

บทที่ 2

แนวคิดและทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง

การศึกษาเรื่องระบบการควบคุมภายในด้านการเงินและบัญชีมหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงใหม่เป็นการศึกษาถึงวิธีการและแนวปฏิบัติที่เกี่ยวกับการควบคุมภายใน ซึ่งมหาวิทยาลัยเป็นหน่วยงานหนึ่งของภาคราชการ ดังนั้นทฤษฎีที่นำมาใช้จึงเกี่ยวข้องกับทฤษฎีการควบคุมภายในตามแนวคิดของ COSO และระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน ว่าด้วยมาตรฐานการควบคุมภายในซึ่งมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

1. ความหมายและวัตถุประสงค์ของการควบคุมภายใน⁴

การควบคุมภายใน (Internal Control) ตามแนวคิดของ COSO (Committee of Sponsoring Organization of the Tradeway Commission) หมายถึง กระบวนการปฏิบัติงานที่ทุกคนในองค์กร ตั้งแต่กรรมการบริหารผู้บริหารทุกระดับ และพนักงานในองค์กรร่วมกันกำหนดให้เกิดขึ้นเพื่อสร้างความมั่นใจในระดับที่สมเหตุสมผลในการบรรลุวัตถุประสงค์ 3 ประการ ดังนี้

1. ด้านการปฏิบัติงาน (Operation Objective) มุ่งเน้นให้การปฏิบัติงานเกิดประสิทธิภาพและประสิทธิผล โดยการใช้ทรัพยากรทุกประเภทขององค์กร ทั้งคน เงิน เวลา ทรัพย์สิน วัสดุ เครื่องมือ เครื่องใช้ให้เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพโดยประหยัด ได้ผลคุ้มค่าและบรรลุเป้าหมายที่ผู้บริหารขององค์กรกำหนดไว้ ซึ่งจะส่งผลให้การดำเนินงานขององค์กรมีกำไร อันจะทำให้ทุกฝ่ายได้รับประโยชน์ร่วมกัน รวมทั้งมีการดูแลป้องกัน ระวัง รักษาทรัพยากรทุกประเภทให้พร้อมสำหรับการนำไปใช้ประโยชน์

2. ด้านการรายงานทางการเงิน (Financial Reporting Objective) รายงานทางการเงิน หมายถึง รายงานงบการเงินที่เผยแพร่ต่อสาธารณชน และรายงานที่ใช้ภายในองค์กรต้องมีการจัดทำให้เชื่อถือได้ (Reliability) การจัดประเภทและการเปิดเผยข้อมูลที่เหมาะสม (Fair Presentation and disclosure) เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี และงบการเงินแสดงข้อมูลไม่ขัดต่อข้อเท็จจริง (Financial Statement Assertion) ในเรื่องต่างๆ เช่น เกิดขึ้นจริง ความครบถ้วน ความถูกต้อง การวัดมูลค่า ภาระผูกพัน การจัด

⁴ อุบล ภัทรมนตรี, การตรวจสอบและควบคุมภายใน: แนวคิดและกรณีศึกษา (กรุงเทพฯ: ศูนย์การพิมพ์ดิจิทัล, 2544).

ประเภทและการเปิดเผยข้อมูล เป็นต้น ในปัจจุบันถือว่าผู้บริหารเป็นผู้รับผิดชอบในการจัดทำรายงานงบการเงินให้ได้ตามวัตถุประสงค์ดังกล่าว

3. ด้านการปฏิบัติตามกฎหมายและกฎระเบียบที่เกี่ยวข้อง (Compliance Objective) การปฏิบัติงานหรือการดำเนินธุรกิจเป็นไปตามบทข้อกำหนดของกฎหมาย นโยบาย ข้อบังคับ ระเบียบ โครงการหรือแผนงาน มติกรรมการบริษัท ผู้บริหารหรือองค์กรของกฎหมาย นโยบาย ข้อบังคับ ระเบียบ โครงการหรือแผนงาน มติกรรมการบริษัท ผู้บริหารหรือองค์กรบริหารอื่นที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงาน

2. แนวคิดเกี่ยวกับการควบคุมภายใน⁵

1. การควบคุมภายในเป็นสิ่งแฝง (Built in) อยู่ในกระบวนการปฏิบัติงานตามปกติ เป็นกระบวนการ (Process) ที่ต่อเนื่องไม่ใช่เหตุการณ์ใดเหตุการณ์หนึ่ง ซึ่งฝ่ายบริหารควรมีการนำการควบคุมภายในมาเป็นส่วนหนึ่งของการบริหารงาน เช่น การวางแผน (Planning) การดำเนินการ (Executing) การติดตามผล (Monitoring)

2. การควบคุมภายในเป็นการปฏิบัติงานของบุคลากรในหน่วยงานนั้นๆ ซึ่งเกี่ยวข้องกับบุคลากรทุกระดับ ไม่ใช่เพียงการกำหนดนโยบายและไม่มีให้นำมาปฏิบัติ

3. การควบคุมภายในให้ความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลว่าจะบรรลุวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้ แต่ไม่สามารถให้ความมั่นใจว่าจะทำให้การดำเนินงานบรรลุวัตถุประสงค์อย่างสมบูรณ์ เพราะการควบคุมมีข้อจำกัดที่แฝงอยู่ (Inherent Limitations) ซึ่งถือเป็นปัจจัยที่มีผลต่อการบรรลุวัตถุประสงค์ขององค์กร นอกจากนั้นการวางระบบการควบคุมภายในยังต้องคำนึงถึงการคุ้มค้ำคุ้มทุนด้วย

4. การควบคุมภายในเป็นการกระทำเพื่อให้สำเร็จตามวัตถุประสงค์ของการควบคุม ได้แก่ ประสิทธิภาพและประสิทธิผลของการปฏิบัติงาน (Operation) ความเชื่อถือได้ของรายงานการเงิน การบัญชี (Financial) และประการสุดท้าย การปฏิบัติตามกฎหมายและกฎระเบียบที่เกี่ยวข้อง (Compliance)

⁵ ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, แนวทางการจัดระบบการควบคุมภายใน (กรุงเทพฯ: ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, 2540), หน้า 32.

3. องค์ประกอบของการควบคุมภายในตามแนวคิดของ COSO⁶

องค์ประกอบของการควบคุมภายในตามแนวคิดของ COSO มีความเกี่ยวเนื่องสัมพันธ์และเชื่อมโยงเข้าเป็นอันหนึ่งอันเดียวกับกระบวนการทางการบริหาร จำแนกเป็น 5 องค์ประกอบดังนี้

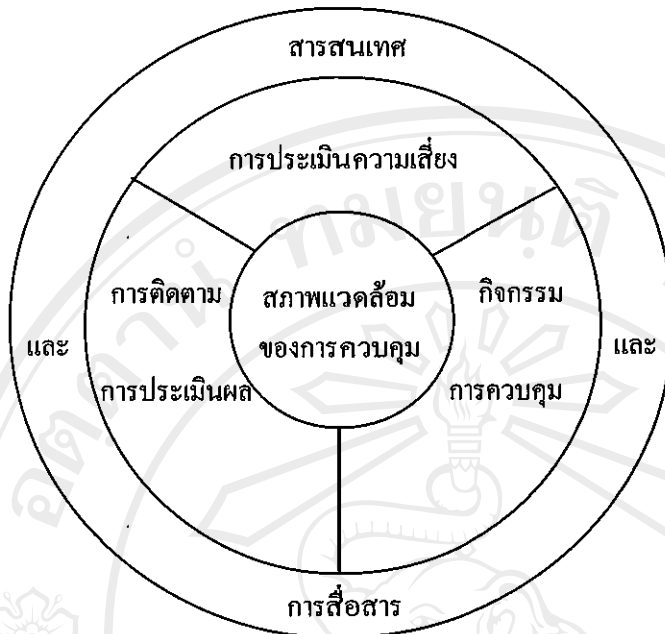
1. สภาพแวดล้อมของการควบคุม (Control Environment)
2. การประเมินความเสี่ยง (Risk Assessment)
3. กิจกรรมการควบคุม (Control Activities)
4. สารสนเทศและการสื่อสาร (Information and Communication)
5. การติดตามและประเมินผล (Monitoring and Evaluation)

องค์ประกอบทั้ง 5 ประการ มีความเกี่ยวเนื่องสัมพันธ์กัน โดยมีสภาพแวดล้อมของการควบคุมเป็นรากฐานที่จะทำให้องค์ประกอบอื่นๆ ดำรงอยู่ได้อย่างมั่นคง สภาพแวดล้อมที่เอื้อต่อการควบคุมภายในเป็นพื้นฐานสำคัญทำให้มีการปฏิบัติตามองค์ประกอบอื่นๆ องค์ประกอบทั้ง 5 นี้จะถือว่าเป็นมาตรฐานการควบคุมภายในเนื่องจากเป็นสิ่งจำเป็นในการดำเนินงานตามภารกิจขององค์กรให้บรรลุตามวัตถุประสงค์และเป้าหมายที่กำหนดและยังเป็นองค์ประกอบขั้นพื้นฐานที่จำเป็นสำหรับการควบคุมภายใน (ดังแสดงในภาพที่ 1) ซึ่งจะเป็นรากฐานไปสู่การบรรลุวัตถุประสงค์ของหน่วยงาน 3 ประการ คือ

- เกิดประสิทธิผลและประสิทธิภาพของการดำเนินงาน
- สร้างความเชื่อถือของรายงานทางการเงิน
- ทำให้มีการปฏิบัติตามกฎระเบียบ

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright © by Chiang Mai University
All rights reserved

⁶ คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน. การนำมาตรฐานการควบคุมภายในไปใช้ในเชิงปฏิบัติ คำแนะนำ (กรุงเทพฯ: สำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน), หน้า 5.



ภาพที่ 1 แผนภาพแสดงความสัมพันธ์ระหว่างองค์ประกอบการควบคุมภายใน

3.1 สภาพแวดล้อมของการควบคุม (Control Environment)

สภาพแวดล้อมของการควบคุม หมายถึง ปัจจัยต่างๆ ซึ่งร่วมกันส่งผลให้มีการควบคุมขึ้นในหน่วยรับตรวจ หรือทำให้การควบคุมที่มีอยู่ได้ผลดีขึ้น ในกรณีตรงข้ามสภาพแวดล้อมอาจทำให้การควบคุมย่อหย่อนลงได้ ตัวอย่างปัจจัยเกี่ยวกับสภาพแวดล้อมของการควบคุม เช่น ปรัชญาและรูปแบบการทำงานของผู้บริหาร ความซื่อสัตย์และจริยธรรม ความรู้ ทักษะและความสามารถของบุคลากร โครงสร้างการจ้ดองค์กรการมอบอำนาจและหน้าที่ความรับผิดชอบ นโยบายและวิธีบริหารด้านบุคลากร เป็นต้น

สภาพแวดล้อมการควบคุมเป็นเรื่องเกี่ยวกับการสร้างความตระหนัก (Control Consciousness) และบรรยากาศของการควบคุมในหน่วยงาน ให้บุคลากรในหน่วยงานเกิดจิตสำนึกที่ดีในการปฏิบัติงานตามความรับผิดชอบ โดยเน้นการสร้างบรรยากาศโดยผู้บริหารระดับสูง (Tone at the top) การควบคุมด้านนี้แบ่งเป็นการควบคุมโดยสร้างจิตสำนึกและคุณภาพ (Soft Controls) ที่มองเห็นไม่ได้ เช่น ความซื่อสัตย์ ความโปร่งใส การมีผู้นำดี ความมีจริยธรรม เป็นต้น และการควบคุมโดยกำหนดโครงสร้าง นโยบาย และระเบียบวิธีปฏิบัติ (Hard Controls) ที่เป็นหลักฐานมองเห็นได้

