

บทที่ 2

แนวคิดในการศึกษาและการทบทวนวรรณกรรม

ความหมายและวัตถุประสงค์ของการควบคุมภายใน¹

การควบคุมภายใน (Internal control) ตามแนวคิดของ COSO หมายถึง กระบวนการปฏิบัติงานที่ทุกคนในองค์กรตั้งแต่กรรมการบริหาร ผู้บริหารทุกระดับและพนักงานในองค์กรร่วมกันกำหนดให้เกิดขึ้นเพื่อสร้างความมั่นใจในระดับที่สมเหตุสมผลในการบรรลุวัตถุประสงค์ 3 ประการต่อไปนี้

1. **ด้านการปฏิบัติงาน (Operation object)** มุ่งเน้นให้การปฏิบัติงานเกิดประสิทธิภาพและประเมินประสิทธิผล โดยการใช้ทรัพยากรทุกประเภทองค์กร ทั้งคน เงิน เวลา ทรัพย์สิน วัสดุ เครื่องมือ เครื่องใช้ ให้เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ โดยประหยัด ได้ผลคุ้มค่าและบรรลุเป้าหมายที่ผู้บริหารขององค์กรกำหนดไว้ ซึ่งจะส่งผลให้การดำเนินงานขององค์กรมีกำไร อันจะทำให้ทุกฝ่ายได้รับประโยชน์ร่วมกัน รวมทั้งมีการดูแลป้องกัน ระวัง รักษาทรัพยากรทุกประเภทให้อยู่ในสภาพพร้อมสำหรับการนำไปใช้ประโยชน์ และลดการรั่วไหล สิ้นเปลือง สูญเปล่า หรือการกระทำทุจริตของพนักงาน หรือผู้บริหาร และหากมีความเสียหายเกิดขึ้น ไม่ว่าจะเป็ความสูญเปล่าอย่างหนึ่งอย่างใด หรือโดยการกระทำอันมีเจตนาทุจริตก็ช่วยให้ทราบถึงความเสียหายนั้นได้โดยเร็วที่สุด

2. **ด้านการรายงานทางการเงิน (Financial reporting objective)** รายงานทางการเงิน หมายถึง รายงานงบการเงินที่เผยแพร่ต่อสาธารณชนและรายงานที่ใช้ภายในองค์กร ต้องมีการจัดทำให้เชื่อถือได้ (Reliability) การจัดประเภทและการเปิดเผยข้อมูลต้องเหมาะสม (Fair presentation and disclosure) เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีและงบการเงินแสดงข้อมูลไม่ขัดต่อข้อเท็จจริง (Financial statement assertion) ในเรื่องต่างๆ เช่น ความเกิดขึ้นจริง ความครบถ้วน ความถูกต้อง การวัดมูลค่า ภาระผูกพัน การจัดประเภทและการเปิดเผยข้อมูล เป็นต้น ในปัจจุบันถือว่าผู้บริหารเป็นผู้รับผิดชอบในการจัดทำรายงานงบการเงินให้ได้ตามวัตถุประสงค์ดังกล่าว

3. **ด้านการปฏิบัติตามกฎหมายและกฎระเบียบที่เกี่ยวข้อง (Compliance objective)** การปฏิบัติงานหรือการดำเนินธุรกิจเป็นไปตามบทข้อกำหนดของกฎหมาย นโยบาย ข้อบังคับ

¹ อุษณา กัทรมนตรี, การตรวจสอบและการควบคุมภายใน : แนวคิดและกรณีศึกษา (กรุงเทพฯ : ศูนย์การพิมพ์ดิจิทัล, 2544).

ระเบียบ โครงการหรือแผนงาน มติกรรมการบริษัท ผู้บริหารหรือองค์กรบริหารอื่นที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงานหรือเกี่ยวข้องกับการดำเนินธุรกิจนั้นเพื่อป้องกันมิให้เกิดผลเสียหายใดๆ จากการละเว้นการปฏิบัติให้เป็นไปตามกฎระเบียบเหล่านั้น

แนวคิดการควบคุมภายในตามรายงานของ COSO ²

แนวคิดที่สำคัญของ COSO เกี่ยวกับการควบคุมภายในมีดังนี้

1. การควบคุมภายในเป็นกระบวนการที่ต่อเนื่องซึ่งแทรกเข้าไปในกิจกรรมต่างๆ ขององค์กร หรือแฝงตัวอยู่ในวิธีดำเนินธุรกิจของผู้บริหาร แต่ไม่ใช่เป็นจุดสุดท้ายด้วยตัวเอง
2. การควบคุมภายในเป็นกระบวนการที่ทุกคนในองค์กร ต้องร่วมมือกันทำและทำอย่างต่อเนื่อง ไม่ใช่เพียงแต่การกำหนดนโยบาย แบบฟอร์มที่สวยงาม
3. การควบคุมภายในไม่ว่าจะได้รับการออกแบบหรือดำเนินการอย่างไร ก็ให้ได้เพียงความมั่นใจในระดับที่สมเหตุสมผลเท่านั้น แต่ไม่สามารถที่จะเป็นหลักประกันที่สมบูรณ์ได้ ทั้งนี้เพราะการควบคุมภายในมีข้อจำกัดที่สำคัญที่สุด คือ การที่ผู้บริหารสามารถที่จะฝ่าฝืน (Override) ระบบการควบคุมภายในได้
4. เป็นการกระทำเพื่อความสำเร็จตามวัตถุประสงค์ใดวัตถุประสงค์หนึ่ง หรือหลายวัตถุประสงค์ก็ได้

องค์ประกอบของการควบคุมภายในตามแนวคิดของ COSO

องค์ประกอบของการควบคุมภายในตามแนวคิดของ COSO มีความเกี่ยวเนื่องสัมพันธ์และเชื่อมโยงเข้าเป็นอันหนึ่งอันเดียวกับกระบวนการทางการบริหาร จำแนกออกเป็น 5 องค์ประกอบ ดังนี้

1. สภาพแวดล้อมของการควบคุม (Control environment)
2. การประเมินความเสี่ยง (Risk assessment)
3. กิจกรรมการควบคุม (Control activities)
4. สารสนเทศและการสื่อสาร (Information and communication)
5. การติดตามและประเมินผล (Monitoring and evaluation)

² ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, แนวทางการจัดระบบการควบคุมภายใน (กรุงเทพฯ : ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, 2540), หน้า 32.

1. สภาพแวดล้อมของการควบคุม (Control environment)

สภาพแวดล้อมของการควบคุม หมายถึง หลายๆ ปัจจัยซึ่งร่วมกันส่งผลให้เกิดมีมาตรการหรือวิธีการควบคุมขึ้นในองค์กร บุคลากรให้ความสำคัญกับการควบคุมมากขึ้น หรือการควบคุมที่มีอยู่นั้นได้ผลตามวัตถุประสงค์ดีขึ้นหรือในกรณีตรงข้ามสภาพแวดล้อมอาจทำให้การควบคุมย่อหย่อนลง สภาพแวดล้อมของการควบคุมภายในสะท้อนให้เห็นทัศนคติ และการเห็นถึงความสำคัญของการควบคุมภายในของบุคลากรระดับต่างๆ ในองค์กรนับตั้งแต่กรรมการบริษัท ฝ่ายบริหาร เจ้าของและพนักงานโดยทั่วไป

สภาพแวดล้อมของการควบคุมในองค์กร จะเป็นตัวกำหนดแนวทางขององค์กร (Tone of organization) และมีอิทธิพลเหนือจิตสำนึกเกี่ยวกับการควบคุมภายใน ให้กับบุคลากรในองค์กร เป็น “รากฐาน” ที่สำคัญของการควบคุมภายในซึ่งจะทำให้องค์ประกอบอื่นๆ ของการควบคุมภายในดำรงอยู่ได้อย่างมั่นคง ทำให้เกิดทั้งโครงสร้างที่ดีของการควบคุมภายในและวินัยของบุคลากร ในการยอมรับและปฏิบัติให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์ของมาตรการและวิธีการควบคุมภายในซึ่งผู้บริหารจัดขึ้นในองค์กรนั้น

สภาพแวดล้อมของการควบคุม ประกอบด้วยปัจจัยต่างๆ ดังนี้

1.1 ปรัชญาและรูปแบบการทำงานของผู้บริหาร ทัศนคติและรูปแบบการทำงานของผู้บริหารแต่ละคนย่อมไม่เหมือนกัน บางคนกล้าได้กล้าเสีย กล้าเสี่ยง บางคนค่อนข้างระมัดระวัง ไม่ว่าจะเป็นการตัดสินใจทางธุรกิจ หรือการตัดสินใจเกี่ยวกับปัญหาด้านการเงิน การบัญชีและการรายงานทางการเงิน ความแตกต่างในแนวคิดและวิธีการทำงานของนักบริหาร ย่อมมีผลสำคัญต่อการควบคุมภายในองค์กร เพราะผู้บริหารมีหน้าที่โดยตรงในการจัดให้มีนโยบาย มาตรการ และวิธีการควบคุมภายใน

1.2 ความซื่อสัตย์และจรรยาบรรณ ผู้บริหารจะต้องมีการประชาสัมพันธ์ภายในองค์กร เพื่อให้พนักงานได้ตระหนักถึงความสำคัญในการปฏิบัติหน้าที่ด้วยความซื่อสัตย์และมีจรรยาบรรณ ผู้บริหารจะต้องแสดงออกอย่างสม่ำเสมอทั้งโดยคำพูดและการกระทำอย่างชัดเจนว่าต้องการให้องค์กรยึดมั่นในมาตรฐานทางจรรยาบรรณขั้นสูง ทั้งจะต้องมั่นใจด้วยว่าพนักงานทุกคนได้รับทราบและเข้าใจดีในหลักการเช่นนั้น และควรจัดทำข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณ รวมถึงข้อกำหนดห้ามพนักงานปฏิบัติตนในลักษณะที่มีความขัดแย้งด้านผลประโยชน์กับกิจการผู้เป็นนายจ้าง ความมีประสิทธิภาพของการควบคุมภายในไม่สามารถจะทำให้เกิดขึ้นได้ หากความซื่อสัตย์และจรรยาบรรณของผู้บริหารไม่เป็นไปในแนวเดียวกัน

1.3 โครงสร้างขององค์กร ขึ้นอยู่กับขนาดองค์กรและลักษณะธุรกิจเป็นสำคัญ โครงสร้างขององค์กรที่ได้รับการจัดไว้ดีย่อมเป็นพื้นฐานสำคัญ ทำให้ผู้บริหารสามารถวางแผน

ตั้งการและควบคุมการปฏิบัติงาน ได้อย่างถูกต้อง รวดเร็ว และมีประสิทธิภาพ โครงสร้างการจ้ดองค์กรรวมถึงการจ้ดแบ่งหน้าที่ความรับผิดชอบระหว่างหน่วยงานต่างๆ ในองค์กร และการกำหนดหน้าที่ความรับผิดชอบของบุคลากรในระดับต่างๆ โดยคำนึงถึงความรู้และความสามารถของบุคคลเหล่านั้นด้วย ตามหลักการควบคุมที่ดีควรจ้ดให้มีการแบ่งแยกหน้าที่ความรับผิดชอบในงาน 3 ด้านออกจากกัน คือ การอนุมัติหรือให้ความเห็นชอบ การจ้ดบันทึกข้อมูล และการดูแลรักษาทรัพย์สินขององค์กร โดยจะต้องไม่ให้หน่วยงานเดียวหรือคนเพียงคนเดียวทำหลายหน้าที่เพราะจะทำให้ขาดระบบการสอบยันความถูกต้องระหว่างกัน และถือเป็นจุดอ่อนอย่างหนึ่งของระบบควบคุมภายใน

ตัวอย่างของการจ้ดโครงสร้างขององค์กรตามหลักการข้างค้้น ได้แก่ การจ้ดโครงสร้างองค์กรให้ผู้บริหารในระดับสูงกว่กว่าหน่วยปฏิบัติ เป็นผู้ม้อำนาจตัดสินใจจ้ดซื้อหรืออนุมัติการจ่ายเงินแล้วจ้ดให้ฝ่ายบัญชีรับผิดชอบในส่วนที่เป็นงานจ้ดบันทึกรายการทางบัญชีทั้งหมด ซึ่งรวมถึงการรวบรวมตัวเลขสถิติต่างๆ และการคิดค้ณาคำนวณราคาต้นทุนผลิตภัณฑ์และบริการ ส่วนฝ่ายการเงินจะรับผิดชอบในการติดต่อธนาคารดูแลรักษาบัญชีเงินฝากประเภทต่างๆ ที่ฝากไว้กับธนาคาร ดูแลรักษาทรัพย์สินสภาพคล่องอื่นๆ รวมไปถึงรับผิดชอบในการรับและจ่ายทั้งเงินสดและเงินฝากธนาคาร การนำเงินส่วนที่เหลือเก็บไปลงทุนให้เกิดผลประโยชน์งอกเงย หรืออีกนัยหนึ่งฝ่ายการเงินจะถูกจ้ดให้มีความรับผิดชอบการจัดการทั้งหมดที่เกี่ยวกับการเงิน

1.4 ความรู้ความสามารถที่เหมาะสมกับงานของบุคลากร ฝ่ายบริหารจะต้องกำหนดระดับความรู้ความสามารถที่จำเป็นสำหรับการปฏิบัติงานแต่ละอย่าง ซึ่งจะจ้ดถูกแบ่งออกมาเป็นข้อกำหนดด้านพ้้นความรู้ทางการศึกษา ประสบการณ์ความชำนาญในการปฏิบัติงาน เพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการพิจารณาบรรจุแต่งตั้งพนักงานให้เหมาะสมกับหน้าที่และความรับผิดชอบ เครื่องมือสำคัญในการนี้อย่างหนึ่งคือการจ้ดทำคำพรรณนาลักษณะงาน (Job description)

1.5 นโยบายและวิธีบริหารงานด้านบุคลากร คนเป็นปัจจัยสำคัญที่สุดที่จะทำให้การปฏิบัติงานเรื่องใดเรื่องหนึ่ง มีประสิทธิผลหรือไม่เพียงใด ประสิทธิผลของการควบคุมภายในจะถูกกระทบด้วยพฤติกรรม และอุปนิสัยของบุคลากรในองค์กร ดังนั้น นโยบายและวิธีปฏิบัติของฝ่ายบริหารในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการว่าจ้างการพัฒนาทรัพยากรมนุษย์ การประเมินผล การปฏิบัติงาน การเลื่อนชั้นเลื่อนตำแหน่ง และการจ่ายค่าตอบแทนและผลประโยชน์อื่น จึงมีผลกระทบต่อสภาพแวดล้อมของการควบคุมภายในองค์กร นโยบายและวิธีบริหารงานด้านบุคลากรที่ดี จะช่วยลดข้อบกพร่องที่มีในสิ่งแวดล้อมของการควบคุมภายในองค์กร

1.6 การมอบอำนาจและหน้าที่ความรับผิดชอบ บุคลากรทุกคนที่ปฏิบัติหน้าที่ด้านต่างๆ อยู่ในองค์กรจะต้องมีความเข้าใจชัดเจนถึงขอบเขตแห่งอำนาจหน้าที่และความรับผิดชอบ รวมถึง

ความสัมพันธ์เกี่ยวเนื่องระหว่างงานของตนเองกับงานของผู้อื่น สภาพแวดล้อมของการควบคุมภายในจะดีขึ้น ถ้าจัดให้มีคำพรรณนาลักษณะ (Job description) ของพนักงานทุกระดับชั้นไว้ชัดเจน เพื่อเป็นแนวทางสำหรับอ้างอิงในการปฏิบัติงานเพื่อป้องกันมิให้เกิดความซ้ำซ้อนหรือการละเว้น การปฏิบัติงานใดงานหนึ่ง นอกจากการทำคำพรรณนาลักษณะงานสำหรับพนักงานแล้ว องค์กรยังควรจัดทำเอกสารคู่มือระบบงาน (System documentation) สำหรับงานที่มีความซับซ้อนหรือต้องใช้เทคโนโลยีสูง หรือลงทุนด้วยเงินจำนวนมาก เช่น ระบบงานคอมพิวเตอร์ เพราะหากไม่มีเอกสารคู่มือระบบงานแล้วจะทำให้องค์กรมีความเสี่ยงสูงหากผู้รู้ลาออกหรือถูกประมุขซื้อตัวไปทำงานที่อื่น พนักงานที่เหลืออยู่อาจไม่สามารถทำงานได้หรือทำได้แต่ไม่ดีหากปราศจากเอกสารคู่มือระบบงาน นอกจากนั้นองค์กรยังควรกำหนดแนวนโยบายการปฏิบัติงานไว้ด้วย

