

บทที่ 4

แนวทางการประยุกต์ใช้การประเมินการควบคุมโดยตนเอง (CSA) กับหน่วยงานตรวจสอบภายในของมหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลธัญบุรี

จากการศึกษาข้อมูลเกี่ยวกับการประยุกต์ใช้การประเมินการควบคุมโดยตนเอง (CSA : Control Self – Assessment) ในปัจจุบัน โดยการสัมภาษณ์แบบเจาะลึกจากผู้ปฏิบัติงาน หัวหน้างาน และผู้ตรวจสอบภายในของมหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลธัญบุรี พบว่ามีการจัดตั้งคณะกรรมการจัดทำ CSA ซึ่งเป็นคณาจารย์ในคณะบริหารธุรกิจ และเป็นผู้ตรวจสอบภายใน จำนวน 4 คน ให้เป็นผู้นำในการปฏิบัติตามขั้นตอนการจัดวางระบบการควบคุมภายใน เพื่อให้เป็นไปตามมาตรฐานการควบคุมภายในของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินใน 6 ขั้นตอน ได้แก่ ขั้นตอนการสำรวจและประเมินระบบการควบคุมภายในที่มีอยู่เดิม ขั้นตอนการประเมินความเสี่ยง ขั้นตอนการออกแบบการควบคุมภายใน (การกำหนดกิจกรรมการควบคุม) ขั้นตอนการนำระบบการควบคุมภายในที่กำหนดไปสู่การปฏิบัติ ขั้นตอนการประเมินผลการควบคุมภายใน และขั้นตอนการปรับปรุงการควบคุมภายใน

ตามที่ได้ทราบในบทที่ 2 แล้วว่า การประเมินการควบคุมโดยตนเอง (CSA) เป็นการประเมินผลในลักษณะความร่วมมือกันระหว่างผู้บริหารกับผู้ปฏิบัติงานที่มีส่วนเกี่ยวข้องโดยตรงในการปฏิบัติงาน หรือกระบวนการปฏิบัติงานที่จะประเมินการควบคุมภายใน โดยเอกลักษณ์ของการทำ CSA คือการประเมินการควบคุมจะทำโดยผู้ปฏิบัติงาน ไม่ใช่ผู้ตรวจสอบภายในหรือผู้สอบบัญชีอิสระ แต่จะอาศัยความช่วยเหลือจากผู้ตรวจสอบภายใน เป็นผู้ประสานงานคุณภาพ (Facilitator) ในการให้คำปรึกษาแนะนำ และให้สารสนเทศที่เกี่ยวข้องกับการควบคุมภายในแก่ผู้ปฏิบัติงาน และเป็นผู้นำมาซึ่งการทำ CSA ในองค์กร แต่ในการประยุกต์ใช้ CSA ของมหาวิทยาลัยฯ ในปัจจุบันยังคงดำเนินการผ่านคณะกรรมการ CSA ซึ่งเป็นผู้ตรวจสอบภายในทั้งหมด ทำให้ไม่สอดคล้องกับหลักเกณฑ์ของการประเมินการควบคุมโดยตนเองตามที่ได้กล่าวไว้ข้างต้น

ดังนั้น ผู้ศึกษาจึงได้ทำการศึกษาหลักเกณฑ์ของ CSA ดังแสดงในบทที่ 2 มาเปรียบเทียบกับแนวทางการนำ CSA มาใช้ในปัจจุบัน ตามที่ได้กล่าวไว้ในบทที่ 3 เพื่อหาความแตกต่างและเสนอแนะแนวทางการประยุกต์ใช้ CSA ในการปรับปรุงและพัฒนาระบบการควบคุมภายในของมหาวิทยาลัยฯ ต่อไปในอนาคต

การศึกษาเปรียบเทียบหลักเกณฑ์ของ CSA กับแนวทางการนำ CSA มาใช้ในปัจจุบันของมหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลล้านนา

ผู้ศึกษาได้เปรียบเทียบหลักเกณฑ์ของ CSA กับแนวทางที่มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลล้านนานำ CSA มาใช้ในปัจจุบัน เพื่อหาแนวทางการประยุกต์ใช้ CSA ในการปรับปรุงและพัฒนาการควบคุมภายในของมหาวิทยาลัยฯ ให้เหมาะสมต่อไปในอนาคต โดยการศึกษาตามขั้นตอนการสำรวจระบบการควบคุมภายในตามมาตรฐานของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินใน 6 ขั้นตอน ดังต่อไปนี้

1. การเปรียบเทียบขั้นตอนการสำรวจและประเมินระบบการควบคุมภายในที่มีอยู่เดิม

ตารางที่ 4-1 : แสดงการเปรียบเทียบขั้นตอนการสำรวจและประเมินระบบการควบคุมภายในตามหลักเกณฑ์ของ CSA กับแนวปฏิบัติของมหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลล้านนา