สภาพแวดล้อมการควบคุมที่ดี คือ สภาพแวดล้อมที่ทำให้บุคลากรในองค์กรมีความรับผิดชอบและเข้าใจขอบเขตอำนาจหน้าที่ของตนเอง และบุคลากรดังกล่าวจะต้องมีความรู้ ความสามารถ และทักษะที่จำเป็นต้องใช้ในการปฏิบัติงานตามที่ได้รับมอบหมายอย่างเพียงพอ นอกจากนี้บุคลากรดังกล่าวจะต้องยอมรับและปฏิบัติตามนโยบายและแนวทางการปฏิบัติงาน รวมถึงข้อกำหนดด้านจริยธรรมที่กำหนด

เนื่องจากสภาพแวดล้อมของการควบคุมเป็นองค์ประกอบที่มีผลกระทบอย่างมากต่อกิจกรรมทั้งหมดที่เกิดขึ้นในองค์กรและการตัดสินใจของฝ่ายบริหาร ดังนั้นสภาพแวดล้อมของการควบคุมที่ดีจะเป็นรากฐานที่สำคัญขององค์ประกอบอื่นๆ ของการควบคุมภายใน สภาพแวดล้อมของการควบคุมที่ดีจะเป็นการสร้างบรรยากาศให้บุคลากรทุกคนได้ตระหนักถึงความจำเป็นและความสำคัญของการควบคุมภายใน ซึ่งจะเอื้ออำนวยให้เกิดโครงสร้างของการควบคุมภายในและวินัยของบุคลากรในการยอมรับการควบคุมภายในที่องค์กรได้กำหนดขึ้น

สภาพแวดล้อมของการควบคุมภายใน ประกอบด้วยปัจจัยต่างๆ ดังนี้

3.1.1 ประสิทธิภาพการบริหารและรูปแบบการปฏิบัติการ แนวคิด ทักษะ ทักษะ และวิธีการทำงานของนักบริหารมีผลสำคัญต่อการควบคุมภายในขององค์กร เพราะผู้บริหารมีหน้าที่โดยตรงในการจัดให้มี นโยบาย มาตรการและวิธีการควบคุมภายใน

3.1.2 ความซื่อสัตย์และจรรยาบรรณ มีการจัดทำข้อกำหนดด้านจริยธรรม แนวทางที่พึงปฏิบัติ หรือมาตรฐานการปฏิบัติงานและมีการแจ้งข้อกำหนดต่างๆ ให้พนักงานทุกคนได้รับทราบและปฏิบัติตามข้อกำหนดอย่างชัดเจน

3.1.3 ความรู้ทักษะความสามารถของบุคลากร มีการกำหนดระดับของความรู้ความสามารถ สำหรับการปฏิบัติงานตามลักษณะงาน เพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการพิจารณาบรรจุแต่งตั้งพนักงานให้เหมาะสมกับหน้าที่และความรับผิดชอบ

3.1.4 โครงสร้างการจ้ององค์กร โครงสร้างขององค์กรที่ได้รับการจัดไว้ดียอมทำให้สามารถวางแผนงานและควบคุมการปฏิบัติงานได้อย่างถูกต้องและมีประสิทธิภาพ

3.1.5 การมอบอำนาจและหน้าที่ความรับผิดชอบ ผู้ปฏิบัติหน้าที่ต้องมีความเข้าใจชัดเจนถึงขอบเขตหน้าที่และความรับผิดชอบ เพื่อเป็นแนวทางในการปฏิบัติงานและการมอบอำนาจในการอนุมัติและการกำหนดวิธีการรายงาน ควรมอบให้ในระดับที่ทำให้ผู้ปฏิบัติงานเกิดความคิดริเริ่ม หรือสามารถแก้ไขปัญหาให้เหมาะสมกับหน้าที่ความรับผิดชอบของแต่ละคน

3.1.6 นโยบายวิธีบริหารงานด้านบุคลากร ควรกำหนดนโยบายและวิธีปฏิบัติในส่วนที่เกี่ยวกับการบริหารทรัพยากรมนุษย์ เช่น การว่าจ้าง การคัดเลือกบุคลากรที่มีความรู้ ทักษะ พฤติกรรมที่เหมาะสมกับงาน

3.1.7 กลไกการติดตามตรวจสอบการปฏิบัติงาน มีอิทธิพลสำคัญต่อสภาพแวดล้อมของการควบคุมและแนวทางการปฏิบัติงานของผู้บริหาร รวมถึงการสร้างบรรยากาศการควบคุมของกิจการ โดยเฉพาะการส่งเสริมให้การตรวจสอบเป็นไปโดยอิสระและมาตรฐานของการปฏิบัติงาน

3.2 การประเมินความเสี่ยง (Risk Assessment)

ความเสี่ยง หมายถึง โอกาสที่จะเกิดความผิดพลาด ความเสียหาย การรั่วไหล ความสูญเปล่า หรือเหตุการณ์ซึ่งไม่พึงประสงค์ที่ทำให้งานไม่ประสบความสำเร็จตามวัตถุประสงค์และเป้าหมายที่กำหนด

การประเมินความเสี่ยง หมายถึง กระบวนการที่ใช้ในการระบุและวิเคราะห์ความเสี่ยงที่มีผลกระทบต่อการบรรลุวัตถุประสงค์ขององค์กร รวมทั้งการกำหนดแนวทางที่จำเป็นต้องใช้ในการควบคุมความเสี่ยงหรือการบริหารความเสี่ยง

ขั้นตอนในการประเมินความเสี่ยง ประกอบด้วย

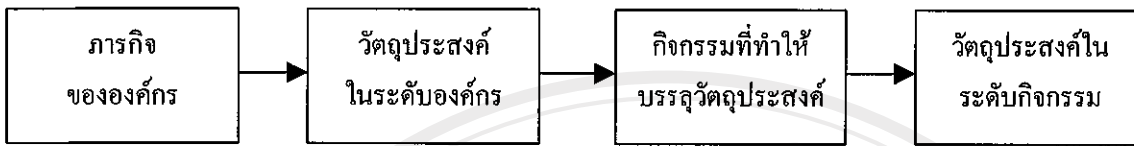
3.2.1 การกำหนดวัตถุประสงค์ (Objectives Setting) เป็นเงื่อนไขที่จำเป็นประการแรกสำหรับการควบคุมภายใน ถ้าหน่วยรับตรวจไม่มีวัตถุประสงค์และเป้าหมายในการดำเนินงาน ก็ไม่มีความจำเป็นต้องมีการควบคุมภายใน ในเบื้องต้นทุกองค์กรจะต้องกำหนดภารกิจเพื่อกำหนดทิศทางในการดำเนินงานขององค์กร หลังจากนั้นผู้บริหารควรกำหนดวัตถุประสงค์ขององค์กรให้สอดคล้องกับภารกิจที่ได้กำหนดไว้ โดยทั่วไปวัตถุประสงค์ขององค์กรอาจแบ่งออกได้เป็น 2 ระดับ คือ (ดังแสดงในภาพที่ 2)

1. **วัตถุประสงค์ในระดับองค์กร (Entity-Level Objectives)** เป็นวัตถุประสงค์ของการดำเนินงานในภาพรวมขององค์กร โดยทั่วไปวัตถุประสงค์ในระดับองค์กรจะระบุไว้ในแผนกลยุทธ์ และแผนการปฏิบัติงานประจำปีขององค์กรเช่นเดียวกับภารกิจ (Mission) และกลยุทธ์ในภาพรวมขององค์กร

2. **วัตถุประสงค์ในระดับกิจกรรม (Activity-Level Objectives)** เป็นวัตถุประสงค์ของการดำเนินงานที่เฉพาะเจาะจงลงไปสำหรับแต่ละกิจกรรมที่องค์กรกำหนดเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ขององค์กร ซึ่งวัตถุประสงค์ของแต่ละกิจกรรมจะต้องสนับสนุนและสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ในระดับองค์กร

การกำหนดวัตถุประสงค์ขององค์กรควรมีลำดับขั้นตอน ดังต่อไปนี้

1. กำหนดภารกิจขององค์กร
2. กำหนดวัตถุประสงค์ในระดับองค์กรให้สอดคล้องกับภารกิจที่กำหนดไว้
3. กำหนดกิจกรรมที่ทำให้บรรลุวัตถุประสงค์ในระดับองค์กร
4. กำหนดวัตถุประสงค์ในระดับกิจกรรม



ภาพที่ 2 ขั้นตอนการกำหนดวัตถุประสงค์ขององค์กร

วัตถุประสงค์ที่กำหนดขึ้นในแต่ละระดับ ควรมีการกำหนดเป้าหมายและตัวชี้วัดความสำเร็จที่ชัดเจนและสามารถวัดผลได้

ระบบการควบคุมภายในที่ดี จะต้องให้ความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลว่า สามารถช่วยให้องค์กรบรรลุวัตถุประสงค์ด้านการดำเนินงาน การรายงานทางการเงิน การปฏิบัติตามกฎหมาย กฎระเบียบที่ต้องปฏิบัติทั้ง 3 ด้านดังกล่าวเป็นเป้าหมายของการควบคุมภายใน ดังนั้นวัตถุประสงค์ขององค์กรจึงควรระบุไว้ได้ว่าแต่ละวัตถุประสงค์ที่กำหนดเป็นวัตถุประสงค์การควบคุมในด้านใด

3.2.2 การระบุปัจจัยเสี่ยง (Risk Identification) ความเสี่ยงมีสาเหตุจากปัจจัยทั้งภายในและภายนอก ปัจจัยเหล่านี้มีผลกระทบต่อวัตถุประสงค์และเป้าหมายขององค์กรหรือผลการปฏิบัติงานทั้งในระดับกิจกรรมใดของกระบวนการปฏิบัติงานที่อาจเกิดความผิดพลาด ความเสียหาย และการไม่บรรลุวัตถุประสงค์ที่จัดจ้างในราคาแพง ความเสี่ยงจากการจัดซื้อพัสดุที่มีคุณภาพต่ำกว่าข้อกำหนด เป็นต้น

3.2.3 การวิเคราะห์ความเสี่ยง (Risk Analysis) หลังจากระบุปัจจัยเสี่ยงแล้ว ขั้นตอนต่อไปคือการวิเคราะห์ความเสี่ยงหรือผลกระทบของความเสี่ยงต่อองค์กร เทคนิคการวิเคราะห์ความเสี่ยงหลายวิธีเพราะการวัดความเสี่ยงเป็นตัวเลขว่ามีผลกระทบต่อองค์กรเท่าไรนั้นเป็นสิ่งที่ทำได้ยาก โดยทั่วไปจะวิเคราะห์ความเสี่ยงโดยประเมินนัยสำคัญหรือผลกระทบของความเสี่ยง (Materiality) และความถี่ที่จะเกิดหรือโอกาสที่จะเกิดความเสี่ยง (Frequency) โดยการใช้วิธีการให้คะแนน (ดังแสดงภาพที่ 3)

