

บทที่ 2

แนวคิด ทฤษฎี เอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

การศึกษาครั้งนี้ได้มีการศึกษา แนวคิด ทฤษฎี และงานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับการควบคุมภายใน เพื่อนำมาเป็นแนวทางอ้างอิงการศึกษาเรื่อง แนวทางการจัดทำการควบคุมภายในทางการเงินและบัญชีของเทศบาลตำบล ในอำเภอเมือง จังหวัดเชียงใหม่ ซึ่งแนวคิด ทฤษฎีที่เกี่ยวข้องประกอบด้วยเรื่องต่าง ๆ ดังต่อไปนี้

1. องค์ประกอบของการควบคุมภายในด้านการบัญชีและการเงิน
2. แนวคิดการควบคุมภายในด้านการเงินและบัญชี
3. แนวคิดเกี่ยวกับการควบคุมภายในของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน
4. ความรู้เกี่ยวกับเทศบาลตำบล
5. ทบทวนวรรณกรรม

1. องค์ประกอบของการควบคุมภายในด้านการบัญชีและการเงิน (นภาพร ฅ เชียงใหม่, 2547 : 36)

องค์ประกอบของการควบคุมภายใน หมายถึง ปัจจัยต่าง ๆ ทั้งส่วนที่เป็นมาตรการที่กิจการจัดให้มีขึ้นหรือปัจจัยที่เป็นปัจจัยแวดล้อมเกี่ยวข้องกับสัมพันธกันในการ ซึ่งล้วนต่างมีส่วนส่งผลให้ผู้บริหาร และบุคลากรอื่นในองค์กรเกิดความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผล ในประสิทธิภาพของระบบการควบคุมภายในของกิจการนั้น ในทางปฏิบัติต้องประกอบของการควบคุมภายในย่อมแตกต่างกันสำหรับแต่ละกิจการ

ข้อมูลทางบัญชีและการเงินเป็นข้อมูลเบื้องต้นที่สำคัญต่อการวางแผนและการตัดสินใจของผู้บริหาร การที่ข้อมูลทางบัญชีและการเงินจะก่อให้เกิดประสิทธิภาพและประสิทธิผลต่อการวางแผนและการตัดสินใจของผู้บริหารนั้น จะต้องเป็นข้อมูลที่เกิดจากระบบการบันทึกและจัดทำข้อมูลที่ถูกต้องและเชื่อถือได้ มีการกำหนดนโยบายและวิธีการที่จะทำให้บรรลุวัตถุประสงค์ ความร่วมมือในการปฏิบัติตามนโยบายและวิธีการที่วางไว้ของเจ้าหน้าที่และผู้บริหารในองค์กรนั้น ๆ ซึ่งบุคคลเหล่านี้ได้รับการจัดแบ่งหน้าที่และส่วนงานเพื่อความเหมาะสม ซึ่งถือเป็นปัจจัยที่มีผลต่อการควบคุมภายใน ดังนั้นการระบุถึงองค์ประกอบหลักของการควบคุมภายใน โดยเน้นในด้านการบัญชีและการเงินสามารถแบ่งออกเป็น 16 ประการดังนี้

1. การฝึกพนักงาน (Personnel practices)

การฝึกพนักงานให้มีความรู้ความเข้าใจความชำนาญในเรื่องที่ได้รับมอบหมายให้ปฏิบัติงานนั้นองค์ประกอบที่สำคัญที่สุดที่มีต่อระบบการควบคุมภายในคือ พนักงานขององค์กรนั่นเอง เพราะวาระบบต่าง ๆ ยังต้องพึ่งพามนุษย์เข้าไปเกี่ยวข้อง หากเป็นพนักงานที่มีคุณภาพสูงแม้ว่าองค์ประกอบอื่นจะลดหย่อนไปบ้างก็ยังสามารถทำให้มั่นใจว่า ระบบการควบคุมภายในนั้นได้ใช้ได้อย่างพอเพียง พนักงานนอกจากจะมีความสามารถในการปฏิบัติงานแล้ว จะต้องมีความซื่อสัตย์ ตั้งอยู่ในความละเอียดและเกรงกลัวต่อบาป แต่ต้องยอมรับว่ามนุษย์มีอารมณ์ความรู้สึกนึกคิดเป็นของตนเองและจะปฏิบัติงานด้วยความเต็มใจและขยันดี มีสิ่งจูงใจให้กระทำและเชื่อนตนเองว่ามีความสามารถที่จะทำให้บรรลุเป้าหมายเพื่อให้ได้สิ่งจูงใจนั้น ดังนั้น ข้อจำกัดนี้ควรนำมาพิจารณา เพื่อประเมินความเข้มแข็งของการควบคุมภายใน เนื่องจากมนุษย์มีเอกภาพของแต่ละบุคคล ดังนั้นการมอบหมายหน้าที่เฉพาะเจาะจง ที่เหมาะสมกับความสามารถของบุคคลนั้น ๆ ย่อมจะให้ผลดีกว่าไม่พิจารณาถึงความถนัดของบุคคลเลย นอกจากจะได้ผลในด้านคุณภาพงานแล้วยังสามารถแยกแยะความรับผิดชอบได้ชัดเจนยิ่งขึ้น สิ่งเหล่านี้ล้วนแต่เสริมสร้างระบบการควบคุมภายในให้มีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น