หลักเกณฑ์ของ CSA	แนวทางที่ปฏิบัติในปัจจุบัน	ข้อเสนอแนะ
ผู้ตรวจสอบภายในเป็นผู้นำมาซึ่งการทำ CSA ในองค์กร	คณะกรรมการจัดทำ CSA ซึ่งเป็นผู้ตรวจสอบภายในจะเป็นผู้เริ่มการทำ CSA ในมหาวิทยาลัยฯ โดยทำการสอบทานกิจกรรมของแผนกพัสดุ และแผนกการเงินการบัญชี	ควรเริ่มต้นโดยให้ผู้ปฏิบัติงานหารือกับผู้ตรวจสอบภายในด้วยการจัดอบรมเกี่ยวกับการนำ CSA มาใช้ในมหาวิทยาลัยฯ
รูปแบบของ CSA สามารถทำได้ 2 แบบ ได้แก่ การใช้แบบสอบถาม (Questionnaires) และการประชุมเชิงปฏิบัติการ (Workshop)	รูปแบบของ CSA ที่มหาวิทยาลัยฯ นำมาใช้ คือการใช้แบบสอบถาม (Questionnaires) ควบคู่ไปกับวิธีการตรวจสอบอื่น ได้แก่ การสอบถาม การสัมภาษณ์ การสังเกตการณ์ การปฏิบัติงาน และการตรวจสอบเอกสารหลักฐาน	ควรนำวิธีการประชุมเชิงปฏิบัติการมาใช้เพิ่มเติม นอกเหนือจากการใช้แบบสอบถาม
ขอบเขตการประเมินจะครอบคลุมทุกหน่วยงานและทุกกิจกรรมในหน่วยงาน	ขอบเขตการประเมินครอบคลุมเฉพาะงานด้านการเงินการบัญชี และด้านพัสดุ	ขอบเขตการประเมินควรครอบคลุมทุกหน่วยงานในมหาวิทยาลัยฯ

ตารางที่ 4-1 : แสดงการเปรียบเทียบขั้นตอนการสำรวจและประเมินระบบการควบคุมภายในตาม
 หลักเกณฑ์ของ CSA กับแนวปฏิบัติของมหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลธัญบุรี (ต่อ)

หลักเกณฑ์ของ CSA	แนวทางที่ปฏิบัติในปัจจุบัน	ข้อเสนอแนะ
ผู้บังคับบัญชาทุกระดับในแต่ละหน่วยงานจะประเมินวิธีการปฏิบัติงานที่อยู่ในความรับผิดชอบด้วยตนเอง	ผู้ปฏิบัติงาน และหัวหน้าแผนกสรุปการประเมินผลเบื้องต้นไว้ในแบบสอบถาม และคณะกรรมการจัดทำ CSA จะรวบรวมข้อมูลทั้งหมดมาสรุปผลในภาพรวม	ผู้ปฏิบัติงานควรเป็นผู้ประเมินผลโดยตนเองแล้วให้ผู้บังคับบัญชาของแผนกเป็นผู้สรุปผลในภาพรวม

แนวทางการพัฒนาในขั้นตอนการสำรวจและประเมินระบบการควบคุมภายใน

จากตารางที่ 4-1 ในขั้นตอนของการสำรวจและประเมินระบบการควบคุมภายในที่มีอยู่เดิมควรเริ่มต้นโดยการให้ผู้ปฏิบัติงานหารือกับผู้ตรวจสอบภายใน ด้วยการจัดอบรมเกี่ยวกับกระบวนการนำวิธีการประเมินการควบคุมโดยตนเอง (CSA : Control Self - Assessment) มาใช้ในมหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลธัญบุรี เพื่อสร้างความเข้าใจแก่ผู้ปฏิบัติงานว่าระบบการควบคุมควรดำเนินไปอย่างไร และผู้ปฏิบัติงานมีบทบาทสำคัญต่อการใช้ CSA อย่างไร รวมทั้งจัดเตรียมคู่มือ นโยบาย แผนภูมิองค์กร คู่มือการปฏิบัติงาน และเอกสารที่เกี่ยวข้องอื่น ๆ ให้ผู้ปฏิบัติงานได้รับทราบ เพื่อทำความเข้าใจ และเตรียมตัวให้พร้อมทั้งกับระบบการควบคุมภายในที่กำหนดขึ้น ในกรณีที่มีผู้มารับตำแหน่งใหม่จะต้องเข้าอบรมและศึกษาคู่มือการปฏิบัติงานตามระบบการควบคุมภายในที่กำหนดไว้ให้เข้าใจ เพื่อให้การปฏิบัติงานเป็นไปอย่างต่อเนื่องไม่หยุดชะงัก

เมื่อผู้ปฏิบัติงานเข้าใจในบทบาทและหน้าที่ของตนเองอย่างชัดเจนแล้ว จึงให้เป็นผู้ทำการสอบทานกระบวนการปฏิบัติงานด้วยตนเอง ว่ามีส่วนงานใดบ้างที่มักเกิดข้อบกพร่องหรือมีจุดอ่อนเพื่อทำการคัดเลือกกิจกรรมที่จำเป็นต้องนำมาประเมินการควบคุมไว้ในแบบสอบถาม ซึ่งแบบสอบถามนี้ควรจัดทำโดยใช้วิธีการประชุมเชิงปฏิบัติการ (Workshop) ในการระดมความคิดหรือระดมสมอง (Brain Storming) ระหว่างตัวแทนผู้ปฏิบัติงาน ผู้บังคับบัญชาของแผนกพัสดุ แผนกการเงินการบัญชี และแผนกอื่น ๆ ให้ครอบคลุมทุก ๆ ส่วนงานภายในมหาวิทยาลัยฯ กรณีจำเป็นต้องนำความคิดเห็นจากผู้ตรวจสอบภายใน เพื่อให้คำถามครอบคลุมทุกกิจกรรมที่มีข้อบกพร่องหรือจุดอ่อนที่จำเป็นต้องมีการนำมาประเมินการควบคุม โดยอาจมีการปรับเปลี่ยนแบบสอบถามต้นแบบของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินขึ้นมาใหม่ เพื่อให้สอดคล้องกับสภาพการณ์ที่ปฏิบัติอยู่จริงในมหาวิทยาลัยฯ