โอกาสที่จะเกิดความเสี่ยง

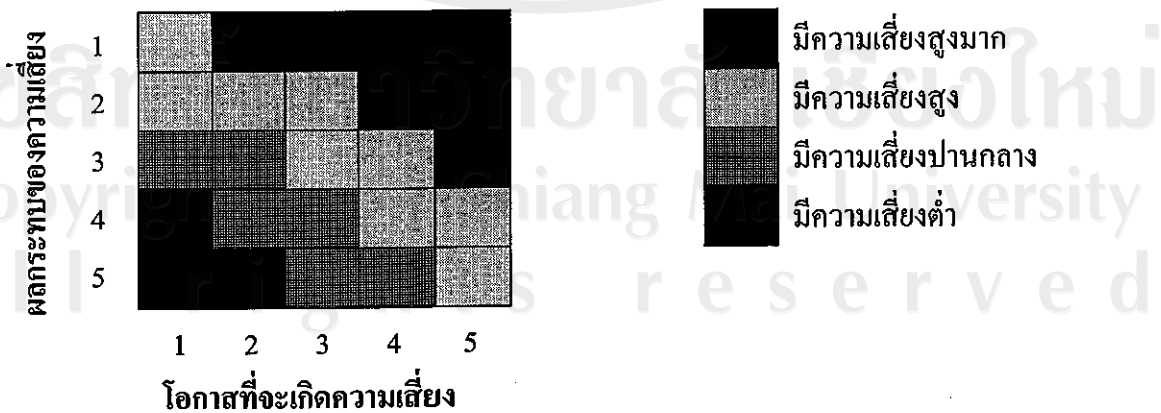
ผลกระทบของความเสี่ยงต่อองค์กร

โอกาสจะเกิดความเสี่ยง	ความถี่โดยเฉลี่ย	คะแนน	ผลกระทบ	มูลค่าความเสียหาย	คะแนน
สูงมาก	1 เดือนต่อครั้งหรือมากกว่า	5	สูงมาก	> 10 ล้านบาท	5
สูง	1-6 เดือนต่อครั้งแต่ไม่เกิน 5 ครั้ง	4	สูง	> 2.5 แสนบาท-10 ล้านบาท	4
ปานกลาง	1 ปีต่อครั้ง	3	ปานกลาง	> 50,000-2.5 ล้านบาท	3
น้อย	2-3 ปีต่อครั้ง	2	น้อย	> 10,000-50,000 บาท	2
น้อยมาก	5 ปีต่อครั้ง	1	น้อยมาก	ไม่เกิน 10,000 บาท	1

หมายเหตุ : มูลค่าความเสียหาย และความถี่เป็นเพียงตัวอย่างการนำไปใช้ ควรมีการกำหนดให้เหมาะสมกับขนาดภารกิจและลักษณะการดำเนินงานขององค์กร

ภาพที่ 3 โอกาสที่จะเกิดความเสี่ยงและผลกระทบของความเสี่ยงต่อองค์กร

ผู้บริหารควรให้ความสำคัญต่อความเสี่ยงที่มีระดับสูงและมีโอกาสเกิดขึ้นสูงแต่อาจลดความสนใจต่อความเสี่ยงที่มีระดับต่ำและโอกาสจะเกิดความเสี่ยงมีน้อย การวิเคราะห์ความเสี่ยงของสองจุดนี้ต้องใช้วิจารณญาณอย่างมากกว่าควรอยู่ระดับใด เพราะการวัดผลความเสี่ยงทำได้ยาก โดยอาจพิจารณาจากความสัมพันธ์ระหว่างโอกาสที่จะเกิดความเสี่ยง และผลกระทบของความเสี่ยงต่อองค์กรว่าก่อให้เกิดระดับของความเสี่ยงในระดับใด ซึ่งอาจแสดงได้ดังนี้ (ดังแสดงภาพที่ 4)



ภาพที่ 4 ระดับของความเสี่ยง (Degree of Risk)

นอกจากการใช้แนวทางในการวิเคราะห์ความเสี่ยงตามแผนภาพข้างต้นแล้ว ในทางปฏิบัติฝ่ายบริหารควรพิจารณาถึงปัจจัยอื่นๆ ประกอบ อาทิ ความเสี่ยงบางประเภทอาจมีโอกาที่จะเกิดสูงมากถึงแม้ผลเสียที่เกิดขึ้นจากความเสียดังกล่าวในแต่ละครั้งมีจำนวนเงินน้อย แต่ในภาพรวมอาจก่อให้เกิดผลเสียอย่างมีสาระสำคัญต่อองค์กรได้

3.2.4 การบริหารความเสี่ยง (Risk Management) เมื่อทราบความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญและโอกาสที่จะเกิดความเสี่ยงแล้วควรวิเคราะห์สาเหตุที่ทำให้เกิดความเสียหาย และพิจารณาว่าจะยอมรับความเสี่ยงนั้นหรือจะกำหนดกิจกรรมการควบคุมต่างๆ เพื่อป้องกัน หรือลดความเสี่ยงให้อยู่ในระดับที่สามารถยอมรับได้ ระดับดังกล่าวผู้บริหารมีหน้าที่และความรับผิดชอบกำหนดขึ้น แต่ทั้งนี้ต้องพิจารณาถึงค่าใช้จ่ายหรือต้นทุนในการจัดให้มีกิจกรรมการควบคุมกับประโยชน์ที่จะได้รับจากกิจกรรมควบคุมว่าคุ้มค่าหรือไม่

ผู้บริหารที่ให้ความสำคัญกับการประเมินความเสี่ยงอย่างสม่ำเสมอ และปรับเปลี่ยนการควบคุมภายในให้เหมาะสมกับความเสี่ยงที่เปลี่ยนไปอยู่เสมอ ย่อมถือได้ว่าปฏิบัติหน้าที่ผู้บริหารอย่างเหมาะสมและถือเป็นองค์ประกอบสำคัญอย่างหนึ่งของการควบคุมภายใน การกำหนดวิธีการควบคุมเพื่อป้องกันหรือลดความเสี่ยง ฝ่ายบริหารควรพิจารณาว่า ความเสี่ยงที่เกิดขึ้นนั้นเป็นความเสี่ยงในลักษณะใด

กรณีเป็นความเสี่ยงเกี่ยวกับองค์กรโดยรวม มักเกิดจากปัจจัยภายนอกซึ่งมิได้อยู่ภายใต้การควบคุมของฝ่ายบริหาร การป้องกันหรือลดความเสี่ยงกระทำได้โดยการบริหารความเสี่ยง เช่น ความเสี่ยงจากการเปลี่ยนแปลงระบบอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ อาจบริหารความเสี่ยงโดยการจัดทำสัญญาซื้อขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า หรือพิจารณาหาแหล่งเงินทุนภายในประเทศทดแทน เป็นต้น

กรณีเป็นความเสี่ยงเกี่ยวกับการควบคุมภายใน ซึ่งเกิดจากปัจจัยภายในซึ่งอยู่ภายใต้การควบคุมของฝ่ายบริหาร การป้องกันหรือลดความเสี่ยงกระทำได้โดยจัดให้มีกิจกรรมการควบคุมอย่างเพียงพอและเหมาะสม อาทิ ความเสี่ยงจากการจัดซื้อพัสดุในราคาแพงแต่คุณภาพต่ำ อาจจัดให้มีกิจกรรมควบคุมเกี่ยวกับการจัดซื้อให้รัดกุมมากขึ้น เช่น การกำหนดนโยบายการคัดเลือกผู้ขายที่ดีที่สุดทั้งในเรื่องคุณภาพและราคา การกำหนดเงินการอนุมัติจัดซื้อให้เหมาะสม การจัดทำทะเบียนประวัติผู้ขาย รวมทั้งสถิติราคาและปริมาณการจัดซื้อ การแบ่งแยกหน้าที่ตามหลักการควบคุมภายในที่ดี การกำหนดให้มีการสับเปลี่ยนหมุนเวียนเจ้าหน้าที่จัดซื้อ เป็นต้น

3.3 กิจกรรมการควบคุม (Control Activities)

กิจกรรมการควบคุม หมายถึง นโยบายและวิธีการต่างๆ ที่ฝ่ายบริหารกำหนดให้บุคลากรของหน่วยรับตรวจปฏิบัติเพื่อลดหรือควบคุมความเสี่ยง และได้รับการสนองตอบโดยมีการปฏิบัติตาม ตัวอย่างกิจกรรมการควบคุม เช่น การสอบทานงาน การดูแลป้องกันทรัพย์สิน และการแบ่งแยกหน้าที่ เป็นต้น

3.3.1 ประเภทของการควบคุม

1. การควบคุมแบบป้องกัน (Preventive Control) เป็นการควบคุมเพื่อป้องกันหรือลดความเสี่ยงจากความผิดพลาด ความเสียหาย เช่น การแบ่งแยกหน้าที่การทำงาน การควบคุมการเข้าถึงทรัพย์สิน เป็นต้น

2. การควบคุมแบบค้นพบ (Detective Control) เป็นการควบคุมเพื่อค้นพบความเสียหายหรือความผิดพลาดที่เกิดขึ้นแล้ว เช่น การสอบทานงาน การสอบย้อนอดีต การตรวจนับพัสดุ เป็นต้น

3. การควบคุมแบบแก้ไข (Corrective Control) เป็นวิธีการควบคุมที่กำหนดขึ้นเพื่อแก้ไขข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้นให้ถูกต้อง หรือเพื่อหาวิธีแก้ไข ไม่ให้เกิดข้อผิดพลาดซ้ำอีกในอนาคต

4. การควบคุมแบบส่งเสริม (Directive Control) เป็นวิธีการควบคุมที่ส่งเสริมหรือกระตุ้นให้เกิดความสำเร็จตามวัตถุประสงค์ที่ต้องการ เช่น การให้รางวัลแก่ผู้มีผลงานดี เป็นต้น

การควบคุมทั้ง 4 แบบมีผลต่อประสิทธิผลของการควบคุมภายใน การควบคุมแบบป้องกันนิยมว่าเป็นการควบคุมด้านคุณภาพ และเสียค่าใช้จ่ายน้อยกว่าการควบคุมแบบค้นพบหรือแบบแก้ไขปัญหาที่เกิดขึ้นแล้ว แต่การควบคุมแบบค้นพบหรือแบบแก้ไขยังคงมีความสำคัญในการเป็นหลักฐานยืนยันการทำงานของกิจกรรมการควบคุมแบบป้องกันว่าได้ผลจริงและป้องกันความสูญหายของทรัพย์สิน ได้จริง การควบคุมแบบส่งเสริมนิยมว่าเป็นวิธีที่ดีและทันสมัยเพราะมีผลด้านบวกต่อการสร้างขวัญและกำลังใจของผู้ปฏิบัติงาน

3.3.2 การจัดให้มีกิจกรรมการควบคุม

กิจกรรมการควบคุมควรเป็นหนึ่งของการปฏิบัติงาน โดยแทรกหรือแฝงอยู่กับการปฏิบัติงานปกติ เช่น การวางแผน การปฏิบัติตามแผน การสอบทาน การดูแลป้องกันรักษาทรัพย์สิน ขององค์กร กิจกรรมการควบคุมมีอยู่ในทุกระดับของการปฏิบัติงาน เช่น การให้ความเห็นชอบ การอนุมัติ การสอบย้อนอดีตและการกระทบย้อน การสอบทานผลการปฏิบัติงาน การรักษาความปลอดภัย การจดบันทึกกิจกรรมต่างๆ รวมทั้งการรวบรวมและจัดเก็บเอกสารที่เกี่ยวข้องซึ่งเป็นหลักฐานแสดงการปฏิบัติกิจกรรมนั้นๆ กิจกรรมการควบคุมอาจประยุกต์ใช้ในสภาพแวดล้อมของระบบงาน

คอมพิวเตอร์ หรือในระบบงานที่ทำด้วยมือ และกิจกรรมควบคุมอาจแยกตามวัตถุประสงค์ของการควบคุม เช่น วัตถุประสงค์เพื่อความมั่นใจว่าการประมวลข้อมูลถูกต้องสมบูรณ์

