

บทที่ 4

การเปรียบเทียบระบบการควบคุมภายในตามแนวคิดของ COSO กับการควบคุมภายในด้านการเงินและบัญชี มหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงใหม่

การศึกษาระบบควบคุมภายในด้านการเงินและบัญชีของมหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงใหม่ตามแนว COSO เป็นการศึกษาดูเชิงคุณภาพโดยข้อมูลปฐมภูมิที่ใช้ในการศึกษาเพื่อให้ทราบถึงวิธีปฏิบัติงานของการควบคุมภายในด้านการเงินและบัญชีได้มาจากการสอบถาม การสัมภาษณ์ผู้บริหารระดับคณะและมหาวิทยาลัย หัวหน้าฝ่ายและเจ้าหน้าที่ฝ่ายการเงินและบัญชีที่เกี่ยวข้อง คณะกรรมการจัดวางระบบการควบคุมภายใน และคณะกรรมการตรวจสอบภายในของมหาวิทยาลัย ข้อมูลทุติยภูมิเป็นการศึกษาจากเอกสารด้านการควบคุมภายในตามระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินว่าด้วยการกำหนดมาตรฐานการควบคุมภายใน พ.ศ. 2544 แนวปฏิบัติระบบการควบคุมภายใน แนวปฏิบัติระบบการเงินและบัญชี แนวปฏิบัติการบริหารงบประมาณรายจ่ายของ มหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงใหม่ ซึ่งได้เอกสารข้อมูลจากสำนักงานและพัฒนา ศูนย์วิทยบริการมหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงใหม่

การศึกษามีรายละเอียดดังนี้ มหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงใหม่เป็นหน่วยงานสังกัดทบวงมหาวิทยาลัยที่ได้มีการนำระบบการควบคุมภายในมาใช้ปฏิบัติงาน และมีการจัดวางระบบควบคุมภายในโดย คณะกรรมการจัดวางระบบการควบคุมภายในตามคำสั่งสถาบันราชภัฏเชียงใหม่ที่ 227/2545 เรื่องแต่งตั้งคณะกรรมการจัดวางระบบการควบคุมภายในสถาบันราชภัฏเชียงใหม่ ลงวันที่ 4 กุมภาพันธ์ 2545 ในบทนี้จะได้พิจารณาเปรียบเทียบระบบการควบคุมภายในด้านการเงินและบัญชีของมหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงใหม่ที่ใช้อยู่ในปัจจุบัน ว่าได้มีสิ่งใดดำเนินการปฏิบัติและยังอยู่ในช่วงพิจารณาหาแนวทางปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมภายในตามระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินว่าด้วย การกำหนดมาตรฐานการควบคุมภายใน พ.ศ. 2544 หรือตามแนว COSO โดยเปรียบเทียบแยกพิจารณาในแต่ละองค์ประกอบของ ดังนี้

องค์ประกอบที่ 1 สภาพแวดล้อมของการควบคุม (Control Environment)

เนื่องจากสภาพแวดล้อมของการควบคุมเป็นองค์ประกอบที่มีผลกระทบอย่างมากต่อกิจกรรมทั้งหมดที่เกิดขึ้นในองค์การและการตัดสินใจของฝ่ายบริหาร ดังนั้นสภาพแวดล้อมของ

การควบคุมจึงเป็นรากฐานที่สำคัญขององค์ประกอบอื่นๆ ของการควบคุมภายใน สภาพแวดล้อมของการควบคุมที่ดีจะเป็นการสร้างบรรยากาศให้บุคลากรทุกคนได้ตระหนักถึงความจำเป็น และความสำคัญของการควบคุมภายใน ซึ่งจะเอื้ออำนวยให้เกิดโครงสร้างของการควบคุมภายในและวินัยของบุคลากรในการยอมรับการควบคุมภายในที่องค์กรได้กำหนดขึ้น

ต่อไปนี้จะเป็นการเปรียบเทียบสภาพแวดล้อมของมาตรฐานการควบคุมภายในตามแนว COSO กับการควบคุมภายในด้านการเงินและบัญชีของมหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงใหม่

1.1 ปรัชญาการบริหารและรูปแบบการปฏิบัติการ แนวคิดและวิธีการทำงานของนักบริหารมีผลสำคัญต่อการควบคุมภายในขององค์กร เพราะผู้บริหารมีหน้าที่โดยตรงในการจัดให้มีนโยบาย มาตรการ และวิธีการควบคุมภายใน ดังแสดงในตารางที่ 1

ตารางที่ 1 แสดงการเปรียบเทียบระหว่างสภาพแวดล้อมของการควบคุมภายในเกี่ยวกับปรัชญาและรูปแบบการทำงานของผู้บริหารตามแนวคิดของ COSO กับการควบคุมภายในด้านการเงินและบัญชี มหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงใหม่ กับแนวคิดของ COSO

| แนวคิดของ COSO | มหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงใหม่ | แหล่งข้อมูล |
|--|---|---|
| <p>1.1 ปรัชญาและรูปแบบการทำงานของผู้บริหาร</p> <ul style="list-style-type: none"> • มีทัศนคติที่ดีและสนับสนุนการปฏิบัติหน้าที่เกี่ยวกับการบัญชี ระบบการบริหารสารสนเทศ ทรัพยากรมนุษย์ การติดตามผล และการตรวจสอบและประเมินทั้งจากการตรวจสอบภายในและการตรวจสอบภายนอก • มีทัศนคติที่เหมาะสมต่อการรายงานทางการเงิน งบประมาณ และการดำเนินงาน • มีทัศนคติและการปฏิบัติที่เหมาะสมต่อการกระจายอำนาจ | <ul style="list-style-type: none"> • มีทัศนคติที่ดีแต่ขาดการติดตามผลและตรวจสอบประเมินจากคณะกรรมการตรวจสอบภายในอย่างต่อเนื่อง เนื่องจากมีการเปลี่ยนแปลงการบริหารงานและสถานภาพของมหาวิทยาลัย • มีทัศนคติที่เหมาะสมต่อการรายงานทางการเงิน งบประมาณ และมีการจัดทำอย่างสม่ำเสมอ • มีทัศนคติที่ดีและดำเนินการวางแผนวิธีปฏิบัติงานแบบกระจายอำนาจไปยังหน่วยงานภายในต่างๆ | <ol style="list-style-type: none"> 1.คำสั่งสถาบันราชภัฏเชียงใหม่ที่ 227/2545 เรื่องแต่งตั้งคณะกรรมการจัดวางระบบการควบคุมภายใน สถาบันราชภัฏเชียงใหม่ ลงวันที่ 4 กุมภาพันธ์ 2545 2.คำสั่งสถาบันราชภัฏเชียงใหม่ที่ 174/2547 เรื่องแต่งตั้งกรรมการตรวจสอบภายใน ลงวันที่ 2 กุมภาพันธ์ 2547 3.แนวปฏิบัติการบริหารงบประมาณรายจ่าย ประจำปีงบประมาณ พ.ศ.2548 ของมหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงใหม่ 4.บันทึกข้อความของสำนักงานตรวจสอบและควบคุมภายใน |

| | | |
|--|--|--|
| <ul style="list-style-type: none"> ● มีทัศนคติที่เหมาะสมในการจัดการความเสี่ยง และการดำเนินกิจการ ภารกิจ หรือการปฏิบัติงานใหม่ ภายหลังจากการวิเคราะห์ความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องอย่างรอบคอบ และการพิจารณาวิธีการลดหรือป้องกันความเสี่ยง ● มีความมุ่งมั่นที่จะใช้การบริหารแบบมุ่งผลสัมฤทธิ์ของงาน (Performance-Based Management) ● อัตราการหมุนเวียนพนักงานระดับผู้บังคับบัญชาซึ่งเกี่ยวข้องกับการควบคุมภายในไม่เพิ่มขึ้น และมีกลยุทธ์ในการแก้ปัญหาอัตราการหมุนเวียนในส่วนที่เป็นอุปสรรคและข้อจำกัด อาทิ เพดานเงินเดือน | <ul style="list-style-type: none"> ● กำลังดำเนินการพิจารณาการจัดการความเสี่ยงและการดำเนินกิจการ ภารกิจหรือการปฏิบัติงานใหม่เพื่อลดและป้องกันความเสี่ยง ● มีการดำเนินการและวางแผนปฏิบัติโดยมุ่งผลสัมฤทธิ์ของงาน ● กำลังดำเนินการพิจารณาจัดหาพนักงานที่เกี่ยวข้องกับการควบคุมภายในเพิ่ม โดยรับจำนวนเพิ่มเพื่อทำการตรวจสอบภายในของมหาวิทยาลัย สังกัดหน่วยงานตรวจสอบภายในที่เป็นหน่วยงานอิสระของมหาวิทยาลัย | <p>มหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงใหม่ เรื่องขออนุมัติโครงการและงบประมาณ 2548 ลงวันที่ 10 กุมภาพันธ์ 2547</p> |
|--|--|--|

จากตารางที่ 1 จะเห็นว่าสภาพแวดล้อมการของการควบคุมภายในเกี่ยวกับปรัชญาและรูปแบบการทำงานของผู้บริหาร ด้านการเงินและบัญชีของมหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงใหม่ตามหลักฐานคำสั่ง และแนวปฏิบัติสถาบันราชภัฏในแต่ละเรื่อง ได้ดำเนินการปฏิบัติตามแนวคิดของ COSO ทั้งในเรื่องทัศนคติที่ดีต่อการสนับสนุนการปฏิบัติหน้าที่รวมถึงการรายงานทางการเงินงบประมาณซึ่งมีการจัดทำอย่างสม่ำเสมอ ตลอดจนการวางแผนการปฏิบัติงานโดยวิธีกระจายอำนาจและมุ่งเน้นผลสัมฤทธิ์ของงานเป็นสำคัญซึ่งทางมหาวิทยาลัยได้มีการวางแผนวิธีปฏิบัติงานไปยังหน่วยงานภายในต่างๆ ส่วนทัศนคติในเรื่องการจัดการความเสี่ยงและการดำเนินกิจการ ภารกิจหรือจากการวิเคราะห์ความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องและการพิจารณาวิธีการลดหรือป้องกันความเสี่ยงทางมหาวิทยาลัยกำลังอยู่ในช่วงพิจารณาหาแนวทางปฏิบัติ นอกจากการติดตามผลและการตรวจสอบประเมินผลการควบคุมภายในอย่างต่อเนื่องซึ่งยังไม่ได้ปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอเนื่องจากอยู่ในช่วงการเปลี่ยนแปลงผู้บริหารและสถานภาพของสถาบันจากสถาบันราชภัฏเป็น

มหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงใหม่ ในเรื่องอัตราการหมุนเวียนพนักงานระดับผู้บังคับบัญชาซึ่งเกี่ยวข้องกับควบคุมภายในรวมถึงกลยุทธ์ในการแก้ปัญหาอัตราการหมุนเวียนในส่วนที่เป็นอุปสรรคและข้อจำกัด มหาวิทยาลัยกำลังอยู่ในช่วงพิจารณาหาแนวทางปฏิบัติและจัดหาพนักงานตรวจสอบภายในเพิ่มเพื่อสังกัดหน่วยงานตรวจสอบภายในที่เป็นอิสระของมหาวิทยาลัย

1.2 ความซื่อสัตย์และจรรยาบรรณ มีการจัดทำข้อกำหนดด้านจริยธรรม แนวทางที่พึงปฏิบัติ หรือมาตรฐานการปฏิบัติงานและมีการแจ้งข้อกำหนดต่างๆ ให้พนักงานทุกคนได้รับทราบ และปฏิบัติตามข้อกำหนดอย่างชัดเจน ดังแสดงในตารางที่ 2