ดังนั้นแนวทางการพัฒนาในขั้นตอนการสำรวจและประเมินระบบการควบคุมภายในที่มีอยู่เดิม จึงควรให้ผู้ปฏิบัติงานทำหน้าที่ประเมินการควบคุม สรุปผลการประเมินและเสนอแนะแนวทางในการปรับปรุงการควบคุมต่อผู้บังคับบัญชาของแผนกพัสดุ แผนกการเงินการบัญชี และแผนกอื่น ๆ ให้ครอบคลุมทุกหน่วยงานภายในมหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลธัญบุรี เพื่อให้ผู้บังคับบัญชาของแผนกต่าง ๆ ทำการสรุปผลการประเมินวิธีการปฏิบัติงานที่อยู่ในความรับผิดชอบด้วยตนเอง ไม่ใช่ทำโดยคณะกรรมการจัดทำ CSA ซึ่งเป็นผู้ตรวจสอบภายใน

2. การเปรียบเทียบขั้นตอนการประเมินความเสี่ยง

ตารางที่ 4-2 : แสดงการเปรียบเทียบขั้นตอนการประเมินความเสี่ยงตามหลักเกณฑ์ของ CSA กับแนวปฏิบัติของมหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลธัญบุรี

หลักเกณฑ์ของ CSA	แนวทางที่ปฏิบัติในปัจจุบัน	ข้อเสนอแนะ
มีวัตถุประสงค์เพื่อเน้นการประเมินความเสี่ยงและการควบคุมภายในขององค์กร	มีวัตถุประสงค์เพื่อเน้นการประเมินความเสี่ยงและการควบคุมภายใน แต่นำ CSA มาใช้ได้เพียงการประเมินประสิทธิภาพของการควบคุมภายในเท่านั้น ยังปฏิบัติไม่ถึงขั้นของการประเมินความเสี่ยง	ควรนำ CSA มาใช้ในทุกระดับขั้นตอนของการจัดวางระบบการควบคุมภายใน
บทบาทของผู้ปฏิบัติงานคือผู้เชี่ยวชาญด้านความเสี่ยงและการควบคุม	บทบาทของผู้ปฏิบัติงานคือเป็นผู้ให้ข้อมูลเบื้องต้นเกี่ยวกับกิจกรรมที่มีจุดอ่อนหรือจุดบกพร่องในแบบสอบถาม (Questionnaires)	ผู้ปฏิบัติงานควรขอคำปรึกษาแนะนำเกี่ยวกับแนวความคิดด้านความเสี่ยงและการควบคุมจากผู้ตรวจสอบภายใน
คุณสมบัติของผู้ตรวจสอบภายในคือเป็นผู้ประสานงานคุณภาพ (Facilitator) และเป็นผู้ให้คำปรึกษาแนะนำ และสารสนเทศเกี่ยวกับการควบคุมภายในแก่บุคลากรภายในองค์กร	ผู้ตรวจสอบภายในเป็นคณาจารย์ในคณะวิชาบริหารธุรกิจ ต้องปฏิบัติงานสอนเป็นหลัก ทำให้มีเวลาในการจัดทำ CSA จำกัด บางคนไม่เคยมีประสบการณ์ด้านการตรวจสอบมาก่อน	ควรให้ผู้มีความรู้ด้าน CSA จากภายนอกองค์กรเข้ามาทำหน้าที่เป็นผู้ประสานงานคุณภาพในคณะทำงาน CSA
ผู้ปฏิบัติงานภายในองค์กรเป็นผู้ประเมินความเสี่ยงด้วยตนเอง	คณะกรรมการจัดทำ CSA ทำหน้าที่เป็นผู้ประเมินความเสี่ยง	ควรให้ผู้ปฏิบัติงานและผู้บังคับบัญชาของแต่ละแผนกประเมินความเสี่ยงร่วมกัน

แนวทางการพัฒนาในขั้นตอนการประเมินความเสี่ยง

จากตารางที่ 4-2 ในขั้นตอนของการประเมินความเสี่ยง มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคล ล้านนา มีวัตถุประสงค์ในการนำ CSA มาใช้เพื่อนำมาใช้ในการประเมินความเสี่ยงและการควบคุมภายใน แต่กลับนำ CSA มาใช้ได้เพียงแค่การประเมินประสิทธิภาพของระบบการควบคุมภายใน เพื่อให้ทราบถึงข้อบกพร่องของการปฏิบัติงานเท่านั้น และยังปฏิบัติไม่ถึงขั้นของการประเมินความเสี่ยง ดังนั้นจึงควรนำ CSA มาใช้ให้ครอบคลุมทุกขั้นตอนของการจัดวางระบบการควบคุมภายใน โดยเฉพาะขั้นตอนของการประเมินความเสี่ยง เพราะขั้นตอนนี้ผู้ปฏิบัติงานจะต้องเข้าใจความเสี่ยงของงานก่อน จึงจะสามารถประเมินการควบคุมภายในและดำเนินการในขั้นตอนอื่น ๆ ต่อไปได้ ทั้งนี้เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของการควบคุมภายในที่จะป้องกันหรือลดความเสี่ยงให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ และจะทำให้มีระบบการควบคุมภายในที่เหมาะสมเพียงพอ