กิจกรรมการควบคุมที่ระบุในรายงาน COSO ได้แก่

1. การกำหนดนโยบายและวิธีปฏิบัติงานที่ชัดเจน (Policies and Procedures) ผู้บริหารระดับสูงต้องเป็นผู้นำในการจัดทำนโยบายและแผนงานรวม ซึ่งรวมถึงงบประมาณและประมาณการในระดับองค์กร ส่วนวิธีปฏิบัติงานหมายถึง การกำหนดวิธีปฏิบัติงานในรายละเอียดโดยผู้บริหารระดับรองลงมาในการดำเนินงานในด้านต่างๆ ที่ตนรับผิดชอบ เพื่อให้รองรับหรือเป็นไปตามนโยบายหรือแผนงานระดับองค์กร ดังนั้น นโยบาย แผนงาน งบประมาณ และประมาณการต่างๆ ที่ดีในทุกระดับจึงควรระบุผลงานที่คาดหวังไว้อย่างชัดเจนทั้งในรูปจำนวนและระยะเวลาเพื่อใช้ประโยชน์ในการติดตามและประเมินผลในขั้นต่อไป และได้ผลสรุปที่ชัดเจนไม่คลุมเครือ

2. การสอบทานโดยผู้บริหารสูงสุด (Top Management Review) หมายถึง กิจกรรมการควบคุมที่ผู้บริหารสูงสุดเป็นผู้ให้ เช่น การใช้วิธีวิเคราะห์เปรียบเทียบระหว่างผลการปฏิบัติงานจริงกับแผนงาน งบประมาณ หรือประมาณการ ซึ่งได้จัดทำหรือกำหนดขึ้นไว้เป็นการล่วงหน้า การสอบทานโดยผู้บริหารสูงสุดเป็นการสอบทานในภาพรวม รวมทั้งการสอบทานโดยเปรียบเทียบกับข้อมูลของกลุ่มว่า การดำเนินงานนั้นมีปัญหาใหญ่ๆ ด้านใดบ้าง เพื่อช่วยให้ผู้บริหารสูงสุดได้รับทราบระดับปัญหาและทิศทางการแข่งขันและเตรียมรับสถานการณ์ในอนาคตได้ถูกต้องมากขึ้น

3. การสอบทานโดยผู้บริหารระดับกลาง (Function Management Review) ผู้บริหารระดับกลาง หมายถึง ผู้บริหารที่มีหน้าที่รับผิดชอบงานด้านใดด้านหนึ่งภายในองค์กร เช่น การจัดการการผลิต การขาย การเงิน การบัญชี เป็นต้น ซึ่งเป็นการสอบทานตามสายบังคับบัญชาในหน่วยงานที่ตนรับผิดชอบโดยวิธีต่างๆ เช่น

3.1 การสอบทานผลงานจริงกับแผนงานหรือเป้าหมายในด้านที่ตนรับผิดชอบ

3.2 การสอบทานวิธีการปฏิบัติงานจริงกับระเบียบที่กำหนด

3.3 การสอบทานกับสถิติผลงานปฏิบัติงานในอดีต

3.4 การสอบทานโดยผู้บริหารระดับกลางควรกระทำบ่อยครั้งมากน้อยเพียงใด

ย่อมขึ้นอยู่กับลักษณะของความเสี่ยงของงาน เช่น กรณีของธนาคาร หรือสถาบันการเงินซึ่งระดับความเสี่ยงค่อนข้างสูง บางเรื่องอาจต้องมีการสอบทานเป็นประจำทุกวันหรือทุกสัปดาห์

4. การควบคุมการประมวลผลข้อมูล (Control Over Information Processing) ข้อมูลมีความหมายรวมถึงทั้งข้อมูลทางการบัญชี และข้อมูลสำคัญอื่น กิจกรรมควบคุมภายในประมวลข้อมูลที่ดี ทำให้ได้สารสนเทศสำหรับการบริหารที่มีความถูกต้องกะทัดรัด สมบูรณ์ ทันเวลา และให้เนื้อหาที่เกี่ยวข้องกับเรื่องที่ต้องตัดสินใจ กิจกรรมการควบคุมที่จำเป็นในกระบวนการนี้ ได้แก่

4.1 การอนุมัติรายการ (Authorization)

4.2 การแบ่งแยกหน้าที่ระหว่างผู้อนุมัติ ผู้บันทึกบัญชี และผู้เก็บรักษาทรัพย์สินที่สำคัญ (Segregation of Duties)

4.3 การเก็บรักษา รวมทั้งการควบคุมทรัพย์สินและข้อมูลที่สำคัญ (Access Control)

4.4 การสอบทานหรือสอบย้อนงานระหว่างกัน (Internal Review and Internal Check)

4.5 การออกแบบและการใช้เอกสารที่เหมาะสม (Document Design and Use)

4.6 การใช้เทคโนโลยีที่เหมาะสมช่วยในการประมวลผลข้อมูล (Information Technology)

4.7 ในกรณีที่ใช้คอมพิวเตอร์ในการประมวลผล ต้องคำนึงถึงการควบคุมทั่วไป (General Control) และการควบคุมเฉพาะระบบงาน (Application Control)

5. การควบคุมทางกายภาพ (Physical Controls) หมายถึง การดูแลป้องกันทรัพย์สินที่มีรูปร่างมีตัวตน ได้แก่ เครื่องมือ เครื่องใช้ สินค้าคงเหลือ เงินสด หลักทรัพย์ เอกสารสิทธิ์และเอกสารอื่น รวมถึงการตรวจนับ การจัดเวรยามรักษาการณ์ การประกันภัย การเปรียบเทียบจำนวนที่มีจริงกับทะเบียนหรือหลักฐานทางบัญชี

6. การแบ่งแยกหน้าที่ (Segregation of Duties) โดยหลักการคือ การจัดแบ่งหน้าที่ระหว่างบุคคลหรือหน่วยงาน เพื่อให้มีการสอบย้อน ความถูกต้อง ความสมบูรณ์ระหว่างกันตามหลักการแบ่งแยกหน้าที่ จะหมายความว่างานใดที่มีความสำคัญควรจัดแบ่งแยกหน้าที่ความรับผิดชอบ

7. การใช้ดัชนีวัดผลการปฏิบัติงาน (Key Performance Indicator: KPI) ได้เน้นถึงการวัดความพึงพอใจของลูกค้าที่มีต่อสินค้าและบริการ และการปรับปรุงให้สินค้าและบริการสามารถตอบสนองความต้องการของลูกค้าได้สูงสุด การวัดผลงานจึงมีผู้คิดดัชนีวัดผลการปฏิบัติงานหลายด้านที่เห็นว่าเป็นด้านที่เป็นหลักสำคัญขององค์การแต่ละแห่ง เช่น ในปี ค.ศ. 1960 Edwards Deming ได้มีการเสนอเรื่องการควบคุม การลดของเสียหรือของมีตำหนิที่เกิดในกระบวนการผลิตให้น้อยลงที่สุด (Zero Defect) หรือการใช้เวลาการผลิตที่ลดลง และใช้อัตราส่วนในเรื่องดังกล่าวเป็นตัววัดประสิทธิภาพของการผลิต ในปี ค.ศ.1973 Peter F.Drucker ได้ให้ความเห็นว่าการวัดผลงานควรพิจารณาทุกด้าน และเน้นการวัดประสิทธิภาพการปฏิบัติงาน (Effective of Performance) เป็นสำคัญและต่อมาในปี ค.ศ. 1990 เป็นยุคการบริหารที่เน้นความสำคัญของลูกค้าและบริการเป็นหลัก (Customer Satisfaction Oriented) ดังนั้นการวัดผลการปฏิบัติงานของลูกค้าที่มีต่อสินค้า

และบริการ ต่อมาดัชนีวัดผลการปฏิบัติงานสำคัญ (Key Performance Indicator: KPI) ได้พัฒนาเป็นเครื่องมือ โดยการกำหนดตัวที่ใช้เป็นเป้าหมายและวัดความสำเร็จการปฏิบัติงานสำคัญในทุกระดับ ได้แก่ ระดับองค์กร (Corporate Level) ระดับธุรกิจ (Business Unit Level) ระดับหน่วยงาน (Department Level) ระดับพนักงาน (Employee Level) ซึ่งจะต้องสอดคล้องกับแผนกลยุทธ์และแผนปฏิบัติงานขององค์กร ตามหน้าที่และผลการดำเนินงานหลักของ องค์กรและหน่วยงาน

7.1 ดัชนีวัดความสำเร็จแบบสมดุล (Balance Scorecard: BSC) ดัชนีวัดความสำเร็จแบบสมดุลตามที่ Kaplan และNorton ได้ให้ความหมายไว้คือ เครื่องมือที่ทำหน้าที่เปลี่ยนพันธกิจ (Mission) และกลยุทธ์ (Strategy) เป็นชุดของการวัดผลการปฏิบัติงานที่มีส่วนช่วยกำหนดกรอบของระบบการวัดและการบริหารกลยุทธ์ที่ครอบคลุมด้านต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องไว้ครบถ้วน เช่น ด้านการเงิน ด้านลูกค้า ด้านกิจการภายใน และด้านการเรียนรู้และการเติบโตขององค์กร กล่าวอีกนัยหนึ่ง ดัชนีวัดความสำเร็จแบบสมดุล คือตัวชี้วัดผลสำเร็จของการปฏิบัติงานที่กำหนดขึ้นเพื่อให้สามารถตอบสนองความต้องการของผู้ที่เกี่ยวข้องกับองค์กรได้ครบทุกกลุ่ม โดยเฉพาะกลุ่มที่มีบทบาทสำคัญต่อความอยู่รอดและการเติบโตขององค์กร

7.2 การเปรียบเทียบกับวิธีที่ดีที่สุด (Benchmark) ในปลายทศวรรษ 1980 ตอนต้น 1990 แนวความคิดนี้ได้รับความนิยมอย่างสูงในแวดวงอุตสาหกรรม โดยใช้วิธีการนี้เปรียบเทียบกับวิธีที่ดีที่สุดแบบเชิงแข่งขัน (Competitive Benchmark) ซึ่งเป็นการเปรียบเทียบกระบวนการต่อกระบวนการ (Process to Process) หรือหน่วยงานต่อหน่วยงาน (Function to Function) แต่ไม่ใช่เป็นการเปรียบเทียบว่าบริษัท ชี้นำทำได้ดีระดับใด แต่เพื่อค้นหาว่าทำอย่างไรให้ได้วิธีการที่ดีที่สุด เพื่อให้กิจการได้ผลิตผลงานที่เท่าเทียมหรือดีกว่ากิจการผู้นำ

8. การจัดทำหลักฐานเอกสาร (Documentation) การดำเนินงาน หรือระบบงานใดที่มีความสำคัญจำเป็นต้องจัดทำหลักฐานเป็นเอกสารหรือหนังสือไว้ เช่น โครงสร้างการควบคุมภายใน การดำเนินงานหรือระบบงานที่สำคัญ คำสั่ง นโยบาย หรือคู่มือการปฏิบัติงาน ซึ่งควรมีความถูกต้องครบถ้วนและมีไว้พร้อมสำหรับการนำไปใช้ได้ตลอดเวลา และจัดระบบการดูแลให้คู่มือนั้นเป็นปัจจุบันอยู่เสมอ

3.4 สารสนเทศและการสื่อสาร (Information and Communications)

สารสนเทศ หมายถึง ข้อมูลข่าวสารทางการเงิน และข้อมูลข่าวสารอื่นๆ เกี่ยวกับการดำเนินงานของหน่วยรับตรวจ ไม่ว่าจะเป็นข้อมูลจากแหล่งภายใน หรือภายนอก

ในการดำเนินงานองค์กรจำเป็นต้องมีการสื่อสารข้อมูลเกี่ยวกับเหตุการณ์ต่างๆ ทั้งภายในและภายนอกหน่วยงาน ซึ่งต้องเป็นข้อมูลที่เกี่ยวข้อง นำเชื่อถือ ทันเวลา และเป็นข้อมูลที่หน่วยงานต้องการเพื่อช่วยให้สามารถบรรลุวัตถุประสงค์ที่กำหนด ผู้บริหารระดับต่างๆ จึงจำเป็นต้องได้รับ