ตารางที่ 2 แสดงการเปรียบเทียบสภาพแวดล้อมของการควบคุมภายในเกี่ยวกับความซื่อสัตย์ และ จริยธรรมตามแนวคิดของ COSO กับระบบการควบคุมภายในด้านการเงินและบัญชี มหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงใหม่

| แนวคิดของ COSO | มหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงใหม่ | แหล่งข้อมูล |
|--|--|--------------------------------------|
| <p>1.1 ความซื่อสัตย์และจริยธรรม</p> <ul style="list-style-type: none"> มีข้อกำหนดด้านจริยธรรมและบทลงโทษเป็นลายลักษณ์อักษร และเวียนให้พนักงานทุกคนลงนามรับทราบเป็นครั้งคราว บุคลากรทราบและเข้าใจลักษณะของพฤติกรรมที่ยอมรับและไม่ยอมรับ และบทลงโทษตามข้อกำหนดด้านจริยธรรม และแนวทางการปฏิบัติที่ถูกต้อง ฝ่ายบริหารส่งเสริมและสนับสนุนวัฒนธรรมองค์กรที่มุ่งเน้นความสำคัญของความซื่อสัตย์และจริยธรรมโดยสื่อสารทางวาจาในการประชุม การหารือกับพนักงาน และปฏิบัติตัวเป็นแบบอย่าง | <ul style="list-style-type: none"> มีข้อกำหนดด้านจริยธรรมและบทลงโทษเป็นลายลักษณ์อักษรชัดเจน ทุกครั้งที่จะนำไปใช้ในการปฏิบัติงานจริง บุคลากรมีความเข้าใจและรับทราบลักษณะของพฤติกรรมที่ยอมรับและไม่ยอมรับพร้อมทั้งบทลงโทษ ผู้บริหารได้เน้นถึงความสำคัญความซื่อสัตย์ การมีจริยธรรมในงานที่รับผิดชอบในการประชุมทุกครั้ง | พระราชบัญญัติระเบียบข้าราชการพลเรือน |

| | | |
|--|--|--|
| <ul style="list-style-type: none"> • ฝ่ายบริหารดำเนินการโดยเร่งด่วนเมื่อมีสัญญาณแจ้งว่าอาจมีปัญหาเรื่องความซื่อสัตย์และจริยธรรมของบุคลากรเกิดขึ้น • ฝ่ายบริหารมีการดำเนินการตามควรแก่กรณีเมื่อไม่มีการปฏิบัติตามนโยบาย วิธีปฏิบัติ หรือระเบียบปฏิบัติ • มีการสื่อสารให้ทราบทั่วทั้งองค์กรเกี่ยวกับประเภทของความผิดทางวินัย เพื่อให้พนักงานทราบว่า หากประพฤติมิชอบจะต้องได้รับการลงโทษเช่นเดียวกัน • ฝ่ายบริหารกำหนดเป้าหมายการดำเนินงานที่เป็นไปได้และไม่สร้างความกดดันให้แก่พนักงานในการปฏิบัติงานให้บรรลุตามเป้าหมายที่เป็นไปไม่ได้ • ฝ่ายบริหารกำหนดสิ่งจูงใจที่ยุติธรรมและจำเป็นเพื่อให้มั่นใจว่าบุคลากรจะมีความซื่อสัตย์และถือปฏิบัติตามจริยธรรม | <ul style="list-style-type: none"> • ฝ่ายบริหารดำเนินการโดยเร่งด่วนเมื่อมีสัญญาณแจ้งว่าอาจมีปัญหาเรื่องความซื่อสัตย์และจริยธรรมของบุคลากรเกิดขึ้น • ฝ่ายบริหารมีการดำเนินการตามควรแก่กรณีเมื่อไม่มีการปฏิบัติตามนโยบาย วิธีปฏิบัติ หรือระเบียบปฏิบัติ • มีการสื่อสารให้ทราบทั่วทั้งองค์กรเกี่ยวกับประเภทของความผิดทางวินัย เพื่อให้พนักงานทราบว่า หากประพฤติมิชอบจะต้องได้รับการลงโทษเช่นเดียวกัน • มีการวางแผนงานและกำหนดเป้าหมายการดำเนินงานที่สามารถดำเนินการได้ให้แก่พนักงาน • ยังอยู่ในช่วงพิจารณาหาแนวทางปฏิบัติเพื่อเสริมแรงจูงใจที่ยุติธรรมและจำเป็นเพื่อให้มั่นใจว่าบุคลากรจะมีความซื่อสัตย์และถือปฏิบัติตามจริยธรรม | |
|--|--|--|

จากตารางที่ 2 จะเห็นว่าสภาพแวดล้อมของการควบคุมภายในเกี่ยวกับความซื่อสัตย์และจริยธรรมด้านการเงินและบัญชีของมหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงใหม่ ตามหลักฐานพระราชบัญญัติระเบียบข้าราชการพลเรือน สังกัดมหาวิทยาลัยได้ดำเนินการปฏิบัติแนวคิดของ COSO แล้ว ได้แก่ การจัดทำข้อกำหนดด้านจริยธรรมและบทลงโทษเป็นลายลักษณ์อักษร ซึ่งบุคลากรมีความเข้าใจและรับทราบลักษณะของพฤติกรรม บทลงโทษตามข้อกำหนดด้านจริยธรรม ในส่วนการส่งเสริมและสนับสนุนวัฒนธรรมองค์กรที่มุ่งเน้นความสำคัญความซื่อสัตย์และจริยธรรมเพื่อให้บุคลากร

ได้ยึดเป็นแนวทางปฏิบัติผู้บริหารได้มีการชี้แจงและย้ำเตือนบุคลากรทุกครั้งที่มีการเข้าร่วมประชุมให้ตระหนักถึงคุณค่าของจรรยาบรรณ ตามคำขวัญของมหาวิทยาลัย เมื่อมีสัญญาณแจ้งว่าอาจมีปัญหาในเรื่องความซื่อสัตย์ หรือไม่มีการปฏิบัติตามนโยบาย ระเบียบวิธีปฏิบัติให้แจ้งแก่ฝ่ายบริหารโดยเร่งด่วน พร้อมทั้งแจ้งให้บุคลากรทราบ ยังมีส่วนที่ยังไม่มีการดำเนินการปฏิบัติตามแนวคิดของ COSO คือ มหาวิทยาลัยยังอยู่ในช่วงพิจารณาหาแนวทางปฏิบัติเสริมแรงจูงใจที่เกี่ยวกับความยุติธรรมเช่น การให้รางวัลผู้ที่กระทำความดีและการลงโทษผู้ที่กระทำการฝ่าฝืนต่อระเบียบอย่างชัดเจน

1.3 ความรู้ทักษะความสามารถของบุคลากร มีการกำหนดระดับของความรู้ความสามารถ สำหรับการปฏิบัติงานตามลักษณะงาน เพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการพิจารณาบรรจุแต่งตั้งพนักงานให้เหมาะสมกับหน้าที่และความรับผิดชอบ ดังแสดงในตารางที่ 3

ตารางที่ 3 แสดงการเปรียบเทียบสภาพแวดล้อมของการควบคุมภายในเกี่ยวกับความรู้ ความสามารถของบุคลากรตามแนวคิดของ COSO กับระบบการควบคุมภายในด้านการเงินและบัญชี มหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงใหม่

| แนวคิดของ COSO | มหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงใหม่ | แหล่งข้อมูล |
|--|--|--|
| <p>1.2 ความรู้ ทักษะ และความสามารถของบุคลากร</p> <ul style="list-style-type: none"> มีการกำหนดระดับความรู้ ทักษะและความสามารถที่จำเป็นสำหรับแต่ละตำแหน่งงานไว้อย่างเหมาะสม มีการจัดทำเอกสารคำบรรยายคุณลักษณะงานของแต่ละตำแหน่ง และเป็นปัจจุบัน มีการระบุและแจ้งให้บุคลากรทราบเกี่ยวกับความรู้ ทักษะ และความสามารถที่ต้องการสำหรับการปฏิบัติงาน | <ul style="list-style-type: none"> ได้กำหนดระดับความรู้ ทักษะและความสามารถที่จำเป็นสำหรับแต่ละตำแหน่งงานไว้อย่างเหมาะสม มีการจัดทำเอกสารคำบรรยายคุณลักษณะงานของแต่ละตำแหน่งและเป็นปัจจุบัน ได้ทำการแจ้งให้บุคลากรทราบเกี่ยวกับความรู้ ทักษะและความสามารถที่ต้องการสำหรับการปฏิบัติงาน | <ol style="list-style-type: none"> พระราชบัญญัติระเบียบข้าราชการพลเรือน พระราชบัญญัติระเบียบบริหารราชการ กระทรวงศึกษาธิการ |

| | | |
|---|--|--|
| <ul style="list-style-type: none"> • มีแผนการฝึกอบรมตามความต้องการของบุคลากรทั้งหมดอย่างเหมาะสม • การประเมินผลการปฏิบัติงานพิจารณาจากการประเมินปัจจัยที่มีผลต่อความสำเร็จของงาน และการระบอบอย่างชัดเจนในส่วนที่บุคลากรมีผลการปฏิบัติงานดี และส่วนที่ต้องมีการปรับปรุง | <ul style="list-style-type: none"> • ได้กำหนดแผนการฝึกอบรมบุคลากรอย่างน้อยปีละครั้ง • มีการประเมินผลการปฏิบัติงานจากความสำเร็จของงาน โดยผู้บริหารเองมากกว่าการประเมินจากปัจจัยและการระบอบอย่างชัดเจนในส่วนที่ต้องปรับปรุงและความสำเร็จในงานของผู้ปฏิบัติโดยตรง | |
|---|--|--|

จากตารางที่ 3 จะเห็นว่าสภาพแวดล้อมการควบคุมภายในที่เกี่ยวกับความรู้ ทักษะ และความสามารถของบุคลากรด้านการเงินและบัญชีของมหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงใหม่ ตามหลักฐานพระราชบัญญัติระเบียบข้าราชการพลเรือน และระเบียบบริหารราชการ กระทรวงศึกษาธิการ ซึ่งมหาวิทยาลัยได้ดำเนินการปฏิบัติตามแนวคิดของ COSO คือการจัดทำเอกสารกำหนดลักษณะงานและคุณสมบัติที่ต้องการในแต่ละตำแหน่งงาน เพื่อใช้เป็นแนวในการบรรจุแต่งตั้งบุคลากรให้เหมาะสมกับหน้าที่และความรับผิดชอบ โดยวิธีการประเมินตามคุณสมบัติและทดสอบความรู้ความสามารถและทักษะที่จำเป็นของแต่ละตำแหน่งงาน และได้มีการกำหนดแผนการฝึกอบรมบุคลากรอย่างน้อยปีละครั้ง ในส่วนที่ได้ดำเนินการแล้วแต่ยังแตกต่างจากแนวคิดของ COSO คือ การประเมินผลการปฏิบัติงาน ผู้บริหารจะประเมินจากความสำเร็จของงาน โดยตรงและไม่ได้ชี้แจงหรือระบุถึงปัจจัย หรือสิ่งที่บุคลากรควรแก้ไข ปรับปรุงในเรื่องที่ควรแก้ไขให้แก่ผู้ปฏิบัติงานได้ทราบ

1.4 โครงสร้างการจัดองค์กร โครงสร้างขององค์กรที่ได้รับการจัดไว้ดีเยี่ยมทำให้สามารถวางแผนงานและควบคุมการปฏิบัติงานได้อย่างถูกต้องและมีประสิทธิภาพ ดังแสดงในตารางที่ 4

