเหตุการณ์หรือความเสี่ยงที่อาจจะเกิดขึ้น รวมทั้งการระบุแนวทางในการจัดการกับความเสี่ยงดังกล่าวให้อยู่ในระดับที่เหมาะสม หรือยอมรับได้ เพื่อช่วยให้องค์กรบรรลุในวัตถุประสงค์ที่ต้องการ

2. แนวคิดของการบริหารความเสี่ยงทั่วทั้งองค์กร

ERM มีองค์ประกอบทั้งหมด 8 ประการ ดังนี้

2.1 Internal Environment หรือปัจจัยภายในองค์กรที่ถือเป็นพื้นฐานขององค์ประกอบอื่น ๆ ทั้งหมด ไม่ว่าจะเป็นเรื่องของค่านิยม จริยธรรม ความสามารถของบุคลากร แนวทางการบริหารของผู้นำ คณะกรรมการบริษัท องค์ประกอบด้านนี้เป็นตัวนำไปสู่องค์ประกอบในด้านอื่น ๆ

2.2 Objective Setting หรือการตั้งวัตถุประสงค์ โดยจะต้องมีวัตถุประสงค์ทั้งในระดับกลยุทธ์ (Strategic) การดำเนินงาน (Operations) การรายงาน (Reporting) และการตอบสนองต่อกฎระเบียบต่าง ๆ (Compliance)

2.3 Event Identification หรือการระบุถึงเหตุการณ์หรือปัญหาที่จะเกิดขึ้น โดยในองค์ประกอบนี้จะต้องพิจารณาทั้งปัจจัยภายนอกและปัจจัยภายในที่จะส่งผลกระทบ ไม่ว่าจะเป็น

เรื่องของภาวะเศรษฐกิจ ธรรมชาติ การเมือง สังคม การเปลี่ยนแปลงของเทคโนโลยี โครงสร้างขององค์กร บุคลากรขององค์กร กระบวนการและเทคโนโลยีขององค์กร

2.4 Risk Assessment หรือ การประเมินความเสี่ยง ซึ่งทำให้เราทราบว่าเหตุการณ์หรือปัญหาที่จะเกิดขึ้น จะส่งผลกระทบต่ออย่างไรต่อการบรรลุวัตถุประสงค์ขององค์กร โดยจะประเมินทั้งในด้านของความเป็นไปได้ที่จะเกิดเหตุการณ์ขึ้น (Likelihood) และผลกระทบ (Impact)

2.5 Risk Response หรือ การตอบสนองต่อความเสี่ยง ซึ่งผู้บริหารจะต้องกำหนดว่าจะตอบสนองต่อความเสี่ยงที่จะเกิดขึ้นอย่างไร โดยการตอบสนองความเสี่ยงดังกล่าวอาจจะอยู่ในรูปของการหลีกเลี่ยงความเสี่ยง (avoidance) การลดความเสี่ยง (reduction) การกระจายความเสี่ยง (sharing) และการยอมรับความเสี่ยง (acceptance)

2.6 Control Activities หรือ นโยบายและขั้นตอนที่จะทำให้มั่นใจได้ว่า การตอบสนองความเสี่ยงที่จะทำในขั้นตอนที่หาได้เกิดการปฏิบัติที่ดี

2.7 Information and Communication หรือ การสื่อสารและการส่งข้อมูลที่สำคัญและจำเป็นต่อการบริหารความเสี่ยง

2.8 Monitoring หรือการตรวจสอบติดตามการดำเนินงานตามแนวทางของ ERM ทั่วทั้งองค์กร

3. ประโยชน์ของการบริหารความเสี่ยงทั่วทั้งองค์กร

3.1 ทำให้การดำเนินงานขององค์กรเป็นไปตามระดับความเสี่ยงที่ยอมรับได้ ซึ่งเมื่อเราทราบว่าทุกองค์กรดำเนินงานภายใต้ความเสี่ยง ดังนั้นผู้บริหารแต่ละคนก็มีระดับของการยอมรับต่อความเสี่ยงได้มากน้อยต่างกัน การบริหารความเสี่ยงที่ดีจะช่วยให้ผู้บริหารสามารถเลือกทิศทางหรือการเคลื่อนไหวทางกลยุทธ์ที่สอดคล้องกับระดับความเสี่ยงอันเป็นที่ยอมรับได้

3.2 ทำให้สามารถตัดสินใจเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงได้ดีขึ้น ดังนั้นเมื่อความเสี่ยงนั้นเกิดขึ้นจริง ๆ ผู้บริหารก็สามารถที่จะเลือกการตัดสินใจและตอบสนองต่อความเสี่ยงนั้นได้ดีขึ้น

3.3 ทำให้องค์กรลดความแปลกใจหรือสิ่งที่ไม่คาดคิดว่าจะเผชิญได้ เนื่องจากองค์กรได้มีการบริหารความเสี่ยงและคิดไว้ล่วงหน้าแล้ว ดังนั้นเมื่อสถานการณ์นั้นเกิดขึ้นจริง ๆ ก็จะสามารถตอบสนองได้ดีขึ้น

แนวคิดเกี่ยวกับการประเมินการควบคุมโดยตนเอง (CSA : Control Self – Assessment)

1. ความหมายและความสำคัญของการประเมินการควบคุมโดยตนเอง (CSA : Control Self – Assessment)

CSA : Control Self – Assessment หรือการประเมินการควบคุมโดยตนเอง (ประจิด หาวัตร และศรัณย์ ชูเกียรติ, 2546) เป็นกระบวนการซึ่งบุคลากรขององค์กรแห่งหนึ่งประเมินความเสี่ยงและการควบคุมภายในขององค์กรนั่นเอง โดยอาศัยความช่วยเหลือจากผู้ประสานงานคุณภาพ

(Facilitator) ที่เป็นพนักงานแผนกตรวจสอบภายในขององค์กร การประเมินนี้อาจทำได้ 2 ทางคือ (1) โดยการจัดประชุมเชิงปฏิบัติการ (Workshops) หรือ (2) โดยการใช้แบบสอบถาม (Questionnaires) CSA เป็นแนวคิดที่เริ่มขึ้นในประเทศแคนาดาเมื่อประมาณ 15 ปี มาแล้ว แต่เพิ่งได้รับความนิยมอย่างแพร่หลายเมื่อประมาณกลางศตวรรษ 1990 The Institute of Internal Auditors ได้กำหนดค่านิยมของ CSA ว่าเป็น “กระบวนการตรวจสอบและประเมินประสิทธิภาพของการควบคุม โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อทำให้เกิดความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลว่าองค์กรจะสามารถทำงานให้บรรลุวัตถุประสงค์ทั้งหมดได้”