ข้อมูลทั้งด้านการดำเนินงานและด้านการเงินเพื่อพิจารณาว่าการดำเนินงานได้เป็นไปตามแผนกลยุทธ์ และแผนการปฏิบัติงานประจำปี และบรรลุวัตถุประสงค์ในการใช้ทรัพยากรอย่างมีประสิทธิภาพ และ ประสิทธิภาพหรือไม่ ตัวอย่างเช่น ข้อมูลการดำเนินงานซึ่งต้องนำมาใช้จัดทำรายงานการเงินจะ รวมถึงข้อมูลต่างๆ ด้านการจัดซื้อ ค่าใช้จ่ายต่างๆ รายการอื่นๆ เกี่ยวกับทรัพย์สินถาวร สินค้าคงคลัง หรือพัสดุคงคลัง และถูกหนี้ นอกจากนี้ยังจำเป็นต้องมีข้อมูลการปฏิบัติงานเพื่อประกอบการ พิจารณาว่าองค์กรได้ปฏิบัติตามระเบียบ กฎหมาย และข้อบังคับต่างๆ หรือไม่ ข้อมูลด้านการเงิน เป็นที่ต้องการของผู้ใช้ทั้งภายในและภายนอก ข้อมูลเหล่านี้เป็นสิ่งจำเป็นเพื่อใช้จัดทำงบการเงินเพื่อ รายงานต่อบุคคลภายนอก และเป็นข้อมูลที่จำเป็นต้องใช้จัดทำรายงานประจำวันเพื่อใช้ตัดสินใจใน การบริหารงานจึงควรจัดให้มีข้อมูลข่าวสารที่เกี่ยวข้องและแจกจ่ายข้อมูลในรูปแบบที่เหมาะสม และทันเวลาให้ฝ่ายบริหารและบุคลากรซึ่งจำเป็นต้องใช้ข้อมูลข่าวสารนั้นเพื่อช่วยให้ผู้รับสามารถ ปฏิบัติหน้าที่ของตนได้อย่างมีประสิทธิภาพ

การสื่อสารที่มีประสิทธิภาพควรเป็นไปอย่างกว้างขวาง มีการสื่อสารข้อมูลทั้งจาก ระดับบนลงล่างจากระดับล่างขึ้นบน และในระดับเดียวกันภายในองค์กร นอกเหนือจากการสื่อสาร ภายในองค์กรแล้วควรมีการสื่อสารที่เพียงพอกับบุคคลอื่นภายนอกองค์กรด้วย เพื่อให้สามารถรับ ข้อมูลจากผู้มีส่วนเกี่ยวข้องหรือมีส่วนได้ส่วนเสียจากภายนอกเพื่อให้เกิดประโยชน์ต่อหน่วยงาน

3.5 การติดตามประเมินผล (Monitoring)

การติดตามประเมินผล หมายถึง กระบวนการประเมินคุณภาพการปฏิบัติงานและ ประเมินประสิทธิภาพของการควบคุมภายในที่วางไว้อย่างต่อเนื่องและสม่ำเสมอ โดยการติดตามผล ในระหว่างการปฏิบัติงาน (Ongoing Monitoring) หรือในระหว่างการออกแบบการควบคุมภายใน และการประเมินผลเป็นรายครั้ง (Separate Evaluation) ซึ่งแยกเป็นการประเมินการควบคุมด้วยตนเอง (Control Self Assessment) และการประเมินการควบคุมอย่างเป็นอิสระ (Independent Assessment)

3.5.1 การติดตามผลในระหว่างการปฏิบัติงาน (Ongoing Monitoring) โดยทั่วไปการ ควบคุมภายในจะได้รับการออกแบบเพื่อให้เกิดความมั่นใจว่ามีการติดตามผลอย่างต่อเนื่อง รวมเป็น ส่วนเดียวกันและอยู่ในการดำเนินงานด้านต่างๆ ตามปกติขององค์กร การติดตามผลมักอยู่ในรูป กิจกรรมการบริหารและการกำกับดูแลโดยปกติ เช่น การเปรียบเทียบ การสอบค้น และกิจกรรมอื่น ซึ่งเป็นการปฏิบัติงานตามหน้าที่ประจำของบุคลากรในองค์กร

จุดสำคัญที่ควรติดตามผล

1. สภาพแวดล้อมของการควบคุม

ฝ่ายบริหารควรติดตามผลเกี่ยวกับสภาพแวดล้อมการควบคุมเพื่อความมั่นใจว่าหัวหน้า ส่วนงานทุกระดับได้ดำรงรักษาไว้ซึ่งมาตรฐาน จริยธรรม และส่งเสริมให้เจ้าหน้าที่มีศีลธรรมอันดี

หัวหน้าส่วนงานในองค์กรทุกระดับควรติดตามผลเพื่อความมั่นใจว่าเจ้าหน้าที่มีความรู้ความสามารถ และได้รับการฝึกอบรมที่เพียงพอ ผู้บริหารสไตล์และปรัชญาการบริหารที่เหมาะสมกับสภาพแวดล้อมและสถานการณ์ที่จะส่งเสริมให้ภารกิจขององค์กรบรรลุผล

2. ความเสี่ยงและโอกาสจะเกิดความเสี่ยง

หัวหน้าส่วนงานต่างๆ ในองค์กร ควรติดตามผลเกี่ยวกับสภาพแวดล้อมภายในและภายนอกองค์กร เพื่อให้สามารถระบุการเปลี่ยนแปลงของความเสี่ยงและโอกาสจะเกิดความเสี่ยงใหม่ๆ หากมีการเปลี่ยนแปลงความเสี่ยงควรดำเนินการตามความเหมาะสมกับความเสี่ยงนั้น ถ้าความเสี่ยงนั้นมีสาระสำคัญมากควรรายงานให้ฝ่ายบริหารทราบและฝ่ายบริหารควรรู้ว่าการล่าช้าของการตอบสนองเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงของความเสี่ยงอาจมีผลให้เกิดการเสียหายต่อองค์กรได้

3. กิจกรรมการควบคุม

ควรจัดกิจกรรมการควบคุมขึ้นเพื่อเป็นการป้องกันหรือลดความเสี่ยงจากเหตุการณ์ที่ไม่พึงประสงค์ที่อาจจะเกิดขึ้น อย่างไรก็ตามกิจกรรมการควบคุมอาจจะไร้ผล ถ้ามีการสมรู้ร่วมคิดกันตั้งแต่ 2 คนขึ้นไปเพื่อการทุจริต ดังนั้นฝ่ายบริหารจึงควรกำหนดวิธีการติดตามผลของการปฏิบัติตามกิจกรรมการควบคุม การติดตามผลที่ดีจะทำให้มีโอกาสแก้ไขปัญหาที่เกิดขึ้นของกิจกรรมการควบคุม รวมทั้งทำให้มีการควบคุมความเสี่ยงกันที่เหตุการณ์ที่ไม่พึงประสงค์นี้เกิดขึ้น

4. สารสนเทศและการสื่อสาร

หัวหน้าหน่วยงานต่างๆ ในองค์กรควรติดตามผลเพื่อความมั่นใจว่า เจ้าหน้าที่ในความรับผิดชอบได้รับข่าวสารข้อมูลเพียงพอ ทันกาลและเหมาะสม

3.5.2 การประเมินรายครั้ง (Separate Evaluations) มีวัตถุประสงค์มุ่งเน้นไปที่ประสิทธิผลของการควบคุม ณ ช่วงเวลาใดเวลาหนึ่งที่กำหนด โดยขอบเขตและความถี่ในการประเมินรายครั้งขึ้นอยู่กับ การประเมินความเสี่ยงและประสิทธิผลของวิธีการติดตามผลอย่างต่อเนื่องเป็นหลัก การประเมินรายครั้งอาจทำในลักษณะของการประเมินการควบคุมด้วยตนเอง (Self-Assessments) ซึ่งกลุ่มผู้ปฏิบัติงานในหน่วยงานหรือส่วนงานเป็นผู้ประเมินประสิทธิผลของการควบคุมภายในของส่วนงานนั้นๆ เอง และการประเมินการควบคุมอย่างเป็นอิสระ (Independent Control) ซึ่งประเมินโดยผู้ไม่มีส่วนเกี่ยวข้องโดยตรงกับการดำเนินงาน เช่น การประเมินผลโดยผู้ตรวจสอบภายในหรือผู้ตรวจสอบภายนอก

1. การประเมินการควบคุมด้วยตนเอง (Control Self-Assessment) การประเมินการควบคุมด้วยตนเอง เป็นกระบวนการประเมินผลโดยการกำหนดให้กลุ่มผู้ปฏิบัติงานในส่วนงานนั้นเข้ามามีส่วนร่วมในการประเมินการควบคุมภายในของส่วนงานนั้นๆ โดยร่วมกันพิจารณาถึง

ความมีประสิทธิภาพของส่วนงานในด้านการดำเนินงาน การรายงานทางการเงิน และการปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ และมติคณะรัฐมนตรี และวิเคราะห์ความเสี่ยงที่มีผลกระทบต่อการบรรลุวัตถุประสงค์ในด้านต่างๆ เพื่อปรับปรุงกระบวนการและกิจกรรมการควบคุมภายในนั้น การประเมินการควบคุมด้วยตนเองเป็นเกณฑ์พื้นฐานของการประเมินผล เนื่องจากการประเมินการควบคุมด้วยตนเองจะช่วยให้ผู้บริหารค้นพบปัญหาที่เกิดขึ้นก่อนมีการประเมินการควบคุมอย่างเป็นทางการ ซึ่งจะช่วยให้สามารถลดความเสียหายที่อาจเกิดขึ้นจากปัญหาดังกล่าวได้ ดังนั้นฝ่ายบริหารจึงควรกำหนดให้มีการประเมินการควบคุมด้วยตนเองทั่วทั้งองค์กร

2. การประเมินการควบคุมอย่างเป็นทางการอิสระ (Independent Assessments) การประเมินการควบคุมอย่างเป็นทางการอิสระ เป็นการประเมินผลที่กระทำโดยผู้ที่ไม่มีส่วนเกี่ยวข้องโดยตรงกับการดำเนินงาน เพื่อให้เกิดความมั่นใจว่าการประเมินผลได้ดำเนินไปอย่างเที่ยงธรรม การประเมินผลอย่างเป็นทางการอิสระอาจกระทำโดยผู้ตรวจสอบภายในและผู้ตรวจสอบภายนอก และ/หรือที่ปรึกษาภายนอก ซึ่งผู้บริหารอาจใช้ประโยชน์จากการประสานงานระหว่างหน่วยงานตรวจสอบภายในขององค์กรกับผู้ตรวจสอบภายนอกและ/หรือที่ปรึกษาภายนอก เพื่อให้การวิเคราะห์การดำเนินงานขององค์กรเป็นไปตามเป้าหมายและมีความเที่ยงธรรมมากขึ้น การประเมินการควบคุมอย่างเป็นทางการอิสระไม่ควรเป็นกิจกรรมการควบคุมที่ทดแทนการประเมินการควบคุมด้วยตนเอง แต่ควรจะเป็นกิจกรรมที่ช่วยเสริมและสนับสนุนการประเมินการควบคุมด้วยตนเอง