2. การแบ่งแยกหน้าที่ (Segregation of duties)

การจัดระบบในองค์กรให้มีการแบ่งแยกหน้าที่และกำหนดหน้าที่ความรับผิดชอบของแต่ละคนนั้นเพื่อการควบคุมที่ดีแต่ในการปฏิบัติงานนั้น แต่ละส่วนในองค์กรต้องมีความสัมพันธ์กัน เนื่องจากกิจการต่าง ๆ ในองค์กรจะมีผลกระทบต่อกันทั้งทางตรงและทางอ้อม ดังนั้น ระบบการสื่อสารที่ดีภายในองค์กรจึงเข้ามามีบทบาทในเรื่องนี้ ซึ่งระบบการสื่อสารที่ดี อาจวัดได้จากการประเมินว่าบุคคลใดสมควรได้รับข่าวสารใดและข่าวสารนั้นเหมาะสมหรือไม่

การที่จะตั้งระบบควบคุมภายในให้ประสานงานกับการดำเนินงานอย่างถูกต้องเหมาะสม จะต้องพิจารณาจากปัจจัย 3 ประการ คือ

ก. การแบ่งแยกหน้าที่ เป็นการกำหนดหน้าที่และความรับผิดชอบของผู้ปฏิบัติงานอย่างชัดเจนซึ่งทำให้ทราบว่า งานใดอยู่ในความรับผิดชอบของผู้ใด โดยเน้นการแบ่งแยกหน้าที่ด้านการปฏิบัติงานการบันทึกข้อมูล และการดูแลทรัพย์สินให้แยกต่างหากจากกัน

ข. โครงสร้างของการจัดองค์กร การจัดแบ่งส่วนงานในองค์กรเป็นลายลักษณ์อักษรระบุตำแหน่งหน้าที่ ผู้บังคับบัญชา หรือผู้ใต้บังคับบัญชาเพื่อความสะดวกรวดเร็ว ในการติดต่อประสานงานกันในแต่ละส่วน

ค. บุคลากร มีการคัดเลือกซึ่งเป็นผู้มีความรู้ความสามารถและได้รับมอบหมายให้ทำงานในตำแหน่งหน้าที่ที่เหมาะสมกับความสามารถของบุคคล รวมทั้งได้รับการส่งเสริมและการจัดอบรม เพื่อพัฒนาความรู้ความสามารถของบุคลากรในองค์กร

ระบบการควบคุมภายใน เป็นการสร้างความรับผิดชอบภายในองค์กร สำหรับทุก ๆ งานหรือทุก ๆ หน้าที่งาน กำหนดพนักงาน ตำแหน่ง ชื่อ ระดับหัวหน้างาน เจ้าของ คณะกรรมการบริหารควรมีความรับผิดชอบ ต่องานที่ได้รับมอบหมาย กำหนดขอบเขตงาน หากมีปัญหาเกิดขึ้น กำหนดความรับผิดชอบต่อปัญหานั้นให้พนักงานได้เข้าใจอย่างชัดเจนในขอบเขตความรับผิดชอบ เพื่อให้พนักงานเกิดความเข้าใจสรีรวิทยาในการทำงาน ทุ่มเทกำลังกาย กำลังใจ กำลังความสามารถทำงานอย่างรอบคอบ เพื่อการควบคุมและรับผิดชอบต่องานนั้น ป้องกันทรัพย์สินเสียหาย จากการปฏิบัติงาน ดังตัวอย่างแบ่งแยกหน้าที่งาน

3. การกำหนดให้มีผู้ควบคุมงาน (Supervision)