All rights reserved

ตารางที่ 4 แสดงการเปรียบเทียบสภาพแวดล้อมของการควบคุมภายในเกี่ยวกับโครงสร้างการจ้ด
องค์การตามแนวคิดของ COSO กับระบบการควบคุมภายในด้านการเงินและบัญชี
มหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงใหม่

| แนวคิดของ COSO | มหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงใหม่ | แหล่งข้อมูล |
|---|--|---|
| <p>1.4 โครงสร้างองค์กร</p> <ul style="list-style-type: none"> มีการจัดโครงสร้างองค์กรและสายงานการบังคับบัญชาที่ชัดเจนและเหมาะสมกับขนาดและลักษณะการดำเนินงานขององค์กร มีการประเมินผลโครงสร้างองค์กรเป็นครั้งคราวและปรับเปลี่ยนที่จำเป็นให้สอดคล้องกับสถานการณ์ที่มีการเปลี่ยนแปลง มีการแสดงแผนภูมิการจ้ดองค์กรที่ถูกต้องและทันสมัยให้บุคลากรทุกคนทราบ | <ul style="list-style-type: none"> ได้จัดให้มีโครงสร้างองค์กรและการแบ่งสายงานบังคับบัญชาอย่างชัดเจนและเหมาะสม มีการปรับโครงสร้างองค์กรตามสถานการณ์ที่เปลี่ยนไปจากสถาบันเป็นมหาวิทยาลัย มีการจัดทำแผนภูมิองค์กรที่เหมาะสมให้บุคลากรทุกคนทราบ | ประกาศกระทรวงศึกษาธิการเรื่อง การแบ่งส่วนราชการในมหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงใหม่ |

จากตารางที่ 4 จะเห็นได้ว่าสภาพแวดล้อมการควบคุมภายในที่เกี่ยวกับโครงสร้างการจ้ดการองค์การด้านการเงินและบัญชี มหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงใหม่ ตามหลักฐานประกาศกระทรวงศึกษาธิการเรื่องการแบ่งส่วนราชการในมหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงใหม่ได้มีการดำเนินการตามแนวคิดของ COSO ได้แก่การจัดให้มีโครงสร้างองค์กรและการจัดแบ่งสายงานบังคับบัญชาอย่างชัดเจนในแต่ละหน่วยงานภายในพร้อมทั้งจัดทำแผนภูมิองค์กรไว้อย่างเหมาะสม รวมถึงได้มีการปรับโครงสร้างองค์กรตามสถานการณ์ที่เปลี่ยนไปจากสถาบันเป็นมหาวิทยาลัย ซึ่งไม่มีการประเมินผลองค์กรก่อนการปรับเปลี่ยน

1.5 การมอบอำนาจและหน้าที่ความรับผิดชอบ ผู้ปฏิบัติหน้าที่ต้องมีความเข้าใจชัดเจนถึงขอบเขตหน้าที่และความรับผิดชอบ เพื่อเป็นแนวทางในการปฏิบัติงานและการมอบอำนาจในการอนุมัติและการกำหนดวิธีการรายงาน ควรมอบให้ในระดับที่ให้ผู้ปฏิบัติงานเกิดความคิดริเริ่มหรือสามารถแก้ไขปัญหาให้เหมาะสมกับหน้าที่ความรับผิดชอบของแต่ละคน ดังแสดงในตารางที่ 5

ตารางที่ 5 แสดงการเปรียบเทียบสภาพแวดล้อมของการควบคุมภายในเกี่ยวกับการมอบอำนาจหน้าที่และความรับผิดชอบตามแนวคิดของ COSO กับระบบการควบคุมภายในด้านการเงินและบัญชี มหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงใหม่

| แนวคิดของ COSO | มหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงใหม่ | แหล่งข้อมูล |
|--|---|--|
| <p>1.5 การมอบอำนาจและหน้าที่ ความรับผิดชอบ</p> <ul style="list-style-type: none"> มีการมอบหมายอำนาจและหน้าที่ ความรับผิดชอบให้กับบุคคลที่เหมาะสมและเป็นไปอย่างถูกต้อง และมีการแจ้งให้พนักงานบุคลากรทุกคนทราบ บริหารมีวิธีการที่มีประสิทธิภาพในการติดตามผลการดำเนินงานที่มอบหมาย | <ul style="list-style-type: none"> มีการมอบหมายอำนาจและหน้าที่ ความรับผิดชอบให้กับบุคคลที่เหมาะสมและแจ้งให้บุคลากรเฉพาะผู้ที่เกี่ยวข้องได้รับทราบ ผู้บริหารสามารถติดตามผลการดำเนินงานที่ มอบหมายจาก ประกาศ คำสั่ง หรือบันทึกที่ได้มอบหมายงานให้ | <ol style="list-style-type: none"> พระราชบัญญัติระเบียบข้าราชการพลเรือน พระราชบัญญัติระเบียบบริหารราชการ กระทรวงศึกษาธิการ |

จากตารางที่ 5 จะเห็นว่าสภาพแวดล้อมของการควบคุมภายในเกี่ยวกับการมอบอำนาจหน้าที่และความรับผิดชอบ ด้านการเงินและบัญชี มหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงใหม่ ตามหลักฐานพระราชบัญญัติระเบียบข้าราชการพลเรือน และระเบียบบริหารราชการ กระทรวงศึกษาธิการ ทางมหาวิทยาลัยได้ดำเนินการปฏิบัติตามแนวคิดของ COSO แล้ว กล่าวคือมีการมอบหมายอำนาจและหน้าที่ความรับผิดชอบให้กับบุคลากรที่เหมาะสม มีการแจ้งให้บุคลากรในแผนกที่เกี่ยวข้องทราบเรื่องหน้าที่ความรับผิดชอบในแต่ละเรื่อง แต่ไม่ได้แจ้งให้บุคลากรทุกคนหรือทุกแผนกรับทราบ ส่วนการติดตามงานผู้บริหารสามารถติดตามจากประกาศ คำสั่ง หรือบันทึกที่ได้มอบหมายงาน

1.6 นโยบายวิธีปฏิบัติงานด้านบุคลากร ควรกำหนดนโยบายและวิธีปฏิบัติในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการบริหารทรัพยากรมนุษย์ เช่น การว่าจ้าง การคัดเลือกบุคลากรที่มีความรู้ ทักษะ พฤติกรรมที่เหมาะสมกับงาน ดังแสดงในตารางที่ 6

ตารางที่ 6 แสดงการเปรียบเทียบสภาพแวดล้อมของการควบคุมภายในด้านนโยบายวิธีบริหารงานด้านบุคลากรตามแนวคิดของ COSO กับระบบการควบคุมภายในด้านการเงินและบัญชี มหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงใหม่

| แนวคิดของ COSO | มหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงใหม่ | แหล่งข้อมูล |
|---|--|--|
| <p>1.6 นโยบายวิธีบริหารด้านบุคลากร</p> <ul style="list-style-type: none"> ● มีการกำหนดมาตรฐานหรือข้อกำหนดในการว่าจ้างบุคลากรที่เหมาะสม โดยเน้นถึงการศึกษาระดับการณ และความซื่อสัตย์และมีจริยธรรม ● มีการจัดปฐมนิเทศให้กับบุคลากรใหม่ และจัดฝึกอบรมพนักงานทุกคนอย่างสม่ำเสมอและต่อเนื่อง ● การเลื่อนตำแหน่งและอัตราเงินเดือน และการโยกย้ายขึ้นอยู่กับผลการประเมินผลการปฏิบัติงาน ● การประเมินผลการปฏิบัติงานของพนักงานได้พิจารณาถึงความซื่อสัตย์และจริยธรรม ● มีการลงโทษทางวินัยและแก้ไข้ปัญหา เมื่อมีการไม่ปฏิบัติตามนโยบายหรือข้อกำหนดด้านจริยธรรม | <ul style="list-style-type: none"> ● มีข้อกำหนดและระเบียบการว่าจ้างบุคลากรทั้งเรื่องการศึกษา ประสบการณ์ และ ความซื่อสัตย์และมีจริยธรรม ● มีนโยบายให้มีการจัดปฐมนิเทศและฝึกอบรมบุคลากรใหม่อย่างน้อยปีละครั้ง ● มีการใช้แบบประเมินผลการปฏิบัติงาน เพื่อการเลื่อนตำแหน่งและอัตราเงินเดือนและการโยกย้าย ● การประเมินผลการปฏิบัติงานของพนักงานพิจารณาจากผลงาน ● มีการลงโทษทางวินัยและแก้ไข้ปัญหา เมื่อมีการไม่ปฏิบัติตามนโยบายหรือข้อกำหนดด้านจริยธรรม | <ol style="list-style-type: none"> 1. พระราชบัญญัติระเบียบข้าราชการพลเรือน 2. พระราชบัญญัติระเบียบบริหารราชการ กระทรวงศึกษาธิการ |

จากตารางที่ 6 จะเห็นได้ว่าสภาพแวดล้อมของการควบคุมภายในด้านนโยบาย วิธีการบริหารงานด้านบุคลากร ในด้านการเงินและบัญชีของมหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงใหม่ ตามหลักฐานพระราชบัญญัติระเบียบข้าราชการพลเรือนและระเบียบบริหารราชการ กระทรวงศึกษาธิการ ทางมหาวิทยาลัยได้ดำเนินการปฏิบัติตามแนวคิดของ COSO คือ มีการกำหนดกฎ ระเบียบ ข้อบังคับการว่าจ้างบุคลากร และมีนโยบายให้มีการปฐมนิเทศ การฝึกอบรมบุคลากรใหม่อย่างน้อยปีละ

หนึ่งครั้ง รวมทั้งมีการประเมินผลการปฏิบัติงานเพื่อการเลื่อนตำแหน่งและอัตราเงินเดือน การโยกย้าย และมีบทลงโทษทางวินัย แต่สิ่งที่ยังอยู่ในช่วงพิจารณาหาแนวทางปฏิบัติตามแนวคิดของ COSO คือการประเมินผลการทำงานโดยการพิจารณาจากผลงานของพนักงาน

1.7 กลไกการติดตามตรวจสอบการปฏิบัติงาน มีอิทธิพลสำคัญต่อสภาพแวดล้อมของการควบคุมและแนวทางการปฏิบัติงานของผู้บริหาร รวมถึงการสร้างบรรยากาศการควบคุมของกิจการ โดยเฉพาะการส่งเสริมให้การตรวจสอบเป็นไปโดยอิสระและมาตรฐานของการปฏิบัติงาน ดังแสดงในตารางที่ 7

ตารางที่ 7 แสดงการเปรียบเทียบสภาพแวดล้อมของการควบคุมภายในเกี่ยวกับคณะกรรมการบริหารหรือคณะกรรมการตรวจสอบตามแนวคิดของ COSO กับระบบการควบคุมภายในด้านการเงินและบัญชี มหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงใหม่

| แนวคิดของ COSO | มหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงใหม่ | แหล่งข้อมูล |
|--|--|---|
| <p>1.7 กลไกการติดตามตรวจสอบการปฏิบัติงาน</p> <ul style="list-style-type: none"> • มีคณะกรรมการตรวจสอบ (Audit Committee) จำนวน.....ท่าน และมีการกำกับดูแลการปฏิบัติงานภายในองค์กรให้เป็นไปตามระบบการควบคุมภายในที่กำหนดอย่างต่อเนื่องและสม่ำเสมอ • มีผู้ตรวจสอบภายในจำนวน..... ท่าน และมีการรายงานผลการตรวจสอบภายในต่อหัวหน้าส่วนราชการ | <ul style="list-style-type: none"> • ยังอยู่ในช่วงพิจารณาหาแนวทางปฏิบัติและแต่งตั้งคณะกรรมการตรวจสอบ • มีคณะกรรมการตรวจสอบภายในจำนวน 9 ท่าน และกำกับดูแลโดยอธิการบดีโดยตรง | <p>1.คำสั่งสถาบันราชภัฏเชียงใหม่ที่ 227/2545 เรื่อง แต่งตั้งคณะกรรมการจัดวางระบบการควบคุมภายในสถาบันราชภัฏเชียงใหม่ ลงวันที่ 4 กุมภาพันธ์ 2545</p> <p>2.คำสั่งสถาบันราชภัฏเชียงใหม่ที่ 174/2547 เรื่อง แต่งตั้งกรรมการตรวจสอบภายใน ลงวันที่ 2 กุมภาพันธ์ 2547</p> |

จากตารางที่ 7 จะเห็นได้ว่าสภาพแวดล้อมของการควบคุมภายในเกี่ยวกับคณะกรรมการบริหารหรือคณะกรรมการตรวจสอบ ด้านการเงินและบัญชี มหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงใหม่ตาม