ดังนั้นบทบาทของผู้ปฏิบัติงานตามหลักเกณฑ์ของ CSA จึงต้องมีความรู้ความเข้าใจในเรื่องของความเสี่ยงเป็นอย่างดี เนื่องจากต้องใช้ความสามารถในการระบุและวิเคราะห์ความเสี่ยงที่มีผลกระทบต่อการบรรลุวัตถุประสงค์ขององค์กร รวมทั้งต้องมีการกำหนดแนวทางที่จำเป็นต้องใช้ในการควบคุมความเสี่ยงดังกล่าว แต่ศักยภาพของบุคลากรในแผนกพัสดุ และแผนกการเงินการบัญชีของมหาวิทยาลัยฯ ในปัจจุบันนี้ยังไม่สามารถทำได้ เนื่องจากผู้ปฏิบัติงานยังไม่มีความรู้ ความเข้าใจเกี่ยวกับการประเมินการควบคุมโดยตนเองที่ดีพอ จึงทำได้แค่เพียงเป็นผู้ให้ข้อมูลเบื้องต้นเกี่ยวกับกิจกรรมต่าง ๆ ที่มีจุดอ่อนหรือจุดบกพร่องแก่คณะกรรมการจัดทำ CSA เท่านั้น ทำให้ต้องอาศัยความช่วยเหลือจากผู้ตรวจสอบภายในเป็นผู้ให้ความรู้เกี่ยวกับแนวคิดเรื่องความเสี่ยงและการควบคุมภายในแก่บุคลากรในองค์กร

จากการที่ผู้ตรวจสอบภายในต้องรับภาระสำคัญในการเป็นผู้ประสานงานคุณภาพ (Facilitator) ซึ่งจะต้องผลักดันผู้บริหาร ผู้ปฏิบัติงาน และบุคลากรภายในองค์กรที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับการควบคุมภายในให้เป็นผู้เชี่ยวชาญด้านความเสี่ยง และการประเมินผลการควบคุมภายใน ดังนั้นผู้ตรวจสอบภายในจึงควรมีคุณสมบัติที่เหมาะสม คือต้องเป็นบุคคลที่มีความรู้และประสบการณ์ในงาน CSA เป็นอย่างดี เพื่อช่วยชี้แจงกระบวนการของ CSA และเป็นผู้นำในการประชุมกลุ่มให้เกิดผลสำเร็จตามวัตถุประสงค์ โดยผู้ตรวจสอบภายในจะต้องไม่ประเมินการควบคุมภายในหรือตัดสินผลการประเมินแทนผู้ปฏิบัติงาน แต่จะเป็นผู้นำในการดำเนินการให้ที่ประชุมสามารถหารือกัน ได้อย่างทั่วถึงและเหมาะสม

และเนื่องจากในปัจจุบันนี้คณะกรรมการจัดทำ CSA เป็นคณาจารย์ในคณะวิชาบริหารธุรกิจทั้งหมด ต้องรับภาระด้านการสอนเป็นหลัก ทำให้มีเวลาในการจัดทำ CSA ค่อนข้างจำกัด และบางคนไม่เคยมีประสบการณ์ด้านการตรวจสอบภายในมาก่อน ดังนั้นจึงควรให้ผู้มีความรู้ด้าน CSA

จากภายนอกองค์กร ซึ่งมีประสบการณ์ในด้าน CSA เป็นอย่างดี มีความเป็นอิสระและสามารถปฏิบัติงานได้อย่างเต็มที่ เข้าร่วมร่วมงานในคณะทำงาน CSA เพื่อช่วยงานวางระบบการควบคุมภายในของมหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลธัญบุรี ซึ่งก็อาจเป็นอีกหนทางหนึ่งที่จะช่วยให้การจัดทำ CSA ได้ผลสัมฤทธิ์ตามวัตถุประสงค์ที่กำหนดเอาไว้ได้

ดังนั้นแนวทางการพัฒนาในขั้นตอนของการประเมินความเสี่ยง จึงควรให้ผู้ปฏิบัติงานและผู้บังคับบัญชาของแต่ละแผนกทำการประเมินความเสี่ยงร่วมกัน หลังจากที่มีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับ CSA เป็นอย่างดีแล้ว

3. การเปรียบเทียบขั้นตอนการออกแบบการควบคุมภายใน (กำหนดกิจกรรมการควบคุม)

ตารางที่ 4-3 : แสดงการเปรียบเทียบขั้นตอนการออกแบบการควบคุมภายในตามลักษณะของ CSA กับแนวปฏิบัติของมหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลธัญบุรี

ลักษณะของ CSA	แนวทางที่ปฏิบัติในปัจจุบัน	ข้อเสนอแนะ
ผู้บังคับบัญชาของแต่ละหน่วยงานภายในองค์กรเป็นผู้ออกแบบการควบคุมภายในด้วยตนเอง	คณะกรรมการจัดทำ CSA ทำหน้าที่เป็นผู้ออกแบบการควบคุมภายใน	ผู้บังคับบัญชาของแต่ละแผนกเป็นผู้ออกแบบการควบคุมหรือกิจกรรมการควบคุมภายในด้วยตนเอง

แนวทางการพัฒนาในขั้นตอนการออกแบบการควบคุมภายใน

จากตารางที่ 4-3 ในขั้นตอนการออกแบบการควบคุมภายใน หรือกำหนดกิจกรรมการควบคุมภายใน ควรดำเนินการโดยให้ผู้บังคับบัญชาของแผนกพัสดุ แผนกการเงินการบัญชี และแผนกอื่น ๆ ภายในมหาวิทยาลัยฯ เป็นผู้รับผิดชอบในการออกแบบการควบคุมภายในว่าจะใช้วิธีปรับปรุงการควบคุมเดิม หรือกำหนดกิจกรรมการควบคุมขึ้นมาใหม่ เนื่องจากผู้บังคับบัญชาของแผนกต่าง ๆ จะมีความรู้ในงานที่รับผิดชอบ รวมทั้งเข้าใจพฤติกรรมและวัฒนธรรมของบุคลากรในแผนกเป็นอย่างดี ทำให้สามารถกำหนดกิจกรรมการควบคุมที่เหมาะสม เพื่อที่จะควบคุมหรือลดความเสี่ยงต่อการเกิดเหตุการณ์ที่ไม่พึงประสงค์ อันจะกระทบต่อการบรรลุวัตถุประสงค์ของแผนกได้อย่างเพียงพอ คือไม่น้อยหรือมากเกินไปจนเกิดความจำเป็น อันจะทำให้เกิดการละเว้นการไม่ปฏิบัติตามหรือก่อให้เกิดความอึดอัดต่อการทำงานของผู้ปฏิบัติงานมากเกินไป