CSA ยังสามารถใช้เป็นระเบียบวิธีในการประเมินกระบวนการทางธุรกิจเพื่อดูว่าส่วนใดที่จะมีโอกาสปรับปรุงให้ดีขึ้นได้ เนื่องจาก CSA ช่วยทำให้พนักงานที่ร่วมในการทำ CSA ไม่ว่าจะโดยการจัดประชุมเชิงปฏิบัติการ หรือการตอบแบบสอบถามคำนึงถึงการควบคุมภายใน และการปรับปรุงการทำงานต่าง ๆ ให้ดีขึ้นอยู่เสมอ และทำให้พนักงานเหล่านั้นมีความรู้สึกเป็นเจ้าขององค์กร ในทางปฏิบัติเจ้าหน้าที่ในองค์กรไม่ว่าตำแหน่งใดก็ตาม สามารถเป็นผู้ริเริ่มการทำ CSA ในองค์กรของตนได้ แต่โดยทั่วไปผู้ตรวจสอบภายในเป็นผู้นำมาซึ่งการทำ CSA ในองค์กร และมีบทบาทอย่างมากในกระบวนการทำ CSA โดยการเป็นผู้ประสานงานคุณภาพ (Facilitator) เอกลักษณะของการทำ CSA อยู่ที่การประเมินการควบคุมภายในทำโดยพนักงานที่เป็นผู้ปฏิบัติการ ไม่ใช่ผู้ตรวจสอบภายในหรือผู้สอบบัญชีอิสระ นอกจากนี้ CSA ยังเป็นวิธีการประเมินการควบคุม โดยการสร้างจิตสำนึกและคุณภาพที่มองเห็นไม่ได้ (Soft Internal Control) เช่น ความซื่อสัตย์ ความโปร่งใส การมีผู้นำที่ดี และความมีจริยธรรมที่มีประสิทธิผลมากกว่าวิธีอื่น ๆ

การประเมินการควบคุมโดยตนเอง (Control Self- Assessment) (อุษณา ภัทรมนตรี, 2543) เป็นการจัดการประชุมเชิงปฏิบัติการร่วมกัน (Workshop) ระหว่างผู้บริหาร ผู้ปฏิบัติงาน ผู้มีความรู้ด้านการควบคุม และผู้อื่นที่มีส่วนเกี่ยวข้อง เพื่อกำหนดกิจกรรมการควบคุมและประเมินผลร่วมกันในแต่ละด้านที่รับผิดชอบ การประชุมดังกล่าวจะทำให้ทุกฝ่ายที่เกี่ยวข้องเข้าใจความจำเป็นและยอมรับการควบคุมที่ได้จากมติที่ประชุม ซึ่งควรได้ผลดีกว่าการควบคุมจากการสั่งการโดยผู้บริหารแต่ฝ่ายเดียว

การควบคุมภายในโดยการประเมินตนเอง (Control Self-Assessment) (สุรกิจ ปัญญวิณิน, 2546) เป็นกระบวนการที่ความมีประสิทธิภาพของการควบคุมภายใน ได้มีการถูกตรวจสอบและประเมินผล โดยการนั้นมีวัตถุประสงค์เพื่อให้มีการจัดการให้เกิดความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่าเป้าหมายต่าง ๆ ของธุรกิจนั้น ๆ มีการบรรลุได้อย่างเหมาะสม และโดยที่ความรับผิดชอบต่อกระบวนการต่าง ๆ นั้นได้มีการแบ่งปันกันอย่างสมดุลระหว่างพนักงานทุก ๆ คนภายในองค์กรนั้น ๆ

การประเมินการควบคุมโดยตนเอง (Control Self- Assessment) (วารุณี ปริदानนท์, 2546) คือวิธีการที่นำกระบวนการปฏิบัติงานกับวัตถุประสงค์ของงานนั้นมาเชื่อมโยงกัน จากนั้นจึงทำการบ่งชี้และประเมินความเสี่ยงและการควบคุมภายในของงานนั้น โดยผู้บริหารและพนักงานที่รับผิดชอบโดยตรงในงานนั้น ๆ ดังนั้นจึงเป็นโอกาสที่ทำให้ผู้รับผิดชอบในงานได้พิจารณาการปฏิบัติงานอย่างแท้จริง และยอมรับที่จะทำการปรับปรุงการควบคุมภายในให้เหมาะสม มิฉะนั้นแล้ว ผลกระทบของการทำงาน เช่น การไม่บรรลุวัตถุประสงค์ของงาน ก็จะเกิดขึ้นกับผู้ปฏิบัติงานโดยตรง นอกจากนี้ CSA ยังเป็นเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการประเมินความเสี่ยง (Control-Risk Self Assessment) เนื่องจากต้องประเมินและเข้าใจความเสี่ยงของงานก่อน จึงจะประเมินการควบคุมภายในได้ เหตุที่ CSA ต้องเอาความเสี่ยงเข้ามาเกี่ยวข้องด้วยนั้น เนื่องจากการควบคุมภายในที่มีประสิทธิภาพและประสิทธิผล คือการควบคุมที่มีลักษณะเหมาะสมกับชนิดและประเภทของความเสี่ยง และเพียงพอที่จะลดความเสี่ยงให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ดังนั้นถ้าไม่รู้ความเสี่ยง ก็จะไม่สามารถตัดสินใจได้ว่า ต้องการการควบคุมภายในแบบใด และมากน้อยเพียงไร ซึ่งจะเป็นอุปสรรคในการบ่งชี้ความเสี่ยงของงานนั้น ๆ

2. วัตถุประสงค์ของการประเมินการควบคุมโดยตนเอง

การควบคุมภายใน หมายถึง กระบวนการที่ผู้กำกับดูแล ฝ่ายบริหาร และบุคลากรของหน่วยรับตรวจกำหนดให้มีขึ้น เพื่อให้ความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลว่าการดำเนินงานของหน่วยรับตรวจจะบรรลุวัตถุประสงค์ดังต่อไปนี้