หลักฐานคำสั่งสถาบันราชภัฏ ในแต่ละเรื่อง ทางมหาวิทยาลัยได้ดำเนินการปฏิบัติตามแนวคิดของ COSO โดยได้แต่งตั้งผู้ตรวจสอบหรือคณะกรรมการตรวจสอบภายในจำนวน 9 ท่าน ซึ่งเป็นคณะกรรมการอิสระ และมีการรายงานโดยตรงกับอธิการบดี และยังอยู่ในช่วงพิจารณาแต่งตั้งคณะกรรมการตรวจสอบเพื่อทำหน้าที่กำกับดูแลการปฏิบัติงานภายในองค์กรให้เป็นไปตามระบบการควบคุมภายใน

องค์ประกอบที่ 2 การประเมินความเสี่ยง (Risk Assessment)

การประเมินความเสี่ยง เป็นเครื่องมือทางการบริหารอย่างหนึ่งที่ผู้บริหารนิยมใช้ในปัจจุบันเนื่องจากเป็นการดำเนินธุรกิจในยุคการแข่งขันเสรีที่มีความเสี่ยงสูงและต้องการการเตรียมพร้อมในทุกสถานการณ์ เพื่อประเมินความเสี่ยงล่วงหน้าและการจัดการบริหารความเสี่ยงให้มีผลกระทบต่อองค์กรหรือหน่วยที่รับผิดชอบในระดับที่ยอมรับได้

ต่อไปนี้จะเป็นการเปรียบเทียบแนวคิดของ COSO กับระบบการควบคุมภายในด้านการเงินและบัญชีของมหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงใหม่ ในเรื่องการประเมินความเสี่ยง

2.1 วัตถุประสงค์ระดับองค์กร

เป็นวัตถุประสงค์ของการดำเนินงานในภาพรวมขององค์กร ซึ่งจะระบุไว้ในแผนกลยุทธ์และแผนการปฏิบัติงานประจำปีขององค์กรเช่นเดียวกับการกิจ และกลยุทธ์ในภาพรวมขององค์กร ดังแสดงในตารางที่ 8

ตารางที่ 8 แสดงการเปรียบเทียบวัตถุประสงค์ระดับองค์กรตามแนวคิดของ COSO กับระบบการควบคุมภายในด้านการเงินและบัญชี มหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงใหม่

| แนวคิดของ COSO | มหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงใหม่ | แหล่งข้อมูล |
|---|---|--|
| <p>2.1 วัตถุประสงค์ระดับองค์กร</p> <ul style="list-style-type: none"> มีการกำหนดวัตถุประสงค์และเป้าหมายการดำเนินงานขององค์กรอย่างชัดเจนและวัดผลได้ มีการเผยแพร่และชี้แจงให้บุคลากรทุกระดับทราบและเข้าใจตรงกัน | <ul style="list-style-type: none"> มีการกำหนดการวางแผนวัตถุประสงค์และเป้าหมายการดำเนินงานขององค์กร มีการเผยแพร่และชี้แจงให้กับบุคลากรในแต่ละระดับได้รับทราบ | <ol style="list-style-type: none"> ประกาศกระทรวงศึกษาธิการ เรื่องการแบ่งส่วนราชการในมหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงใหม่ แนวปฏิบัติการบริหารงบประมาณรายจ่าย ประจำปีงบประมาณ พ.ศ.2548 ของมหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงใหม่ |

จากตารางที่ 8 จะเห็นได้ว่าการประเมินความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์ระดับองค์กรด้านการเงินและบัญชี มหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงใหม่ตามหลักฐานประกาศกระทรวงศึกษาธิการ และแนวปฏิบัติของมหาวิทยาลัย ทางมหาวิทยาลัยได้มีการกำหนดการวางแผน วัตถุประสงค์และเป้าหมายการดำเนินงานขององค์กรให้เป็นไปตามแนวคิด COSO และมีการเผยแพร่หรือชี้แจงให้กับบุคลากรในแต่ละระดับได้รับทราบและเข้าใจตรงกัน

2.2 วัตถุประสงค์ระดับกิจกรรม

เป็นวัตถุประสงค์ของการดำเนินงานที่เฉพาะเจาะจงลงไปสำหรับแต่ละกิจกรรมเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ขององค์กร ซึ่งวัตถุประสงค์ของแต่ละกิจกรรมจะต้องสนับสนุนและสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ในระดับองค์กร ดังแสดงในตารางที่ 9

ตารางที่ 9 แสดงการเปรียบเทียบวัตถุประสงค์ระดับกิจกรรมตามแนวคิดของ COSO กับระบบการควบคุมภายในด้านการเงินและบัญชี มหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงใหม่

| แนวคิดของ COSO | มหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงใหม่ | แหล่งข้อมูล |
|---|---|---|
| <p>2.2 วัตถุประสงค์ระดับกิจกรรม</p> <ul style="list-style-type: none"> มีการกำหนดวัตถุประสงค์ของการดำเนินงานในระดับกิจกรรม และวัตถุประสงค์นี้สอดคล้องและสนับสนุนวัตถุประสงค์ระดับองค์กร วัตถุประสงค์ระดับกิจกรรมชัดเจน ปฏิบัติได้และวัดผลได้ บุคลากรทุกคนที่เกี่ยวข้องมีส่วนร่วมในการกำหนดและให้การยอมรับ | <ul style="list-style-type: none"> มีการกำหนดวัตถุประสงค์ของการดำเนินงานในระดับกิจกรรม และกำลังพิจารณาให้สอดคล้องกับวัตถุประสงค์ระดับองค์กร มีวัตถุประสงค์ในระดับกิจกรรมชัดเจนปฏิบัติได้และสามารถวัดผลได้ การมีส่วนร่วมของบุคลากรยังน้อย ในการกำหนดวัตถุประสงค์และกิจกรรมร่วมกัน แต่มาจากการกำหนดของหัวหน้างานแต่ละหน่วยเป็นส่วนใหญ่ | <p>แนวปฏิบัติ การบริหารงบประมาณรายจ่าย ประจำปีงบประมาณ พ.ศ.2548 ของมหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงใหม่</p> |

จากตารางที่ 9 จะเห็นได้ว่าการประเมินความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์ระดับกิจกรรม ด้านการเงินและบัญชี มหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงใหม่ตามหลักฐานแนวปฏิบัติการบริหารงบประมาณของมหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงใหม่ ได้ปฏิบัติตามแนวคิดของ COSO คือ มีการกำหนดวัตถุประสงค์ของการดำเนินงานในระดับกิจกรรมและสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ระดับองค์กร โดยมีวัตถุประสงค์ที่ชัดเจน และสามารถวัดผลได้จริง แต่ในส่วนที่ยังอยู่ในช่วงพิจารณาหาแนวทางปฏิบัติ คือ การมีส่วนร่วมของบุคลากรที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมยังน้อย ในการกำหนดวัตถุประสงค์และทำกิจกรรมร่วมกันส่วนใหญ่ถูกกำหนดมาจากหัวหน้างานของแต่ละหน่วยงาน

2.3 การระบุปัจจัยเสี่ยง เป็นการระบุความเสี่ยง เพื่อหาวิธีลดผลเสียหายที่อาจจะเกิดขึ้น จากความเสี่ยงต่างๆ ที่อาจจะเกิดขึ้น ดังแสดงในตารางที่ 10

ตารางที่ 10 แสดงการเปรียบเทียบการระบุปัจจัยเสี่ยงตามแนวคิดของ COSO กับระบบการควบคุม ภายในด้านการเงินและบัญชี มหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงใหม่

| แนวคิดของ COSO | มหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงใหม่ | แหล่งข้อมูล |
|---|---|--|
| <p>2.3 การระบุปัจจัยเสี่ยง</p> <ul style="list-style-type: none"> • ผู้บริหารทุกระดับมีส่วนร่วมในการระบุและประเมินความเสี่ยง • มีการระบุและประเมินความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้นจากปัจจัยภายใน อาทิ การปรับลดบุคลากร การใช้เทคโนโลยีสมัยใหม่ การหยุดชะงักของระบบสารสนเทศ การปรับเปลี่ยนโครงสร้างองค์กร • มีการระบุและประเมินความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้นจากปัจจัยภายนอก อาทิ การเปลี่ยนแปลงของเทคโนโลยีความคาดหวังของรัฐสภา ประชาชน และสื่อมวลชน การแก้ไขกฎ | <ul style="list-style-type: none"> • ยังอยู่ในช่วงพิจารณาหาแนวทางปฏิบัติ • ยังอยู่ในช่วงพิจารณาหาแนวทางปฏิบัติ • ยังอยู่ในช่วงพิจารณาหาแนวทางปฏิบัติ | แนวปฏิบัติระบบการควบคุมภายใน สถาบันราชภัฏเชียงใหม่ |

| | | |
|--|--|--|
| ระเบียบ การเกิดภัยธรรมชาติ การเปลี่ยนแปลงทางการ เมือง เศรษฐกิจและสังคม | | |
|--|--|--|

จากตารางที่ 10 จะเห็นว่า การประเมินความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับการระบุปัจจัยเสี่ยงด้านการเงิน และบัญชี มหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงใหม่ ตามหลักฐานแนวปฏิบัติระบบการควบคุมภายในสถาบัน ราชภัฏเชียงใหม่ นั้น ทางมหาวิทยาลัยยังอยู่ในช่วงหาแนวทางปฏิบัติการประเมินหรือระบุปัจจัยเสี่ยงจากผู้บริหารทุกระดับรวมถึงการระบุและประเมินความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้นจากปัจจัยภายใน และภายนอกเช่น การเปลี่ยนแปลงของเทคโนโลยี ความคาดหวังของรัฐสภา การแก้ไขกฎ ระเบียบ การเกิดภัยธรรมชาติ การเปลี่ยนแปลงทางการเมือง เศรษฐกิจและสังคม

2.4 การวิเคราะห์ความเสี่ยง เป็นการกำหนดเกณฑ์ระดับความสำคัญของความเสี่ยง ผลกระทบและความถี่ที่จะเกิดขึ้น ดังแสดงในตารางที่ 11

ตารางที่ 11 แสดงการเปรียบเทียบการวิเคราะห์ความเสี่ยงตามแนวคิดของ COSO กับระบบการ ควบคุมภายในด้านการเงินและบัญชี มหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงใหม่

| แนวคิดของ COSO | มหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงใหม่ | แหล่งข้อมูล |
|---|--|--|
| <p>2.4 การวิเคราะห์ความเสี่ยง</p> <ul style="list-style-type: none"> มีการกำหนดเกณฑ์ในการ พิจารณาระดับความสำคัญของ ความเสี่ยง มีการวิเคราะห์และประเมิน ระดับความสำคัญหรือผลกระทบของความเสี่ยง และ ความถี่ที่จะเกิดหรือโอกาสที่ จะเกิดความเสี่ยง ผู้บริหารทุกระดับมีส่วนร่วม ในการวิเคราะห์ความเสี่ยง | <ul style="list-style-type: none"> ยังอยู่ในช่วงพิจารณาหา แนวทางปฏิบัติ ยังอยู่ในช่วงพิจารณาหา แนวทางปฏิบัติ ยังอยู่ในช่วงพิจารณาหา แนวทางปฏิบัติ | แนวปฏิบัติระบบการควบคุม ภายในสถาบันราชภัฏเชียงใหม่ |

จากตารางที่ 11 จะเห็นว่า การประเมินความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับการวิเคราะห์ความเสี่ยงด้านการเงินและบัญชี มหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงใหม่ตามหลักฐานแนวปฏิบัติระบบการควบคุมภายใน สถาบันราชภัฏเชียงใหม่ ยังอยู่ในช่วงพิจารณาหาแนวทางปฏิบัติการกำหนดเกณฑ์ในการพิจารณาถึงระดับความสำคัญของความเสี่ยง รวมถึงการวิเคราะห์ผลกระทบของความเสี่ยง ซึ่งผู้บริหารทุกระดับยังไม่มีส่วนร่วมในการวิเคราะห์และประเมินความเสี่ยงดังกล่าว