ดังนั้นแนวทางการพัฒนาในขั้นตอนการออกแบบการควบคุมภายใน ควรจะให้ผู้บังคับบัญชาของแผนกพัสดุ แผนกการเงินการบัญชี และแผนกอื่น ๆ ภายในมหาวิทยาลัยฯ เป็นผู้ออกแบบการควบคุมภายในแทนการออกแบบโดยผู้ตรวจสอบภายใน อย่างไรก็ตามในขั้นตอนนี้อาจต้องอาศัย

ความช่วยเหลือจากผู้ตรวจสอบภายในเป็นผู้ให้ความรู้ ความเข้าใจ ตลอดจนคำแนะนำที่เหมาะสม เกี่ยวกับการกำหนดกิจกรรมการควบคุมแก่ผู้บังคับบัญชาในระดับต่าง ๆ

4. การเปรียบเทียบขั้นตอนการนำระบบการควบคุมภายในที่กำหนดไปสู่การปฏิบัติ

ตารางที่ 4-4 : แสดงการเปรียบเทียบขั้นตอนการนำระบบการควบคุมภายในที่กำหนดไปสู่การปฏิบัติ ตามหลักเกณฑ์ของ CSA กับแนวปฏิบัติของมหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลธัญบุรี

หลักเกณฑ์ของ CSA	แนวทางที่ปฏิบัติในปัจจุบัน	ข้อเสนอแนะ
เงื่อนไขในการจัดทำ CSA ให้ประสบความสำเร็จคือการได้รับแรงสนับสนุนจากผู้บริหาร	คณะกรรมการจัดทำ CSA จัดทำระบบการควบคุมภายในเป็นหนังสือแล้ว แจกเวียนให้ทุกฝ่ายรับทราบ	ผู้บริหารสูงสุดเป็นผู้อนุมัติ ให้มีการจัดทำระบบ CSA เป็นหนังสือแจ้งให้ทุกฝ่ายรับทราบเพื่อนำไปปฏิบัติตาม
ผู้บังคับบัญชาทุกระดับทำการประเมินวิธีการปฏิบัติงานต่าง ๆ ที่อยู่ในความรับผิดชอบด้วยตนเองเป็นประจำทุกเดือน	ผู้ปฏิบัติงานจัดทำรายงานความคืบหน้าเป็นระยะ ๆ แจ้งต่อหัวหน้าแผนก เพื่อสรุปข้อมูลให้แก่คณะกรรมการจัดทำ CSA	ผู้บังคับบัญชาของแต่ละแผนกต้องติดตามผลการปฏิบัติงานตามรายงานที่ได้รับจากผู้ปฏิบัติงานอย่างสม่ำเสมอ

แนวทางการพัฒนาในขั้นตอนการนำระบบการควบคุมภายในที่กำหนดไปสู่การปฏิบัติ

จากตารางที่ 4-4 ในขั้นตอนการนำระบบการควบคุมภายในที่กำหนดไปสู่การปฏิบัติ จะต้องได้รับแรงสนับสนุนจากผู้บริหาร เนื่องจากเป็นเงื่อนไขสำคัญประการหนึ่งของการจัดทำ CSA ให้ประสบความสำเร็จ ดังนั้นในขั้นตอนนี้ผู้บริหารสูงสุดจะต้องอนุมัติให้มีการจัดทำระบบการควบคุมภายในเป็นหนังสือ แล้วแจ้งให้ทุกฝ่ายรับทราบเพื่อนำไปปฏิบัติตาม ดังนั้นการได้รับแรงสนับสนุนจากผู้บริหาร ตลอดจนกิจกรรมการควบคุมที่มีการออกแบบโดยผู้บังคับบัญชาของแต่ละแผนก แผนกการเงินการบัญชี และแผนกอื่น ๆ ภายในมหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลธัญบุรี ซึ่งได้มาจากการยอมรับโดยผู้ปฏิบัติงาน จะทำให้มีแนวโน้มที่จะมีการปฏิบัติตามมากกว่าวิธีอื่น ๆ อย่างไรก็ตาม แม้ว่าจะมีการควบคุมภายในจะออกแบบไว้ดีเพียงใดก็ตาม แต่ก็ยังมีข้อจำกัดของการควบคุมภายในแฝงอยู่

ดังนั้นแนวทางการพัฒนาในขั้นตอนของการนำระบบการควบคุมภายในที่กำหนดไปสู่การปฏิบัติ ผู้บังคับบัญชาของแต่ละแผนกจะต้องให้ความสำคัญต่อการนำระบบการควบคุมภายในที่ออกแบบไว้มาปฏิบัติตาม คือจะต้องมีการติดตามประเมินผลอย่างต่อเนื่องและสม่ำเสมอ โดยประเมินวิธีการปฏิบัติงานต่าง ๆ ที่อยู่ในความรับผิดชอบด้วยตนเองเป็นประจำทุกเดือน และมี

การพิจารณาว่าวิธีการปฏิบัติงานที่ใช้อยู่มีระบบการควบคุมภายในอย่างเพียงพอ เพื่อติดตามว่ากิจกรรมการควบคุมที่ออกแบบไว้ได้รับการสนองตอบโดยมีการปฏิบัติตาม หรือมีการละเว้นไม่ปฏิบัติตาม กิจกรรมการควบคุมที่กำหนดไว้หรือไม่