- 2.1 มีการปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบกฎเกณฑ์ และคำสั่งของผู้บริหาร
- 2.2 ช่วยส่งเสริมให้การดำเนินงานมีประสิทธิภาพ ประหยัด มีประสิทธิผล และบรรลุผลสำเร็จตามเป้าหมาย

2.3 มีการดูแลป้องกันทรัพยากรจากการทุจริต ความเสียหาย การสูญเปล่า หรือการบริหารจัดการที่ผิดพลาด

- 2.4 จัดให้มีและดำรงไว้ซึ่งข้อมูลทางการเงินและการบริหารที่เชื่อถือได้ และทันต่อเวลา

3. ขั้นตอนของการประเมินการควบคุมโดยตนเอง

การประเมินการควบคุมโดยตนเอง (สุริย์รัตน์ ไ้ววัฒนา, 2546) มีขั้นตอนหลัก ๆ แบ่งออกเป็น 4 ขั้นตอน ดังต่อไปนี้

ขั้นตอนที่ 1 การกำหนดขอบเขตงานที่จะประเมิน

1. ทหาหรือผู้ตรวจสอบภายในเกี่ยวกับวัตถุประสงค์และวิธีการของการประเมินการควบคุม
2. สอบทานกระบวนการปฏิบัติงาน และระบุความเสี่ยงทั่วไป

3. ตัดสินใจว่าจะเน้นการประเมินกระบวนการปฏิบัติงานใดบ้าง

- 3.1 พิจารณาทรัพยากรที่มีอยู่และตัดสินว่ากระบวนการปฏิบัติงานใดหรือส่วนงานใดควรได้รับการประเมิน
- 3.2 แต่งตั้งผู้รับผิดชอบโครงการเพื่อทำหน้าที่ประสานงาน
- 3.3 กำหนดระดับบุคลากรที่จะเกี่ยวข้องกับการประเมินการควบคุมนี้

ขั้นตอนที่ 2 การประเมินการควบคุม

1. ติดต่อพบบุคลากรที่เหมาะสมของส่วนงานที่จะประเมิน เพื่อหารือการดำเนินการสอบทานการปฏิบัติงานของส่วนงานนั้น กรณีจำเป็นอาจขอความร่วมมือจากผู้ตรวจสอบภายในร่วมด้วย
2. มอบหมายเจ้าหน้าที่ให้ดำเนินการสำรวจการปฏิบัติงาน โดยใช้แบบสอบถามการควบคุมภายในโดยใช้วิธีการ
 - 2.1 สัมภาษณ์ผู้มีความรู้เกี่ยวกับเรื่องที่จะสอบถามและเป็นผู้ที่น่าเชื่อถือ
 - 2.2 สังเกตการณ์การปฏิบัติงานจริง และบันทึกไว้เป็นหลักฐาน
 - 2.3 ตรวจสอบเอกสาร หลักฐานที่เกี่ยวข้อง
3. สอบทานคำตอบทั้งหมดจากแบบสอบถาม การสัมภาษณ์ การสังเกตการณ์การปฏิบัติงาน และจากเอกสารหลักฐานต่าง ๆ เพื่อทราบการปฏิบัติงานจริงจากคำตอบต่าง ๆ ที่สอดคล้องกัน กรณีจำเป็นอาจขอความช่วยเหลือจากผู้ตรวจสอบภายใน
4. เข้าพบผู้บริหาร เพื่อขอทราบความเห็นเกี่ยวกับข้อเสนอในการปรับปรุงการควบคุมของผู้ปฏิบัติงานที่ให้ข้อมูลในแบบสอบถาม

ขั้นตอนที่ 3 จัดทำแผนการปรับปรุงการควบคุมภายใน

1. จัดทำแผนปรับปรุงการควบคุมภายในของส่วนงานที่ได้รับการประเมิน โดยพิจารณาจากข้อมูลที่ได้รับและข้อเสนอแนะของเจ้าหน้าที่เกี่ยวกับการระบุกิจกรรมที่จะปฏิบัติ ระยะเวลาแล้วเสร็จ และผู้รับผิดชอบในการปฏิบัติงาน
2. เสนอแผนการปรับปรุงการควบคุมภายในต่อผู้บริหารระดับสูงเพื่อให้ความเห็นชอบ
3. ดำเนินการตามแผนหลังจากได้รับความเห็นชอบแล้ว

ขั้นตอนที่ 4 รายงานผลการประเมิน

1. สรุปผลจากการประเมินการควบคุมและเสนอรายงานต่อผู้บริหาร คณะกรรมการตรวจสอบและหน่วยงานภายนอกที่เกี่ยวข้อง (คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน) โดยระบุถึง
 - 1.1 ขอบเขตและวิธีการประเมินการควบคุม
 - 1.2 สรุปผลข้อตรวจพบ

1.3 แผนการปรับปรุงแก้ไข

1.4 ข้อมูลอื่น ๆ ตามที่ฝ่ายบริหาร คณะกรรมการตรวจสอบ หรือหน่วยงานภายนอก
อื่นต้องการ เช่น ข้อมูลตามที่สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินต้องการ

2. จัดทำเอกสารที่เกี่ยวข้อง รวมทั้งจัดส่งรายงานการประเมินการควบคุมให้แก่ผู้ตรวจสอบ
ภายในทราบ

4. ประโยชน์ของการประเมินการควบคุมโดยตนเอง

การทำ CSA จะช่วยก่อให้เกิดประโยชน์แก่องค์กรในหลายด้าน ได้แก่

4.1 การทำ CSA เป็นการให้สารสนเทศแก่คณะกรรมการบริษัทและคณะกรรมการ
ตรวจสอบ (Audit Committee) เกี่ยวกับการควบคุมด้วยจิตสำนึกและคุณภาพของคน (Soft Internal Control)
ในด้านต่าง ๆ ได้ทั่วทั้งองค์กรและเป็นสารสนเทศที่สามารถเจาะลึก (drill down) ได้ ซึ่งสารสนเทศ
เหล่านี้โดยทั่วไปเป็นเรื่องที่มีความสำคัญมากแต่ยากที่จะประเมิน