2.5 การกำหนดวิธีการควบคุมเพื่อป้องกันความเสี่ยง เป็นการกำหนดวิธีการควบคุมเพื่อป้องกันความเสี่ยงของกิจการ หากประเมินพบว่าจุดใดมีความเสี่ยงสูง จะต้องหาวิธีบริหารลดความเสี่ยง เพื่อลดผลเสียหายที่อาจจะเกิดขึ้นให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ดังแสดงในตารางที่ 12

ตารางที่ 12 แสดงการเปรียบเทียบการกำหนดวิธีการควบคุมเพื่อป้องกันความเสี่ยงตามแนวคิดของ COSO กับระบบการควบคุมภายในด้านการเงินและบัญชี มหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงใหม่

| แนวคิดของ COSO | มหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงใหม่ | แหล่งข้อมูล |
|---|---|---|
| <p>2.5 การกำหนดวิธีการควบคุมเพื่อป้องกันความเสี่ยง</p> <ul style="list-style-type: none"> ● มีการวิเคราะห์สาเหตุของความเสี่ยงที่อาจจะเกิดขึ้นจากการกำหนดวิธีการควบคุมเพื่อป้องกันหรือลดความเสี่ยง ● มีการพิจารณาความคุ้มค่าของต้นทุนที่จะเกิดขึ้นจากการกำหนดวิธีการควบคุมเพื่อป้องกันหรือลดความเสี่ยง ● มีการแจ้งให้บุคลากรทุกคนทราบเกี่ยวกับวิธีการควบคุมเพื่อป้องกันหรือลดความเสี่ยง ● มีการติดตามผลการปฏิบัติตามวิธีการควบคุมที่กำหนดเพื่อป้องกันหรือลดความเสี่ยง | <ul style="list-style-type: none"> ● มีการวิเคราะห์และวางแผนถึงสาเหตุของความเสี่ยงเพื่อป้องกันความเสี่ยงที่จะเกิดขึ้น ● ยังอยู่ในช่วงพิจารณาหาแนวทางปฏิบัติ ● ยังอยู่ในช่วงพิจารณาหาแนวทางปฏิบัติ ● ยังอยู่ในช่วงพิจารณาหาแนวทางปฏิบัติ | แนวปฏิบัติระบบการควบคุมภายในสถาบันราชภัฏเชียงใหม่ |

จากตารางที่ 12 จะเห็นว่า การประเมินความเสี่ยงเกี่ยวกับการกำหนดวิธีการควบคุมเพื่อป้องกันความเสี่ยงด้านการเงินและบัญชี มหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงใหม่ตามหลักฐานแนวปฏิบัติระบบการควบคุมภายใน สถาบันราชภัฏเชียงใหม่ทางมหาวิทยาลัย ได้มีการวางแผนเกี่ยวกับการวิเคราะห์สาเหตุของความเสี่ยง และยังอยู่ในช่วงพิจารณาหาแนวทางปฏิบัติในเรื่องการพิจารณาความคุ้มค่าของต้นทุนที่จะเกิดขึ้น การแจ้งให้บุคลากรทราบถึงการป้องกันความเสี่ยง รวมถึงการติดตามการปฏิบัติตามวิธีการควบคุมที่กำหนดเพื่อป้องกันหรือลดความเสี่ยง

องค์ประกอบที่ 3 กิจกรรมการควบคุม (Control Activities)

กิจกรรมการควบคุม เป็นกิจกรรมที่สนับสนุนการปฏิบัติงาน ให้เป็นไปตามนโยบาย วิธีปฏิบัติงาน และคำสั่งต่างๆ ที่ฝ่ายบริหารกำหนด ซึ่งเมื่อกระทำอย่างถูกต้อง ภายในเวลาที่เหมาะสมแล้ว ควรกำหนดกิจกรรมเพื่อป้องกัน ค้นพบ หรือลดความเสี่ยงที่จะเกิดขึ้นได้

ต่อไปนี้เป็น การเปรียบเทียบกิจกรรมการควบคุมตามแนวคิดของ COSO กับกิจกรรมการควบคุมภายในด้านการเงินและบัญชี มหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงใหม่ที่ใช้ในปัจจุบัน

3.1 การกำหนดนโยบายและวิธีปฏิบัติงานที่ชัดเจน เพื่อเป็นแนวทางในการปฏิบัติงานให้บรรลุวัตถุประสงค์ขององค์กร และกำหนดเป้าหมายไว้อย่างชัดเจนทั้งในรูปจำนวนและระยะเวลาเพื่อใช้ประโยชน์ในกาติดตามและประเมินผล ดังแสดงในตารางที่ 13

ตารางที่ 13 แสดงการเปรียบเทียบการกำหนดนโยบายและวิธีปฏิบัติงานตามแนวคิดของ COSO กับระบบการควบคุมภายในด้านการเงินและบัญชี มหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงใหม่

| แนวคิดของ COSO | มหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงใหม่ | แหล่งข้อมูล |
|---|---|---|
| 3.1 การกำหนดนโยบายและวิธีปฏิบัติงาน <ul style="list-style-type: none"> มีการกำหนดนโยบายและวิธีปฏิบัติงานที่ชัดเจนซึ่งรวมถึงงบประมาณ และประมาณการในระดับองค์กร | <ul style="list-style-type: none"> มีการกำหนดนโยบายและวิธีปฏิบัติงานที่เกี่ยวกับงบประมาณ และประมาณการในระดับองค์กร | 1. แนวปฏิบัติการบริหารงบประมาณรายจ่าย ประจำปีงบประมาณ พ.ศ.2548 ของมหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงใหม่ 2. แนวปฏิบัติด้านการเงินและบัญชี มหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงใหม่ |

| | | |
|---|---|--|
| <ul style="list-style-type: none"> ● มีการกำหนดวิธีปฏิบัติงานในรายละเอียดเพื่อให้รองรับหรือเป็นไปตามนโยบายหรือแผนงานในระดับองค์กร รวมทั้งการระบุผลงานที่คาดหวังไว้อย่างชัดเจนทั้งในรูปจำนวนและระยะเวลา | <ul style="list-style-type: none"> ● มีการกำหนดวิธีปฏิบัติงานในรายละเอียดเพื่อให้รองรับหรือเป็นไปตามนโยบายหรือแผนงานในระดับองค์กร รวมทั้งการระบุผลงานที่คาดหวังไว้อย่างชัดเจนทั้งในรูปจำนวนและระยะเวลา | <p>3.แนวปฏิบัติระบบการควบคุมภายในสถาบันราชภัฏเชียงใหม่</p> |
|---|---|--|

จากตารางที่ 13 จะเห็นว่า กิจกรรมการควบคุมที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดนโยบายและวิธีปฏิบัติงานด้านการเงินและบัญชี มหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงใหม่ตามหลักฐานแนวปฏิบัติการบริหารงบประมาณรายจ่ายและแนวปฏิบัติด้านการเงินและบัญชี มหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงใหม่ ได้มีการดำเนินการปฏิบัติตามแนวคิด COSO คือมีการกำหนดนโยบายและวิธีปฏิบัติงานที่ชัดเจนซึ่งรวมถึงงบประมาณ และประมาณการในระดับองค์กรในระยะเบียด ข้อบังคับ รวมถึงมีการกำหนดวิธีปฏิบัติในรายละเอียดเพื่อให้เป็นไปตามนโยบายหรือแผนงานในระดับองค์กรรวมทั้งการระบุผลงานที่คาดหวังไว้อย่างชัดเจนทั้งในรูปจำนวนและระยะเวลา

3.2 การสอบทานโดยผู้บริหารสูงสุด เพื่อให้มองเห็นภาพรวมว่าการดำเนินงานมีปัญหาใหญ่ๆ ด้านใดบ้าง เพื่อสามารถวิเคราะห์หาสาเหตุซึ่งนำไปสู่การพิจารณาแนวทางแก้ไขปัญหานั้นๆ จำเป็น ดังแสดงในตารางที่ 14

ตารางที่ 14 แสดงการเปรียบเทียบการสอบทานโดยผู้บริหารสูงสุด ตามแนวคิดของ COSO กับระบบการควบคุมภายในด้านการเงินและบัญชี มหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงใหม่

| แนวคิดของ COSO | มหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงใหม่ | แหล่งข้อมูล |
|---|--|---|
| <p>3.2 การสอบทานโดยผู้บริหารสูงสุด</p> <ul style="list-style-type: none"> ● มีการวิเคราะห์เปรียบเทียบระหว่างผลการปฏิบัติงานจริงกับแผนงาน งบประมาณ หรือประมาณการ ● มีการสอบทานโดยการเปรียบเทียบข้อมูลของคู่แข่ง | <ul style="list-style-type: none"> ● มีการวิเคราะห์เปรียบเทียบระหว่างผลการปฏิบัติงานจริงกับแผนงาน งบประมาณ หรือประมาณการ ● ยังอยู่ในช่วงพิจารณาหาแนวทางปฏิบัติ | <ol style="list-style-type: none"> 1.คำสั่งสถาบันราชภัฏเชียงใหม่ที่ 174/2547 เรื่องแต่งตั้งกรรมการตรวจสอบภายใน ลงวันที่ 2 กุมภาพันธ์ 2547 2.แนวปฏิบัติการบริหารงบประมาณรายจ่าย ประจำปีงบประมาณ พ.ศ.2548 ของมหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงใหม่ |

จากตารางที่ 14 จะเห็นว่ากิจกรรมการควบคุมที่เกี่ยวข้องกับการสอบทานโดยผู้บริหารสูงสุดด้านการเงินและบัญชี มหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงใหม่ ตามหลักฐาน คำสั่งสถาบันราชภัฏเชียงใหม่และแนวปฏิบัติการบริหารงบประมาณรายจ่าย มหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงใหม่ ได้มีการติดตามและประเมินผลการดำเนินงาน การประมวลผลการดำเนินงานมีทั้งของคณะศูนย์สำนักและนำมาทำการวิเคราะห์เปรียบเทียบผลการปฏิบัติงานจริงกับงบประมาณหรือประมาณการ รวมทั้งเสนอผลการดำเนินงานให้แก่ผู้บริหารมหาวิทยาลัยได้ทราบ แต่ยังคงอยู่ในช่วงพิจารณาหาแนวทางปฏิบัติ โดยการนำผลการดำเนินงานดังกล่าวไปเปรียบเทียบกับคู่แข่งหรือกับสถาบันการศึกษาอื่น

3.3 การสอบทานโดยผู้บริหารระดับกลาง เป็นการสอบทานการปฏิบัติงานในหน่วยงานที่รับผิดชอบ โดยการสอบทานวิธีปฏิบัติงานจริงกับระเบียบปฏิบัติ ตัวเลขสถิติผลการดำเนินงานในอดีตและเป้าหมายของหน่วยงานดังแสดงในตารางที่ 15

ตารางที่ 15 แสดงการเปรียบเทียบการสอบทานโดยผู้บริหารระดับกลางตามแนวคิดของ COSO กับระบบการควบคุมภายในด้านการเงินและบัญชี มหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงใหม่

| แนวคิดของ COSO | มหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงใหม่ | แหล่งข้อมูล |
|---|---|---|
| 3.3 การสอบทานโดยผู้บริหารระดับกลาง <ul style="list-style-type: none"> ● มีการสอบทานผลงานจริงกับแผนงานหรือเป้าหมายในหน้าที่ตนรับผิดชอบ ● มีการสอบทานวิธีการปฏิบัติงานจริงกับระเบียบที่กำหนด ● มีการสอบทานผลการปฏิบัติงาน ในปีปัจจุบันกับสถิติผลงานปฏิบัติงานในอดีต | <ul style="list-style-type: none"> ● มีการสอบทานผลงานจริงกับแผนงานหรือเป้าหมายในหน้าที่ตนรับผิดชอบ ● มีการสอบทานวิธีการปฏิบัติงานจริงกับระเบียบที่กำหนด ● มีการสอบทานผลการปฏิบัติงาน ในปีปัจจุบันกับสถิติผลงานปฏิบัติงานในอดีต | 1. แนวปฏิบัติการบริหารงบประมาณรายจ่าย ประจำปีงบประมาณ พ.ศ.2548 ของมหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงใหม่ 2. คู่มือจัดทำแผนปฏิบัติการพัฒนาระบบการจัดการงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงานของสถาบันราชภัฏเชียงใหม่ |