5. การเปรียบเทียบขั้นตอนการประเมินผลการควบคุมภายใน

ตารางที่ 4-5 : แสดงการเปรียบเทียบขั้นตอนการประเมินผลการควบคุมภายในตามหลักเกณฑ์ของ CSA กับแนวปฏิบัติของมหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลธัญบุรี

หลักเกณฑ์ของ CSA	แนวทางที่ปฏิบัติในปัจจุบัน	ข้อเสนอแนะ
CSA เป็นวิธีการประเมินการควบคุมโดยจิตสำนึกและคุณภาพที่มองเห็นไม่ได้ (Soft Internal Control) ซึ่งต้องอาศัยความซื่อสัตย์ในการให้ข้อมูลหรือเปิดเผยข้อมูลของผู้ปฏิบัติงาน	ผู้ปฏิบัติงานแต่ละคนเป็นผู้ให้ข้อมูลเกี่ยวกับการประเมินการควบคุมโดยตนเองไว้ในแบบสอบถาม แต่ผู้ปฏิบัติงานยังมีความรู้สึกในด้านลบต่อการตรวจสอบภายใน ทำให้ต้องใช้วิธีการตรวจสอบอื่นควบคู่ไปด้วย	ต้องปลูกจิตสำนึกให้ผู้ปฏิบัติงานในองค์กรตระหนักถึงความสำคัญของการควบคุมภายใน รวมทั้งนำเอาวิธีการประชุมเชิงปฏิบัติการมาใช้เพิ่มเติมนอกเหนือจากการใช้แบบสอบถาม
ผู้มีส่วนเกี่ยวข้องทุกคนต้องมีส่วนร่วมในการประเมินการควบคุมโดยตนเอง	ผู้ประเมินผลได้แก่อธิการบดีฯ, ผู้บริหารระดับสูง, เจ้าหน้าที่ระดับอาวุโสที่มหาวิทยาลัยฯ แต่งตั้ง และคณะกรรมการควบคุมภายในของมหาวิทยาลัยฯ	ผู้ประเมินผลการควบคุมภายในควรได้แก่ผู้ปฏิบัติงาน และผู้บังคับบัญชาทุกระดับ
ขอบเขตการประเมินจะครอบคลุมทุกหน่วยงานและทุกกิจกรรมในหน่วยงาน	ขอบเขตการประเมินครอบคลุมเฉพาะงานด้านการเงินการบัญชี และด้านพัสดุ	ขอบเขตการประเมินควรครอบคลุมทุกหน่วยงานภายในมหาวิทยาลัยฯ

แนวทางการพัฒนาในขั้นตอนการประเมินผลการควบคุมภายใน

จากตารางที่ 4-5 ตามหลักเกณฑ์ของ CSA เป็นวิธีการประเมินการควบคุมโดยจิตสำนึกและคุณภาพที่มองเห็นไม่ได้ (Soft Internal Control) คือต้องอาศัยความซื่อสัตย์ในการให้ข้อมูลหรือเปิดเผยข้อมูลของผู้ปฏิบัติงาน แต่เนื่องจากการที่ผู้ปฏิบัติงานในมหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลธัญบุรียังคงมีความรู้สึกในด้านลบต่อการตรวจสอบภายใน เพราะเกรงว่าจะมีคนคอยเข้ามาจับผิดตนเอง จึงอาจทำให้การเก็บข้อมูลจากแบบสอบถามไม่ได้รับข้อมูลที่ถูกต้องครบถ้วน ทำให้คณะกรรมการจัดทำ CSA จำเป็นต้องใช้วิธีการตรวจสอบอื่น ได้แก่ การสอบถาม การสัมภาษณ์ การสังเกตการณ์

การปฏิบัติงาน และการตรวจสอบเอกสารหลักฐาน ควบคู่ไปกับการใช้แบบสอบถามด้วย นอกจากนี้การใช้แบบสอบถามของคณะกรรมการจัดทำ CSA นั้นจะเป็นการเก็บข้อมูลเป็นส่วน ๆ จากผู้ปฏิบัติงานแต่ละคน แล้วนำข้อมูลมาประมวลผลรวมกัน ทำให้ผู้ปฏิบัติงานไม่ได้มีส่วนร่วม และปรึกษาหารือกันเหมือนอย่างในการประชุมเชิงปฏิบัติการ

ดังนั้นแนวทางการพัฒนาในขั้นตอนการประเมินผลการควบคุมภายใน จึงควรนำวิธีการประชุมเชิงปฏิบัติการ (Workshop) ซึ่งเป็นอีกรูปแบบหนึ่งของการทำ CSA ที่นิยมใช้กันมากในปัจจุบัน มาใช้เพิ่มเติมนอกเหนือจากการประเมินโดยใช้แบบสอบถาม (Questionnaires) และควรดำเนินการโดยให้แผนกพัสดุ แผนกการเงินการบัญชี และแผนกอื่น ๆ ในมหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลล้านนา ส่งตัวแทนเข้ามาปฏิบัติงานในขณะทำงาน CSA เพื่อเข้าร่วมประชุมเชิงปฏิบัติการระหว่างกัน มีการกำหนด วัน เวลา และสถานที่ประชุมให้ชัดเจน ขณะทำงาน CSA ทุกคนต้องเข้าร่วมประชุมอย่างสม่ำเสมอ และปฏิบัติให้เกิดเป็นความเคยชิน โดยในระยะแรก ๆ ของการประชุมเชิงปฏิบัติการนี้อาจขอความร่วมมือจากผู้ตรวจสอบภายในเข้าไปร่วมด้วย เพื่อให้คำปรึกษาแนะนำแก่คณะทำงาน CSA ให้สามารถร่วมกันระดมสมอง ระบุปัญหา สาเหตุของปัญหา และประเมินผลการควบคุมภายในที่ทำงานไม่บรรลุวัตถุประสงค์ได้อย่างเหมาะสม ทั้งนี้อาจมีการหมุนเวียนตัวแทนผู้ปฏิบัติงานให้เข้ามาทำงานในขณะทำงาน CSA อย่างสม่ำเสมอ ซึ่งจะทำให้ผู้ปฏิบัติงานมีความรู้และความเข้าใจในระบบการควบคุมภายในมากยิ่งขึ้น รวมทั้งยังเป็นการปลูกฝังให้ผู้ปฏิบัติงานเห็นความสำคัญของการตรวจสอบภายใน ทำให้มีความรู้สึกเป็นเจ้าขององค์กรและลดแรงต่อต้านที่เคยมีต่อการตรวจสอบภายในลง ก่อให้เกิดความเข้าใจและมีแนวโน้มที่จะยอมรับผลของการประเมินการควบคุมโดยตนเองมากกว่าผลการประเมินที่ได้จากการใช้แบบสอบถาม (Questionnaires) แต่เพียงอย่างเดียว เป็นผลทำให้เกิดความซื่อสัตย์ในการให้ข้อมูลและเปิดเผยข้อมูลที่เป็นจริงมากขึ้น