4.2 การที่ผู้ตรวจสอบภายในได้ทำงานลักษณะที่เป็นหุ้นส่วนกับผู้บริหารในงาน
ที่ผู้ตรวจสอบภายในมีความถนัด เช่น ระบบการควบคุมภายใน ทำให้ความสัมพันธ์ระหว่าง
ผู้ตรวจสอบภายในและผู้บริหารดีขึ้น นอกจากนี้การทำงานร่วมกันนี้ยังช่วยทำให้ระบบการควบคุม
ภายในดีขึ้นด้วย

4.3 ผลจากการทำ CSA ช่วยชี้นำผู้ตรวจสอบภายในให้ทำงานในแนวทางที่ถูกต้องในการ
กำหนดลำดับความสำคัญของเรื่องที่ต้องตรวจสอบ และในการทำการตรวจสอบ

4.4 การทำ CSA ช่วยนำไปสู่การบริหารความเสี่ยง (Risk-Management) ที่ประสบผลสำเร็จ

4.5 การทำ CSA ช่วยทำให้เกิดการประเมินและรายงานเกี่ยวกับการควบคุมภายในของ
องค์กรอย่างเป็นระบบและสม่ำเสมอ

4.6 ผู้ประเมินตนเองมีความรู้ในเนื้อหางาน ขั้นตอนการปฏิบัติ และระบบงานเป็นอย่างดี

4.7 ผู้ประเมินตนเองเข้าใจพฤติกรรมของผู้ปฏิบัติงาน และวัฒนธรรมของหน่วยงาน

4.8 ยอมรับข้อเท็จจริงเกี่ยวกับข้อบกพร่อง จุดอ่อนที่มีได้ง่าย และสามารถวิเคราะห์สาเหตุ
ที่ทำให้เกิดข้อบกพร่องหรือจุดอ่อนได้ดี

4.9 เป็นวิธีการที่สามารถประเมินการควบคุมจิตสำนึกและคุณภาพ (Soft Internal Control)
ได้อย่างเต็มที่

5. เงื่อนไขสำคัญที่จะทำให้การจัดทำ CSA ประสบความสำเร็จ ได้แก่

5.1 บุคลากรภายในองค์กรควรได้รับความร่วมมือในการทำ CSA จากบุคลากรทุกระดับ เริ่มตั้งแต่ผู้บริหารระดับสูงที่ควรเข้าใจภาพรวมของกระบวนการ CSA และประโยชน์ที่จะได้รับ เพื่อให้การสนับสนุนกระบวนการ CSA ในองค์กรได้อย่างเต็มที่ ในขณะที่ผู้บริหารระดับกลางและพนักงาน ควรได้รับการชี้แจงให้เข้าใจเกี่ยวกับวัตถุประสงค์ในการทำ CSA ว่าทำไมตนจึงเข้ามาเกี่ยวข้องกับตลอดจนบทบาทความรับผิดชอบของแต่ละคนในกระบวนการทำ CSA

5.2 การอบรมเรื่อง CSA ซึ่งประกอบด้วยความสำคัญของ CSA เทคนิค กระบวนการ ความรับผิดชอบของแต่ละคน การรายงานผล ควรเป็นเรื่องที่จำเป็นต้องจัดให้มีขึ้น หากองค์กรต้องการจะพัฒนาระบบการควบคุมภายในให้ได้ประโยชน์สูงสุด

5.3 ความซื่อสัตย์ในการให้ข้อมูลและการเปิดเผยข้อมูลของผู้ประเมินผล

5.4 ผู้ประสานงานการประชุมเชิงปฏิบัติการ ต้องมีความสามารถ โดยบุคคลที่จะทำหน้าที่นี้จะต้องได้รับการอบรมทั้งเรื่อง CSA และเทคนิคการเป็นผู้ประสานงานคุณภาพ (Facilitator) รวมทั้งควรมีประสบการณ์ในงาน CSA เป็นอย่างดี

6. รูปแบบการประเมินการควบคุมโดยตนเอง

6.1 การประชุมเชิงปฏิบัติการ (Workshop) เป็นรูปแบบของการทำ CSA ที่เป็นที่ยอมรับมากที่สุด เนื้อหาของการประชุมอาจมุ่งเน้นไปที่ Soft Internal Control ความเสี่ยงต่อวัตถุประสงค์อย่างใดอย่างหนึ่ง หรือการดำเนินงานในภาพรวมหรือความเสี่ยงของแผน หรือหน้าที่งานด้านหนึ่ง ๆ ขององค์กร การประชุมเชิงปฏิบัติการโดยทั่วไปใช้เวลา 2-4 ชั่วโมง และมีสมาชิกของทีมงานเข้าร่วมเป็นจำนวน 10-15 คน และมักมีผู้ดำเนินการประชุม 1 คน และผู้จดบันทึก 1 คน โดยใช้คอมพิวเตอร์และเครื่องฉายภาพเพื่อเก็บข้อมูลเกี่ยวกับความเสี่ยงและการควบคุม โดยมีปฏิสัมพันธ์และทันเวลาทันทีหลังจากที่เสร็จการประชุมเชิงปฏิบัติการ จะมีการแจกจ่ายรายงาน CSA ที่ให้รายละเอียดเกี่ยวกับผลของการประชุมเชิงปฏิบัติการให้แก่ผู้บริหาร ซึ่งช่วยสนับสนุนให้ทีมงานประเมินความเสี่ยงและเสนอแนะการปรับปรุงแก้ไขเพื่อเพิ่มโอกาสที่จะประสบความสำเร็จ ในกรณีที่ไม่ได้ใช้คอมพิวเตอร์ก็อาจใช้ flip chart หรือ overhead chart ซึ่งจะมีการนำมาสรุปความให้เป็นรายงาน CSA ได้แต่อาจต้องใช้เวลาหลายวันในการจัดทำรายงาน

6.2 การใช้แบบสอบถาม (Questionnaires) เป็นการสำรวจโดยมีคำถามให้ตอบในลักษณะ “ใช่/ไม่ใช่” และ “มี/ไม่มี” เป็นสำคัญ ผู้ที่เป็นผู้รับผิดชอบต่อกระบวนการควบคุมภายในจะต้องเป็นผู้จัดเตรียม และตอบแบบสอบถามนั้นเป็นระยะ ๆ ตามช่วงเวลาที่กำหนด เช่น 6 เดือนครั้ง หรือปีละครั้ง เพื่อช่วยให้ผู้บริหารและผู้ประเมินตัดสินใจได้ว่า ระบบการควบคุมภายในของหน่วยงานได้รับการ