จากตารางที่ 15 จะเห็นว่ากิจกรรมการควบคุมที่เกี่ยวข้องกับการสอบทานโดยผู้บริหารระดับกลางด้านการเงินและบัญชี มหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงใหม่ ตามหลักฐานแนวปฏิบัติการบริหารงบประมาณรายจ่ายและคู่มือจัดทำแผนปฏิบัติการพัฒนาระบบการจัดการงบประมาณ

ทางมหาวิทยาลัยได้ดำเนินการปฏิบัติตามแนวคิดของ COSO โดยผู้บริหารระดับกลางจะทำการสอบทานผลงานจริงกับงบประมาณที่ได้รับมอบหมายให้รับผิดชอบและนำไปเปรียบเทียบกับผลการปฏิบัติงานในปัจจุบันกับสถิติผลงานในอดีต นอกจากนี้ยังใช้การสอบทานวิธีการปฏิบัติงานจริงกับระเบียบที่กำหนด เพื่อตรวจสอบการปฏิบัติงานของบุคลากรว่าเป็นไปตามระเบียบที่กำหนดไว้หรือไม่

3.4 การควบคุมการประมวลผลข้อมูล เป็นกิจกรรมเพื่อให้ได้สารสนเทศสำหรับการบริหารที่มีความถูกต้อง กะทัดรัด สมบูรณ์ ทันเวลา และให้เนื้อหาที่เกี่ยวข้องกับเรื่องที่ต้องตัดสินใจ ดังแสดงในตารางที่ 16

ตารางที่ 16 แสดงการเปรียบเทียบการควบคุมการประมวลผลข้อมูลตามแนวคิดของ COSO กับระบบการควบคุมภายในด้านการเงินและบัญชี มหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงใหม่

| แนวคิดของ COSO | มหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงใหม่ | แหล่งข้อมูล |
|---|---|--|
| <p>3.4 การควบคุมการประมวลผลข้อมูล</p> <ul style="list-style-type: none"> มีการอนุมัติรายการก่อนที่ จะบันทึกรายการนั้นลงใน บัญชี ทะเบียนหรือแฟ้ม หลักฐานอื่นใดของกิจการ มีการแบ่งแยกหน้าที่ระหว่างผู้ อนุมัติ ผู้บันทึกบัญชีและผู้เก็บ รักษาทรัพย์สินที่สำคัญ มีการสอบทานหรือสอบยัน งานระหว่างกัน เช่น การสอบ ทานยอดบัญชีคุมกับราย ละเอียด การทำงบบพิสูจน์ยอด มีการออกแบบและการใช้ เอกสารที่เหมาะสม เช่น การ กำหนดเลขที่เอกสารเรียง | <ul style="list-style-type: none"> มีการปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอ ในการอนุมัติรายการก่อนที่ จะบันทึกรายการนั้นลงใน บัญชี ทะเบียนหรือแฟ้ม หลักฐาน ได้แบ่งหน้าที่ระหว่างผู้ อนุมัติ ผู้บันทึกบัญชีและผู้ เก็บรักษาทรัพย์สินไว้อย่าง ชัดเจน มีการตรวจสอบยอดและ สอบทานบัญชีคุมกับราย ละเอียดเป็นประจำ มีการออกแบบเอกสารและ กำหนดเลขที่เอกสารเรียง ตามลำดับ | <ol style="list-style-type: none"> แนวปฏิบัติด้านการเงินและ บัญชีของมหาวิทยาลัยราชภัฏ เชียงใหม่ ระเบียบว่าด้วยการเก็บรักษาเงิน และการนำเงินส่งคลังของส่วน ราชการ ระเบียบว่าด้วยงานบริหารงาน บุคคลข้าราชการพลเรือน |

| | | |
|--|--|--|
| <p>ตามลำดับ การใช้ตำเนาเอกสาร</p> <ul style="list-style-type: none"> ● มีการใช้เทคโนโลยีที่เหมาะสมช่วยในการประมวลผลข้อมูล ● มีการใช้บุคลากรที่มีความรู้และประสบการณ์ทางวิชาชีพที่เกี่ยวข้องกับการประมวลผลข้อมูล ● มีการจัดทำนโยบายการควบคุมการใช้ระบบสารสนเทศและเผยแพร่นโยบายให้ทุกคนในองค์กรได้เข้าใจถึงหน้าที่และความรับผิดชอบของแต่ละคน ● มีการกำหนดบทลงโทษในกรณีที่ไม่ปฏิบัติตามหรือเพิกเฉยต่อนโยบายที่กำหนดขึ้น ● มีการจัดวางตำแหน่งของฝ่ายคอมพิวเตอร์อย่างเหมาะสมภายในองค์กร ● มีการแบ่งแยกหน้าที่ความรับผิดชอบอย่างชัดเจนโดยเฉพาะหน่วยงานด้านการพัฒนาระบบงานและหน่วยงานทางด้านปฏิบัติการและมีการกำหนด Job Description ของแต่ละหน้าที่ข้างต้นอย่างชัดเจน ● มีการกำหนดระเบียบวิธีปฏิบัติงานในหน่วยงานคอมพิวเตอร์ | <ul style="list-style-type: none"> ● ได้นำเอาคอมพิวเตอร์และโปรแกรมสำเร็จรูปทางการบัญชีมาใช้ในการประมวลผลข้อมูล ● มีการใช้บุคลากรตามความรู้และประสบการณ์ทางวิชาชีพในการประมวลผลข้อมูล ● มีการเผยแพร่หน้าที่และความรับผิดชอบงานของบุคลากรใน Web Site ● มีบทลงโทษที่ชัดเจนกรณีไม่ปฏิบัติตามหน้าที่หรือเพิกเฉย ● มีการจัดวางตำแหน่งของฝ่ายคอมพิวเตอร์อย่างเหมาะสม ● มีการแบ่งแยกหน้าที่ของการพัฒนาระบบงานกับการปฏิบัติการชัดเจน โดยมี Job Description ชัดเจน ● มีการกำหนดระเบียบ เป็นคู่มือแนวทางปฏิบัติงาน | |
|--|--|--|

| | | |
|---|--|--|
| <ul style="list-style-type: none"> ● การนำเทคโนโลยีใหม่หรือการเปลี่ยนแปลงโปรแกรมจะต้องได้รับการอนุมัติอย่างเหมาะสม ● มีการควบคุมด้านการเข้าถึงข้อมูลและโปรแกรม ● มีการเก็บข้อมูลสำรองไว้อย่างเพียงพอ ในกรณีที่ระบบคอมพิวเตอร์เกิดขัดข้อง | <ul style="list-style-type: none"> ● มีการพิจารณาและกำหนดขั้นตอนการนำเทคโนโลยีใหม่มาใช้ ● มีการควบคุมด้านการเข้าถึงข้อมูลและโปรแกรมโดยมีห้องควบคุมที่รักษาความปลอดภัยและรหัสผ่าน ● ได้มีการจัดทำสำรองข้อมูลไว้เป็นประจำ | |
|---|--|--|

จากตารางที่ 16 จะเห็นว่ากิจกรรมการควบคุมที่เกี่ยวข้องกับการควบคุมการประมวลผลข้อมูลด้านการเงินและบัญชี มหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงใหม่ ตามหลักฐานแนวปฏิบัติด้านการเงินและบัญชี ระบุว่าด้วยการเก็บรักษาเงิน ระบุว่าด้วยงานบริหารงานบุคคลข้าราชการพลเรือน ทางมหาวิทยาลัยได้มีปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอในการอนุมัติรายการก่อนที่จะบันทึกไว้ในบัญชี ทะเบียนหรือเพิ่มหลักฐาน มีการแบ่งแยกหน้าที่ระหว่างผู้อนุมัติ ผู้บันทึกบัญชีและผู้เก็บรักษาทรัพย์สินไว้อย่างชัดเจน มีการตรวจสอบยอดและสอบทานบัญชีคุมกับรายละเอียดเป็นประจำ และมีการออกแบบเอกสารโดยกำหนดเลขที่เอกสารเรียงตามลำดับ มหาวิทยาลัยยังได้นำเอาคอมพิวเตอร์และโปรแกรมสำเร็จรูปทางการบัญชีมาใช้ในการประมวลผลข้อมูล รวมทั้งใช้บุคลากรที่มีความรู้และประสบการณ์ทางวิชาชีพในการประมวลผลข้อมูล มีการกำหนด นโยบายการควบคุมการใช้ระบบสารสนเทศและได้แจ้งให้บุคลากรที่เกี่ยวข้องได้เข้าใจถึงหน้าที่และความรับผิดชอบ มีการกำหนดหมายเลขประจำตัวผู้ใช้งาน รหัสลับ ในการเข้าสู่ระบบงาน มีการจัดระดับของการอนุมัติรายการก่อนที่จะบันทึกรายการลงในระบบบัญชี ทะเบียน หรือเพิ่มข้อมูลอื่นใดเพื่อให้ได้ข้อมูลที่มีความถูกต้องครบถ้วนและสามารถตรวจสอบได้เสมอ มีการแบ่งแยกหน้าที่ระหว่างผู้อนุมัติ ผู้บันทึกบัญชี และใช้เอกสารที่มีการจัดพิมพ์เลขที่เอกสารไว้ล่วงหน้าพร้อมสำเนา มีการจัดลำดับความสำคัญของข้อมูลและหลักเกณฑ์การควบคุมข้อมูลแต่ละประเภท

3.5 การควบคุมทางกายภาพ หมายถึง การดูแลป้องกันทรัพย์สิน ไม่ให้มีการสูญหาย รั่วไหลหรือเสียหาย โดยใช้วิธีการควบคุมต่างๆ ดังแสดงในตารางที่ 17

ตารางที่ 17 แสดงการเปรียบเทียบการควบคุมทางกายภาพตามแนวคิดของ COSO กับระบบ
ควบคุมภายในด้านการเงินและบัญชี มหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงใหม่

| แนวคิดของ COSO | มหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงใหม่ | แหล่งข้อมูล |
|--|--|--|
| 3.5 การควบคุมทางกายภาพ <ul style="list-style-type: none"> มีการกำหนดระเบียบวิธีปฏิบัติที่เกี่ยวกับการดูแลทรัพย์สินที่มีตัวตน มีการตรวจนับทรัพย์สินเพื่อเปรียบเทียบจำนวนที่มีอยู่จริงกับทะเบียนหรือหลักฐานทางบัญชี | <ul style="list-style-type: none"> มีการกำหนดระเบียบวิธีปฏิบัติที่เกี่ยวกับการดูแลทรัพย์สินที่มีตัวตน มีการตรวจนับทรัพย์สินเพื่อเปรียบเทียบจำนวนที่มีอยู่จริงกับทะเบียนปีละครั้งก่อนสิ้นปีงบประมาณ | ระเบียบว่าด้วยการคลังและพัสดุของส่วนราชการ |

จากตารางที่ 17 จะเห็นว่ากิจกรรมการควบคุมที่เกี่ยวข้องกับการควบคุมทางกายภาพด้านการเงินและบัญชี มหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงใหม่ตามหลักฐานระเบียบว่าด้วยการคลังและพัสดุของส่วนราชการ ทางมหาวิทยาลัยได้มีการกำหนดระเบียบวิธีปฏิบัติที่เกี่ยวกับการดูแลทรัพย์สินที่มีตัวตน และให้มีการตรวจนับทรัพย์สินเพื่อเปรียบเทียบจำนวนที่มีอยู่จริงกับทะเบียนอย่างน้อยปีละหนึ่งครั้งก่อนสิ้นปีงบประมาณ ซึ่งมหาวิทยาลัยได้ดำเนินการตามแนวคิดของ COSO