6. การเปรียบเทียบขั้นตอนการปรับปรุงการควบคุมภายใน

ตารางที่ 4-6 : แสดงการเปรียบเทียบขั้นตอนการปรับปรุงการควบคุมภายในตามหลักเกณฑ์ของ CSA กับแนวปฏิบัติของมหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลธัญบุรี

หลักเกณฑ์ของ CSA	แนวทางที่ปฏิบัติในปัจจุบัน	ข้อเสนอแนะ
ผู้บังคับบัญชาของแต่ละหน่วยงานเป็นผู้สรุปผลและลงนามรับรองผลการประเมินการปฏิบัติงานเป็นประจำทุกเดือน กรณีใดที่ระบบการควบคุมภายในยังไม่เพียงพอ หรือยังไม่มีปฏิบัติตามระบบที่กำหนดขึ้น จะต้องระบุปัญหา แนวทางการปรับปรุงแก้ไขเสนอผู้บังคับบัญชาระดับเหนือขึ้นไป	คณะกรรมการจัดทำ CSA ขออนุญาตออกแบบการควบคุมภายในจากผู้บริหาร เพื่อรวบรวมนำมาจัดทำแผนการปรับปรุงการควบคุมภายใน	ควรให้คณะทำงาน CSA ซึ่งประกอบด้วย ผู้ปฏิบัติงาน และผู้บังคับบัญชาของแต่ละแผนก เป็นผู้จัดทำแผนการปรับปรุงการควบคุมภายในด้วยตนเอง
ผู้ออกรายงาน CSA คือทีมงานที่ทำ CSA ไม่ใช่เจ้าหน้าที่ตรวจสอบภายใน	ผู้ตรวจสอบภายในซึ่งเป็นคณะกรรมการจัดทำ CSA เป็นผู้จัดทำรายงาน CSA	ควรให้คณะทำงาน CSA เป็นผู้จัดทำรายงาน

แนวทางการพัฒนาในขั้นตอนการปรับปรุงการควบคุมภายใน

จากตารางที่ 4-6 การจัดทำรายงานและแผนการปรับปรุงการควบคุมภายในนั้น จะต้องทำโดยคณะทำงาน CSA ซึ่งประกอบด้วย ผู้ปฏิบัติงาน และผู้บังคับบัญชาของแต่ละหน่วยงาน และในบางกรณีอาจต้องอาศัยเจ้าหน้าที่ตรวจสอบภายในเป็นผู้ให้คำปรึกษาแนะนำในการจัดทำรายงาน โดยรายงานที่เกี่ยวข้องหรือสนับสนุนการประเมินการควบคุมภายในควรส่งให้ผู้ตรวจสอบภายในรับทราบด้วย เพื่อให้ผู้ตรวจสอบภายในสามารถนำประโยชน์จากการทำ CSA มาใช้เป็นเครื่องชี้้นำในการปฏิบัติงานตรวจสอบได้อย่างถูกต้อง เหมาะสม ทำให้ช่วยลดเวลาในการตรวจสอบลงได้ อีกทั้งสามารถนำเวลาที่เหลือไปใช้ในการวางแผนและพัฒนางานด้านการตรวจสอบภายใน หรือเป็นที่ปรึกษาในงานอื่น ๆ ให้แก่ผู้บริหารได้มากขึ้น อันจะทำให้เพิ่มประสิทธิภาพและประสิทธิผลในการตรวจสอบภายในยิ่งขึ้น

จากการศึกษาเปรียบเทียบหลักเกณฑ์ของ CSA กับแนวทางการนำ CSA มาใช้ในปัจจุบันของมหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลล้านนา ทำให้ได้ข้อเสนอแนะในการนำ CSA มาประยุกต์ใช้ต่อไปในอนาคต แบ่งออกเป็นด้านต่าง ๆ ดังแสดงในตารางที่ 4-7

ตารางที่ 4-7 : สรุปการเปรียบเทียบหลักเกณฑ์ของ CSA กับแนวปฏิบัติในปัจจุบันของมหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลล้านนาเพื่อหาแนวทางการประยุกต์ใช้ในอนาคต