1.7 คณะกรรมการบริษัทและคณะกรรมการตรวจสอบ ปัจจัยสำคัญปัจจัยหนึ่งของสภาพแวดล้อมของการควบคุมก็คือ คณะกรรมการบริษัท (Board of directors) และคณะกรรมการตรวจสอบ (Audit committee) ซึ่งเป็นผู้มีอิทธิพลสำคัญต่อสภาพแวดล้อมของการควบคุมและแนวทางปฏิบัติงานของผู้บริหาร (Tone at the top) สิ่งสำคัญที่สุดสำหรับคณะกรรมการตรวจสอบก็คือความมีอิสระจากฝ่ายจัดการ ประสิทธิภาพ คุณสมบัติเฉพาะของแต่ละบุคคล ขอบเขตของการเข้าไปเกี่ยวข้องและการพิจารณากิจกรรมต่างๆ และความเหมาะสมในการดำเนินการ ปัจจัยสำคัญอีกข้อหนึ่ง คือ ความถี่ในการสอบทานหรือการหยิบยกปัญหาสำคัญๆ ขึ้นมาเพื่อพิจารณาและติดตามกับฝ่ายจัดการเกี่ยวกับแผนงานหรือผลการดำเนินงาน

1.8 การตรวจสอบภายใน การตรวจสอบภายในเป็นกลไกสำคัญ ที่มีความเป็นอิสระในการติดตามและประเมินผลการควบคุมภายในและเป็นเครื่องมือของการบริหารเพื่อให้สภาพแวดล้อมของการควบคุมภายในมีคุณภาพที่ดี โดยทั่วไปผู้ตรวจสอบภายในมีหน้าที่ในการตรวจสอบและประเมินผลการปฏิบัติงานด้านต่างๆ ทั้งด้านการเงินการบัญชี และด้านการปฏิบัติงานขององค์กร ผู้ตรวจสอบภายในจะรายงานผลการตรวจสอบและประเมินผลให้แก่ผู้บริหารขององค์กร รวมถึงผู้รับผิดชอบการปฏิบัติงานที่ได้รับการตรวจสอบและประเมินผลด้วยการตรวจสอบภายในที่จะช่วยให้สภาพแวดล้อมของการควบคุมภายในดี จะต้องกระทำอย่างถูกต้องตามหลักการทางวิชาชีพตรวจสอบภายใน นั่นคือผู้ตรวจสอบภายในต้องมีความเป็นอิสระเพียงพอที่จะรายงานผลการตรวจสอบ และแสดงความเห็นอย่างตรงไปตรงมา ตามหลักการแห่งวิชาชีพ ไม่ตกอยู่ภายใต้อิทธิพลแห่งความคิดเห็นส่วนตัว ซึ่งจะเกิดขึ้นได้โดยการจัดองค์กรให้ผู้ตรวจสอบภายในขึ้นกับผู้บริหารระดับสูงและมีสถานะของตำแหน่งหน้าที่ในองค์กรที่เอื้อให้เกิดความเป็นอิสระ นอกจากนั้นจะต้องจัดให้การตรวจสอบภายในเป็นแรงสร้างสรรค์ในทางบวกเพื่อการพัฒนา เป็นบริการที่แพร่กระจายทั้งถึงสำหรับการปฏิบัติงานทุกด้านและให้การตรวจสอบ

ภายในมีลักษณะงานที่ทำเป็นการประจำ และเป็นส่วนหนึ่งของงานปกติมิใช่ตรวจสอบเมื่อมีเรื่องผิดปกติอย่างใดอย่างหนึ่งเท่านั้น

องค์กรจะต้องแต่งตั้งเจ้าหน้าที่ตรวจสอบภายในทุกระดับตำแหน่งอย่างเหมาะสมโดยต้องเป็นผู้มีความรู้ความชำนาญ ประสบการณ์และมนุษยสัมพันธ์ดี เนื่องจากผู้ตรวจสอบภายในจะต้องทำหน้าที่ตรวจสอบและประเมินความถูกต้องเหมาะสมของมาตรการควบคุมภายในต่างๆ ในองค์กรเพื่อแสดงความคิดเห็นและในหลายกรณีจะต้องชี้แนะทางเลือกต่างๆ แก่ผู้บริหารในกรณีที่จะต้องแก้ไขปรับปรุงมาตรการหรือวิธีการทำงาน ดังนั้นผู้ตรวจสอบภายในจึงควรได้รับการเลือกสรรและแต่งตั้งจากผู้ที่มีความรู้ความสามารถสูงกว่าเกณฑ์เฉลี่ยและควรเป็นผู้ที่มีความคิดริเริ่มดี มิฉะนั้นข้อเสนอแนะจะไม่มีคุณภาพมากนัก สิ่งที่สำคัญคือ ผู้ตรวจสอบภายในจะต้องได้รับการสนับสนุนอย่างเหมาะสมจากผู้บริหาร เพราะหากขาดการสนับสนุนที่เพียงพอแล้วมักทำให้ข้อเสนอแนะของผู้ตรวจสอบภายในโดยเร็ว หากไม่เห็นด้วยกับข้อสรุปหรือข้อเสนอแนะใดควรแจ้งให้ผู้ตรวจสอบภายในทราบพร้อมเหตุผลของการไม่เห็นด้วยนั้น เพื่อให้ผู้ตรวจสอบภายในสามารถนำข้อคิดเห็นของผู้บริหาร ไปหาข้อสรุปและข้อเสนอแนะใหม่ที่ดีและเหมาะสมยิ่งขึ้น

2. การประเมินความเสี่ยง (Risk assessment)

ในทุกองค์กร ไม่ว่าจะมิขนาดอย่างไร มีโครงสร้างและประเภทธุรกิจอย่างไรย่อมดำเนินอยู่ท่ามกลางความเสี่ยงทางธุรกิจทุกรูปแบบต่างๆ และสาเหตุแห่งความเสี่ยงมีทั้งที่สืบเนื่องมาจากปัจจัยภายในและปัจจัยภายนอก จึงมีความจำเป็นที่ทุกธุรกิจจะต้องประเมินเพื่อทราบว่ามีความเสี่ยงอยู่อย่างไรและในเรื่องหรือขั้นตอนใดของงาน เพื่อกำหนดและนำมามาตรการควบคุมที่เหมาะสมและมีประสิทธิผลมาใช้ตรงเรื่องหรือขั้นตอนเหล่านั้น เพื่อให้เกิดความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลว่าความเสียหายหรือความผิดพลาดจะไม่เกิดขึ้น หรือหากเกิดขึ้นก็ให้อยู่ในระดับที่ไม่เป็นอันตราย หรือเป็นอุปสรรคต่อการดำเนินไปสู่ความสำเร็จตามวัตถุประสงค์

โดยธรรมชาติทุกองค์กรย่อมต้องเผชิญกับการเปลี่ยนแปลง ซึ่งอาจมีสาเหตุมาจากนโยบายของผู้บริหารขององค์กร หรือสภาพการแข่งขันทำให้ต้องปรับเปลี่ยนกลยุทธ์ให้สอดคล้องกัน นอกจากนี้ยังมีปัจจัยที่มาจากสิ่งแวดล้อมภายนอก เช่น คำสั่งขององค์การควบคุมทางราชการ เป็นต้น ในกระแสดความเปลี่ยนแปลงซึ่งเกิดขึ้นได้เสมอเช่นนี้ทำให้ความเสี่ยงหรือจุดเสี่ยงเปลี่ยนแปลงตามไปด้วย จึงทำให้มีความจำเป็นต้องประเมินความเสี่ยงอย่างต่อเนื่องและสม่ำเสมอ (Ongoing) เพื่อให้ผู้บริหารได้รับทราบข้อมูลความเสี่ยงที่ถูกต้องตรงสภาพที่เป็นอยู่จริง อันจะทำให้สามารถใช้ข้อมูลเหล่านั้นสร้างเสริมมาตรการและระบบการควบคุมภายในให้สัมพันธ์รับกันได้ อย่างเหมาะสมกับความเสี่ยงที่มีอยู่

ความเสี่ยงแบ่งออกได้เป็น 3 ประเภท คือ

1. ความเสี่ยงจากลักษณะธุรกิจ (Inherent risk)
2. ความเสี่ยงจากการควบคุมภายใน (Control risk)
3. ความเสี่ยงจากการตรวจไม่พบข้อผิดพลาด (Detective risk)

1. ความเสี่ยงจากลักษณะธุรกิจ (Inherent risk) เป็นความเสี่ยงที่มีอยู่โดยธรรมชาติในธุรกิจหรืองานแต่ละอย่าง เมื่อใดก็ตามที่ตัดสินใจที่จะทำธุรกิจหรืองานนั้นๆ ก็ย่อมจะมีความเสี่ยงเกิดขึ้น ลักษณะงานใดที่มีปริมาณงานสูงหากไม่มีระบบการควบคุมที่เหมาะสม โอกาสที่จะเกิดความผิดพลาดย่อมมีมากขึ้นหรืองานที่โดยลักษณะต้องใช้เวลาจำนวนมากปฏิบัติงานอย่างเดียวกัน ย่อมมีโอกาสที่คุณภาพงานจะไม่สม่ำเสมอกัน ผู้บริหารควรเข้าใจถึงความเสี่ยงที่องค์กรประสบอยู่ และจะต้องตัดสินใจว่าจะลดความเสี่ยงนี้ได้อย่างไร โดยต้องพิจารณาว่าความเสี่ยงระดับใดที่องค์กรพอจะรับได้และพยายามจัดการให้ความเสี่ยงอยู่ในระดับที่ยอมรับได้นั้น วิธีการอย่างหนึ่งที่จะลดความเสี่ยงก็คือ ต้องมีการบริหารความเสี่ยง (Risk management) และการจัดให้มีระบบการควบคุมภายในขึ้น

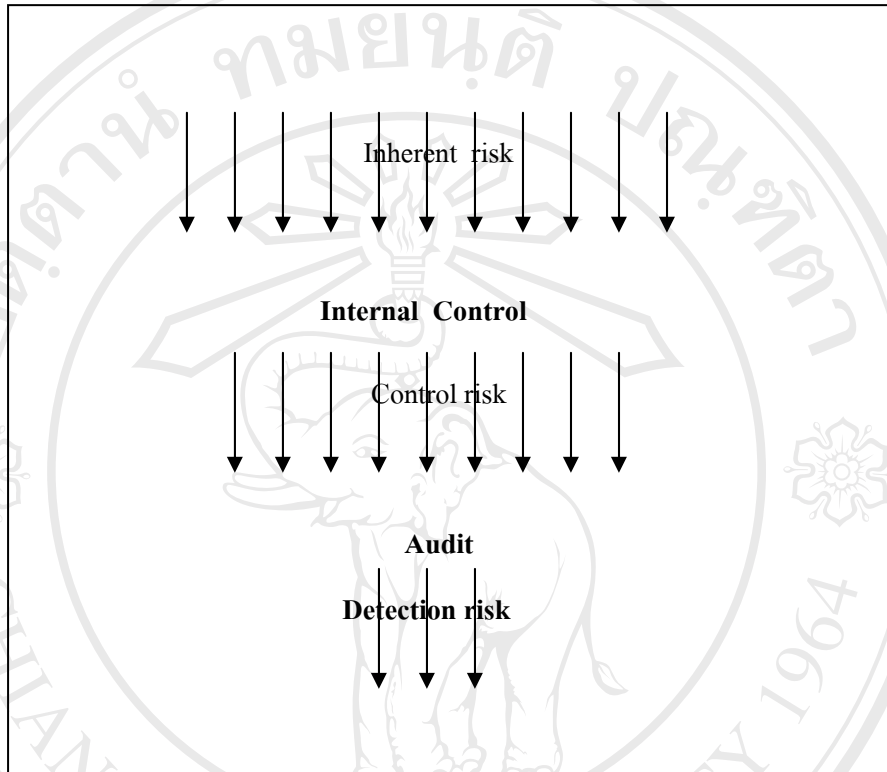
2. ความเสี่ยงจากการควบคุมภายใน (Control risk) เป็นความเสี่ยงที่ระบบการควบคุมภายในขององค์กร ไม่อาจป้องกันข้อผิดพลาดในส่วนที่เกิดจากความเสี่ยงจากธุรกิจได้ทั้งหมด ความเสี่ยงในส่วนนี้เกิดขึ้นเนื่องจากว่าในแต่ละองค์กรแม้จะได้จัดให้มีระบบการควบคุมภายใน เพื่อลดความเสี่ยงจากลักษณะธุรกิจลงแล้วก็ตาม แต่ก็อาจมีโอกาที่การควบคุมภายในดังกล่าวยังบกพร่องหรือแม้ว่าองค์กรอาจจัดให้มีระบบการควบคุมภายในที่ดี แต่ไม่มีการปฏิบัติตามระบบที่มีอยู่ ก็ทำให้เกิดความเสียหายขึ้นได้เช่นกัน อย่างไรก็ตามผู้บริหารควรตระหนักว่า การควบคุมภายในให้ได้เพียงความมั่นใจในระดับที่สมเหตุสมผลเท่านั้นว่าจะไม่เกิดความล้มเหลว ความไม่มีประสิทธิภาพ ความเสียหายหรือการทุจริตขึ้นหากปฏิบัติตามระบบที่กำหนดไว้ แต่การควบคุมภายในมิใช่เป็นหลักประกันหรือให้ความมั่นใจได้อย่างสมบูรณ์ว่าเหตุการณ์ต่างๆ ข้างต้นจะไม่เกิดขึ้น การควบคุมภายในสามารถ “กรอง” ความเสียหายต่างๆ ที่อาจเกิดขึ้นกับองค์กรให้ลดน้อยลงไปได้มากตามสมควรเมื่อเทียบกับกรณีที่ไม่จัดการควบคุมภายในใดๆ ไว้เลย ผู้บริหารควรพิจารณาจัดระบบการควบคุมภายในที่เหมาะสม เพราะหากองค์กรต้องการสร้างระบบการควบคุมภายในเพื่อครอบคลุมข้อผิดพลาดที่อาจเกิดขึ้นทั้งหมด ย่อมเป็นไปได้ยากและอาจเกินความจำเป็น อีกทั้งอาจก่อให้เกิดต้นทุนการควบคุมภายในที่สูงเกินความจำเป็นหรือประสิทธิภาพการดำเนินงาน อาจลดลงได้ถ้าระบบและขั้นตอนการควบคุมมีมากเกินไป

3. ความเสี่ยงจากการตรวจไม่พบข้อผิดพลาด (Detection Risk) เป็นความเสี่ยงที่การตรวจสอบไม่อาจค้นพบความไม่ถูกต้องของรายการหรือข้อผิดพลาดที่มีอยู่ ทั้งนี้เพราะในการปฏิบัติงานตรวจสอบ ผู้ตรวจสอบภายในจำเป็นต้องใช้ระบบการตรวจโดยเลือกตัวอย่าง เพราะไม่สามารถตรวจสอบทุกสิ่งได้ทั้งร้อยเปอร์เซ็นต์เนื่องจากอัตราค่าจ้างและความจำเป็นอย่างอื่น นอกจากนี้จากการตรวจสอบภายในเองยังมีข้อจำกัด ในกรณีที่การจัดโครงสร้างองค์กรไม่ดีพอ และผู้ตรวจสอบภายในไม่มีความเป็นอิสระอย่างแท้จริงแล้ว ผู้ตรวจสอบภายในอาจไม่อยู่ในวิสัยที่จะตรวจสอบการปฏิบัติหรือการบริหาร โดยผู้บริหารระดับสูงขององค์กรนั้นได้

ความสัมพันธ์ระหว่างความเสี่ยง การควบคุมและการตรวจสอบ

ความเสี่ยงจากลักษณะธุรกิจ (Inherent risk) อาจลดลงได้เมื่อจัดให้มีการวางระบบการควบคุมภายในที่เหมาะสม แต่ก็มีความเสี่ยงที่การควบคุมภายในขององค์กรไม่อาจป้องกันข้อผิดพลาดได้ (control risk) การจัดให้มีมาตรการและวิธีการควบคุมภายในยังมีใช้หลักประกันว่าการดำเนินงานจะประสบความสำเร็จและปลอดภัยจากความเสียหายหรือความผิดพลาด การตรวจสอบภายในจะสามารถช่วยลดความเสี่ยงจากการควบคุมภายในมากขึ้น แต่ก็ยังมีความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้นจากงานการตรวจสอบภายในคือ ความเสี่ยงจากการตรวจไม่พบข้อผิดพลาด (Detection risk) อย่างไรก็ตามองค์กรที่จัดให้มีระบบการตรวจสอบภายในที่ดี ย่อมลดโอกาสของความผิดพลาดที่มีสาระสำคัญลงได้มาก

ภาพความสัมพันธ์ระหว่างความเสี่ยงการควบคุมภายในและการตรวจสอบ³



ภาพที่ 1 แสดงความสัมพันธ์ระหว่างความเสี่ยง การควบคุมภายใน และการตรวจสอบ

ปัจจัยที่มีผลกระทบต่อความเสี่ยง

ความเสี่ยงในระดับกิจการ (Entity – wide level) สามารถเกิดขึ้นได้จากปัจจัยทั้งภายนอกและภายในที่มากระทบ ต่อไปนี้เป็นตัวอย่างของปัจจัยทั้งภายนอกและภายในที่มีผลกระทบต่อความเสี่ยงขององค์กร

³ ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, แนวทางการจัดระบบการควบคุมภายใน (กรุงเทพฯ : ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, 2540), หน้า 32.