3.6 การแบ่งแยกหน้าที่ คือการจัดแบ่งหน้าที่ระหว่างบุคคลหรือหน่วยงานเพื่อให้มีการสอบยันความถูกต้องสมบูรณ์ระหว่างกัน เพื่อลดความเสี่ยงต่อความผิดพลาดหรือความเสียหาย ดังแสดงในตารางที่ 18

ตารางที่ 18 แสดงการเปรียบเทียบการควบคุมโดยการแบ่งแยกหน้าที่ตามแนวคิดของ COSO
กับระบบการควบคุมภายในด้านการเงินและบัญชี มหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงใหม่

| แนวคิดของ COSO | มหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงใหม่ | แหล่งข้อมูล |
|--|---|--|
| 3.6 การควบคุมโดยการแบ่งแยกหน้าที่ <ul style="list-style-type: none"> มีการแบ่งแยกหน้าที่การอนุมัติรายการ การจัดบันทึกรายการและการรับ-จ่าย เก็บ | <ul style="list-style-type: none"> มีการแบ่งแยกหน้าที่การอนุมัติรายการ การจัดบันทึกรายการและการรับ-จ่าย เก็บ | 1.แนวปฏิบัติการบริหารงานงบประมาณรายจ่าย ประจำปีงบประมาณ พ.ศ.2548 ของ |

| | | |
|--|--|--|
| <p>รักษาทรัพย์สินที่อนุมัติและจัดบันทึกนั้น</p> <ul style="list-style-type: none"> มีการแบ่งแยกหน้าที่ระหว่างการรับ-จ่าย เก็บรักษาเงิน กับ การลงบัญชีเงินสด | <p>รักษาทรัพย์สินที่อนุมัติและจัดบันทึกนั้น</p> <ul style="list-style-type: none"> มีการแบ่งแยกหน้าที่ระหว่างการรับ-จ่าย เก็บรักษาเงิน กับ การลงบัญชีเงินสด | <p>มหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงใหม่</p> <p>2.แนวปฏิบัติด้านการเงินและบัญชีของมหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงใหม่</p> <p>3.ระบียบว่าด้วยการบริหารงานบุคคลของส่วนราชการ</p> |
|--|--|--|

จากตารางที่ 18 จะเห็นว่ากิจกรรมการควบคุมที่เกี่ยวข้องกับการควบคุมโดยการแบ่งแยกหน้าที่ด้านการเงินและบัญชี มหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงใหม่ตามหลักฐานแนวปฏิบัติการบริหารงานงบประมาณจ่าย แนวปฏิบัติด้านการเงินและบัญชี ระเบียบว่าด้วยการบริหารงานบุคคลของส่วนราชการ ทางมหาวิทยาลัยได้ดำเนินการปฏิบัติตามแนวคิดของ COSO โดยมีข้อกำหนดข้อบังคับ ระเบียบปฏิบัติที่เกี่ยวกับการแบ่งแยกหน้าที่การปฏิบัติงานไว้อย่างชัดเจน เช่น การแบ่งแยกหน้าที่การเก็บรักษาเงินสดออกจากหน้าที่การลงบันทึกบัญชี บุคลากรที่ทำหน้าที่เก็บรักษาเงินสดไม่ได้รับอนุญาตให้ทำหน้าที่จ่ายเงินหรือชำระหนี้ให้กับเจ้าหนี้ หรือทำหน้าที่ลงบันทึกบัญชีได้

3.7 การใช้เครื่องมือในการประเมินผล เพื่อให้ทราบสถานการณ์ขององค์กร ทำให้สามารถแก้ไขปัญหาในการดำเนินงานเป็นไปในทางที่ถูกต้องและทันเวลา ดังแสดงในตารางที่ 19

ตารางที่ 19 แสดงการเปรียบเทียบการใช้เครื่องมือในการประเมินผลตามแนวคิดของ COSO กับระบบการควบคุมภายในด้านการเงินและบัญชี มหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงใหม่

| แนวคิดของ COSO | มหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงใหม่ | แหล่งข้อมูล |
|---|---|---|
| <p>3.7 การใช้เครื่องมือในการประเมินผล</p> <ul style="list-style-type: none"> มีการนำเอาเทคนิคการวัดผล การดำเนินงานสมัยใหม่มาใช้ในการวัดความสำเร็จขององค์กร | <ul style="list-style-type: none"> ใช้งบประมาณและการวิเคราะห์อัตราส่วนทางการเงินต่างๆ เป็นเครื่องมือการประเมินผล | <p>คู่มือจัดทำแผนปฏิบัติการพัฒนาระบบการจัดการงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงานของสถาบันราชภัฏเชียงใหม่</p> |

จากตารางที่ 19 จะเห็นว่ากิจกรรมการควบคุมที่เกี่ยวข้องกับการใช้เครื่องมือการประเมินผลด้านการเงินและบัญชี มหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงใหม่ตามหลักฐานคู่มือจัดทำแผนปฏิบัติการ

พัฒนาระบบการจัดการงบประมาณ ทางมหาวิทยาลัยยังอยู่ในช่วงพิจารณาหาแนวทางปฏิบัติในเรื่องการใช้เครื่องมือในการประเมินผล เนื่องจากแนวคิดของ COSO จะเน้นการนำเครื่องมือในการควบคุมและประเมินผลสมัยใหม่มาใช้ นอกเหนือจากเครื่องมือทางการเงิน ซึ่งมหาวิทยาลัยยังใช้เครื่องมือวัดผลทางการเงินแบบเดิม ได้แก่ งบประมาณ ระบบต้นทุน และการวิเคราะห์อัตราส่วนทางการเงินต่างๆ เช่น อัตราส่วนทางการเงิน อัตราส่วนการหมุนเวียนของทรัพย์สิน เป็นต้น

3.8 การจัดทำหลักฐาน เพื่อลดความเสี่ยงที่อาจจะเกิดขึ้น สำหรับระบบงานที่มีความสำคัญ เพื่อให้ผู้ที่มีหน้าที่เกี่ยวข้องสามารถค้นคว้าหรืออ้างอิง ได้เมื่อมีความจำเป็น ดังแสดงในตารางที่ 20

ตารางที่ 20 แสดงการเปรียบเทียบการจัดทำหลักฐานเอกสารตามแนวคิดของ COSO กับระบบการควบคุมภายในด้านการเงินและบัญชี มหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงใหม่

| แนวคิดของ COSO | มหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงใหม่ | แหล่งข้อมูล |
|--|--|--|
| <p>3.8 การจัดทำหลักฐานเอกสาร</p> <ul style="list-style-type: none"> มีการจัดทำสัญญาซื้อขายทรัพย์สินที่มีมูลค่าสูง มีการจัดทำเอกสารระบบงานไว้ให้มีความสมบูรณ์เพียงพอสำหรับระบบงานคอมพิวเตอร์ มีการจัดทำคู่มือการปฏิบัติงานไว้ให้สมบูรณ์เพียงพอและเป็นปัจจุบัน สำหรับการปฏิบัติงานหลักๆ ที่มีความสำคัญต่อการดำเนินงาน มีการกำหนดให้มีเลขที่เอกสารเรียงลำดับและการจัดพิมพ์เลขที่เอกสารล่วงหน้า | <ul style="list-style-type: none"> มีการจัดทำสัญญาซื้อขายทรัพย์สินที่มีมูลค่าสูง มีการจัดทำเอกสารระบบงานไว้ให้มีความสมบูรณ์เพียงพอสำหรับระบบงานคอมพิวเตอร์ มีการจัดทำคู่มือการปฏิบัติงานไว้ให้สมบูรณ์เพียงพอและเป็นปัจจุบัน สำหรับการปฏิบัติงานหลักๆ ที่มีความสำคัญต่อการดำเนินงาน มีการกำหนดให้มีเลขที่เอกสารเรียงลำดับและการจัดพิมพ์เลขที่เอกสารล่วงหน้า ทั้งทางด้านกรรับเงินและจ่ายเงิน | แนวปฏิบัติด้านการเงินและบัญชีของมหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงใหม่ |

จากตารางที่ 20 จะเห็นว่ากิจกรรมการควบคุมที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำหลักฐานเอกสารด้านการเงินและบัญชี มหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงใหม่ตามหลักฐานแนวปฏิบัติด้านการเงินและการบัญชี ทางมหาวิทยาลัยได้จัดมีการจัดทำสัญญาซื้อขายทรัพย์สินที่มีมูลค่าสูง และคู่มือปฏิบัติงาน

ในเรื่องการกำหนดให้ผู้ที่รับผิดชอบดำเนินการจัดหาทรัพย์สินต้องทำตามกระบวนการจัดซื้อจัดจ้าง รวมทั้งใบสั่งซื้อตามระเบียบว่าด้วยการจัดซื้อจัดจ้าง กำหนดให้มีเลขที่เอกสารเรียงลำดับในการจัดพิมพ์เลขที่เอกสารล่วงหน้าไว้

องค์ประกอบที่ 4 สารสนเทศและการสื่อสาร (Information and Communication)

การดำเนินการเกี่ยวกับการควบคุมภายในจะต้องมีสารสนเทศที่เกี่ยวข้องและเชื่อถือได้ ซึ่งเป็นสารสนเทศด้านการเงินและมีใช้ด้านการเงิน ผู้ประเมินควรพิจารณาความเหมาะสมของระบบสารสนเทศและการสื่อสารต่อความต้องการของผู้ใช้ และการบรรลุวัตถุประสงค์ของการควบคุมภายใน ดังแสดงในตารางที่ 21

ตารางที่ 21 แสดงการเปรียบเทียบการดำเนินงานด้านสารสนเทศและการสื่อสารตามแนวคิดของ COSO กับระบบการควบคุมภายในด้านการเงินและบัญชี มหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงใหม่

| แนวคิดของ COSO | มหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงใหม่ | แหล่งข้อมูล |
|--|---|---|
| <p>การดำเนินงานด้านสารสนเทศและการสื่อสาร</p> <ul style="list-style-type: none"> จัดให้มีระบบสารสนเทศและสายการรายงานเพื่อสำหรับการบริหารและตัดสินใจของฝ่ายบริหาร มีการจัดทำและรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับการดำเนินงานการเงินและการปฏิบัติตามกฎระเบียบข้อบังคับ และมติคณะรัฐมนตรีไว้อย่างถูกต้อง ครบถ้วนและเป็นปัจจุบัน มีการจัดเก็บเอกสารประกอบการจ่ายเงินและการบันทึกบัญชีไว้ครบถ้วนสมบูรณ์และเป็นหมวดหมู่ | <ul style="list-style-type: none"> มีการดำเนินการจัดซื้อจัดระบบสารสนเทศบางส่วนแต่ยังไม่สัมพันธ์กันเช่น ระบบบัญชีที่มีการประมวลผลจากหลายโปรแกรมทำให้ผู้บริหารไม่สามารถนำไปใช้ได้ทันที มีการจัดทำและรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับการดำเนินงานการเงินและการปฏิบัติตามกฎระเบียบข้อบังคับ และมติคณะรัฐมนตรีไว้อย่างถูกต้อง ครบถ้วนและเป็นปัจจุบัน มีการจัดเก็บเอกสารประกอบการจ่ายเงินและการบันทึกบัญชีไว้ครบถ้วน สมบูรณ์และเป็นหมวดหมู่ | <p>แนวปฏิบัติด้านการเงินและบัญชีของมหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงใหม่</p> |