3.5.3 ความรับผิดชอบของผู้บริหารต่อการติดตามประเมินผล

ผู้บริหารต้องจัดให้มีการติดตามผล (หมายถึง การประเมินมาตรการ หรืองานที่อยู่ระหว่างการออกแบบ หรืออยู่ระหว่างการดำเนินงาน) และการประเมินผล (หมายถึงการประเมินมาตรการ หรืองานที่ได้ใช้ไปแล้วเป็นระยะเวลาหนึ่งและสมควรได้รับการประเมินว่ายังมีความเหมาะสมกับสิ่งแวดล้อมต่างๆ ที่เปลี่ยนไปอีกหรือไม่) โดยกำหนดให้มีการติดตามผลเกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพของการควบคุมภายในอย่างต่อเนื่อง และกำหนดให้การติดตามผลเป็นส่วนหนึ่งของการปฏิบัติงานประจำวัน นอกจากนี้ต้องจัดให้มีการประเมินผลทั้งการประเมินการควบคุมด้วยตนเอง และการประเมินการควบคุมอย่างเป็นทางการอิสระ โดยบุคลากรที่มีความรู้ความสามารถ และทักษะอย่างเพียงพอ และกำหนดให้รายงานเกี่ยวกับความไม่มีประสิทธิภาพของระบบการควบคุมภายในโดยตรงต่อผู้บริหารและคณะกรรมการตรวจสอบ (ถ้ามี) อย่างเพียงพอและทันกาล

จุดอ่อน ข้อบกพร่อง หรือปัญหาที่พบในระหว่างการติดตามผลอย่างต่อเนื่องและการประเมินรายครั้งจะต้องได้รับการสื่อสารไปยังผู้ที่รับผิดชอบหน้าที่นั้นๆ และผู้บังคับบัญชาที่เหนือผู้นั้นขึ้นไปอย่างน้อยหนึ่งระดับ ข้อตรวจพบที่สำคัญจะต้องรายงานไปยังผู้บริหารในระดับที่

มีอำนาจในการตัดสินใจแก้ไขปัญหานั้น ได้เมื่อผู้บริหารได้รับรายงานการติดตามและการประเมินผล
ควรดำเนินการดังนี้

1. ประเมินข้อตรวจพบ ข้อบกพร่องและข้อเสนอแนะที่ได้จากการตรวจสอบและ
การสอบทานอื่นๆ โดยทันที
2. กำหนดมาตรการที่เหมาะสมสำหรับการดำเนินการตามข้อตรวจพบและข้อเสนอแนะ
ที่ได้รับจากการตรวจสอบและการสอบทาน
3. ดำเนินมาตรการต่างๆ ที่กำหนดขึ้นเพื่อจัดการหรือแก้ไขปัญหานั้นที่ได้รายงานให้
ผู้บริหารระดับเหนือกว่าทราบภายในระยะเวลาที่กำหนด กระบวนการแก้ไขปัญหานั้นที่การรายงาน
ผลการตรวจสอบหรือผลการสอบทานต่อผู้บริหารในระดับเหนือกว่าและเสร็จสิ้นลงเมื่อมาตรการที่
ใช้ก่อให้เกิดการแก้ไขข้อบกพร่องที่พบ การปรับเปลี่ยนในทางที่ดีขึ้น หรือการชี้แจงถึงเหตุผลที่ไม่
จำเป็นต้องดำเนินการใดๆ กับข้อตรวจพบ และข้อเสนอแนะ

4. ระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน⁷

ระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินว่าด้วยการกำหนดมาตรฐานการควบคุมภายใน
พ.ศ. 2544 ประกาศเมื่อวันที่ 28 กันยายน พ.ศ. 2544 ลงนามโดยนายปัญญา ตันตียวงศ์ ประธาน
กรรมการตรวจเงินแผ่นดิน และได้ประกาศในราชกิจจานุเบกษา ฉบับกฤษฎีกา เล่ม 118 ตอนที่ 99
ก เมื่อวันที่ 26 ตุลาคม 2544 มีสาระสำคัญดังนี้

โดยที่สมควรกำหนดมาตรฐานการควบคุมภายในเพื่อให้หน่วยรับตรวจมีแนวทางในการ
จัดระบบการควบคุมภายในให้เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล อันจะส่งผลให้เกิด
ประโยชน์สูงสุดในการดำเนินงานและแก่การใช้จ่ายเงินและทรัพย์สินของประเทศชาติโดยรวม

อาศัยอำนาจตามความในมาตรา ๕ และมาตรา ๑๕ (๓) (ก) (ค) แห่งพระราชบัญญัติ
ประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. ๒๕๔๒ คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินจึง
ออกระเบียบไว้ ดังต่อไปนี้

ข้อ 1 ระเบียบนี้เรียกว่า “ระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน ว่าด้วยการกำหนดมาตรฐาน
การควบคุมภายใน พ.ศ. ๒๕๔๔”

ข้อ 2 ระเบียบนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันถัดจากวันประกาศในราชกิจจานุเบกษา เป็นต้นไป

ข้อ ๓ ในระเบียบนี้

⁷ ระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินว่าด้วยการกำหนดมาตรฐานการควบคุมภายใน พ.ศ. 2544.

“หน่วยรับตรวจ” หมายความว่า

(1) กระทรวง ทบวง กรม ส่วนราชการที่เรียกชื่ออย่างอื่นที่มีฐานะเป็น กระทรวง ทบวง หรือกรม

(2) หน่วยงานของราชการส่วนภูมิภาค

(3) หน่วยงานของราชการส่วนท้องถิ่น

(4) รัฐวิสาหกิจตามกฎหมายว่าด้วยวิธีการงบประมาณหรือตามกฎหมายอื่น

(5) หน่วยงานอื่นของรัฐ

(6) หน่วยงานที่ได้รับเงินอุดหนุน หรือกิจการที่ได้รับเงิน หรือทรัพย์สินลงทุนจาก หน่วยรับตรวจตาม (1) (2) (3) (4) หรือ (5)

(7) หน่วยงานอื่นใดหรือกิจการที่ได้รับเงินอุดหนุนจากรัฐที่มีกฎหมายกำหนดให้ สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินเป็นผู้ตรวจสอบ

“หน่วยงานของราชการส่วนท้องถิ่น” หมายความว่า องค์การบริหารส่วนจังหวัด เทศบาล องค์การบริหารส่วนตำบล กรุงเทพมหานคร เมืองพัทยา และองค์การปกครองส่วนท้องถิ่น อื่นที่มีกฎหมายจัดตั้งขึ้น

“ผู้กำกับดูแล” หมายความว่า บุคคลหรือคณะบุคคลผู้มีหน้าที่รับผิดชอบในการ กำกับดูแลหรือบังคับบัญชาผู้รับตรวจหรือหน่วยรับตรวจ

“ผู้รับตรวจ” หมายความว่า หัวหน้าส่วนราชการ หัวหน้าหน่วยงาน หรือผู้บริหารระดับสูง ผู้รับผิดชอบในการปฏิบัติราชการหรือการบริหารของหน่วย รับตรวจ

“ฝ่ายบริหาร” หมายความว่า ผู้รับตรวจ หรือผู้บริหารทุกระดับของหน่วยรับตรวจ

“ผู้ตรวจสอบภายใน” หมายความว่า ผู้ดำรงตำแหน่งผู้ตรวจสอบภายในของหน่วย รับตรวจ หรือ ดำรงตำแหน่งอื่นที่ทำหน้าที่เช่นเดียวกับผู้ตรวจสอบภายใน

“การควบคุมภายใน” หมายความว่า กระบวนการปฏิบัติงานที่ผู้กำกับดูแลฝ่ายบริหาร และบุคลากรของหน่วยรับตรวจจัดให้มีขึ้น เพื่อสร้างความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลว่า การ ดำเนินงานของหน่วยรับตรวจจะบรรลุวัตถุประสงค์ของการควบคุมภายในด้านประสิทธิผลและ ประสิทธิภาพของการดำเนินงาน ซึ่งรวมถึงการดูแลรักษาทรัพย์สิน การป้องกันหรือลดความ ผิดพลาด ความเสียหายการรั่วไหล การสิ้นเปลือง หรือการทุจริตในหน่วยรับตรวจ ด้านความเชื่อถือ ได้ของรายงานทางการเงิน และด้านการปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ และมติคณะรัฐมนตรี

ข้อ 4 ให้ผู้กำกับดูแล และหรือฝ่ายบริหารเป็นผู้รับผิดชอบในการนำมาตรฐานการควบคุมภายในของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินท้ายระเบียบนี้ไปใช้เป็นแนวทางสำหรับการจัดวางระบบการควบคุมภายในของหน่วยรับตรวจให้เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ และบรรลุตามวัตถุประสงค์ของการควบคุมภายใน

ข้อ 5 ให้หน่วยรับตรวจจัดวางระบบการควบคุมภายใน โดยใช้มาตรฐานการควบคุมภายในท้ายระเบียบนี้เป็นแนวทางให้แล้วเสร็จภายในหนึ่งปีนับแต่วันที่ระเบียบนี้ใช้บังคับ โดยอย่างน้อยต้องแสดงข้อมูล ดังนี้

(1) สรุปภารกิจและวัตถุประสงค์การดำเนินงานที่สำคัญในระดับหน่วยรับตรวจและระดับกิจกรรม

(2) ข้อมูลเกี่ยวกับสภาพแวดล้อมการควบคุม โดยเฉพาะเกี่ยวกับความซื่อสัตย์และจริยธรรมของผู้บริหารระดับสูงและบุคลากรในหน่วยรับตรวจ

(3) ความเสี่ยงที่สำคัญที่มีผลกระทบต่อการบรรลุวัตถุประสงค์ของการควบคุมภายใน

(4) ข้อมูลเกี่ยวกับกิจกรรมการควบคุมเพื่อป้องกันหรือลดความเสี่ยงที่สำคัญตาม (3)

(5) ผู้รับผิดชอบประเมินระบบการควบคุมภายใน และวิธีการติดตามประเมินผลให้หน่วยรับตรวจรายงานความคืบหน้าในการจัดวางระบบการควบคุมภายในต่อผู้กำกับดูแล และคณะกรรมการตรวจสอบของหน่วยรับตรวจ (ถ้ามี) ทุกหกสิบวัน พร้อมทั้งส่งสำเนาให้สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินด้วย เว้นแต่สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินจะขอให้ดำเนินการเป็นอย่างอื่น

ข้อ 6 ให้ผู้รับตรวจรายงานต่อคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน ผู้กำกับดูแลและคณะกรรมการ ตรวจสอบเกี่ยวกับการควบคุมภายในอย่างน้อยปีละหนึ่งครั้งภายในเก้าสิบวันนับจากวันสิ้นปีงบประมาณ หรือปีปฏิทินแล้วแต่กรณี เว้นแต่การรายงานครั้งแรกให้กระทำภายในสองร้อยสี่สิบวัน นับจากวันวางระบบการควบคุมภายในแล้วเสร็จ โดยมีรายละเอียด ดังนี้

(1) ทำความเห็นว่าระบบการควบคุมภายในของหน่วยรับตรวจที่ใช้อยู่มีมาตรฐานตามระเบียบนี้หรือไม่

(2) รายงานผลการประเมินความเพียงพอและประสิทธิผลของระบบการควบคุมภายในในการบรรลุวัตถุประสงค์และเป้าหมายที่กำหนด รวมทั้งข้อมูลสรุปผลการประเมินแต่ละองค์ประกอบของการควบคุมภายใน ประกอบด้วย

(ก) สภาพแวดล้อมของการควบคุม

- (ข) การประเมินความเสี่ยง
- (ค) กิจกรรมการควบคุม
- (ง) สารสนเทศและการสื่อสาร
- (จ) การติดตามประเมินผล

(3) จุดอ่อนของระบบการควบคุมภายในพร้อมข้อเสนอแนะและแผนการปรับปรุงระบบการควบคุมภายใน

ข้อ 7 ในกรณีหน่วยรับตรวจไม่สามารถปฏิบัติตามระเบียบนี้ได้ ให้ขอทำความตกลงกับคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน

ข้อ 8 ในกรณีหน่วยรับตรวจมีเจตนาหรือปล่อยปละละเลยในการปฏิบัติตามระเบียบนี้หรือตามข้อเสนอแนะของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน หรือสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน โดยไม่มีเหตุอันควร คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินสามารถเสนอข้อสังเกตและความเห็นพร้อมทั้งพฤติการณ์ของหน่วยรับตรวจนั้นให้กระทรวงเจ้าสังกัด หรือผู้บังคับบัญชาหรือผู้ควบคุมกำกับ หรือรับผิดชอบของหน่วยรับตรวจ แล้วแต่กรณี เพื่อกำหนดมาตรการที่จำเป็นเพื่อให้หน่วยรับตรวจไปปฏิบัติ

ในกรณีกระทรวงเจ้าสังกัดหรือผู้บังคับบัญชา หรือผู้ควบคุมกำกับหรือรับผิดชอบของหน่วยรับตรวจไม่ดำเนินการตามวรรคหนึ่งภายในระยะเวลาอันสมควร คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินสามารถรายงานต่อประธานรัฐสภา เพื่อแจ้งไปยังคณะกรรมการสิทธิการของรัฐสภาที่เกี่ยวข้องเพื่อพิจารณาดำเนินการตามอำนาจหน้าที่ และแจ้งไปยังคณะกรรมการพิจารณางบประมาณรายจ่ายประจำปีของรัฐสภาเพื่อประกอบ การพิจารณาร่างพระราชบัญญัติงบประมาณรายจ่ายประจำปี

ข้อ 9 ให้ประธานกรรมการตรวจเงินแผ่นดินรักษาการตามระเบียบนี้ และให้คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินมีอำนาจตีความและวินิจฉัยปัญหาที่เกิดขึ้นจากการบังคับใช้ระเบียบนี้ในกรณีมีเหตุอันสมควร คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินอาจยกเว้นหรือผ่อนผันการปฏิบัติตามความในระเบียบนี้ได้

ตามประกาศระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินว่าด้วยการกำหนดมาตรฐานการควบคุมภายใน พ.ศ. 2544 นั้นจะเห็นได้ว่าการกล่าวถึงองค์ประกอบของการควบคุมภายในทั้ง 5 องค์ประกอบของแนวคิด COSO เนื่องจากการจัดทำมาตรฐานการควบคุมภายในที่กำหนดโดยคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินนี้ได้จัดทำจากผลการตรวจสอบและประสบการณ์การตรวจสอบของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน รวมทั้งได้นำแนวปฏิบัติสากลคือรายงานของคณะกรรมการร่วม

ของสถาบันวิชาชีพ 5 แห่ง⁸ และแนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับมาตรฐานการควบคุมภายในของสถาบันการตรวจเงินแผ่นดินระหว่างประเทศ (International Organization of Supreme Audit Institutions-INTOSAI) มาปรับใช้ตามความเหมาะสมกับสภาพแวดล้อมของประเทศไทย

5. ทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

ด้านการควบคุมภายใน

กาญจนา ทารินทร์ (2546) ทำการศึกษาเรื่องแนวทางการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในตามมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 400 กับมาตรฐาน COSO โดยเป็นการศึกษาเปรียบเทียบในแต่ละองค์ประกอบการควบคุมภายในตามมาตรฐาน COSO โดยรวบรวมข้อมูลจากหนังสือ เอกสาร และวารสารที่เกี่ยวข้องเพื่อให้ทราบความแตกต่าง และเก็บข้อมูลจากผู้สอบบัญชีในจังหวัดเชียงใหม่เพื่อทราบแนวทางประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในโดยนำข้อมูลที่ได้อมาวิเคราะห์ ร้อยละ ค่าเฉลี่ย จากการศึกษาพบว่าองค์ประกอบของการควบคุมภายในด้านสภาพแวดล้อมการควบคุมและด้านการประเมินความเสี่ยงมีความคล้ายคลึงกันเป็นส่วนใหญ่ ด้านกิจกรรมการควบคุมมีส่วนแตกต่างในเรื่องการใช้เครื่องมือในการประเมินผลคือ ตามมาตรฐานการสอบบัญชีใช้เครื่องมือวัดผลทางการเงินแบบเดิมแต่ตามมาตรฐาน COSO นำเครื่องมือวัดผลสมัยใหม่มาใช้ ส่วนของข้อมูลข่าวสารและการสื่อสารตามมาตรฐาน COSO จะให้ความสำคัญในเรื่องของการประเมินผลการควบคุมแต่เรื่องการติดตามผลงานนั้นตามมาตรฐาน COSO ให้ความสำคัญมากกว่ามาตรฐานการสอบบัญชี

นพวรรณ พุติตระกูล (2544) ได้ศึกษาเปรียบเทียบแนวคิดด้านการควบคุมภายในของ COSO และระบบการควบคุมภายในของธนาคารออมสิน มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาเปรียบเทียบแนวคิดด้านการควบคุมภายในของ COSO กับระบบการควบคุมภายในของธนาคารออมสินที่ใช้ปฏิบัติอยู่ในปัจจุบัน วิธีการศึกษาที่ใช้คือการเปรียบเทียบในแต่ละองค์ประกอบของการควบคุมภายในตามแนวคิดของ COSO จากการศึกษาพบว่า ระบบการควบคุมภายในของธนาคารออมสินมีความคล้ายคลึงกันในแต่ละองค์ประกอบของการควบคุมภายในตามแนวคิดของ COSO แต่จะมีความแตกต่างในส่วนของปัจจัยย่อยขององค์ประกอบ ได้แก่ ธนาคารออมสินไม่มีวิธีการที่ชัดเจนในการสร้างบรรยากาศในการควบคุม หรือมาตรการสร้างความเข้าใจให้บุคลากรมีจิตสำนึกที่ดีในการ

⁸ Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission (COSO) ประกอบด้วย American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), American accounting Association (AAA), Financial Executives Institute (FEI), Institute of Internal Auditors (IIA) และ Institute of Management Accountants (IMA)

ควบคุมรวมถึงการขาดแคลนบุคลากรที่เกี่ยวข้องกับการบัญชีของสำนักงานสาขา ซึ่งบุคลากรที่มีอยู่
 ไม่มีความรู้และทักษะที่เหมาะสมกับปริมาณงาน และความซับซ้อนของกิจกรรมและระบบงานที่
 เกี่ยวข้อง นอกจากนี้ธนาคารไม่มีการกำหนดวิธีการในการประเมินผลกระทบ ที่มีต่อการ
 ปฏิบัติงานเมื่อมีการเปลี่ยนแปลง โยกย้าย รวมถึงการปรับโครงสร้างขององค์กร ในส่วนของ
 กิจกรรมการควบคุม ไม่มีความแตกต่างกันมากนัก ยกเว้นธนาคารยังไม่มีการนำเอาเครื่องมือในการ
 ประเมินผลสมัยใหม่มาใช้ ทางด้านสารสนเทศและการสื่อสาร พบว่าธนาคารมีการนำเอาระบบ
 เครือข่ายสื่อสารภายในองค์กรมาใช้เพื่อให้เกิดระบบการสื่อสารทั่วถึงทั้งองค์กร ทั้งจากล่างสู่บน
 และจากบนลงล่าง ทำให้พนักงานสามารถเสนอความคิดเห็นเกี่ยวกับการปฏิบัติงานไปยังผู้บริหาร
 ได้ โดยตรงมีการแต่งตั้งคณะกรรมการเพื่อทำหน้าที่รับเรื่องราวเกี่ยวกับพฤติกรรมไม่สุจริตโดยตรง
 โดยไม่ต้องผ่านผู้บังคับบัญชาตามลำดับชั้น และในส่วนของ การติดตามประเมินผลพบว่าแนวทาง
 ปฏิบัติของธนาคารมีความคล้ายคลึงกับแนวคิดของ COSO แต่วิธีปฏิบัติงานตรวจสอบในแต่ละครั้ง
 มีผลกระทบกับการปฏิบัติงานประจำวันของพนักงาน

ด้านการควบคุมภายในสถาบันการศึกษา

ดลพร บุญพารอด (2547) ได้กล่าวไว้ในบทความในวารสารวิชาการศรีปทุมชลบุรีถึง
 เทคนิคที่ควรรู้เกี่ยวกับการควบคุมภายในของสถาบันศึกษาดังนี้ การมีเทคนิคในการควบคุมภายใน
 ที่ดีถือเป็นองค์ประกอบที่สำคัญยิ่งที่ผู้บริหารพึงตระหนักซึ่งจะเริ่มจากการกำหนดนโยบายสูงสุด
 โดยคณะกรรมการบริหารของสถานศึกษา การพัฒนาและจัดดำเนินการตามนโยบาย การกำหนด
 ขอบบังคับ การจัดทำคู่มือปฏิบัติงาน การให้คำแนะนำและการตัดสินใจ การตรวจสอบภายใน การ
 สอบย้อนภายใน การรายงาน การฝึกอบรม และการมีส่วนร่วมของบุคลากร โดยทั่วไปแล้วการที่
 องค์กรมีการควบคุมภายในที่ได้วางไว้อย่างมีระบบ ivo อย่างดี และดำเนินการอย่างระมัดระวัง มักจะ
 ทำให้องค์กรดำเนินไปอย่างราบรื่น ประหยัด มีประสิทธิภาพ และบรรลุผลตามเป้าหมาย
 องค์ประกอบที่ดีของควบคุมภายในสามารถแบ่งได้เป็น 2 ประเภท คือ การควบคุมภายในทางบัญชี
 (Internal Accounting) ซึ่งเป็นวิธีการที่เกี่ยวข้อง โดยตรงกับการควบคุมดูแลทรัพย์สินและความ
 เชื่อถือได้ของข้อมูล และการบันทึกบัญชีทางการเงิน รวมถึงวิธีการปฏิบัติเกี่ยวกับการอนุมัติ การให้
 ความเห็นชอบของรายการ การแบ่งแยกหน้าที่การควบคุมภายใน ในการจัดทำบัญชีและรายงาน
 ออกจากการควบคุมดูแลเก็บรักษาทรัพย์สินอีกประเภทคือ การควบคุมภายในทางการบริหาร
 (Internal Administrative Control) เป็นการจัดทำแผนขององค์กรในการควบคุมภายใน ระเบียบวิธี
 ปฏิบัติงานที่เกี่ยวข้อง โดยตรงกับความมีประสิทธิภาพในการปฏิบัติงาน และการดำเนินงานให้
 บรรลุวัตถุประสงค์ตามนโยบายขององค์กร และเกี่ยวพันโดยอ้อมกับการบันทึกทางการเงิน เช่น

การฝึกอบรมบุคลากร และยังคงกล่าวถึงหลักการของการควบคุมภายในที่ดีได้ดังนี้ จะต้องโครงสร้างขององค์กรที่มีความเหมาะสม ชัดเจน และเปิดเผย มีการกำหนดนโยบายและวิธีการปฏิบัติงานหรือมาตรฐานการปฏิบัติงานเพื่อให้มีการตรวจสอบโดยอัตโนมัติ ด้านการบริหารบุคลากรขององค์กรจะต้องมีความน่าเชื่อถือ การมอบหมายงานหรืออำนาจหน้าที่ให้ตรงกับความสามารถและใช้จำนวนคนให้น้อยที่สุดในแต่ละงานเพื่อการควบคุมอย่างมีประสิทธิภาพ มีการกำหนดความรับผิดชอบของแต่ละหน้าที่อย่างชัดเจน กระจายความรับผิดชอบ รวมถึงการควบคุมดูแลเอกสารจะต้องทากรบันทึกในทันทีอย่างถูกต้องและให้เลขหมายเอกสารต่าง เพื่อประโยชน์ในการควบคุม รวมถึงการตรวจสอบความถูกต้องในการอนุมัติรายการเพื่อการควบคุมป้องกันทรัพย์สิน จะทำให้องค์กรการประหยัดต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นได้ รวมถึงควรมีการคำนึงถึงคุณค่าของการนำเครื่องมือในการป้องกันมาใช้กับองค์กร. เช่นมาตรการรักษาความปลอดภัย ท้ายสุดกล่าวถึงการลาพักของบุคลากรเป็นเรื่องจำเป็นควรมีการปฏิบัติให้งานดำเนินไปอย่างถูกต้อง เช่นมีการหมุนเวียนเปลี่ยนงานเพื่อให้สามารถปฏิบัติงานแทนกันได้ และควรมีการตรวจสอบภายในอย่างสม่ำเสมอ และกิจกรรมการตรวจสอบภายในขององค์กรจะต้องอิสระ ไม่ขึ้นกับหน่วยงานใด เพื่อเน้นการตรวจสอบด้านการบัญชี และการดำเนินงานด้านอื่นๆ เพื่อช่วยให้การจัดการในการควบคุมการดำเนินงานเป็นไปด้วยดี