ปัจจัยภายนอก

การเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยี อาจทำให้ต้องเปลี่ยนวิธีการผลิต หรือการจัดการใหม่ กฎหมายใหม่ๆ ที่ผ่านรัฐสภามีผลบังคับใช้ อาจทำให้ต้องปรับเปลี่ยนวิธีการใหม่ ผลของการประชาสัมพันธ์

ปัจจัยภายใน

ความซื่อสัตย์และจริยธรรมของผู้บริหาร หากผู้นำขาดความซื่อสัตย์และจริยธรรมระดับ ความเสี่ยงย่อมสูง

คุณภาพของบุคลากรที่เข้าเข้ามา นโยบายการฝึกอบรมที่ใช้ย่อมมีผลสำคัญในการ สร้างสำนึกในความรับผิดชอบเกี่ยวกับการควบคุมภายใน

ปัจจัยเสี่ยง (Risk factors) ในทางปฏิบัติแล้วการที่สามารถระบุถึงปัจจัยเสี่ยง มีความสำคัญอย่างมากต่อการกำหนดขอบเขตและระบบการควบคุมภายใน ผู้บริหารจำเป็นจะต้อง ทราบข้อมูลและผลการประเมินความเสี่ยง เพื่อนำมาใช้ในการออกแบบจัดวางระบบการควบคุม ภายในที่จำเป็นและเหมาะสม

ขั้นตอนการประเมินความเสี่ยง

การจัดให้มีการควบคุมภายในที่ดี เหมาะสมและเพียงพอสำหรับองค์กรต้องพิจารณาว่า การควบคุมภายในนั้นสามารถควบคุมความเสี่ยงที่จะก่อให้เกิดข้อผิดพลาดหรือรายการผิดปกติที่มี สาระสำคัญต่อธุรกิจได้หรือไม่ ซึ่งการจัดให้มีการควบคุมภายในที่รัดกุมเพียงพอจะช่วยลดภาระ ต้นทุนที่ไม่จำเป็นทำให้การดำเนินธุรกิจเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ

สิ่งสำคัญในการจัดให้มีระบบการควบคุมภายในคือ การระบุได้ว่าความเสี่ยงขององค์กร อยู่ตรงไหนบ้างและความเสี่ยงในระดับใดซึ่งในการประเมินความเสี่ยงนี้มีขั้นตอนดังต่อไปนี้

1. การทำความเข้าใจเกี่ยวกับธุรกิจและการรวบรวมข้อมูล (Understanding business gathering information)
2. การระบุปัจจัยเสี่ยง (Identifying risk factor)
3. ผลของความเสี่ยงต่อองค์กร (Implication)
4. การกำหนดวิธีการควบคุมเพื่อป้องกันความเสี่ยง (Identifying control procedures to address risk)

กระบวนการประเมินความเสี่ยงสำหรับองค์กรขนาดเล็กและขนาดกลาง อาจจะมีรูปแบบ หรือโครงสร้างที่ไม่เป็นทางการเท่ากับองค์กรขนาดใหญ่ แต่หลักการพื้นฐานขององค์ประกอบ การควบคุมภายใน ควรจะมีอยู่ในทุกองค์กร โดยไม่คำนึงถึงขนาดขององค์กร กระบวนการของการระบุ

และวิเคราะห์ความเสี่ยงอาจจะกระทำโดยผู้บริหารโดยตรง โดยไม่ต้องผ่านขั้นตอนสำหรับหน่วยงานต่างๆ ทั้งนี้เนื่องจากผู้บริหารสามารถดูแลองค์กรอย่างใกล้ชิด

3. กิจกรรมการควบคุม (Control Activities)

กิจกรรมการควบคุม หมายถึง นโยบายและมาตรการต่างๆ ที่ฝ่ายบริหารนำมาใช้เพื่อให้เกิดความมั่นใจว่า คำสั่งต่างๆ ที่ฝ่ายบริหารกำหนดขึ้นเพื่อลดหรือควบคุมความเสี่ยง ได้รับการปฏิบัติตามเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ขององค์กร ซึ่งหมายถึงความสำเร็จทางธุรกิจ ความถูกต้องเรียบร้อยสมบูรณ์ของรายงานทางการเงิน การระงับดูแลทรัพย์สินขององค์กรและไม่มี การปฏิบัติผิดกฎหมายระเบียบ หรือคำสั่งในสาระสำคัญ

สิ่งสำคัญที่มีผลต่อกิจกรรมการควบคุม คือ การกำหนดนโยบาย มาตรการหรือขั้นตอนในการปฏิบัติงานตามนโยบาย ซึ่งผู้บริหารทุกระดับมีบทบาทมากในเรื่องนี้ โดยเฉพาะผู้บริหารสูงสุดจะต้องเป็นผู้นำในการจัดทำนโยบาย แผนงาน รวมถึงงบประมาณและประมาณการผลการดำเนินงานด้านต่างๆ และขั้นตอนการปฏิบัติตามนโยบายและแผนงาน ซึ่งต้องใช้เป็นเครื่องมือในการติดตามและประเมินผลการควบคุมภายใน นโยบาย แผนงาน งบประมาณ ประมาณการต่างๆ จึงควรระบุผลงานที่คาดหวังไว้อย่างชัดเจนทั้งในรูปจำนวนและระยะเวลา เพื่อใช้ประโยชน์ในการติดตามและประเมินผลในขั้นตอนต่อไป และได้ผลสรุปการประเมินที่ชัดเจน

กิจกรรมการควบคุม ต้องมีอยู่ในทุกหน้าที่และทุกระดับของการปฏิบัติงานในองค์กร การดำเนินงานด้านใดด้านหนึ่งล้วนมีความสำคัญต่อผลความสำเร็จขององค์กร ดังนั้น ในการปฏิบัติงานทุกด้านจะต้องจัดให้มีกิจกรรมการควบคุมอย่างเหมาะสมเพียงพอกับระดับความเสี่ยงต่อความผิดพลาดหรือความเสียหาย

กิจกรรมการควบคุมประกอบด้วยกิจกรรมต่างๆ ดังต่อไปนี้คือ การอนุมัติ การมอบอำนาจ การตรวจสอบ การสอบทานผลการปฏิบัติงาน การป้องกันดูแลทรัพย์สินและการแบ่งแยกหน้าที่ รวมถึงกิจกรรมควบคุมเพื่อการบริหาร การควบคุมเพื่อป้องกันการควบคุมในระบบที่ไม่ใช้คอมพิวเตอร์และการควบคุมในระบบคอมพิวเตอร์ เป็นต้น ซึ่งกิจกรรมควบคุมต่างๆ เหล่านี้สามารถแบ่งได้ตามวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้

ประเภทของการควบคุม

การควบคุม สามารถแบ่งได้เป็น 4 ประเภทคือ

1. การควบคุมแบบป้องกัน (Preventive Control) เป็นวิธีการควบคุมที่กำหนดขึ้นเพื่อป้องกันไม่ให้เกิดความเสี่ยงและข้อผิดพลาดตั้งแต่แรก เช่น การอนุมัติ การจัดโครงสร้าง

องค์กร การใช้พนักงานที่มีความรู้และจริยธรรม การแบ่งแยกหน้าที่ การใช้และการควบคุม เอกสารที่ดี การควบคุมการเข้าถึงเอกสาร ฯลฯ

2. การควบคุมแบบค้นพบ (Detective Control) เป็นวิธีการควบคุมที่กำหนดขึ้นเพื่อแก้ไขข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้นแล้ว เช่น การสอบทาน การวิเคราะห์ การยืนยันยอด การตรวจนับ การรายงานข้อบกพร่อง การตรวจสอบ ฯลฯ

3. การควบคุมแบบแก้ไข (Corrective Control) เป็นวิธีการควบคุมที่กำหนดขึ้นเพื่อแก้ไขข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้นให้ถูกต้อง หรือเพื่อหาวิธีแก้ไขไม่ให้เกิดข้อผิดพลาดซ้ำอีกในอนาคต

4. การควบคุมแบบส่งเสริม (Directive Control) เป็นวิธีการควบคุมที่ส่งเสริมหรือกระตุ้นให้เกิดความสำเร็จโดยตรงกับวัตถุประสงค์ที่ต้องการ

การควบคุมทุกประเภทมีผลต่อประสิทธิผลของการควบคุม ดังนั้นจึงเป็นการยากที่จะระบุว่า การควบคุมประเภทใดสำคัญกว่ากัน การควบคุมแบบป้องกัน (Preventive Control) เป็นการควบคุมด้านคุณภาพและเสียค่าใช้จ่ายน้อยกว่าการควบคุมแบบค้นพบหรือแบบแก้ไขยังคงมีความสำคัญในการเป็นหลักฐานยืนยันประสิทธิผลของการควบคุมแบบอื่นๆ ว่าได้ผล (Functioning) และป้องกันความสูญหายของทรัพย์สิน (Loss Prevention) จริงหรือไม่ ส่วนการควบคุมแบบส่งเสริมจะส่งผลกระทบต่อขวัญและกำลังใจของผู้ปฏิบัติงาน เช่น การให้รางวัลแก่ผู้มีผลงานดี หรือการฝึกอบรมการสื่อสารให้ผู้ปฏิบัติงานเกิดความเข้าใจ ลดความผิดพลาดในการทำงานซึ่งต่างจากการลงโทษผู้ที่ไม่มีความดี

ดังนั้นจึงควรมีการกำหนดและออกแบบการควบคุมที่ดี โดยการแฝงแทรกลงไปเป็นส่วนหนึ่งของการปฏิบัติงานจริง จะมีการควบคุมมากน้อยเพียงใดควรขึ้นอยู่กับความสำคัญและความเสี่ยง เพราะการควบคุมมากเกินไป (Over Control) ย่อมเสียเวลาเสียค่าใช้จ่ายและกำลังใจของผู้ปฏิบัติงาน แต่หากมีการควบคุมน้อยไป (Under Control) ทำให้เกิดความเสี่ยงและเปิดโอกาสทุจริต

กิจกรรมการควบคุมที่สามารถนำไปใช้ได้ในระดับต่างๆขององค์กร ได้แก่

1.1 การกำหนดนโยบายและวิธีปฏิบัติงานที่ชัดเจน (Policies and Procedures)
ผู้บริหารระดับสูงต้องเป็นผู้นำในการจัดทำนโยบายและแผนงานรวม ซึ่งรวมถึงงบประมาณและประมาณการในระดับองค์กร ส่วนวิธีปฏิบัติงาน หมายถึง การกำหนดวิธีปฏิบัติงานในรายละเอียด โดยผู้บริหารระดับรองลงมาในการดำเนินงานในด้านต่างๆ ที่ตนรับผิดชอบ เพื่อให้รองรับหรือเป็นไปตามนโยบายหรือแผนงานระดับองค์กร ดังนั้น นโยบาย แผนงาน งบประมาณ และประมาณการต่างๆ ที่ดีในทุกๆระดับจึงควรระบุผลงานที่คาดหวังไว้อย่างชัดเจนทั้งในรูปจำนวน

และระยะเวลาเพื่อใช้ประโยชน์ในการติดตามและประเมินผลในขั้นต่อไป และได้ผลสรุปที่ชัดเจน ไม่คลุมเครือ

1.2 การสอบทานโดยผู้บริหารระดับสูง (Top Management Review) หมายถึง กิจกรรมการควบคุมที่ผู้บริหารสูงสุดเป็นผู้ใช้ เช่นการใช้วิธีวิเคราะห์เปรียบเทียบระหว่างผลการปฏิบัติงานจริงกับแผนงาน งบประมาณ หรือประมาณการ ซึ่งได้จัดทำหรือกำหนดขึ้นไว้เป็นการล่วงหน้า การสอบทานโดยผู้บริหารสูงสุดเป็นการสอบทานในภาพรวม รวมทั้งการสอบทานโดยเปรียบเทียบกับข้อมูลของกลุ่มว่า การดำเนินงานนั้นมีปัญหาใหญ่ๆ ด้านใดบ้าง เพื่อช่วยให้ผู้บริหารสูงสุดได้รับทราบระดับปัญหาและทิศทางของการแข่งขันและเตรียมรับสถานการณ์ในอนาคตได้ถูกต้องมากขึ้น

1.3 การสอบทานโดยผู้บริหารระดับกลาง (Function Management Review) ผู้บริหารระดับกลางหมายถึง ผู้บริหารที่มีหน้าที่รับผิดชอบงานด้านใดด้านหนึ่งภายในองค์กร เช่น การจัดหา การผลิต การขาย การเงิน การบัญชี เป็นต้น ซึ่งเป็นการสอบทานตามสายบังคับบัญชา ในหน่วยงานที่ตนรับผิดชอบโดยวิธีต่างๆ เช่น

- 1.1.1 การสอบทานผลงานจริงกับแผนงานหรือเป้าหมายในด้านที่ตนรับผิดชอบ
- 1.1.2 การสอบทานวิธีการปฏิบัติงานจริงกับระเบียบที่กำหนด
- 1.1.3 การสอบทานกับสถิติผลงานปฏิบัติงานในอดีต
- 1.1.4 การสอบทานโดยผู้บริหารระดับกลางควรกระทำบ่อยครั้งมาน้อยเพียงใดขึ้นอยู่กับลักษณะของความเสี่ยงของงาน เช่น กรณีของธนาคาร หรือสถาบันการเงินซึ่งระดับความเสี่ยงค่อนข้างสูง บางเรื่องอาจต้องมีการสอบทานเป็นประจำทุกวันหรือทุกสัปดาห์

1.4 การควบคุมการประมวลผลข้อมูล (Control over information Processing) ข้อมูลมีความหมายรวมถึงทั้งข้อมูลทางการบัญชีและข้อมูลสำคัญอื่นกิจกรรมควบคุมภายในประมวลข้อมูลที่ดีทำให้ได้สารสนเทศสำหรับการบริหารที่มีความถูกต้องกะทัดรัดสมบูรณ์ ทันเวลา และให้เนื้อหาที่เกี่ยวข้องกับเรื่องที่ต้องตัดสินใจกิจกรรมการควบคุมที่จำเป็นในกระบวนการนี้ได้แก่

- 1.4.1 การอนุมัติราชการ (Authorization)
- 1.4.2 การแบ่งแยกหน้าที่ระหว่างผู้อนุมัติ ผู้บันทึกบัญชี และผู้เก็บรักษาทรัพย์สินที่สำคัญ (Segregation of Duties)
- 1.4.3 การเก็บรักษา รวมทั้งการควบคุมทรัพย์สินและข้อมูลที่สำคัญ (Access Control)
- 1.4.4 การสอบทานหรือสอบย้อนงานระหว่างกัน (Internal Review and Internal Check)
- 1.4.5 การออกแบบและการใช้เอกสารที่เหมาะสม (Document Design and Use)