| | | |
|---|--|--|
| <ul style="list-style-type: none"> ● มีการรายงานข้อมูลที่เป็นทั้งจากภายในและภายนอกให้ผู้บริหารทุกระดับ ● มีระบบการติดต่อสื่อสารทั้งภายในและภายนอกอย่างเพียงพอ เชื่อถือได้และทันกาล ● มีการสื่อสารอย่างชัดเจนให้บุคลากรทุกคนทราบและเข้าใจบทบาทและหน้าที่ของตนเกี่ยวกับการควบคุมภายใน ● มีการแจ้งให้บุคลากรทราบปัญหาและจุดอ่อนของการควบคุมภายในที่เกิดขึ้น และแนวทางการแก้ไข ● มีการสื่อสารให้บุคลากรทราบอย่างชัดเจนถึงพฤติกรรมที่เป็นที่ยอมรับและไม่ยอมรับ และการลงโทษ ● มีกลไกหรือช่องทางให้บุคลากรสามารถเสนอข้อคิดเห็นหรือข้อเสนอแนะในการปรับปรุงการดำเนินงานขององค์กร ● มีการรับฟังและพิจารณาข้อร้องเรียนจากภายนอก อาทิ รัฐสภา ประชาชน สื่อมวลชน | <ul style="list-style-type: none"> ● มีการรายงานข้อมูลที่เป็นทั้งจากภายในและภายนอกให้ผู้บริหารทุกระดับ ● มีระบบการติดต่อสื่อสารทั้งภายในและภายนอกแต่ยังไม่เพียงพอและใช้ได้ทันกาล ● มีการสื่อสารให้บุคลากรทราบและเข้าใจในบทบาทและหน้าที่ของตนเกี่ยวกับการควบคุมภายในในระดับส่วนกลางแต่ในระดับคณะ ศูนย์ สำนัก กำลังเริ่มดำเนินการ ● มีการแจ้งให้บุคลากรทราบปัญหาและจุดอ่อนของการควบคุมภายในที่เกิดขึ้น และแนวทางการแก้ไข ● มีการสื่อสารให้บุคลากรทราบอย่างชัดเจนถึงพฤติกรรมที่เป็นที่ยอมรับและไม่ยอมรับ และการลงโทษ ● มีกลไกหรือช่องทางให้บุคลากรสามารถเสนอข้อคิดเห็นหรือข้อเสนอแนะในการปรับปรุงการดำเนินงานขององค์กร ● ยังอยู่ในช่วงพิจารณาหาแนวทางปฏิบัติ | |
|---|--|--|

จากตารางที่ 21 จะเห็นว่ามหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงใหม่ ได้ให้ความสำคัญกับสารสนเทศเพื่อการบริหารด้านการเงินและบัญชี ตามหลักฐานแนวปฏิบัติด้านการเงินและบัญชี ซึ่งเหมือนกับแนวคิดของ COSO โดยกำหนดให้มีการจัดทำกรรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับการดำเนินงานการเงินและการปฏิบัติตามกฎระเบียบ ข้อบังคับ รวมทั้งการจัดเก็บเอกสารประกอบการจ่ายเงินและ

การบันทึกบัญชีไว้อย่างครบถ้วนและเป็นหมวดหมู่ แต่ข้อมูลที่ได้ยังสัมพันธ์กัน เช่น ระบบบัญชีที่มีการใช้หลายโปรแกรมในการประมวลผลข้อมูลทำให้ ผู้บริหารไม่สามารถนำข้อมูลดังกล่าวไปใช้ได้ทันทีและทันต่อเหตุการณ์ ซึ่งกำลังดำเนินการปรับปรุงแก้ไข ในส่วนของการสื่อสารให้บุคลากรทราบและเข้าใจถึงบทบาท หน้าที่ของตนที่เกี่ยวข้องกับการควบคุมภายใน ส่วนใหญ่ในส่วนกลางจะมีความเข้าใจมากกว่าในระดับคณะ ศูนย์ สำนัก ซึ่งกำลังเริ่มดำเนินการ รวมถึงการรับทราบปัญหาและแนวทางการแก้ไขปัญหา บทลงโทษในพฤติกรรมที่ไม่เป็นที่ยอมรับ และยอมรับได้ สิ่งต่างจากแนวคิดของ COSO ก็ยังอยู่ในช่วงพิจารณาหาแนวทางปฏิบัติเพื่อรับฟังความคิดเห็นจากบุคคลภายนอก เช่น รัฐสภา ประชาชน สื่อมวลชน

องค์ประกอบที่ 5 การติดตามและประเมินผล (Monitoring and Evaluation)

การติดตามประเมินผลเป็นองค์ประกอบการควบคุมภายในประการสุดท้าย ผู้ประเมินควรพิจารณาความเหมาะสมของระบบการติดตามประเมินผลการควบคุมภายในของหน่วยงานใน อันจะช่วยให้บรรลุวัตถุประสงค์ของการควบคุมภายใน ดังแสดงในตารางที่ 22

ตารางที่ 22 แสดงการเปรียบเทียบการติดตามและประเมินผลตามแนวคิดของ COSO กับระบบการควบคุมภายในด้านการเงินและบัญชี มหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงใหม่

| แนวคิดของ COSO | มหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงใหม่ | แหล่งข้อมูล |
|--|---|---|
| <p>การติดตามและการประเมินผล</p> <ul style="list-style-type: none"> ● มีการเปรียบเทียบแผนและผลการดำเนินงานและรายงานให้ผู้กำกับดูแลทราบเป็นลายลักษณ์อักษรอย่าง ต่อเนื่อง และสม่ำเสมอ ● กรณีผลการดำเนินงานไม่เป็นไปตามแผน มีการดำเนินการแก้ไขอย่างทันกาล ● มีการกำหนดให้มีการติดตามผลในระหว่างการปฏิบัติงาน (Ongoing Monitoring) อย่าง ต่อเนื่องและสม่ำเสมอ | <ul style="list-style-type: none"> ● มีการเปรียบเทียบแผนและผลการดำเนินงานและรายงานให้ผู้กำกับดูแลทราบเป็นลายลักษณ์อักษรอย่างต่อเนื่องและสม่ำเสมอ ● กรณีผลการดำเนินงานไม่เป็นไปตามแผน มีการดำเนินการแก้ไขอย่างทันกาล ● มีการกำหนดให้มีการติดตามผลในระหว่างการปฏิบัติงาน (Ongoing Monitoring) อย่าง ต่อเนื่องและสม่ำเสมอ | <ol style="list-style-type: none"> 1. แนวปฏิบัติการบริหารงบประมาณรายจ่าย ประจำปีงบประมาณ พ.ศ.2548 ของมหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงใหม่ 2. คำสั่งสถาบันราชภัฏเชียงใหม่ ที่ 174/2547 เรื่อง แต่งตั้งกรรมการตรวจสอบภายใน ลงวันที่ 2 กุมภาพันธ์ 2547 |

| | | |
|---|--|--|
| <ul style="list-style-type: none"> ● มีการติดตามและตรวจสอบการปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายในที่กำหนดไว้อย่างต่อเนื่องและสม่ำเสมอ ● มีการประเมินผลความเพียงพอและประสิทธิผลของการควบคุมภายใน และประเมินการบรรลุตามวัตถุประสงค์ขององค์กรในลักษณะการประเมินการควบคุมด้วยตนเอง (Self-Assessment) และ / หรือการประเมินการควบคุมอย่างเป็นอิสระ (Independent Assessments) อย่างน้อยปีละหนึ่งครั้ง ● มีการรายงานผลการประเมินตามการประเมินผลความเพียงพอและประสิทธิภาพของการควบคุมภายในและผลการตรวจสอบของผู้ตรวจสอบภายในโดยตรงต่อผู้กำกับดูแลและ/หรือคณะกรรมการตรวจสอบ ● มีการติดตามผลการแก้ไขข้อบกพร่องที่พบจากการประเมินผลและประสิทธิผลของการควบคุมภายใน รวมทั้งการตรวจสอบของผู้ตรวจสอบภายใน ● มีกำหนดให้ผู้บริหารต้องรายงานต่อผู้กำกับดูแลโดยพลันในกรณีที่มีการทุจริตหรือสงสัยว่ามี | <ul style="list-style-type: none"> ● มีการติดตามและตรวจสอบเป็นระยะ ● ยังอยู่ในช่วงพิจารณาหาแนวทางการปฏิบัติเนื่องจากอยู่ในช่วงการเปลี่ยนแปลงการบริหารของมหาวิทยาลัย ● ในปีงบประมาณ 2547 คณะกรรมการตรวจสอบภายในยังไม่ได้ตรวจสอบและประเมินผลต่อผู้กำกับดูแลหรือหัวหน้างานในเรื่องการตรวจสอบภายในเนื่องจากมีการเปลี่ยนแปลงผู้บริหารและสถานภาพของมหาวิทยาลัย ● ในปีงบประมาณ 2547 การติดตามผลการแก้ไขข้อบกพร่องที่พบจากการประเมินผลและประสิทธิผลของการควบคุมภายใน รวมทั้งการตรวจสอบของผู้ตรวจสอบภายในระลอกตัวเนื่องจากการเปลี่ยนแปลงสถานะภาพของมหาวิทยาลัย ● มีกำหนดให้ผู้บริหารต้องรายงานต่อผู้กำกับดูแลโดยพลันในกรณีที่มีการทุจริตหรือสงสัยว่ามี | |
|---|--|--|

| | | |
|---|--|--|
| <p>การทุจริต มีการไม่ปฏิบัติตาม กฎระเบียบ ข้อบังคับ และมติ คณะรัฐมนตรี และการกระทำ อื่นที่อาจมีผลกระทบต่อองค์กร อย่างมีนัยสำคัญ</p> | <p>มีการทุจริต มีการไม่ปฏิบัติตาม กฎระเบียบ ข้อบังคับ และมติ คณะรัฐมนตรี และการกระทำ อื่นที่อาจ มีผลกระทบต่อ องค์กรอย่างมีนัยสำคัญ</p> | |
|---|--|--|

จากตารางที่ 22 จะเห็นว่าการติดตามและประเมินผล ด้านการเงินและบัญชี มหาวิทยาลัย
ราชภัฏเชียงใหม่ ตามหลักฐานคำสั่งสถาบันราชภัฏเชียงใหม่ และแนวปฏิบัติการบริหาร
งบประมาณรายจ่าย ทางมหาวิทยาลัยได้มีการเปรียบเทียบแผนและผลการดำเนินงาน และรายงาน
ให้กับผู้กำกับดูแลทราบอย่างเป็นลายลักษณ์อักษรอย่างต่อเนื่องและสม่ำเสมอ กรณีที่ไม่มีการ
ดำเนินงานตามแผนได้ให้มีการดำเนินการแก้ไขอย่างทันกาล ตลอดจนมีการติดตามผลในระหว่าง
การปฏิบัติงานอย่างสม่ำเสมอรวมทั้งการรายงานต่อผู้กำกับดูแลในเรื่องของการทุจริตหรือไม่
ปฏิบัติตามกฎระเบียบโดยผู้บริหาร สิ่งที่ยังอยู่ในช่วงพิจารณาหาแนวทางปฏิบัติในปีงบประมาณ
2547 คือการติดตามและตรวจสอบอย่างต่อเนื่อง และสม่ำเสมอ รวมถึงการประเมินผลความเพียงพอ
และประสิทธิผลของการควบคุมภายใน และประเมินการบรรลุตามวัตถุประสงค์ขององค์กรใน
ลักษณะการประเมินการควบคุมด้วยตนเอง (Self-Assessment) และการประเมินการควบคุมอย่าง
เป็นอิสระ (Independent Assessments) อย่างน้อย ปีละหนึ่งครั้ง การรายงานผลการประเมินตาม
การประเมินผลความเพียงพอและประสิทธิภาพของการควบคุมภายในและผลการตรวจสอบของ
ผู้ตรวจสอบภายในโดยตรงต่อผู้กำกับดูแล และการติดตามผลการแก้ไขข้อบกพร่องที่พบจากการ
ประเมินผลและประสิทธิผลของการควบคุมภายใน รวมทั้งการตรวจสอบของผู้ตรวจสอบภายใน