ออกแบบไว้อย่างเพียงพอและเหมาะสมหรือไม่เพียงพอ และการทำงานจริงเป็นอย่างไร ควรปรับปรุงจุดไหนหรือไม่ อย่างไร ดังนั้นแบบสอบถามนี้จึงเป็นแนวทางประเมินการควบคุมภายในที่จะนำไปใช้ประเมินความมีประสิทธิภาพของการควบคุมภายใน ซึ่งจะช่วยให้ทราบจุดอ่อนที่สำคัญของการควบคุมภายในที่จำเป็นต้องมีการปรับปรุงแก้ไข

7. ความแตกต่างระหว่างการตรวจสอบภายในกับการทำ CSA

ความแตกต่างระหว่างการทำ CSA กับการตรวจสอบภายใน (Hubbard, 2002) มีอยู่หลายประการด้วยกัน ดังนี้

7.1 ในการทำ CSA นั้นการประเมินการควบคุมภายในทำโดยพนักงานในสายงานต่าง ๆ ขององค์กร แทนที่จะทำโดยเจ้าหน้าที่ตรวจสอบภายในเหมือนอย่างในการตรวจสอบภายใน

7.2 ผู้ออกรายงาน CSA คือทีมงานที่ทำ CSA ไม่ใช่เจ้าหน้าที่ตรวจสอบภายใน รายงานนี้ระบุวัตถุประสงค์ ความเสี่ยง การควบคุมและการประเมินการบรรลุวัตถุประสงค์ (ดูว่าเป็นวัตถุประสงค์ด้านใด)

7.3 เมื่อมีการพิจารณาว่ามีการปฏิบัติงานได้บรรลุวัตถุประสงค์หรือไม่ บทบาทของผู้เข้าร่วมประชุมเชิงปฏิบัติการคือ ผู้เชี่ยวชาญด้านความเสี่ยงและการควบคุม ส่วนผู้ตรวจสอบภายในทำหน้าที่เป็นผู้ประสานงานคุณภาพ (Facilitator) และผู้ให้ความรู้เกี่ยวกับแนวคิดเรื่องความเสี่ยงและการควบคุมภายใน

7.4 ในการทำ CSA ผู้บริหารและพนักงานได้มีส่วนร่วมและได้ปรึกษาหารือกัน จึงทำให้มีแนวโน้มที่จะยอมรับผลของการประเมินจากการทำ CSA มากกว่าผลการประเมินที่ได้จากการตรวจสอบวิธีอื่น

ความแตกต่างระหว่างการตรวจสอบภายในกับการทำ CSA สามารถสรุปได้ดังตารางที่ 2-3 ดังนี้

ตารางที่ 2-3 : แสดงการเปรียบเทียบหลักการระหว่าง Self Audit กับ Control Self – Assessment

หลักการ	Self Audit (วิธีการเดิม)	Control Self - Assessment
1. วัตถุประสงค์	เพื่อให้หน่วยงานมีแนวปฏิบัติช่วยในการตรวจสอบให้ทราบถึงข้อบกพร่องในการปฏิบัติงานของหน่วยงานต่าง ๆ	เพื่อให้ผู้บังคับบัญชาของแต่ละหน่วยงาน ใช้เป็นเครื่องมือในการบริหารงานให้บรรลุวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้ โดยการประเมินวิธีปฏิบัติงานต่าง ๆ ที่กำหนดขึ้นว่ามีระบบการควบคุมภายในที่เพียงพอ เพื่อป้องกัน หรือลดข้อผิดพลาดจากการปฏิบัติงาน

ตารางที่ 2-3 : แสดงการเปรียบเทียบหลักการระหว่าง Self Audit กับ Control Self – Assessment (ต่อ)

หลักการ	Self Audit (วิธีการเดิม)	Control Self - Assessment
2. หน่วยงานและขอบเขตงาน	เฉพาะหน่วยงานที่รับผิดชอบในเรื่องการบัญชีและงบประมาณ, การเงิน, การจัดหา, การบริหารพัสดุและสินค้าสำเร็จรูป, การขายและการตลาด, การบุคคลและธุรการ	ครอบคลุมทุกหน่วยงานและทุกกิจกรรมทางธุรกิจ
3. ผู้ตรวจสอบ/ผู้ประเมิน	แต่งตั้งตัวแทนจากหน่วยงานต่าง ๆ ตั้งแต่ระดับแผนกขึ้นไป เป็นคณะทำงาน 2-3 คน หมุนเวียนไตรมาสละ 1 คณะ เข้าตรวจสอบหน่วยงานต่าง ๆ ภายในบริษัท ซึ่งผู้ตรวจสอบจากต่างหน่วยงานจะขาดความรู้ในการตรวจสอบหน่วยงานอื่น	ผู้บังคับบัญชาทุกระดับในแต่ละหน่วยงานประเมินวิธีการปฏิบัติงานที่อยู่ในความรับผิดชอบด้วยตนเอง ซึ่งทำให้มีความรู้ในงานที่รับผิดชอบเป็นอย่างดี สามารถทำงานด้วยความเข้าใจ และสามารถนำแนวความคิดการบริหารงาน และระบบการควบคุมภายในมาปรับปรุง/พัฒนามาตรฐานการทำงานได้อย่างต่อเนื่อง โดยไม่เป็นการเพิ่มงาน
4. วิธีการปฏิบัติ	คณะทำงานเข้าตรวจสอบการปฏิบัติงานของหน่วยงานต่าง ๆ หมุนเวียนตลอดทั้งปี ในลักษณะเช่นเดียวกับหน่วยงานตรวจสอบภายในทั้งประเด็นการตรวจสอบ และเทคนิค/วิธีการตรวจสอบ ซึ่งมีลักษณะเป็นการทำงานซ้ำซ้อนและเป็นการเพิ่มงาน	ผู้บังคับบัญชาทุกระดับทำการประเมินวิธีการปฏิบัติงานต่าง ๆ ที่อยู่ในความรับผิดชอบด้วยตนเองเป็นประจำทุกเดือน ว่าวิธีการปฏิบัติงานที่ใช้อยู่มีระบบการควบคุมภายในเพียงพอ มีการปฏิบัติตามระบบที่กำหนดขึ้น พร้อมทั้งปรับปรุงและติดตามผลการปรับปรุงวิธีการปฏิบัติงานให้มีระบบการควบคุมภายในเพียงพอ และสอดคล้องกับสภาพการณ์และสภาพแวดล้อมที่เปลี่ยนแปลงไปอยู่เสมอ
5. การรายงาน	คณะทำงานเป็นผู้จัดทำรายงานสรุปผลการตรวจสอบเสนอต่อผู้บังคับบัญชาทุกครั้งที่ได้ทำการตรวจสอบแล้วเสร็จ	ผู้บังคับบัญชาแต่ละหน่วยงานเป็นผู้สรุปผลและลงนามรับรองผลการประเมินวิธีการปฏิบัติงานเป็นประจำทุกเดือน กรณีใดที่ระบบการควบคุมภายในยังไม่เพียงพอ หรือยังไม่มีการปฏิบัติตามระบบที่กำหนดขึ้น จะต้องระบุปัญหา แนวทางปรับปรุงแก้ไข เสนอผู้บังคับบัญชาเหนือขึ้นไปตามลำดับ

ระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินว่าด้วยการกำหนดมาตรฐานการควบคุมภายใน พ.ศ.2544 (ประกาศในราชกิจจานุเบกษา ฉบับกฤษฎีกา เล่ม 118 ตอนที่ 99 ก วันที่ 26 ตุลาคม 2544)

ระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินว่าด้วยการกำหนดมาตรฐานการควบคุมภายใน พ.ศ.2544 ข้อ 5 กำหนดให้หน่วยรับตรวจจัดวางระบบการควบคุมภายใน โดยใช้มาตรฐานการควบคุมภายในให้แล้วเสร็จภายในหนึ่งปีนับแต่วันที่ระเบียบนี้ใช้บังคับ และรายงานความคืบหน้าในการจัดวางระบบการควบคุมภายในต่อผู้กำกับดูแล และคณะกรรมการตรวจสอบของหน่วยรับตรวจทุก 60 วัน พร้อมทั้งส่งสำเนาให้สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน และข้อ 6 กำหนดให้หน่วยรับตรวจรายงานต่อคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน ผู้กำกับดูแล และคณะกรรมการตรวจสอบเกี่ยวกับการควบคุมภายในอย่างน้อยปีละครั้ง ภายใน 90 วันนับจากวันสิ้นปีงบประมาณ หรือปีปฏิทินแล้วแต่กรณี เว้นแต่การรายงานครั้งแรกให้กระทำภายใน 240 วันนับจากวันวางระบบการควบคุมภายในแล้วเสร็จ

สาระสำคัญของระเบียบ ข้อ 5

1. ระยะเวลาในการจัดวางระบบการควบคุมภายใน

ให้หน่วยงานรับตรวจจัดวางระบบการควบคุมภายใน โดยใช้มาตรฐานการควบคุมภายในที่กำหนดไว้ท้ายระเบียบเป็นแนวทางให้แล้วเสร็จภายในหนึ่งปีนับแต่วันที่ระเบียบใช้บังคับ (27 ตุลาคม 2544 – 26 ตุลาคม 2545)

2. ระบบการควบคุมภายในต้องแสดงข้อมูล ดังนี้

2.1 สรุปภารกิจและวัตถุประสงค์การดำเนินงานที่สำคัญในระดับหน่วยรับตรวจ และระดับกิจกรรม

2.2 ข้อมูลเกี่ยวกับสภาพแวดล้อมการควบคุม โดยเฉพาะเกี่ยวกับความซื่อสัตย์ และจริยธรรมของผู้บริหารระดับสูงและบุคลากรในหน่วยรับตรวจ

2.3 ความเสี่ยงที่สำคัญที่มีผลกระทบต่อการบรรลุวัตถุประสงค์ของการควบคุมภายใน

2.4 ข้อมูลเกี่ยวกับกิจกรรมการควบคุมเพื่อป้องกันหรือลดความเสี่ยงที่สำคัญตาม 2.3

2.5 ผู้รับผิดชอบประเมินระบบการควบคุมภายใน และวิธีการติดตามประเมินผล

3. หน่วยรับตรวจต้องรายงานความคืบหน้าในการจัดวางระบบการควบคุมภายใน ทุก 60 วันต่อ

3.1 “ผู้กำกับดูแล” ซึ่งหมายถึง บุคคลหรือคณะบุคคลผู้มีหน้าที่รับผิดชอบในการกำกับดูแลหรือบังคับบัญชา ผู้รับตรวจหรือหน่วยรับตรวจ

3.1.1 ในกรณีหน่วยรับตรวจระดับกรม ได้แก่ ปลัดกระทรวง หรือผู้ดำรงตำแหน่งเทียบเท่า

3.1.2 ในกรณีหน่วยรับตรวจเป็นรัฐวิสาหกิจ ได้แก่ คณะกรรมการบริหารของรัฐวิสาหกิจนั้น

- 3.1.3 ในกรณีหน่วยรับตรวจเป็นหน่วยงานในราชการส่วนภูมิภาค ได้แก่ ผู้ว่าราชการจังหวัด ส่วนในกรณีหน่วยรับตรวจเป็นหน่วยงานของราชการส่วนกลาง แต่ตั้งอยู่ในส่วนภูมิภาค ได้แก่ อธิการบดี หรือผู้ดำรงตำแหน่งเทียบเท่า
- 3.1.4 ในกรณีหน่วยรับตรวจเป็นหน่วยงานของราชการส่วนท้องถิ่น ได้แก่ ผู้ว่าราชการจังหวัด นายอำเภอ
- 3.1.5 ในกรณีหน่วยงานอื่นของรัฐ ได้แก่ บุคคลหรือคณะบุคคลที่เป็นผู้บังคับบัญชาสูงสุดของหน่วยงานนั้น
- 3.2 คณะกรรมการตรวจสอบภาคราชการประจำกระทรวง
- 3.3 สำนักรายงานให้สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน

สาระสำคัญของระเบียบข้อ 6

ผู้รับตรวจต้องรายงานผลเกี่ยวกับการควบคุมภายในต่อคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน ผู้กำกับดูแล และคณะกรรมการตรวจสอบภาคราชการประจำกระทรวง ดังนี้