1.4.6 การใช้เทคโนโลยีที่เหมาะสมช่วยในการประมวลผลข้อมูล (Information technology)

1.4.7 ในกรณีที่ใช้คอมพิวเตอร์ในการประมวลผลต้องคำนึงถึงการควบคุมทั่วไป (General Control) และการควบคุมเฉพาะระบบงาน (Application Control)

1.5 การควบคุมทางกายภาพ (Physical Control) หมายถึง การดูแลป้องกันทรัพย์สินที่มีรูปร่างที่มีตัวตน ได้แก่ เครื่องมือ เครื่องใช้ สินค้าคงเหลือ เงินสดหลักทรัพย์ เอกสารสิทธิ์และเอกสารสำคัญอื่น รวมถึงการตรวจนับ การจัดเวรยามรักษาการณ์ การประกันภัย การเปรียบเทียบจำนวนที่มีจริงกับทะเบียนหรือหลักฐานทางบัญชี

1.6 การแบ่งแยกหน้าที่ (Segregation of Duties) โดยหลักการคือการจัดแบ่งหน้าที่ระหว่างบุคคลหรือหน่วยงาน เพื่อให้มีการสอบยันความถูกต้อง ความสมบูรณ์ระหว่างกันตามหลักการแบ่งแยกหน้าที่จะหมายความว่างานใดที่มีความสำคัญควรจัดแบ่งแยกหน้าที่ความรับผิดชอบ

1.7 การใช้ดัชนีวัดผลการดำเนินงานที่สำคัญ (Performance Indicators) ดัชนีวัดผลการดำเนินงานที่นิยมใช้มักอยู่ในรูปอัตราส่วนต่างๆ ที่แสดงความสัมพันธ์ระหว่างข้อมูลทางการเงินหรือการดำเนินงานอย่างหนึ่งกับข้อมูลอีกอย่างหนึ่ง การติดตามวิเคราะห์ความเคลื่อนไหวของอัตราส่วน หรือแนวโน้มของความเปลี่ยนแปลงในค่าของอัตราส่วนที่คำนวณขึ้น จะช่วยให้ทราบถึง “อาการ” บางอย่างของธุรกิจว่าอยู่ในสภาวะอย่างไร ตัวอย่างเครื่องมือวัดผลส่วนใหญ่ที่ใช้ได้แก่

1.7.1 ดัชนีวัดผลการปฏิบัติงาน (Key performance indicator : KPI) ได้เน้นถึงการวัดความพึงพอใจของลูกค้าที่มีต่อสินค้าและบริการ และการปรับปรุงให้สินค้าและบริการสามารถตอบสนองความต้องการของลูกค้าได้สูงสุด การวัดผลงานจึงมีผู้คิดค้นดัชนีวัดผลการปฏิบัติงานหลายด้านที่เห็นว่าเป็นด้านที่เป็นหลักสำคัญขององค์กรแต่ละแห่ง เช่น ในปี ค.ศ. 1960 Edwards Deming ได้มีการเสนอเรื่องการควบคุมคุณภาพ การลดของเสียหรือของมีตำหนิที่เกิดในกระบวนการผลิตให้น้อยลงที่สุด (Zero defect) หรือการใช้เวลาการผลิตที่ลดลงและใช้อัตราส่วนในเรื่องดังกล่าวเป็นตัววัดประสิทธิภาพของการผลิต ในปี ค.ศ. 1973 Peter F. Drucker ได้ให้ความเห็นว่า การวัดผลงานควรพิจารณาทุกด้าน และเน้นการวัดประสิทธิผลการปฏิบัติงาน (Effective of performance) เป็นสำคัญ และต่อมาในปี ค.ศ. 1990 เป็นยุคการบริหารที่เน้นความสำคัญของลูกค้าเป็นหลัก (Customer satisfaction oriented) ดังนั้นการวัดผลการปฏิบัติงานของลูกค้าที่มีต่อสินค้าและบริการ ต่อมาดัชนีวัดผลการปฏิบัติงานสำคัญ (Key performance indicator : KPI) ได้พัฒนาเป็นเครื่องมือ โดยการกำหนดตัวที่ใช้เป็นเป้าหมายและวัดความสำเร็จการปฏิบัติงานสำคัญในแต่ละระดับ ได้แก่ ระดับองค์กร (Corporate Level) ระดับธุรกิจ (Business Unit Level) ระดับ

หน่วยงาน (Department Level) ระดับพนักงาน (Employee Level) ซึ่งจะต้องสอดคล้องกับแผนกลยุทธ์และแผนปฏิบัติงานขององค์กรตามหน้าที่และผลการดำเนินงานหลักขององค์กรและหน่วยงาน

1.7.2 ดัชนีวัดความสำเร็จแบบสมดุล (Balance Scorecard : BSC) ดัชนีวัดความสำเร็จแบบสมดุล ตามที่ Kaplan และ Norton ได้ให้ความหมายไว้คือ “ เครื่องมือที่ทำหน้าที่เปลี่ยนพันธกิจ (Mission) และกลยุทธ์ (Strategy) เป็นชุดของการวัดผลการปฏิบัติงานที่มีส่วนช่วยกำหนดกรอบของระบบการวัดและการบริหารกลยุทธ์ที่ครอบคลุมประเด็นครบถ้วน ตัวเลขที่ได้จากการวัดจะทำหน้าที่วัดผลการปฏิบัติงานขององค์กรที่ครอบคลุมด้านต่างๆ ที่เกี่ยวข้องไว้ครบถ้วน เช่น ด้านการเงิน ด้านลูกค้า ด้านกิจการภายใน และด้านการเรียนรู้และการเติบโตขององค์กร” กล่าวอีกนัยหนึ่ง ดัชนีวัดความสำเร็จแบบสมดุล (Balance Scorecard : BSC) คือตัวชี้วัดผลสำเร็จของการปฏิบัติงานที่กำหนดขึ้นเพื่อให้สามารถตอบสนองความต้องการของผู้ที่เกี่ยวข้องกับองค์กรได้ครบทุกกลุ่ม โดยเฉพาะกลุ่มที่มีบทบาทสำคัญต่อความอยู่รอดและการเติบโตขององค์กร เช่น

1. ด้านการเงิน (Finance Perspective) เพื่อตอบสนองความต้องการของเจ้าของกิจการ ความสำเร็จทางการเงินยังคงเป็นเป้าหมายที่สำคัญที่จะรักษาความพึงพอใจจากมุมมองของผู้ถือหุ้นและนักลงทุน
2. ด้านลูกค้า (Customer Perspective) เพื่อเน้นความพึงพอใจจากมุมมองของลูกค้า
3. ด้านกระบวนการภายใน (Internal Business Process) เพื่อตอบสนองความต้องการของผู้ปฏิบัติงานในองค์กร ประสิทธิภาพกระบวนการดำเนินงานของบริษัท ความสามารถในการแข่งขันที่โดดเด่นของบริษัท
4. ด้านการเรียนรู้และพัฒนา (Learning and Growth Perspective) เพื่อตอบสนองการเติบโตและการปรับปรุงระยะยาวอย่างต่อเนื่อง เช่น ศักยภาพของพนักงานและการฝึกอบรม ศักยภาพของระบบสารสนเทศ

1.7.3 การเปรียบเทียบกับวิธีที่ดีที่สุด (Benchmark) ในปลายทศวรรษ 1980 ตอนต้น 1990 แนวความคิดนี้ได้รับความนิยมอย่างสูงในแวดวงอุตสาหกรรม โดยใช้วิธีการนี้เปรียบเทียบกับวิธีที่ดีที่สุดแบบเชิงแข่งขัน (Competitive Benchmark) ซึ่งเป็นการเปรียบเทียบกระบวนการต่อกระบวนการ (Process to process) หรือหน่วยงานต่อหน่วยงาน (Function to function) แต่ไม่ใช่เป็นการเปรียบเทียบว่าบริษัทชั้นนำทำได้ดีระดับใด แต่เพื่อค้นหาว่าทำอย่างไรให้ได้วิธีการที่ดีที่สุด เพื่อให้กิจการได้ผลิตผลงานที่เท่าเทียมหรือดีกว่ากิจการผู้นำ

1.8 การจัดหลักฐานเอกสาร (Documentation) การดำเนินงานหรือระบบงานใดที่มีความสำคัญ ควรมีการจัดทำหลักฐานที่เป็นเอกสารหรือเป็นหนังสือไว้

กิจกรรมการควบคุมที่ใช้ในแต่ละองค์กร จะประกอบด้วยกิจกรรมการควบคุมหลายๆ ประเภทตามที่เสนอไว้ข้างต้นนี้ บางองค์กรอาจให้ความสำคัญกับกิจกรรมการควบคุมประเภทหนึ่งมากกว่าอีกประเภทหนึ่ง ทั้งนี้ย่อมขึ้นอยู่กับลักษณะความเสี่ยงจากลักษณะธุรกิจหรือจากลักษณะของงานที่ทำ

4. สารสนเทศและการสื่อสาร (Information and communication)

4.1 ข้อมูลสารสนเทศ ข้อมูลสารสนเทศมีความจำเป็นสำหรับการปฏิบัติงานของบุคลากรทั้งผู้บริหาร และผู้ปฏิบัติทุกระดับ ข้อมูลสารสนเทศ หมายความว่า ส่วนที่เป็นข้อมูลข่าวสารทางการเงินและข้อมูลสารสนเทศที่เกี่ยวกับการดำเนินงานด้านอื่นๆ ทั้งที่เป็นข้อมูลสารสนเทศจากแหล่งภายในและแหล่งภายนอก ผู้บริหารยุคใหม่จำเป็นต้องใช้ข้อมูลสารสนเทศ โดยเฉพาะข้อมูลสารสนเทศที่มีลักษณะเป็นสิ่งบอกเหตุ (Warning signals) ประกอบการพิจารณาสั่งการ ส่วนผู้ปฏิบัติงานมักใช้ข้อมูลสารสนเทศที่ออกมาจากฝ่ายบริหารเป็นเครื่องชี้นำทิศทางการปฏิบัติหน้าที่

ตัวอย่างข้อมูลสารสนเทศที่เกี่ยวกับการเงินการบัญชี

1. รายงานยอดซื้อ ยอดขาย
2. รายงานฐานะเงินสด เงินฝากธนาคาร
3. รายงานความเคลื่อนไหวของบัญชีลูกหนี้
4. รายงานกระแสเงินสด
5. งบกำไรขาดทุน และงบดุล

ตัวอย่างข้อมูลสารสนเทศที่ไม่เกี่ยวกับการเงินการบัญชี

1. นโยบายขององค์กร
2. แผนการขายกิจการ
3. ข้อมูลประวัติพนักงาน
4. สารสนเทศเกี่ยวกับคู่แข่งทางธุรกิจ
5. ข้อมูลเกี่ยวกับส่วนแบ่งตลาด
6. สถิติการร้องเรียนของลูกค้า

ลักษณะของข้อมูลสารสนเทศที่ดีซึ่งทุกองค์กรควรพยายามจัดให้มีและใช้ประกอบการตัดสินใจ เป็นดังนี้

1. ความเหมาะสมกับการใช้ หมายถึง ข้อมูลสารสนเทศบรรจุเนื้อหาสาระที่จำเป็นสำหรับการตัดสินใจ
2. ความถูกต้องสมบูรณ์ หมายถึง ข้อมูลสารสนเทศที่สะท้อนผลตามความเป็นจริง และมีรายละเอียดที่จำเป็นครบถ้วน
3. ความเป็นปัจจุบัน หมายถึง ข้อมูลสารสนเทศที่ให้ตัวเลขและข้อเท็จจริงล่าสุด หรือใกล้เคียงวันที่ใช้ตัดสินใจมากที่สุด
4. ความทันเวลา หมายถึง จัดทำอย่างรวดเร็วเพื่อให้ผู้ตัดสินใจ ได้รับทันเวลาที่ต้องการใช้สารสนเทศนั้น
5. ความสะดวกในการเข้าถึง หมายถึง ความยากง่ายในการเข้าถึง ซึ่งควรง่ายสำหรับผู้ที่มีอำนาจหน้าที่เกี่ยวข้อง และมีระบบรักษาความปลอดภัยมิให้ผู้ที่ไม่มีความเกี่ยวข้องเข้าถึงข้อมูลสารสนเทศได้

การจัดให้มีข้อมูลสารสนเทศที่ดีเป็นหน้าที่ของผู้บริหาร โดยจะต้องจัดหาบุคลากรที่มีความรู้ความสามารถและประสบการณ์ทางวิชาชีพ รวมถึงต้องจัดให้มีเครื่องมือเครื่องใช้ เทคโนโลยีและระบบงานที่ดีซึ่งประกอบด้วยระบบเอกสาร ระบบบัญชี และระบบการประมวลข้อมูลเพื่อการบริหารอื่นๆ ผู้บริหารจะต้องให้ความสำคัญกับการที่พนักงานทุกคนที่มีหน้าที่เกี่ยวข้องกับการประมวลข้อมูลสารสนเทศ อีกทั้งต้องปฏิบัติตามระบบงานที่กำหนดไว้อย่างสม่ำเสมอ และเคร่งครัด

4.2 การสื่อสาร กระบวนการประมวลและผลิตข้อมูลสารสนเทศที่ดี ย่อมขาดประโยชน์หากไม่มีระบบการสื่อสารทั้งภายในและภายนอกที่มีประสิทธิภาพและประสิทธิผล ประสิทธิภาพของการสื่อสารในที่นี้หมายถึงการจัดระบบสื่อสารให้ข้อมูลที่จัดทำไว้ดีแล้ว ส่งไปถึงผู้ที่ควรได้รับหรือมีไว้พร้อมสำหรับผู้ที่ใช้ข้อมูลสารสนเทศนั้น ณ สถานที่ขององค์กรซึ่งผู้ที่มีหน้าที่เข้าถึงได้และสามารถเรียกมาใช้ได้ทันทีที่ต้องการ ประสิทธิภาพของการสื่อสารในที่นี้ หมายถึงการที่ผู้ได้รับข้อมูลสารสนเทศได้ใช้ข้อมูลสารสนเทศดังกล่าวให้เกิดประโยชน์ในการตัดสินใจต่างๆ

ระบบการสื่อสารที่ดี ต้องประกอบด้วยทั้งระบบสื่อสารภายในองค์กรและระบบการสื่อสารภายนอก สำหรับการสื่อสารภายในนั้นนอกจากบุคลากรที่มีภาระหน้าที่ด้านต่างๆ ในองค์กรจะต้องได้รับข้อมูลสารสนเทศที่ใช้สำหรับการบริหารหรือการปฏิบัติงานในหน้าที่ของแต่ละคนอย่างครบถ้วนเรียบร้อยแล้ว ทุกคนในองค์กรจะต้องได้รับการสื่อความที่ชัดเจนจาก

ผู้บริหารสูงสุดว่าบุคลากรทุกคน จะต้องให้ความสำคัญกับการปฏิบัติตามมาตรการควบคุมภายใน
ทุกมาตรการที่องค์กรจัดให้มีขึ้น การละเมิดมาตรการควบคุมภายในถือเป็นความบกพร่องหรือ
ความผิดที่ผู้บริหารจะเอกจริงกับการกระทำที่ขาดตกบกพร่องนั้น