ฝ่ายประกันคุณภาพการศึกษา มหาวิทยาลัยศรีนครินทรวิโรฒ (2547)⁹ ได้กล่าวถึงจัดทำระบบการควบคุมภายในของมหาวิทยาลัยศรีนครินทรวิโรฒไว้ดังนี้ มหาวิทยาลัยได้กำหนดให้มีวัตถุประสงค์เพื่อให้การดำเนินงานและการใช้ทรัพยากรของมหาวิทยาลัยให้มีประสิทธิภาพและเกิดประสิทธิผล และเพื่อให้มีการรายงานทางการเงินถูกต้องเชื่อถือได้ รวมทั้งให้การปฏิบัติงานเป็นไปตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับและวิธีการปฏิบัติงานของราชการและมหาวิทยาลัย ทางมหาวิทยาลัยได้เน้นให้การควบคุมภายในเป็นส่วนประกอบที่สอดคล้องในการปฏิบัติงานตามปกติ โดยมีคณะกรรมการรับผิดชอบในระดับมหาวิทยาลัยคือคณะกรรมการบริหารมหาวิทยาลัยและคณะกรรมการส่งเสริมการควบคุมภายในมหาวิทยาลัย ระดับหน่วยงานคือคณะกรรมการประจำส่วนราชการหรือส่วนงานและคณะกรรมการส่งเสริมการควบคุมภายในของหน่วยงานหรือส่วนงาน ซึ่งคณะกรรมการทั้งสองหน่วยงานมีหน้าที่กำหนดนโยบายและวัตถุประสงค์ของการดำเนินงาน ให้ความเห็นชอบแผนการดำเนินงาน จัดสรรทรัพยากร สนับสนุน ติดตามประเมินผลการปฏิบัติงานของระบบควบคุมภายใน แนวทางการควบคุมของมหาวิทยาลัยศรีนครินทรวิโรฒในปัจจุบันนั้นสอดคล้องกับมาตรฐานการควบคุมภายในทั้ง 5 ด้าน เพื่อให้เกิดระบบการควบคุมภายใน

⁹ http://president.swu.ac.th/qa/content/e827/e956/index_th.html.

ที่สมบูรณ์ยิ่งขึ้น มหาวิทยาลัยได้พัฒนาปรับปรุงให้ระบบควบคุมภายในมีให้ประสิทธิภาพและประสิทธิผลอย่างเต็มที่ต่อไป และมีการควบคุมความเสี่ยงที่เหมาะสมคือทำให้หน่วยงานทำการประเมินและควบคุมความเสี่ยงในหน่วยงานของตนเพราะแต่ละหน่วยงานมีสภาพแวดล้อมและลักษณะการดำเนินงานที่แตกต่างกัน ซึ่งการประเมินความเสี่ยงของการดำเนินงานด้านต่างๆ ในระดับหน่วยงานได้แบ่งกิจกรรมออกเป็นด้านใหญ่ๆ 3 ด้านคือ กิจกรรมด้านการบริหาร กิจกรรมด้านภารกิจของมหาวิทยาลัย และกิจกรรมด้านสนับสนุนภารกิจของมหาวิทยาลัย เมื่อเห็นว่าการใดมีความเสี่ยงคณะกรรมการส่งเสริมมาตรฐานการควบคุมภายในของหน่วยงานจะวางมาตรการควบคุมซึ่งมีองค์ประกอบตามมาตรฐานการควบคุมภายใน 5 ด้านได้แก่ ด้านสภาพแวดล้อม การควบคุม ด้านการประเมินความเสี่ยง ด้านกิจกรรมการควบคุม สารสนเทศและการสื่อสาร และด้านการติดตามและประเมินผล

ฝ่ายประกันคุณภาพการศึกษา โรงเรียนสตรีอ่างทอง (2547)¹⁰ ได้กล่าวถึงการดำเนินการระบบควบคุมภายในของโรงเรียนสตรีอ่างทอง ดังนี้ เพื่อให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์ของระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินว่าด้วยการกำหนดมาตรฐานการควบคุมภายใน พ.ศ.2545 ใน 5 ด้านคือ ด้านสภาพแวดล้อมการควบคุม ด้านการประเมินความเสี่ยง ด้านกิจกรรมการควบคุม สารสนเทศและการสื่อสาร และด้านการติดตามและประเมินผล ซึ่งทางโรงเรียนได้วางแผนดำเนินการด้านการควบคุมภายในและการนิเทศภายในตามนโยบายการปฏิรูปการศึกษาให้สอดคล้องกับการจัดการศึกษาและการบริหารงานโรงเรียนยุคปัจจุบัน ซึ่งเรียกว่าเป็นยุคแห่งการปฏิรูปนั้น การพัฒนาด้านคุณภาพงานถือเป็นเรื่องสำคัญ ที่โรงเรียนต้องยึดถือเป็นนโยบายและเป็นภารกิจหลักที่จะต้องอาศัยความร่วมมือ ร่วมแรง ร่วมใจ ของบุคลากรทุกฝ่าย ตลอดจนการระดมสรรพกำลัง ความช่วยเหลือสนับสนุนจากชุมชนและองค์กรภายนอก ทั้งภาครัฐและเอกชน เพื่อให้สอดคล้องกับ พระราชบัญญัติการศึกษาแห่งชาติ พุทธศักราช 2545 ที่มุ่งเน้นให้มีการกระจายอำนาจด้านการบริหารจัดการไปสู่โรงเรียนที่เรียกว่า การบริหารงานโดยใช้โรงเรียนเป็นฐาน (School-Base Management) โดยที่คาดหวังว่าด้วยหลักการและวิธีการดังกล่าวจะช่วยให้โรงเรียนมีการบริหารงานอย่างมีคุณภาพเกิดประสิทธิภาพและประสิทธิผลในทุกๆ ด้าน การควบคุมภายในและการนิเทศ ภายใน จึงเป็นอีกกลยุทธ์หนึ่งในการสร้างคุณภาพของงานกระทรวงศึกษาธิการตลอดจนกรมสามัญศึกษาได้กำหนดแนวดำเนินการเพื่อการควบคุมภายในและวิธีการติดตามนิเทศภายในเป็นหลักอย่างกว้างๆ ในภาพรวม เพื่อให้โรงเรียนได้เลือกใช้และปฏิบัติอย่างไรก็ตามในส่วนของการปฏิบัติในเชิงรูปธรรมของแต่ละโรงเรียนย่อมมีความแตกต่างและ

¹⁰ <http://www.sa.ac.th/qa.htm>.

หลากหลายกันไป ตามสภาพและปัจจัยเกื้อหนุนที่จะช่วยให้การควบคุมคุณภาพและการนิเทศภายในเกิดผลสัมฤทธิ์สูงสุดในการปฏิบัติโรงเรียนสตรีอ่างทอง ได้ให้ความสำคัญและเห็นคุณประโยชน์อย่างยิ่ง ต่อการสร้างระบบการควบคุมภายในและการนิเทศภายในที่มีคุณภาพขึ้นในโรงเรียน ดังนั้นการที่จะปฏิบัติภารกิจของโรงเรียนให้บรรลุตาม วิสัยทัศน์ (Vision) พันธกิจ (Mission) และเป้าประสงค์ (Goals) ของโรงเรียน จึงเป็นเรื่องที่โรงเรียนต้องสร้างความตระหนักในบทบาท ภาระหน้าที่และขอความร่วมมือ ร่วมแรง ร่วมใจ จากบุคลากรทุกคน การปฏิบัติตามทั้ง 3 ส่วนข้างต้นนั้นโรงเรียนสตรีอ่างทอง ได้ใช้กรอบการทำงานในด้านการควบคุม คุณภาพและการนิเทศภายใน ตามวงจร PDCA เพื่อให้เกิดการทำงานในลักษณะ "มืออาชีพ" ทั้งในส่วนของโรงเรียน และบุคลากรทุกคน หมายถึง

1. P (Plan): การวางแผน ในการปฏิบัติงานทุกเรื่องของโรงเรียนครูและบุคลากร จะต้องมีการศึกษาสถานะปัจจุบันของเรื่องนั้นๆ เสมอ จึงจะระบุปัญหาหรือเรื่องที่จะทำให้ชัดเจน แล้วจึงศึกษาหาวิธีแก้ปัญหาพร้อมกันพร้อมกับกำหนดเป้าหมายที่ต้องการให้ชัดเจนจึงกำหนดเป็นแผนต่อไป

2. D (Do): การดำเนินการตามแผนก่อนการดำเนินการต้องประชุมชี้แจงให้ผู้เกี่ยวข้องทราบ และเข้าใจตรงกันถึงปัญหา และวิธีการที่จะปฏิบัติ ในขณะที่ปฏิบัติจริงต้องมีการตรวจสอบผลงาน และวิธีการเป็นระยะๆ เสมอ

3. C (Check): การตรวจสอบผลการปฏิบัติเป็นการเปรียบเทียบผลที่ได้จากการปฏิบัติจริงกับแผนที่กำหนดไว้ รวมทั้งตรวจสอบวิธีการว่าได้ข้อมูลใหม่บ้างหรือไม่ แล้วรวบรวมบันทึกข้อมูลที่จำเป็นเพื่อประโยชน์ในการวิเคราะห์เพิ่มเติมต่อไป เพื่อทำเป็นมาตรฐานของโรงเรียนต่อไป

4. A (Action): การดำเนินการให้เหมาะสมข้อนี้เป็นผลมาจาก Check เพราะจะเห็นว่างานใด วิธีการไหนดีได้ผลสามารถนำมาเป็นมาตรฐานการปฏิบัติงานของโรงเรียนได้แล้วให้นำไปขยายผล ในการพัฒนา ปรับปรุงผลงานเป็นลำดับต่อไป ขณะเดียวกันหากพบว่าผลงานที่ Check แล้วไม่น่าพอใจเป็นมาตรฐานของโรงเรียนไม่ได้ ให้ร่วมกันหาทางเลือกใหม่หรือใช้ความพยายามเพิ่มกว่าเดิมหรือขอความช่วยเหลือจากแหล่งอื่น หรือเปลี่ยนแปลงเป้าหมายงานใหม่ให้เหมาะสมและสามารถทำสำเร็จได้จริงจากระบบ PDCA คือ การทำงานที่เป็นระบบ เพื่อให้เกิดมาตรฐานคุณภาพการปฏิบัติงานในทุกเรื่องของโรงเรียน ดังนั้นการที่โรงเรียนสตรีอ่างทอง นำวงจรคุณภาพนี้มาประยุกต์ใช้ในการสร้างและพัฒนาระบบการควบคุมคุณภาพ และการนิเทศภายในของโรงเรียนจึงมีความ เชื่อมั่นว่าจะทำให้เกิดประสิทธิภาพและประสิทธิผลต่อการทำงาน โดยรวมของโรงเรียนต่อไป