1. ระยะเวลาในการจัดทำรายงาน

รายงานภายใน 90 วันนับจากวันสิ้นปีงบประมาณ (30 กันยายน) คือภายใน 31 ธันวาคมของทุกปี (สำหรับในปีแรกที่เริ่มจัดทำระบบการควบคุมภายใน ให้รายงานภายใน 240 วัน นับจากวันวางระบบการควบคุมภายในแล้วเสร็จ)

2. รายละเอียดที่ต้องรายงาน

2.1 ทำความเห็นว่า ระบบการควบคุมภายในของหน่วยงานเป็นไปตามมาตรฐานการควบคุมภายในที่คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินกำหนดไว้ในระเบียบหรือไม่

2.2 สรุปผลการประเมินความเพียงพอและประสิทธิผลของระบบการควบคุมภายในในการบรรลุวัตถุประสงค์และเป้าหมายที่กำหนด

2.3 สรุปผลการประเมินแต่ละองค์ประกอบของการควบคุมภายใน ซึ่งประกอบด้วย

2.3.1 สภาพแวดล้อมของการควบคุม

2.3.2 การประเมินความเสี่ยง

2.3.3 กิจกรรมการควบคุม

2.3.4 สารสนเทศและการสื่อสาร

2.3.5 การติดตามประเมินผล

2.4 จุดอ่อนของระบบการควบคุมภายใน พร้อมข้อเสนอแนะและแผนการปรับปรุงระบบการควบคุมภายใน

สาระสำคัญของระเบียบข้อ 8

กรณีหน่วยรับตรวจมีเจตนาหรือปล่อยปละละเลยไม่ปฏิบัติตามระเบียบนี้ หรือตามข้อเสนอแนะของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินหรือสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน โดยไม่มีเหตุอันควร คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินสามารถดำเนินการดังนี้

1. เสนอข้อสังเกตและความเห็น พร้อมทั้งพฤติการณ์ของหน่วยรับตรวจนั้นให้กระทรวงเจ้าสังกัด/ผู้บังคับบัญชา/ผู้ควบคุมกำกับของหน่วยรับตรวจแล้วแต่กรณี พิจารณากำหนดมาตรการที่จำเป็นให้หน่วยรับตรวจไปปฏิบัติ

2. หากทราบว่าเจ้าสังกัด/ผู้บังคับบัญชา/ผู้ควบคุมกำกับ ไม่ดำเนินการตามข้อ 1 ในเวลาอันสมควร คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินสามารถดำเนินการในขั้นต่อไปคือ

2.1 รายงานต่อประธานรัฐสภา เพื่อแจ้งไปยังคณะกรรมการสิทธิการของรัฐสภาที่เกี่ยวข้อง เพื่อพิจารณาดำเนินการตามอำนาจหน้าที่ และ

2.2 แจ้งไปยังคณะกรรมการพิจารณางบประมาณรายจ่ายประจำปีของรัฐสภา เพื่อประกอบการพิจารณาร่างพระราชบัญญัติงบประมาณรายจ่ายประจำปี

มาตรฐานการควบคุมภายในตามระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน

คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินได้กำหนดมาตรฐานของการควบคุมภายใน ซึ่งมีอยู่ด้วยกัน 5 องค์ประกอบ ได้แก่

1. สภาพแวดล้อมของการควบคุม
2. การประเมินความเสี่ยง
3. กิจกรรมการควบคุม
4. สารสนเทศและการสื่อสาร
5. การติดตามและการประเมินผล

สำหรับใช้เป็นแนวทางสำหรับหน่วยรับตรวจในการดำเนินการจัดวางระบบการควบคุมภายใน เพื่อให้หน่วยรับตรวจมีระบบการควบคุมภายในที่มีประสิทธิภาพ ซึ่งจะทำให้หน่วยรับตรวจสามารถบริหารจัดการงานตามภาระหน้าที่ได้บรรลุเป้าหมาย ดังนี้

1. สภาพแวดล้อมของการควบคุม (Control Environment)

มาตรฐาน : ผู้กำกับดูแล ฝ่ายบริหาร และบุคลากรของหน่วยรับตรวจต้องสร้างบรรยากาศของการควบคุม เพื่อให้เกิดทัศนคติที่ดีต่อการควบคุมภายใน โดยส่งเสริมให้บุคลากรทุกคนในหน่วยรับตรวจเกิดจิตสำนึกที่ดีในการปฏิบัติงานในความรับผิดชอบและตระหนักถึงความจำเป็นและความสำคัญของการควบคุมภายใน รวมทั้งดำรงรักษาไว้ซึ่งสภาพแวดล้อมของการควบคุมที่ดี

2. การประเมินความเสี่ยง (Risk Assessment)

มาตรฐาน : ฝ่ายบริหารต้องประเมินความเสี่ยงทั้งจากปัจจัยภายในและภายนอกที่มีผลกระทบต่อการบรรลุวัตถุประสงค์ของหน่วยรับตรวจอย่างเพียงพอและเหมาะสม

3. กิจกรรมการควบคุม (Control Activities)

มาตรฐาน : ฝ่ายบริหารต้องจัดให้มีกิจกรรมการควบคุมที่มีประสิทธิภาพ และประสิทธิผล เพื่อป้องกันหรือลดความเสียหาย ความผิดพลาดที่อาจเกิดขึ้น และให้สามารถบรรลุผลสำเร็จตามวัตถุประสงค์ของการควบคุมภายใน สำหรับกิจกรรมการควบคุมในเบื้องต้น จะต้องแบ่งแยกหน้าที่งานภายในหน่วยรับตรวจอย่างเหมาะสม ไม่มอบหมายให้บุคคลใดบุคคลหนึ่งมีหน้าที่เป็นผู้รับผิดชอบปฏิบัติงานที่สำคัญหรืองานที่เสี่ยงต่อความเสียหายตั้งแต่ต้นจนจบ แต่ถ้ามีความจำเป็นให้กำหนดกิจกรรมการควบคุมอื่นที่เหมาะสมทดแทน

4. สารสนเทศและการสื่อสาร (Information and Communications)

มาตรฐาน : ฝ่ายบริหารต้องจัดให้มีสารสนเทศอย่างเพียงพอ และสื่อสารให้ฝ่ายบริหารและบุคลากรอื่น ๆ ที่เหมาะสมทั้งภายในและภายนอกหน่วยรับตรวจ ซึ่งจำเป็นต้องใช้สารสนเทศนั้นในรูปแบบที่เหมาะสมและทันเวลา