ต่อไปนี้เป็นตัวอย่างของข้อมูลสารสนเทศที่ควรสื่อสารให้บุคลากรได้รับทราบทั่วกัน

1. มาตรการการควบคุมภายในต่างๆ ที่อยู่ในองค์กร เช่น นโยบาย แผนงาน
งบประมาณหรือประมาณการ กฎ ระเบียบต่างๆ
2. บทบาท อำนาจ หน้าที่ และความรับผิดชอบของบุคลากรแต่ละตำแหน่งหน้าที่
มาตรฐานผลงานที่ต้องการจากการปฏิบัติ
3. รายงานผลการดำเนินงานตามนโยบาย แผนงานและ โครงการที่กำหนดขึ้น
4. ความสัมพันธ์ของงานในหน้าที่ของบุคคลหรือหน่วยงานหนึ่งซึ่งเกี่ยวข้องกับ
บุคคลหรือหน่วยงานอื่น
5. ข้อมูลสารสนเทศที่เป็นสัญญาณอันตรายหรือสัญญาณเตือนภัยถึงสิ่งขาดตก
บกพร่อง จากการปฏิบัติงานที่เกิดขึ้น หรืออาจเป็นเหตุให้เกิดความบกพร่องนั้นในอนาคตอันใกล้
6. สิทธิประโยชน์ด้านต่างๆที่กำหนดไว้สำหรับบุคลากรแต่ละระดับ

การสื่อสารภายในต้องจัดให้มีการสื่อสารสองทาง มิใช่สื่อสารจากผู้บริหารระดับสูง
มายังผู้ใต้บังคับบัญชาเท่านั้น แต่จะต้องอำนวยความสะดวกให้ผู้ใต้บังคับบัญชาสามารถสื่อข้อมูล
สารสนเทศให้ผู้บริหารระดับสูงรับทราบได้ด้วย เพราะมีหลายกรณีที่ผู้ปฏิบัติงานอย่างใดอย่างหนึ่ง
หากไม่มีระบบการสื่อสารสองทาง องค์กรก็จะเสียโอกาสดีๆ ในหลายเรื่องได้อย่างน่าเสียดาย สื่อที่
ใช้ในการสื่อสารภายใน มีหลายอย่าง เช่นการประชุม เอกสาร นโยบาย ประกาศ คู่มือการ
ปฏิบัติงาน บันทึกข้อความ บอร์ดประกาศ วารสารหนังสือเวียน จดหมายข่าว อีเล็กทรอนิกส์เมล
วิดีโอเทป เป็นต้น

ส่วนการสื่อสารภายนอก ข้อมูลสารสนเทศภายนอกอาจได้มาจากลูกค้า ผู้ขายสินค้า
เจ้าหน้าที่รัฐ แหล่งข้อมูลเหล่านี้มีคุณค่ามากต่อองค์กร เพราะอาจทำให้รู้เบาะแสการปฏิบัติหน้าที่
อย่างไม่ถูกต้องของพนักงานที่ติดต่อกับบุคคลภายนอกเหล่านั้น อันอาจนำมาซึ่งความเสียหายต่อ
องค์กรได้ การได้ข้อมูลย่อมเป็น โอกาสให้แก้ไขปัญหาและรับทราบความประพฤติของพนักงาน
การสื่อสารกับแหล่งข้อมูลภายนอก อาจทำอย่างเป็นทางการเป็นระยะๆ โดยสม่ำเสมอหรืออาจทำ
เมื่อมีเหตุจำเป็นเป็นครั้งคราวก็ได้ สื่อที่ใช้ในการสื่อสารกับบุคคลภายนอกอาจอยู่ในรูปการติดต่อ
ทางโทรศัพท์ การเชิญพบปะสังสรรค์ การใช้จดหมาย หรือแบบสอบถาม

ระบบการสื่อสารทั้งภายในและภายนอกควรได้รับการประเมินเพื่อทราบประสิทธิภาพและประสิทธิผลของระบบการสื่อสารขององค์กรเป็นระยะๆ อย่างสม่ำเสมอ เพื่อให้การสื่อสารเป็นส่วนหนึ่งของระบบการควบคุมภายในที่ให้ประโยชน์สูงสุดอยู่เสมอ

5. การติดตามและประเมินผล (Monitoring and Evaluation)

การควบคุมภายในขององค์กรใดองค์กรหนึ่งจะสมบูรณ์ไม่ได้ หากขาดการติดตามและประเมินผล ทั้งนี้เนื่องจากความประสิทธิผลของมาตรการและระบบการควบคุมภายในแปรเปลี่ยนไปได้เสมอๆ จึงจำเป็นต้องมีระบบการติดตามและประเมินผลเพื่อให้ผู้บริหารมีความมั่นใจได้อย่างสมเหตุสมผลอยู่ตลอดเวลาว่าการควบคุมภายในยังมีประสิทธิผลอยู่เสมอ

การติดตามผล ใช้สำหรับมาตรการหรือระบบการควบคุมภายในที่ได้ใช้ไปแล้วเป็นระยะเวลาอันพอสมควรที่จะได้รับการประเมินว่ายังมีความเหมาะสมกับสิ่งแวดล้อมต่างๆ ที่เปลี่ยนไปอยู่หรือไม่

การติดตามและประเมินผล ควรทำอย่างอิสระ โดยผู้ที่ไม่มีส่วนเกี่ยวข้องกับการออกแบบมาตรการหรือวางระบบการควบคุมภายในนั้น เพื่อให้สามารถแสดงความคิดเห็นได้อย่างตรงไปตรงมาชัดเจน ซึ่งจะทำได้ข้อสรุปที่ได้จากการติดตามและประเมินผลนั้น เป็นข้อมูลที่เป็นประโยชน์สูงสุดต่อการพิจารณาตัดสินใจปรับปรุง หรือเปลี่ยนแปลงระบบการควบคุมภายในที่ใช้อยู่ในองค์กร ซึ่งโดยทั่วไปองค์กรที่มีผู้ตรวจสอบภายในและการตรวจสอบภายในดำเนินไปอย่างถูกต้องตามหลักการของวิชาชีพ ผู้ตรวจสอบภายในก็อยู่ในฐานะเหมาะสมที่จะทำหน้าที่ติดตามและประเมินผล แต่ในบางกรณีที่ผู้ตรวจสอบภายในจำเป็นต้องเข้าไปมีส่วนเกี่ยวข้องกับการวางระบบหรือออกแบบมาตรการควบคุมภายใน เช่น ผู้บริหารสั่งการให้ทำ กรณีนี้ผู้ตรวจสอบภายในหรือผู้ชำนาญการภายนอกอาจอยู่ในฐานะที่เหมาะสมกว่าที่จะเป็นผู้ติดตามหรือประเมินผลซึ่งย่อมต้องเกิดค่าใช้จ่ายหรือค่าธรรมเนียมขึ้นจำนวนหนึ่ง ทั้งนี้ย่อมขึ้นอยู่กับฐานะความพร้อมทางการเงินขององค์กรด้วยที่จะตัดสินใจให้ผู้ใดประเมิน

การติดตามและประเมินผล ไม่ควรจัดทำเฉพาะกับระบบหรือมาตรการควบคุมภายในเท่านั้น แต่ควรจัดให้การติดตามและประเมินผลเป็นส่วนหนึ่งของกระบวนการบริหารและการปฏิบัติงานด้านอื่นๆ ทุกด้านด้วย

การประเมินตามแบบประเมินองค์ประกอบของมาตรฐานการควบคุมภายใน⁴

ระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินว่าด้วยการกำหนดมาตรฐานการควบคุมภายใน พ.ศ. 2544 กำหนดให้ผู้กำกับดูแลและหรือฝ่ายบริหารของหน่วยรับตรวจเป็นผู้รับผิดชอบในการนำมาตรฐานการควบคุมภายในที่คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินกำหนดไปใช้เป็นแนวทางสำหรับการจัดวางระบบการควบคุมภายในให้เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและบรรลุตามวัตถุประสงค์ของการควบคุมภายในซึ่งมาตรฐานการควบคุมภายในที่คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินกำหนดประกอบด้วยองค์ประกอบ 5 ประการ ซึ่งผู้กำกับดูแลและหรือฝ่ายบริหารจะต้องสร้างหรือจัดให้มีการดำเนินงานของหน่วยงานตน เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของการควบคุมภายใน ดังนี้

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

วัตถุประสงค์

การประเมินการควบคุมภายใน ในส่วนนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อให้หน่วยรับตรวจประเมินตนเองว่าได้ทำตามข้อกำหนดของระเบียบฯ ดังกล่าวข้างตนหรือไม่ กล่าวคือได้จัดให้มี 5 องค์ประกอบตามมาตรฐานการควบคุมภายใน ในการดำเนินงานของหน่วยงานตนเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของการควบคุมภายในหรือไม่

วิธีการใช้แบบประเมินองค์ประกอบของมาตรฐานการควบคุมภายใน

เนื่องจากแบบประเมินองค์ประกอบของมาตรฐานการควบคุมภายใน มีวัตถุประสงค์เพื่อให้หน่วยรับตรวจใช้เป็นแนวทางในการประเมินตนเอง (Self Assessment) เกี่ยวกับความมีอยู่และความเหมาะสมเพียงพอของทั้งห้าองค์ประกอบตามมาตรฐานการควบคุมภายใน คำถามในแบบประเมินจึงแบ่งออกเป็น 5 ส่วนตามห้าองค์ประกอบของมาตรฐานการควบคุมภายใน ดังนี้

⁴ คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน. การจัดทำรายงานการควบคุมภายใน ตามระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินว่าด้วยการกำหนดมาตรฐานการควบคุมภายใน พ.ศ. 2544), หน้า 56,2544

องค์ประกอบของมาตรฐานการควบคุมภายใน

สภาพแวดล้อมการควบคุม

1. การมอบหมายอำนาจหน้าที่และความรับผิดชอบ
2. ความรู้ทักษะ และความสามารถในการปฏิบัติงานที่ได้รับมอบหมาย
3. นโยบายและวิธีบริหารด้านทรัพยากรบุคคล
4. ความซื่อสัตย์และจริยธรรม
5. ปรัชญาและรูปแบบการทำงานของผู้บริหาร
6. โครงสร้างขององค์กร

การประเมินความเสี่ยง

1. การกำหนดวัตถุประสงค์ระดับองค์กร
2. การกำหนดวัตถุประสงค์ระดับกิจกรรม
3. การระบุความเสี่ยง
4. การวิเคราะห์ความเสี่ยง
5. การบริหารความเสี่ยง

กิจกรรมการควบคุม

1. หลักการทั่วไป
2. การควบคุมทั่วไป
3. กิจกรรมการควบคุม
4. กิจกรรมการควบคุมสำหรับระบบสารสนเทศ
 - การควบคุมทั่วไป
 - การควบคุมระบบงาน

สารสนเทศและการสื่อสาร

1. สารสนเทศ
2. การสื่อสาร

การติดตามและประเมินผล

1. การติดตามผลระหว่างปฏิบัติงาน
2. การประเมินรายครั้ง
3. การปรับปรุงแก้ไขตามข้อตรวจพบและข้อเสนอแนะจากการตรวจสอบ

แต่ละส่วนประกอบด้วยปัจจัยสำคัญต่างๆที่มาตรฐานให้ความสำคัญและควรนำมาพิจารณาเมื่อองค์ประกอบการควบคุมภายในภายใต้แต่ละปัจจัยจะกล่าวถึงประเด็นหลักและ

ประเด็นย่อยซึ่งผู้ประเมินควรคำนึงถึงเมื่อประเมินปัจจัยนั้นๆ ประเด็นหลักและประเด็นย่อยจะช่วยให้ผู้ประเมินพิจารณาถึงเรื่องเฉพาะที่ชี้ให้เห็นว่าการควบคุมภายในได้ผลมากน้อยเพียงใด ผู้ประเมินควรใช้วิจารณญาณในการพิจารณาประเด็นหลักและประเด็นย่อยต่างๆ เพื่อตัดสินใจในเรื่องต่อไปนี้

- ประเด็นนั้นเหมาะที่จะประยุกต์ใช้กับสภาพการณ์ของหน่วยงานที่กำลังประเมินหรือไม่
- หน่วยงาน ได้ลงมือปฏิบัติ ดำเนินการหรือประยุกต์ใช้ประเด็นนั้นจริงหรือไม่
- มีจุดอ่อนของการควบคุมที่เป็นผลจากการปฏิบัติหรือไม่
- ประเด็นนั้นมีผลต่อความสามารถในการบรรลุภารกิจและวัตถุประสงค์ของหน่วยงานนั้นมากน้อยเพียงใด

แบบประเมินองค์ประกอบของมาตรฐานการควบคุมภายในนี้ เป็นเครื่องมือหรือแนวทางซึ่งผู้กำกับดูแลและหรือฝ่ายบริหารของหน่วยงานควรใช้ในการประเมินประสิทธิภาพของการควบคุมภายในเพื่อระบุถึงแง่มุมที่สำคัญของการควบคุมภายในที่จำเป็น ต้องมีการปรับปรุงแก้ไขให้ดีขึ้น ผู้ใช้แบบประเมินองค์ประกอบของมาตรฐานการควบคุมภายในควรเข้าใจว่าเครื่องมือนี้เป็นเพียงจุดเริ่มต้น ซึ่งควรจะมีการปรับแต่งให้เข้ากับสภาพการณ์ เงื่อนไขและความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับสถานการณ์ของหน่วยงาน ถ้าส่วนงานนั้นมีเรื่องหรือประเด็นที่เกี่ยวข้องซึ่งควรได้รับการประเมิน แต่แบบประเมินฯ ไม่ได้ระบุไว้ ผู้ใช้แบบประเมินฯ สามารถเพิ่มเรื่องหรือประเด็นตามความเหมาะสมกับหน่วยงานได้

การดำเนินงานของส่วนกำกับดูแลผู้เสียหาย สำนักงานสรรพากรพื้นที่เชียงราย

ส่วนกำกับดูแลผู้เสียหาย เป็นส่วนหนึ่งของสำนักงานสรรพากรพื้นที่เชียงราย ที่ดำเนินงานภายใต้ข้อกำหนด นโยบาย หลักเกณฑ์ และแนวทางของกรมสรรพากร กระทรวงการคลัง ก่อนที่จะทราบถึงการดำเนินงานของส่วนกำกับดูแลผู้เสียหาย ควรทราบถึงความเป็นมา วิสัยทัศน์ ภารกิจ บทบาท วัตถุประสงค์หลัก แผนปฏิบัติงาน และยุทธศาสตร์ของกรมสรรพากร ดังนี้

ความเป็นมาของกรมสรรพากร

พระบาทสมเด็จพระมงกุฎเกล้าเจ้าอยู่หัว ทรงพระกรุณาโปรดเกล้าฯ ให้ยกกรมสรรพากรในซึ่งแต่เดิมขึ้นอยู่ในกระทรวงนครบาล และกรมสรรพากรนอกซึ่งเดิมขึ้นอยู่ในกระทรวงมหาดไทยมาขึ้นอยู่ในบังคับบัญชากระทรวงพระคลังมหาสมบัติและให้รวมเข้าเป็นกรมเดียวกันเรียกว่ากรมสรรพากร ตั้งแต่วันที่ 2 กันยายน พ.ศ. 2548 เพื่อจะได้จัดการตรวจสอบและจัดการให้เป็นประโยชน์ยิ่งขึ้น⁵

กรมสรรพากรได้ดำเนินการจัดการกิจใหม่ตามนโยบายของรัฐบาลโดยได้ปรับปรุงโครงสร้างองค์กรภายในให้ภาระงานที่มีลักษณะเหมือนกันหรือใกล้เคียงกันมาอยู่ด้วยกันเพื่อให้การปฏิบัติภารกิจเสร็จสิ้น ณ จุดเดียว พร้อมทั้งได้จัดกลุ่มงานให้เอื้ออำนวยต่อการปรับปรุงระดับตำแหน่งข้าราชการที่จะต้องเกิดขึ้นในอนาคต โดยกรมสรรพากรได้ดำเนินการปรับปรุงโครงสร้างองค์กร โดยมุ่งเน้นประสิทธิภาพในการบริหารจัดการเก็บภาษี และการให้บริการประชาชน ทั้งนี้ โครงสร้างใหม่จะมีลักษณะดังนี้

1. เป็นราชการส่วนกลางทั้งหมด
2. โครงสร้างใหม่ของกรมสรรพากรประกอบด้วย
 - 10 สำนัก 5 กลุ่ม 5 กอง
 - สำนักงานสรรพากรภาค 12 ภาค
 - สำนักงานสรรพากรพื้นที่ 96 พื้นที่
 - สำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขา 848 สาขา

โดยเริ่มใช้ส่วนราชการใหม่ ตั้งแต่วันที่ 11 ตุลาคม 2545 เป็นต้นไป

⁵ กรมสรรพากร, 2548, “ประวัติการจัดตั้งกรมสรรพากร” [ระบบออนไลน์], แหล่งที่มา <http://rdsrv.rd.go.th> (9 กันยายน 2548).