หลักการ	แนวทางที่ปฏิบัติในปัจจุบัน	แนวทางการประยุกต์ใช้ในอนาคต
วัตถุประสงค์	มีวัตถุประสงค์เพื่อนำมาใช้ในการประเมินความเสี่ยงและการควบคุมภายใน แต่นำ CSA มาใช้ได้เพียงการประเมินประสิทธิภาพของการควบคุมภายในเท่านั้น ยังปฏิบัติไม่ถึงขั้นของการประเมินความเสี่ยง	ควรนำ CSA มาใช้ในทุกระดับของการจัดวางระบบการควบคุมภายใน เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของการควบคุมภายในที่จะป้องกันหรือลดความเสี่ยงให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ เพื่อให้มีระบบการควบคุมภายในที่เหมาะสมเพียงพอ
หน่วยงานและขอบเขตงาน	ครอบคลุมเฉพาะแผนกพัสดุ และแผนกการเงินการบัญชี	ควรครอบคลุมทุกหน่วยงานและทุกกิจกรรมภายในมหาวิทยาลัยฯ
ผู้ประเมิน	คณะกรรมการจัดทำ CSA ซึ่งเป็นผู้ตรวจสอบภายใน และเป็นคณาจารย์ในคณะวิชาบริหารธุรกิจ ต้องรับภาระงานสอนเป็นหลัก ทำให้มีเวลาในการจัดทำ CSA ค่อนข้างจำกัด	ผู้ประเมินผลการควบคุมภายใน ควรประกอบด้วยผู้ปฏิบัติงานและผู้บังคับบัญชาทุกระดับ ในแต่ละส่วนงาน โดยให้ผู้ตรวจสอบภายในหรือผู้ที่มีความรู้ด้าน CSA จากภายนอกองค์กรเข้ามาทำหน้าที่เป็นผู้ประสานงานคุณภาพในคณะทำงาน CSA
วิธีการปฏิบัติ	1. แบบสอบถามด้านการเงินการบัญชี 2. แบบสอบถามด้านพัสดุ 3. แบบประเมินองค์ประกอบของมาตรฐานการควบคุมภายใน 4. การสอบถามสัมภาษณ์ สังเกตการณ์การปฏิบัติงาน และตรวจสอบเอกสารหลักฐาน แล้วนำมาเปรียบเทียบกับผลที่ได้จากแบบสอบถาม	1. การใช้แบบสอบถาม (Questionnaires) 2. การประชุมเชิงปฏิบัติการ (Workshop)
การรายงาน	คณะกรรมการจัดทำ CSA ซึ่งเป็นผู้ตรวจสอบภายใน เป็นผู้จัดทำรายงานผลการประเมินการควบคุมภายใน	คณะทำงาน CSA ซึ่งประกอบด้วยผู้ปฏิบัติงาน หัวหน้างาน เป็นผู้สรุปผล รับรองผล และจัดทำรายงานการประเมินการควบคุมภายใน

การประเมินการประยุกต์ใช้ CSA

ในการประยุกต์ใช้การประเมินการควบคุมโดยตนเอง (CSA) กับหน่วยงานตรวจสอบภายในของมหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลล้านนา มีวัตถุประสงค์เพื่อพิจารณาว่ามหาวิทยาลัยฯ มีการควบคุมภายในที่เหมาะสมเพียงพอหรือไม่ในด้านต่าง ๆ ดังต่อไปนี้

1. ความมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลของการดำเนินงาน (O: Operation)
2. ความเชื่อถือได้ของข้อมูลและรายงานทางการเงิน (F: Financial Reporting)
3. การปฏิบัติตามกฎ ระเบียบ นโยบาย (C: Compliance)

แต่เนื่องจากการนำ CSA มาประยุกต์ใช้ในมหาวิทยาลัยฯ ยังอยู่ในช่วงเริ่มต้น (เริ่มประมาณ ปี พ.ศ.2547) จึงยังไม่มีตัวชี้วัดที่ชัดเจนที่จะสามารถบอกได้ว่า การนำ CSA มาใช้ก่อให้เกิดประโยชน์ หรือช่วยให้บรรลุวัตถุประสงค์ดังกล่าวข้างต้นอย่างเป็นรูปธรรมหรือไม่ เนื่องจากในระหว่างที่มีการนำ CSA มาใช้นั้น มีการปรับเปลี่ยนสถานะจากสถาบันเทคโนโลยีราชมงคล วิทยาเขตภาคพายัพ มาเป็น มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลล้านนา วิทยาเขตภาคพายัพ รวมทั้งอยู่ในระหว่างการปรับเปลี่ยนโครงสร้างการบริหารงานใหม่ บางหน่วยงานมีการปรับเปลี่ยนรูปแบบการทำงานใหม่ไปบ้างแล้ว ดังนั้นผลสัมฤทธิ์ที่ได้จากการประเมินผลการควบคุม จึงไม่อาจชี้วัดได้ว่าเกิดจากการนำ CSA มาใช้ หรือเกิดจากการเปลี่ยนแปลงรูปแบบการบริหารงานใหม่ อย่างไรก็ตาม การนำ CSA มาใช้อย่างน้อย ก็ช่วยให้มหาวิทยาลัยฯ สามารถประเมินตนเองได้ว่ามีข้อบกพร่องหรือมีจุดอ่อนในการปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายในมากน้อยเพียงใด มีขั้นตอนใดที่ควรปรับปรุงให้มีการทำงานที่รัดกุมมากขึ้น ดังนั้นการประเมินผลสัมฤทธิ์ในปัจจุบันจึงทำได้แค่เพียงประเมินว่า แผนกพัสดุ และแผนกการเงิน การบัญชีของมหาวิทยาลัยฯ มีการแก้ไข ปรับปรุง และพัฒนาระบบการควบคุมภายในให้ดีขึ้น ตามที่คณะกรรมการจัดทำ CSA ได้เคยเสนอแนะจุดอ่อน หรือข้อบกพร่องบ้างหรือไม่เท่านั้น