5. การติดตามประเมินผล (Monitoring)

มาตรฐาน : ฝ่ายบริหารต้องจัดให้มีการติดตามประเมินผล (Monitoring) โดยการติดตามผลในระหว่างการปฏิบัติงาน (Ongoing Monitoring) และการประเมินผลเป็นรายครั้ง (Separate Evaluation) อย่างต่อเนื่องและสม่ำเสมอ เพื่อให้ความมั่นใจว่า

- ระบบการควบคุมภายในที่วางไว้เพียงพอ เหมาะสม มีประสิทธิภาพ และมีการปฏิบัติจริง
- การควบคุมภายในดำเนินไปอย่างมีประสิทธิภาพ
- ข้อตรวจพบจากการตรวจสอบและการสอบทานอื่น ๆ ได้รับการปรับปรุงแก้ไขอย่างเหมาะสมและทันเวลา
- การควบคุมภายในได้รับการปรับปรุงแก้ไขให้สอดคล้องกับสถานการณ์ที่เปลี่ยนแปลงไป

วรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

ชวลิตกาญจน์ ไชยเมืองดี (2548) ได้ศึกษาเรื่อง “การศึกษาระบบการควบคุมภายในด้านการเงินและบัญชีของมหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงใหม่” พบว่ามหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงใหม่มีการจัดตั้งคณะกรรมการจัดวางระบบการควบคุมภายใน โดยอาศัยข้อปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับและแนวปฏิบัติของส่วนราชการ กำกับอยู่ในทุกขั้นตอนการปฏิบัติงานด้านการเงินและบัญชี และมีการ

ตรวจสอบการปฏิบัติงาน โดยคณะกรรมการตรวจสอบภายในของมหาวิทยาลัยฯ ซึ่งระบบการควบคุมภายในของมหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงใหม่มีความสัมพันธ์กับกระบวนการควบคุมภายในตามแนวคิด COSO 5 องค์ประกอบคือ สภาพแวดล้อมของการควบคุม การประเมินความเสี่ยง กิจกรรมการควบคุม สารสนเทศและการสื่อสาร การติดตามและประเมินผล

ศุภางค์ เทียนนิมิตร (2544) ได้ศึกษาเรื่อง “ระบบการควบคุมพัสดุของสถาบันเทคโนโลยีราชมงคล วิทยาเขตภาคพายัพ” พบว่าสถาบันเทคโนโลยีราชมงคล วิทยาเขตภาคพายัพ ใช้วิธีการจัดซื้อพัสดุเป็นไปตามระเบียบสำนักนายกรัฐมนตรี ว่าด้วยการพัสดุ โดยมีการกระจายความรับผิดชอบและการควบคุมพัสดุให้แผนกวิชา สาขาวิชา และหน่วยงานต่าง ๆ ควบคุมพัสดุเองเพื่อให้เกิดความคล่องตัวในการบริหารพัสดุ ปัญหาที่พบ ได้แก่ ยอดคงเหลือพัสดุในบัญชีไม่เป็นปัจจุบัน มีครุภัณฑ์ไม่เพียงพอต่อความจำเป็นในการใช้งานสำหรับหน่วยงาน แผนกวิชา สาขาวิชา และคณะวิชา การควบคุมครุภัณฑ์ยังไม่เป็นระบบเท่าที่ควร จึงได้เสนอแนะให้มีการนำโปรแกรมคอมพิวเตอร์สำเร็จรูปในการควบคุมระบบพัสดุมาใช้ในทุกหน่วยงาน มีการแต่งตั้งเจ้าหน้าที่รับผิดชอบงานเกี่ยวกับงานควบคุมพัสดุในทุกแผนกวิชา สาขาวิชา หรือในคณะวิชา นอกจากนี้ควรมีการวางแผนและจัดสรรงบประมาณเพื่อสนับสนุนหน่วยงานที่มีความจำเป็นต้องใช้ครุภัณฑ์ และควรให้มีการจัดฝึกอบรมเกี่ยวกับระเบียบวิธีการในการทำงานเกี่ยวกับพัสดุให้เจ้าหน้าที่ และผู้มีหน้าที่เกี่ยวข้องกับการควบคุมพัสดุ รวมทั้งผู้บริหาร หัวหน้าแผนกวิชา หัวหน้าสาขาวิชา และหัวหน้าคณะวิชา เพราะบุคลากรเหล่านี้จะต้องรับผิดชอบพัสดุของหน่วยงานของตนตามระเบียบของสถาบันฯ

สุทธิดา จันทร์คง (2543) ได้ศึกษาเรื่อง “แนวทางพัฒนางานการเงินและบัญชีของสถาบันเทคโนโลยีราชมงคล วิทยาเขตภาคพายัพ” พบว่า สถาบันเทคโนโลยีราชมงคล วิทยาเขตภาคพายัพ มีการเบิกจ่าย การบันทึกบัญชี และการรายงานข้อมูลทางการเงินและบัญชีเป็นไปตามระเบียบกระทรวงการคลัง และเพื่อให้การปฏิบัติงานการเงินและบัญชีดำเนินไปอย่างมีประสิทธิภาพ ควรมีการพัฒนาในด้านต่าง ๆ เป็นต้นว่า ด้านบุคลากร ควรมีบุคคลที่มีความรู้ความสามารถทางด้านการเงินและบัญชีโดยตรงมาปฏิบัติงาน ตลอดจนมีการอบรมให้ความรู้อย่างสม่ำเสมอ ทางด้านโครงสร้างการจัดองค์กร ควรมีการกำหนดบทบาทหน้าที่และความรับผิดชอบตามความชำนาญของบุคลากรแต่ละคนอย่างชัดเจน ควรมีการจัดหาอุปกรณ์และเครื่องมือที่ใช้ในการปฏิบัติงานที่ทันสมัยและเพียงพอกับความต้องการ พร้อมกับมีการตรวจสอบการใช้วัสดุอุปกรณ์เหล่านี้อย่างสม่ำเสมอ สำหรับด้านการติดตามและประเมินผลการปฏิบัติงาน ควรมีการตรวจสอบหลักฐานและเอกสารทางการเงินและบัญชีโดยผู้ตรวจสอบภายในอย่างสม่ำเสมอ เพื่อให้ข้อมูลมีความถูกต้องน่าเชื่อถือ



ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright © by Chiang Mai University
All rights reserved