วิสัยทัศน์ของกรมสรรพากร⁶

กรมสรรพากรได้มีการกำหนดวิสัยทัศน์ คือ ระบบงานมาตรฐานสากล เพื่อบริการประชาชนและเก็บภาษีทั่วถึงเป็นธรรม

ภารกิจและบทบาทของกรมสรรพากร⁷

กรมสรรพากรเป็นหน่วยงานราชการสังกัดกระทรวงการคลัง มีภารกิจหลัก คือ การหารายได้ให้รัฐ การจัดเก็บภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรและกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้อง รวมทั้งเสนอแนะนโยบายการจัดเก็บภาษีอากรต่อกระทรวงการคลัง ซึ่งการจัดเก็บภาษีอากรที่อยู่ในความรับผิดชอบของกรมสรรพากร ได้แก่

1. ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา
2. ภาษีเงินได้นิติบุคคล
3. ภาษีมูลค่าเพิ่ม
4. ภาษีธุรกิจเฉพาะ
5. อากรแสตมป์
6. ภาษีเงินได้ปิโตรเลียม
7. อากรรังนกนางแอ่น
8. รายได้อื่นๆ (ค่าปรับทางอาญา)

ทั้งนี้ การจัดเก็บภาษีอากรข้างต้น กรมสรรพากรมีหลักการและวิธีการจัดเก็บตามกฎหมายด้วยการให้ผู้เสียภาษีประเมินตนเอง ดังนั้น เพื่อให้การจัดเก็บภาษีอากรเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ กรมสรรพากรจึงตระหนักถึงบทบาทในการมุ่งเน้นให้เกิดความเป็นธรรม ความเสมอภาคแก่ผู้เสียภาษี โดยได้กำหนดวัตถุประสงค์หลักในการดำเนินงานซึ่งมีหลักการของระบบภาษีอากรที่ดี ประกอบด้วยความเหมาะสมและความทั่วถึงของการจัดเก็บภาษีอากร การพัฒนาระบบเศรษฐกิจ การสร้างความเข้าใจของผู้เสียภาษีอากรและการปฏิบัติหน้าที่ด้วยความซื่อสัตย์ ซึ่งวัตถุประสงค์หลักนี้ได้กำหนดขึ้นโดยคณะผู้บริหารระดับสูงของกรมสรรพากรและจัดทำเป็นลายลักษณ์อักษรเพื่อให้เจ้าหน้าที่ของกรมสรรพากรยึดถือเป็นนโยบายในการปฏิบัติงาน

⁶ กรมสรรพากร, 2548, “วิสัยทัศน์ของกรมสรรพากร” [ระบบออนไลน์], แหล่งที่มา

<http://rdsrv.rd.go.th> (9 กันยายน 2548).

⁷ กรมสรรพากร, 2548, “ภารกิจและบทบาทของกรมสรรพากร” [ระบบออนไลน์], แหล่งที่มา

<http://rdsrv.rd.go.th> (9 กันยายน 2548).

วัตถุประสงค์หลักของกรมสรรพากร⁸

1. จัดเก็บภาษีในระดับที่เหมาะสมและทั่วถึงด้วยค่าใช้จ่ายที่ต่ำของกรมสรรพากรและผู้เสียภาษี
2. มุ่งพัฒนาระบบเศรษฐกิจของประเทศไทยให้แข่งขันกับต่างประเทศ
3. สร้างความเข้าใจของผู้เสียภาษีให้เห็นว่าผู้อื่นเสียภาษีถูกต้องครบถ้วน
4. ปฏิบัติหน้าที่ด้วยความซื่อสัตย์ มีประสิทธิภาพและเที่ยงธรรม

โดยจะต้องดำเนินการ

1. ให้บริการที่ดีแก่ผู้เสียภาษีด้วยความเต็มใจ
2. ให้ความรู้ความเข้าใจแก่ผู้เสียภาษี เพื่อให้เกิดความสมัครใจในการปฏิบัติตามกฎหมายและระเบียบในระดับสูงสุด
3. ให้คำแนะนำถึงสิทธิและความรับผิดชอบในการเสียภาษี

แนวความคิดในการจัดเก็บภาษีของกรมสรรพากร

กรมสรรพากรเป็นหน่วยงานที่มีภารกิจหลัก คือ การหารายได้ให้แก่รัฐบาล โดยการจัดเก็บภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรและกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้อง นอกจากนี้ยังเสนอแนะนโยบายการจัดเก็บภาษีอากรที่อยู่ในความรับผิดชอบ ได้แก่ ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ อากรแสตมป์ ภาษีเงินได้ปิโตรเลียม และรายได้อื่นๆ ทั้งนี้ การจัดเก็บภาษีดังกล่าว กรมสรรพากรมีหลักการและวิธีการจัดเก็บตามกฎหมายด้วยการให้ผู้เสียภาษีประเมินตนเอง ดังนั้น เพื่อให้การจัดเก็บภาษีเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ กรมสรรพากรจึงมุ่งเน้นให้เกิดความเป็นธรรม ความเสมอภาคแก่ผู้เสียภาษี โดยกำหนดวัตถุประสงค์หลักในการบริหารงานตามหลักเกณฑ์ระบบภาษีอากรที่ดี ดังนี้

1. จัดเก็บภาษีในระดับที่เหมาะสมและทั่วถึงด้วยค่าใช้จ่ายที่ต่ำของกรมสรรพากรและผู้เสียภาษี
2. มุ่งพัฒนาระบบเศรษฐกิจของประเทศไทยให้แข่งขันกับต่างประเทศ
3. สร้างความเข้าใจของผู้เสียภาษีให้เห็นว่าผู้อื่นเสียภาษีถูกต้องครบถ้วน

⁸ กรมสรรพากร, 2548, “วัตถุประสงค์ของกรมสรรพากร”, [ระบบออนไลน์], แหล่งที่มา <http://rdsrv.rd.go.th> (9 กันยายน 2548).

4. ปฏิบัติหน้าที่ด้วยความซื่อสัตย์ มีประสิทธิภาพและเที่ยงธรรม

การบริหารงานตามหลักเกณฑ์ระบบภาษีอากรที่ดีเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ดังกล่าวต้องดำเนินการดังนี้

1. ให้บริการที่ดีแก่ผู้เสียภาษีด้วยความเต็มใจ
2. ให้ความรู้ความเข้าใจแก่ผู้เสียภาษี เพื่อให้เกิดความสมัครใจในการปฏิบัติตามกฎหมายและระเบียบในระดับสูงสุด
3. ให้คำแนะนำถึงสิทธิและความรับผิดชอบในการเสียภาษี
4. ให้ทราบขอบเขตของการปฏิบัติตามกฎหมายและผลของการไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย
5. ให้มีการดำเนินการที่จำเป็น เพื่อให้มีการบริหารงานและจัดเก็บที่เหมาะสม
6. หาวิธีการที่ทันสมัยที่มีประสิทธิภาพ และประสิทธิผลมากขึ้นอย่างต่อเนื่อง เพื่อดำเนินการให้บรรลุวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้

การดำเนินการเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้ดังกล่าว กรมสรรพากรจึงมุ่งเน้นหรือให้ความสำคัญกับการจัดเก็บภาษีในเชิงรุกหรือกิจกรรมก่อนการยื่นชำระภาษีต่อไป โดยใช้นโยบายในการกำกับดูแลผู้เสียภาษีอย่างใกล้ชิดและเป็นปัจจุบัน เพื่อให้ยื่นชำระภาษีให้ครบถ้วนถูกต้อง ด้วยการใช้กิจกรรมการให้บริการที่ดีเป็นบทบาทหน้าที่ให้ผู้เสียภาษีเกิดความพึงพอใจและสมัครใจเสียภาษี เป็นการให้บริการที่มีทิศทางมุ่งไปสู่ความสมัครใจอย่างยั่งยืน โดยมีแนวคิดในการบริหารงานดังนี้

1. แนวความคิดที่เกี่ยวกับการบริหารภาษีอากร

1.1 หน้าที่ความรับผิดชอบของผู้บริหารภาษีอากร คือ จัดเก็บภาษีตามที่กฎหมายบัญญัติไว้ในกฎหมายภาษีอากร ดังนั้น ปรัชญาในการบริหารภาษีที่ควรจะเป็นก็คือ เพื่อให้มีการจัดเก็บภาษีที่สอดคล้องกับบทบัญญัติและเจตนารมณ์ของกฎหมายภาษีอากรให้มากที่สุด

โดยจะต้องจัดเก็บภาษีให้เป็นไปอย่างทั่วถึง (Equally) เป็นธรรม (Fairly) และสม่ำเสมอ (Uniformly) ให้มากที่สุด

1.2 ในการบริหารภาษีมียุทธศาสตร์สำคัญ 2 ด้าน คือ

1.2.1 การพยายามยกระดับความสมัครใจในการเสียภาษี (Voluntary Compliance) ของประชาชนโดยทั่วไป

1.2.2 พยายามเพิ่มพูนประสิทธิภาพในการบริหารงานภายในองค์กรที่มีหน้าที่ในการจัดเก็บภาษี

2. แนวความคิดเกี่ยวกับการวัดผลการบริหาร

การบริหารงานต้องมีการกำหนดเป้าหมายอย่างชัดเจนเพื่อให้องค์กรสามารถบริหารงานได้อย่างมีประสิทธิภาพ ผู้บริหารและผู้ปฏิบัติต้องดำเนินการตามเป้าหมายที่กำหนดการวัดความสำเร็จของผลการดำเนินงาน จึงเป็นสิ่งที่มีความสำคัญ เพื่อเปรียบเทียบกับเป้าหมายกิจกรรมใดๆ ที่ไม่มีส่วนต่อความสำเร็จของเป้าหมายควรได้รับการแก้ไขปรับปรุง เรียกว่าการควบคุมด้วยการบริหาร ประกอบด้วยขั้นตอนสำคัญ 3 ขั้นตอน คือ

2.1 การกำหนดมาตรฐานที่เหมาะสม และเป็นมาตรฐานที่สามารถใช้วัดได้

2.2 ต้องมีการวัดผลและเปรียบเทียบ หาแนวทางที่สามารถวัดผลการปฏิบัติได้ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานต้องมีการรวบรวมตีความและเปรียบเทียบกับมาตรฐานที่กำหนดไว้

2.3 การแก้ไข หลังการเปรียบเทียบกับมาตรฐานแล้วอาจต้องมีการแก้ไข วิธีการระเบียบวิธีปฏิบัติงาน หรืออาจมีการทบทวนแก้ไขมาตรฐาน เมื่อพบว่ามาตรฐานที่ตั้งไว้อาจไม่สามารถดำเนินการให้เป็นผลสำเร็จได้

3. แนวความคิดเกี่ยวกับการวัดผลการบริหารงานของกรมสรรพากร ในการบริหารการจัดเก็บภาษีกรมสรรพากร ได้มีการวัดการบริหาร โดยกำหนดมาตรฐานดังนี้

3.1 ประมาณการ เป็นปริมาณขั้นต่ำที่ควรปฏิบัติได้ ได้แก่ ประมาณการผลการจัดเก็บซึ่งกำหนดเป็นจำนวนเงินภาษีที่จัดเก็บได้ โดยจะประมาณจากแนวโน้มผลการจัดเก็บปีก่อนๆ และปัจจัยทางเศรษฐกิจ นอกจากนี้ ในกระบวนการขั้นตอนการจัดเก็บบางขั้นตอน เช่น การตรวจสอบสภาพกิจการและการตรวจก่อนคืนภาษี ได้มีการกำหนดประมาณการจำนวนรายที่ต้องปฏิบัติให้เจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติดำเนินการ

3.2 นโยบายเฉพาะด้าน ในบางเรื่องกรมสรรพากรจะกำหนดนโยบายเกี่ยวกับผลงานที่ควรปฏิบัติได้ เช่น กำหนดให้เจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติทำการตรวจสอบสภาพกิจการของผู้เสียภาษีให้ได้จำนวน 4 รายต่อเดือน

3.3 มาตรฐานที่ใช้ในการวิเคราะห์ประสิทธิภาพหรือผลการจัดเก็บอื่นๆ เช่น จำนวนแบบแสดงรายการภาษีเงินได้ใช้วิเคราะห์ประสิทธิภาพการจัดเก็บตามจำนวนรายผู้ประกอบการจดทะเบียน จำนวนเงินภาษีที่ตั้งคืนเป็นเงินสดใช้วิเคราะห์หาผลการจัดเก็บสุทธิ

การดำเนินงานของสำนักงานสรรพากรพื้นที่เชียงราย

การบริหารงานของสำนักงานสรรพากรพื้นที่เชียงราย

สำนักงานสรรพากรพื้นที่เชียงราย เป็นหน่วยจัดเก็บภาษีส่วนภูมิภาคในเขตภาคเหนือตอนบน ในจำนวน 8 จังหวัด คือ เชียงใหม่ เชียงราย ลำปาง ลำพูน พะเยา แพร่ แม่ฮ่องสอน น่าน ซึ่งจังหวัดเหล่านี้อยู่ภายใต้การควบคุมบริหารของสำนักงานสรรพากรภาค 8 ตั้งอยู่ในจังหวัดเชียงใหม่

สรรพากรพื้นที่เชียงรายรับผิดชอบ การบริหารการจัดเก็บภาษีในท้องที่จังหวัดเชียงราย ซึ่งแบ่งหน้าที่ความรับผิดชอบ เป็นดังนี้

1.1 ฝ่ายบริหารงานทั่วไป ควบคุมเกี่ยวกับการดำเนินงานธุรการ และสารบรรณทั่วไป การบริหารงานบุคคล งบประมาณ และพัสดุครุภัณฑ์ ให้บริการจด เลิก เปลี่ยนแปลงเกี่ยวกับทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีธุรกิจเฉพาะ เก็บรักษาและให้บริการคัดค้น ยื่นแบบแสดงรายการภาษี ดำเนินการยกเลิก การประเมินกรณีประเมินภาษีด้วยเครื่องคอมพิวเตอร์และการควบคุมการออกเลขประจำตัวผู้เสียภาษี

1.2 ฝ่ายกฎหมายและเร่งรัดภาษีอากรค้าง ควบคุมเกี่ยวกับการตอบข้อหารือทางกฎหมายแก่ผู้เสียภาษี เฉพาะปัญหาที่กรมสรรพากรวินิจฉัย ดีความไว้ชัดเจนแล้วดำเนินคดีแก่ผู้เสียภาษีที่กระทำผิดกฎหมายภาษีอากร พิจารณาเปรียบเทียบปรับคดีอาญา ดำเนินการเร่งรัดภาษีอากรค้างรับ เรื่องการพิจารณา อุทธรณ์ภาษีอากร และงานอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องกักฎหมาย

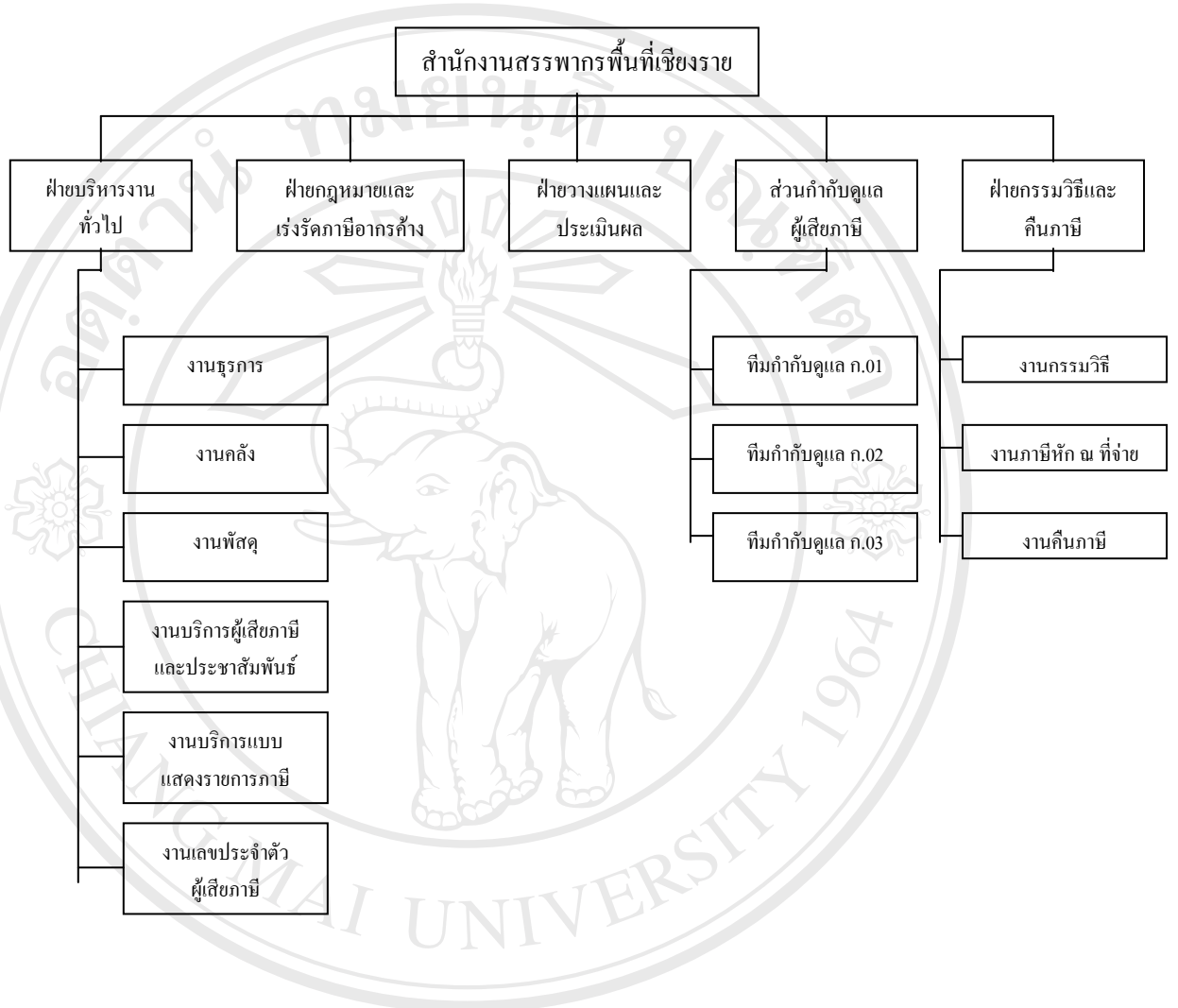
1.3 ฝ่ายตรวจและประเมินผล รับผิดชอบควบคุมเกี่ยวกับการวิเคราะห์ฐานภาษี การประมาณการจัดเก็บภาษีของอำเภอในท้องที่ การจัดทำแผนงานการตรวจสอบภาษี การตรวจปฏิบัติการ การเร่งรัดภาษีอากรค้าง และการคืนภาษีของสำนักงาน การติดตามและประเมินผลการจัดเก็บภาษี การตรวจสอบภาษี การตรวจปฏิบัติการ การเร่งรัดภาษีอากรค้าง และการคืนภาษีเปรียบเทียบเป้าหมาย วิเคราะห์ และนำเสนอผลการวิเคราะห์ พร้อมแนวทางแก้ไขเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษี การตรวจสอบภาษี การตรวจปฏิบัติการ การเร่งรัดภาษีอากรค้าง และการคืนภาษีของสำนักงานและสำนักงานสรรพากรอำเภอในท้องที่ แก่สรรพากรพื้นที่ ตรวจตัดเดือน ตัดปี และตรวจราชการหน่วยงานในท้องที่ จัดทำสถิติ รายงานผลการปฏิบัติงาน

1.4 ส่วนกำกับดูแล รับผิดชอบควบคุมเกี่ยวกับการดำเนินการ กำกับดูแลผู้เสียภาษีโดยใกล้ชิดและให้เป็นปัจจุบัน ตรวจสอบได้สวน และประเมินเรียกเก็บภาษีเพิ่มเติมแก่ผู้เสียภาษีในพื้นที่รับผิดชอบ พิจารณาการงดหรือลดเบี้ยปรับ หรือเงินเพิ่ม ชี้แจงประเด็น ข้อเท็จจริงเกี่ยวกับการตรวจสอบภาษีต่อคณะกรรมการ พิจารณาอุทธรณ์ เป็นพยานในศาลคดีภาษีอากร สืบสวนหา

ข้อมูลเกี่ยวกับการเสียภาษีของผู้ประกอบการ เพื่อสนับสนุนการตรวจสอบภาษีและตรวจสอบก่อนคืนภาษีเงินได้ การแนะนำ การตรวจปฏิบัติการทั่วไป การตรวจปฏิบัติการเฉพาะประเด็น การตรวจความถูกต้องของระบบบัญชีก่อนคืนภาษีแก่ผู้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มที่มีภูมิลำเนาในท้องถิ่น รวมทั้งการสอบยืนยันความถูกต้องในการออกใบกำกับภาษี

1.5 ฝ่ายกรรมวิธี รับผิดชอบควบคุมเกี่ยวกับการบันทึกข้อมูล ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ ภาษีหัก ณ ที่จ่าย ตรวจสอบความถูกต้องของการบันทึกข้อมูล จัดหมวดหมู่ของการประเมินผลด้วยคอมพิวเตอร์ เพื่อนำมาพิจารณาคืนภาษีและส่งผลให้ส่วนกำกับดูแล กำกับดูแล การนำส่ง ภาษีหัก ณ ที่จ่ายของผู้มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย พิจารณาการคืนภาษีทุกประเภทให้แก่ผู้เสียภาษีที่มีภูมิลำเนาในท้องถิ่น พิจารณายกเลิกการประเมินภาษีเงินได้เพิ่มเติมจากแบบแสดงรายการภาษี

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright © by Chiang Mai University
All rights reserved



ลิขสิทธิ์ในหนังสือพิมพ์และสื่ออิเล็กทรอนิกส์
 ภาพที่ 2 แผนภูมิโครงสร้างภายในสำนักงานสรรพากรพื้นที่เชียงใหม่
 Copyright © by Chiang Mai University
 All rights reserved

การกำกับดูแลผู้เสียภาษีโดยใกล้ชิดและให้เป็นปัจจุบันของฝ่ายกำกับดูแล สำนักงานสรรพากรพื้นที่ เชียงราย

การบริหารการจัดเก็บภาษี กรมสรรพากรจะมอบหมายประมาณการให้หน่วยจัดเก็บภาษี ทั้งในส่วนกลางและส่วนภูมิภาครับผิดชอบดำเนินการจัดเก็บ โดยกำหนดวัตถุประสงค์ เป้าหมาย นโยบาย ระเบียบ แนวทางปฏิบัติ กระบวนการขั้นตอนในการบริหารเป็นเช่นเดียวกันทั่วประเทศ ซึ่งแต่ละหน่วยจัดเก็บต้องปรับการบริหารให้เหมาะสมกับแต่ละท้องถิ่น เพื่อให้การบริหารการจัดเก็บเป็นไปโดยมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลสูงสุด

สำนักงานสรรพากรพื้นที่เชียงรายได้ดำเนินการตามนโยบายในการปฏิบัติงาน ด้านการกำกับดูแลผู้เสียภาษีโดยใกล้ชิดและให้เป็นปัจจุบัน โดยกำหนดให้มีทีมกำกับดูแลทั้งหมด 3 ทีม แต่ละทีมกำกับดูแลจะมีอัตรากำลังเจ้าหน้าที่ตั้งแต่ 8- 10 คน และแบ่งทีมกำกับดูแลออกเป็นทีมงานย่อย 3 ทีม ซึ่งจะได้รับมอบหมายให้กำกับดูแลผู้ประกอบการ แยกตามประเภทกิจการโดยอาจจะมีบางทีมกำกับดูแลที่รับผิดชอบมากกว่า 1 ประเภทกิจการ แต่ละทีมกำกับดูแลจะมีเจ้าหน้าที่ระดับ 7 หรือเจ้าหน้าที่ระดับ 6 เป็นหัวหน้าทีมงาน มีหน้าที่บริหารจัดการเก็บภาษีอากรผู้ประกอบการที่ได้รับมอบหมาย

วัตถุประสงค์ของการกำกับดูแล

เพื่อให้การบริหารการจัดเก็บภาษีของกรมสรรพากรเหมาะสมตามสภาวะการณ์ทางเศรษฐกิจของประเทศ และจัดเก็บภาษีได้อย่างถูกต้องครบถ้วนให้เป็นปัจจุบัน โดยไม่ก่อให้เกิดหนี้ภาษีอากรค้าง

ขั้นตอนการกำกับดูแล

การกำกับดูแลผู้เสียภาษีโดยใกล้ชิดและให้เป็นปัจจุบัน มีการปรับเปลี่ยนระบบการปฏิบัติงานใหม่ทางด้านการติดตามการชำระภาษีและการบริหารงานจัดเก็บภาษี โดยเน้นการตรวจสอบกิจการ การตรวจสอบภาษี และการขอคืนภาษี ให้เหมาะสม และรองรับวิธีการบริหารจัดการเก็บภาษีอากรที่กำหนดขึ้น โดยมีขั้นตอนของการปฏิบัติงานแต่ละด้านดังนี้

1. ด้านการติดตามการชำระภาษีและการบริหารงานจัดเก็บภาษี

1.1 ทีมงานจะต้องวางแผนการออกตรวจสอบสภาพกิจการเป็นการล่วงหน้าเป็นรายเดือน หรือรายไตรมาสให้เหมาะสมกับปริมาณของงานและอัตราค้าง โดยการตรวจสอบสภาพกิจการเป็น

งานหลักของการกำกับดูแลที่จะให้เจ้าหน้าที่ผู้กำกับดูแลทราบว่าผู้ประกอบการมีสถานประกอบการอยู่ ณ ที่ใดและมีสภาพกิจการเหมาะสมกับการยื่นเสียภาษีหรือไม่ โดยมุ่งเน้นประเด็นสภาพข้อเท็จจริงของกำลังการผลิต การจ้างแรงงาน สินค้าและวัตถุดิบคงเหลือและข้อมูลบ่งชี้ที่จะนำไปคำนวณหารายรับของกิจการได้ โดยให้ความสำคัญกับประเภทกิจการเป็นลำดับแรก คือ ผู้ส่งออกผู้ประกอบการรายใหญ่ และให้จัดลำดับการตรวจสอบสภาพกิจการของผู้ประกอบการที่เหลือ ดังนี้

1.1.1 ประเภทกิจการที่มีความเสี่ยงสูงในการชำระภาษีดังนี้

- (1) ผู้ผลิต
- (2) ผู้ให้บริการ
- (3) กิจการซื้อมา – ขายไป
- (4) ผู้ประกอบการอื่น

1.1.2 นิติบุคคลตั้งใหม่

1.1.3 กิจการที่มีข้อมูลเสียภาษีผิดปกติ เช่น จากการกำกับดูแลจากการขอคืน

ภาษี ฯลฯ

1.1.4 ประเภทกิจการที่มีศักยภาพในการชำระภาษี

1.2 จัดเตรียมเอกสารเพื่อการตรวจสอบสภาพกิจการ ต้องมีบัตรประจำตัวข้าราชการ และหนังสือนำตัวเพื่อการตรวจสอบสภาพกิจการ ข้อมูลการยื่นแบบแสดงรายการภาษีและการชำระภาษีของผู้ประกอบการตั้งแต่ต้นปีงบประมาณจนถึงเดือนปัจจุบันจากเครือข่ายคอมพิวเตอร์และข้อมูลอื่นๆ ที่มีและรายงานการตรวจสอบสภาพกิจการ

ออกตรวจสอบสภาพกิจการทุกรายตามลำดับความสำคัญ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้เห็นสภาพอาคาร โรงงาน สำนักงาน เครื่องจักร สินค้าคงเหลือ วัตถุดิบคงเหลือ ปริมาณคนงาน ทรัพย์สินอื่นๆ และสภาพของการประกอบกิจการ ให้แน่ใจว่าในการยื่นแบบแสดงรายการภาษี และการชำระภาษีของผู้ประกอบการถูกต้องตามข้อเท็จจริงในปัจจุบัน และเมื่อได้ตรวจสอบสภาพกิจการแล้วจะไม่ดำเนินการตรวจสอบสภาพกิจการซ้ำในปีงบประมาณเดียวกัน เว้นแต่มีเหตุอันเชื่อได้ว่าสภาพกิจการเปลี่ยนแปลงไป

การตรวจสอบสภาพกิจการ เจ้าหน้าที่ผู้กำกับดูแลต้องพิจารณาความน่าเชื่อถือของผู้ประกอบการ โดยดำเนินการ ดังนี้

1.2.1 คุณภาพความเก่า ใหม่ ความมั่นคงถาวร และการบำรุงรักษาอาคาร โรงงาน สำนักงานและกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินส่วนที่เป็นอสังหาริมทรัพย์

1.2.2 คุณภาพความเก่า ใหม่ ปริมาณและอัตรากำลังการผลิตของเครื่องจักร

1.2.3 คุณลักษณะการประกอบกิจการที่แท้จริงของผู้ประกอบการ

1.2.4 วัตถุประสงค์ของเหลือ และหรือสินค้าคงเหลือ

1.2.5 ในกรณีผู้ผลิต ให้พิจารณาวัตถุประสงค์หลักของกิจการ กระบวนการผลิต สูตรการผลิต รวมทั้งผู้ตรวจสอบผลผลิตที่ได้จริง ในช่วงเวลาใดเวลาหนึ่งของวันที่เข้าตรวจ

1.2.6 การซื้อวัตถุดิบ ซื้อและขายสินค้ากับบุคคลใดเป็นส่วนใหญ่ และบุคคลนั้นมีความสัมพันธ์ด้านทุน หรือด้านการจัดการกับผู้ประกอบการหรือไม่

1.2.7 จำนวนพนักงาน และคนงานทั้งหมด จำนวนเงินเดือนและค่าจ้างที่จ่ายในแต่ละเดือน เพื่อเปรียบเทียบกับกรยื่นแบบแสดงรายการภาษี และเพื่อพิจารณาประกอบขนาดของกิจการที่แท้จริง

1.2.8 ควรขอสำเนาเอกสารแบบ ภ.ง.ด. 50 งบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปีล่าสุดพร้อมทั้งงบทดลองและกระดาษทำการของผู้สอบบัญชี (ถ้ามี)

1.3 เมื่อได้ตรวจสอบสภาพกิจการแล้ว ให้เจ้าหน้าที่ผู้กำกับดูแลจัดทำรายงานการตรวจสอบสภาพกิจการ วิเคราะห์การยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีของผู้ประกอบการ ในรายที่พบว่ากรยื่นรายรับอาจไม่ถูกต้องครบถ้วนตามสภาพข้อเท็จจริงของการประกอบกิจการ เชิญผู้ประกอบการมาพบเพื่อสอบถามข้อเท็จจริงของการประกอบการเพิ่มเติม และให้รายงานความเห็นของผู้กำกับดูแลลงในรายงานการตรวจสอบสภาพกิจการ เพื่อขอยุติเรื่องในรายที่ไม่พบความผิดปกติ หรือขออนุมัติดำเนินการตามควรแก่กรณีรายที่พบความผิดปกติการตรวจสอบสภาพกิจการ ต้องดำเนินการให้เสร็จสิ้นภายในวันที่ออกตรวจสอบสภาพกิจการ และจัดทำรายงานการตรวจสอบสภาพกิจการ เสนอผู้บังคับบัญชาภายใน 15 วัน นับแต่วันที่ออกตรวจสอบสภาพกิจการ เอกสาร สำเนาเอกสาร หรือข้อมูลต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับผู้ประกอบการให้จัดเก็บแยกเป็นแฟ้มผู้ประกอบการ เรียงลำดับตามวันที่ที่เกิตรายการบันทึกชื่อและเลขประจำตัวผู้เสีย ภาษีอากรลงบนหน้าปกของแฟ้ม เพื่อใช้เป็นสำนวนเรื่องของผู้ประกอบการ และให้จัดเก็บไว้ที่ทีมงาน แยกเป็นประเภทกิจการเรียงตามลำดับเลขประจำตัวผู้เสีย ภาษีอากร สำหรับรายที่ไม่มีเอกสาร สำเนาเอกสาร หรือข้อมูลต่างๆ นอกจากผลวิเคราะห์ข้อมูลการชำระภาษี อาจใช้งบบหน้าแฟ้มรายผู้ประกอบการ ในระบบเครือข่ายรหัสนิติกรซึ่งจะให้ข้อมูลของผู้ประกอบการแต่ละราย เช่น ข้อมูลการยื่นแบบแสดงรายการภาษีทุกประเภท ประเภทของการประกอบกิจการ โดยจะใช้ข้อมูลดังกล่าวแทนแฟ้มรายผู้ประกอบการได้

1.4 ทุกวันสิ้นเดือน ให้เจ้าหน้าที่ผู้กำกับดูแลจัดทำรายงานผลการตรวจสอบสภาพกิจการ ส่งให้ฝ่ายตรวจประเมินผล เพื่อสรุปผลการปฏิบัติงานของแต่ละทีมงาน เสนอสรรพากรพื้นที่และจัดส่งสรุปรายงานผลการตรวจสอบสภาพกิจการ ถึง สำนักงานสรรพากรภาค ภายในวันที่ 7 ของเดือนถัดไป

2. ด้านการตรวจสอบภาษี

2.1 หัวหน้าทีมกำกับดูแลกำหนดประเด็นตรวจสอบที่มีนัยสำคัญ และกำหนดแผนการตรวจสอบ

2.2 ให้ทำการตรวจสอบตามแผนการตรวจสอบที่กำหนดไว้โดยเคร่งครัด

2.3 กรณีหมายเรียกตรวจสอบภาษีอากรในกรณีปกติ ให้ดำเนินการออกหมายเรียกให้เสร็จสิ้นภายใน 10 เดือน นับแต่วันครบกำหนดเวลาการยื่นแบบเสียภาษี และให้ทำการตรวจสอบให้แล้วเสร็จภายใน 6 เดือน นับแต่วันออกหมายเรียก หากผลการตรวจสอบปรากฏว่าไม่พบประเด็นความผิด ให้เสนอผู้บังคับบัญชาเพื่อยุติการตรวจสอบ หรือพบประเด็นความผิดทำให้ต้องประเมินภาษีเพิ่มเติม ให้เสนอผู้บังคับบัญชาทำการประเมินภาษีอากรให้ครบถ้วน

2.4 กรณีหมายเรียกตรวจสอบกรณีขอคืนภาษีเงินได้นิติบุคคลตามแบบ ค.10 ที่ใกล้จะขาดอายุความการออกหมายเรียก หรือไม่สามารถปฏิบัติให้แล้วเสร็จภายในอายุความการออกหมายเรียก กรณีเห็นสมควร ให้ออกตรวจสอบสภาพกิจการเฉพาะประเด็นที่เกี่ยวข้องกับมูลเหตุการณขอคืนภาษีเท่านั้น ถ้าเคยออกตรวจสอบสภาพกิจการให้นำผลการตรวจสอบสภาพกิจการสถานประกอบการที่ได้ดำเนินการแล้วภายใน 6 เดือนมาใช้ประกอบในการพิจารณาด้วย (ถ้ามี) หากผลการตรวจสอบ ปรากฏว่ามีภาษีที่ต้องคืน เนื่องจากมีผลขาดทุนสุทธิยกมาไม่เกิน 5 รอบระยะเวลาบัญชี ให้ตรวจสอบสาเหตุซึ่งทำให้เกิดผลขาดทุนสุทธิของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ๆ ในกรณีไม่พบประเด็นความผิด ให้เสนอผู้บังคับบัญชาเพื่ออนุมัติคืนเงินภาษีต่อไป หรือพบประเด็นความผิด ทำให้ต้องประเมินภาษีเพิ่มเติม ให้เสนอผู้บังคับบัญชาเพื่อทำการประเมินภาษีอากรให้ครบถ้วนโดยให้ดำเนินการออกหมายเรียกให้เสร็จสิ้นภายใน 10 เดือน นับแต่วันครบกำหนดเวลาการยื่นแบบเสียภาษี และให้ทำการตรวจสอบให้แล้วเสร็จภายใน 6 เดือน นับแต่วันออกหมายเรียก

2.5 กรณีการตรวจสอบการขอคืนภาษีเงินได้นิติบุคคล ค.10 กรณีที่มีมูลเหตุขอคืนภาษีชัดเจน เช่น คำวินิจฉัยไว้เกิน เสียภาษีผิดอัตรา เสียซ้ำ เสียไว้โดยไม่มีหน้าที่ต้องเสีย ได้รับยกเว้นหรือลดอัตราภาษีตามกฎหมาย เป็นต้นให้ตรวจสอบข้อเท็จจริงตามมูลเหตุที่ขอคืนกับเอกสารที่เกี่ยวข้อง โดยไม่ต้องออกหมายเรียกตรวจสอบ และเสนอผลการตรวจสอบต่อผู้บังคับบัญชาเพื่อพิจารณาอนุมัติคืนเงินภาษีต่อไป แต่กรณีมีมูลเหตุอื่นไม่เข้าตามกรณีข้างต้น หากผลการตรวจสอบปรากฏว่า มีภาษีที่ต้องคืน เนื่องจากมีผลขาดทุนสุทธิยกมาไม่เกิน 5 รอบระยะเวลาบัญชี ให้ตรวจสอบสาเหตุซึ่งทำให้เกิดผลขาดทุนสุทธิของรอบระยะเวลาบัญชีนั้นๆ ถ้าไม่พบประเด็นความผิด ให้เสนอผู้บังคับบัญชาเพื่ออนุมัติคืนเงินต่อไป หรือพบประเด็นความผิดทำให้ต้องประเมินภาษีเพิ่มเติม ให้ผู้

เสียหายยื่นแบบเสียหายเพิ่มเติมด้วย โดยให้ทำการตรวจสอบให้แล้วเสร็จภายใน 6 เดือนนับแต่ วันที่ได้รับแบบ ก. 10

2.6 กรณีการตรวจสอบคำขอหรือคำร้องกรณีแจ้งเลิกกิจการที่มีหลักฐานอยู่ก่อนแล้ว ว่าเสียหายไม่ถูกต้องครบถ้วน แจ้งให้ผู้เสียหายยื่นแบบแสดงรายการภาษีเพิ่มเติม เพื่อชำระภาษีให้ ครบถ้วนตามข้อมูลที่ปรากฏ แล้วยุติเรื่อง หากผู้เสียหายไม่ยินยอมชำระภาษี เสนอผู้บังคับบัญชา เพื่อขออนุมัติออกหมายเรียกและให้ทำการตรวจสอบเฉพาะประเด็นที่เกี่ยวกับข้อมูลนั้นๆ โดยดำเนินการตามวิธีการตรวจสอบตามข้อ 3 โดยให้ทำการตรวจสอบให้แล้วเสร็จภายใน 6 เดือน นับแต่วันครบกำหนดเวลาการยื่นแบบเสียหายของรอบระยะเวลาบัญชีที่แจ้งเลิกกิจการ หรือวันรับ แจ้งเลิกกิจการ

2.7 จัดทำรายงานผลการตรวจสอบภาษีอากรเป็นรายเดือน และส่งถึงสำนักงาน สรรพากรภาคโดยทาง E-mail ภายในวันที่ 5 ของเดือนถัดไป

3. การขอคืนภาษี

3.1 ให้ทีมกำกับดูแล ดำเนินการตรวจตามกลุ่มผู้ขอคืน ดังนี้

ผู้ประกอบการส่งออกที่ดี ให้กำกับดูแลการเสียหายให้เป็นปัจจุบัน หากพบความ ผิดปกติของการยื่นชำระภาษีในเดือนภาษีใด ให้ออกตรวจสอบสภาพกิจการภายหลังคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม เพื่อ ดูข้อเท็จจริงของความผิดปกติว่าเกิดจากสาเหตุใด

ผู้ประกอบการในทะเบียนผู้ขอคืนที่เป็นผู้ส่งออก ให้วางแผนการออกตรวจสอบสภาพ กิจการของผู้ประกอบการในทะเบียนผู้ขอคืนที่เป็นผู้ส่งออก ล่วงหน้าเป็นรายไตรมาส โดยให้ เรียงลำดับตามความสำคัญและความเสี่ยงในการขอคืนภาษี ทั้งนี้ให้ระบุรายชื่อผู้ประกอบการ และเดือนภาษีที่จะทำการออกตรวจด้วย และส่งแผนการออกตรวจสอบสภาพกิจการดังกล่าว ให้ฝ่ายภาษี หัก ณ ที่จ่าย และคืนภาษี หรืองานคืนภาษี ฝ่ายกรรมวิธี แล้วแต่กรณีทราบ เพื่อจัดส่งสำเนา ภาพถ่ายแบบ ภ.พ.30 และแบบ ภ.พ.72 และดำเนินการชะลอการคืนภาษีมูลค่าเพิ่มผู้ประกอบการ รายดังกล่าวในเดือนภาษีที่ระบุ ในกรณีที่ผู้ประกอบการยื่นแบบ ภ.พ.30 ขอคืนเงินสดและติดเกณฑ์ การคัดเลือกรายเพื่อตรวจก่อนคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม ให้ดำเนินการตรวจเฉพาะประเด็นที่เป็นเหตุการณ์ ขอคืนภาษี

ผู้ประกอบการขอคืนผิดปกติ หมายถึง ผู้ประกอบการตามรายชื่อที่สำนักมาตรฐาน กรรมวิธีจัดส่งให้ ให้กำกับดูแลการเสียหายทุกรายโดยใกล้ชิดและให้เป็นปัจจุบัน โดยให้ออกตรวจ สภาพกิจการรายที่ยื่นแบบ ภ.พ.30 ขอคืนเป็นเงินสดและรายที่จะได้เม็ดเงินมากเป็นลำดับแรก ที่เหลือ ให้ออกตรวจสอบสภาพกิจการตามอัตรากำลังที่มีอยู่จริงเป็นลำดับต่อมา และตรวจให้ได้ข้อเท็จจริงของ

การขอคืนและความเหมาะสมที่ขอคืน ในกรณีที่มีข้อมูลจากการออกตรวจสภาพกิจการมาก่อนแล้ว พบว่า ไม่ได้เป็นรายผิดปกติ เช่น มีการขยายกิจการ หรือมีการลงทุนในทรัพย์สินถาวร เป็นต้น หรือกรณีพบว่า ฐานข้อมูลผิดพลาด และเจ้าหน้าที่กำกับดูแลเห็นว่าผู้ประกอบการสมควรได้รับคืนภาษี ให้แจ้งฝ่ายภาษีหัก ณ ที่จ่าย และคืนภาษี หรืองานคืนภาษีฝ่ายกรรมวิธี แล้วแต่กรณีทราบเพื่อ ดำเนินการคืนภาษีและปรับปรุงให้ถูกต้อง

ผู้ประกอบการขอคืนปกติ หมายถึง ผู้ประกอบการที่ขอคืนเงินสดที่ไม่ใช่ ผู้ประกอบการส่งออกที่ดี ผู้ประกอบการในทะเบียนผู้ขอคืนที่เป็นผู้ส่งออก และผู้ประกอบการขอคืน ผิดปกติ ซึ่งติดเกณฑ์การคัดเลือกรายเพื่อตรวจก่อนคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม ให้ออกตรวจสภาพกิจการเพื่อให้ ได้ข้อเท็จจริงว่า เดือนภาษีที่ขอคืนมียอดซื้อสูงกว่ายอดขาย เนื่องจากสาเหตุใด หากเป็นกรณีที่ขอคืน เนื่องจากมีการลงทุนในทรัพย์สินถาวร หรือมีการซื้อสินค้าไว้เพื่อขายเป็นจำนวนมากให้ตรวจเฉพาะ ประเด็นที่เป็นมูลเหตุการณขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยให้ไปตรวจดู ณ สถานประกอบการว่ามีการซื้อ ทรัพย์สินถาวรหรือมีการซื้อสินค้าไว้เพื่อขายจริงหรือไม่ กรณีตรวจแล้วพบว่าถูกต้อง ให้แจ้งฝ่ายภาษี หัก ณ ที่จ่ายและคืนภาษี โดยมีนัยสำคัญ หรืออาจมีผลต่อการคืนภาษีในเดือนภาษีถัดไปให้ออกไป ตรวจสภาพกิจการใหม่อีกครั้ง โดยสุ่มตรวจด้านรายรับ ด้านซื้อ และรายจ่าย

3.2 ให้ทีมกำกับดูแลสรุปผลการตรวจพร้อมแสดงความเห็นต่อผู้บังคับบัญชา โดยเร็วและรายงานผลการตรวจให้ฝ่ายภาษีหัก ณ ที่จ่ายและคืนภาษี หรืองานคืนภาษี ฝ่ายกรรมวิธี แล้วแต่กรณีทราบ

3.3 จัดทำรายงานการค้างคืนภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นเงินสด และรายละเอียดงานค้างคืน ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นเงินสด ส่งถึงสำนักงานสรรพากรภาคเป็นรายเดือนภายในวันที่ 10 ของทุกเดือน โดยทาง E-mail

บททวนวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

นพวรรณ พุติตระกูล (2544) ได้ทำการศึกษาเรื่อง การศึกษาเปรียบเทียบแนวคิดด้านการควบคุมภายในของ COSO และระบบควบคุมภายในของธนาคารออมสิน” โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อเปรียบเทียบแนวคิดด้านการควบคุมภายในของ COSO กับระบบการควบคุมภายในของธนาคารออมสินที่ใช้ปฏิบัติอยู่ในปัจจุบัน จากการศึกษาพบว่า ระบบควบคุมภายในของธนาคารออมสินมีความคล้ายคลึงกันในแต่ละองค์ประกอบของการควบคุมภายในตามแนวคิดของ COSO แต่จะมีแตกต่างในส่วนขององค์ประกอบย่อยขององค์ประกอบ ได้แก่ธนาคารออมสินไม่มีวิธีการที่ชัดเจนในการสร้างบรรยากาศในการควบคุม หรือมาตรการสร้างความเข้าใจให้บุคลากรมีจิตสำนึกที่ดีในการควบคุม การขาดแคลนบุคลากรที่เกี่ยวข้องกับการบัญชีของสำนักงานสาขา ในส่วนของกิจกรรมการควบคุมไม่มีความแตกต่างกันมากนัก ทางด้านสารสนเทศและการสื่อสาร พบว่าธนาคารมีการนำเอาระบบเครือข่ายสื่อสารภายในองค์กรมาใช้เพื่อให้เกิดระบบการสื่อสารทั่วถึงทั้งองค์กร ในส่วนของการติดตามประเมินผลพบว่าแนวทางปฏิบัติของธนาคารมีความคล้ายคลึงกับแนวคิดของ COSO แต่วิธีปฏิบัติงานตรวจสอบในแต่ละครั้งมีผลกระทบกับการปฏิบัติงานประจำวันของพนักงาน

กาญจนา ทารินทร์ (2546) ศึกษาเรื่อง “แนวทางการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในตามมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 400 กับมาตรฐาน COSO” จากการศึกษาพบว่า สภาพแวดล้อมการควบคุมและด้านการประเมินความเสี่ยงมีความคล้ายคลึงกันส่วนใหญ่ ด้านกิจกรรมการควบคุมมีส่วนแตกต่างในเรื่องการใช้เครื่องมือในการประเมินผลคือตามมาตรฐานการสอบบัญชีใช้เครื่องมือวัดผลทางการเงินแบบเดิมแต่ตามมาตรฐาน COSO นำเครื่องมือวัดผลสมัยใหม่มาใช้ ส่วนของข้อมูลข่าวสารและการสื่อสารตามมาตรฐาน COSO จะให้ความสำคัญในเรื่องของการสื่อสารระหว่างบุคคลมากกว่าและในด้านการติดตามและประเมินผลมีความคล้ายคลึงกันในเรื่องของการประเมินผลการควบคุมแต่เรื่องการติดตามผลงานนั้นตามมาตรฐาน COSO ให้ความสำคัญมากกว่ามาตรฐานการสอบบัญชี