การควบคุมดูแลการปฏิบัติงาน โดยหัวหน้างาน (Supervision) ที่มีประสิทธิภาพจะช่วยให้ระบบสามารถปรับตัว รับการเกิดขึ้นของรายการแปลก ๆ ใหม่ ๆ ได้ และแก้ไขข้อผิดพลาดหรือสิ่งผิดปกตินั้นได้ การติดตามข้อบกพร่องที่เกิดขึ้นได้ โดยพิจารณาความรู้ความสามารถของบุคลากรที่เหมาะสมกับงานนโยบายและวิธีการบริหารงานด้านบุคลากร การตรวจสอบดูแลการปฏิบัติงานของผู้ใต้บังคับบัญชา ตามแผนผังการจัดองค์กร รวมถึงด้านการให้คำแนะนำช่วยเหลือให้ผู้ใต้บังคับบัญชาสามารถปฏิบัติงานตามเป้าหมายตามมาตรฐานที่กำหนด รวมทั้งก่อให้เกิดการประสานงานและการควบคุม การดำเนินงานที่ต่อเนื่องกันไปตามปรัชญาและสไตล์การทำงานของผู้บริหารเพื่อปลูกฝัง ความซื่อสัตย์ด้านจริยธรรม

4. การจัดให้มีการหมุนเวียนตำแหน่งหน้าที่งาน (Job rotation forced vacation)

จัดให้มีการหมุนเวียนตำแหน่งหน้าที่งานและวันหยุดพักผ่อนประจำปี การจัดให้มีการหมุนเวียนตำแหน่งงานหรือหน้าที่งาน เพื่อให้พนักงานไม่เกิดความเบื่อหน่ายการทำงาน ฝึกพนักงานให้มีความชำนาญงานหลายด้านเมื่อพนักงานลาออกไปจากองค์กรจะได้มีพนักงานทำหน้าทำงานแทนได้ ทำให้การดำเนินงานไม่ชะงักงัน ผลดีอีกประการหนึ่งคือสามารถวัดคุณภาพและประสิทธิภาพ รวมทั้งความซื่อสัตย์ในการทำงานได้ว่าพนักงานที่ให้หยุดพักผ่อนนั้น มีการทำงานคั่งค้างหรือไม่มีการยกยอกทุจริต คดโกงหรือไม่

5. การจัดทำคู่มือการปฏิบัติงาน (Written manual)

คู่มือการปฏิบัติงานที่จัดทำขึ้นจะช่วยการบันทึกรายการเป็นไปอย่างถูกต้องและเป็นแนวทางเดียวกันเสมอ คู่มือการปฏิบัติงานควรกล่าวถึงขั้นตอนการปฏิบัติอย่างชัดเจน การกำหนดวิธีการบันทึกข้อมูล จัดหมวดหมู่ของรายการค้า กำหนดเส้นทางเดินเอกสารของรายการค้า

มีการเชื่อมต่องานภายในองค์กร กำหนดหน่วยงานที่รับผิดชอบ ตรวจสอบยืนยันจากเอกสาร กำหนดระยะเวลาทำงานตามระบบกำหนดรายงานข้อมูล ระบบบัญชีจึงเป็นการกำหนดวงจรของการทำงานของหน่วยงานต่างๆ ภายในองค์กรเพื่อช่วยป้องกันความผิดพลาดและความสูญเสีย ในทรัพย์สินของกิจการธุรกิจ ระเบียบการปฏิบัติประจำปีนี้ จะมีความเกี่ยวข้องกันอย่างใกล้ชิดกับการใช้แบบฟอร์มตามที่ได้กล่าวมาแล้ว ระเบียบปฏิบัติประจำปีนี้อาจจะบรรยายโดยภาพแสดงทางเดินของเอกสารและการบันทึก (Flowchart) ในธุรกิจที่มีการจัดการอย่างมีประสิทธิภาพ คู่มือจะมีการกำหนดความรับผิดชอบ เฉพาะความผิดที่อาจเกิดขึ้น

6. การกำหนดผังบัญชี (Chart of account)

ผังบัญชีเป็นเครื่องมือการควบคุมที่สำคัญอันหนึ่งจะแสดงถึงการบันทึกรายการเป็นหมวดหมู่ เพราะเป็นสิ่งกำหนดโครงสร้างของระบบข้อมูลหรือข้อเท็จจริงเพื่อใช้ในการบริหารงาน และแสดงแก่บุคคลภายนอกองค์กร ประโยชน์ของการบัญชีอีกประการหนึ่งก็คือ ช่วยให้จำแนกรายการที่เกิดขึ้น ให้มีการบันทึกอย่างเป็นหมวดหมู่ยิ่งขึ้น การกำหนดผังบัญชี ก่อให้เกิดการเลือกวิธีการบันทึกบัญชีที่เหมาะสม การเลือกเอกสาร แบบฟอร์ม การให้หมายเลขรหัสแบบฟอร์ม การเลือกใช้สมุดลงรายการเบื้องต้น โดยจะต้องกำหนดว่าจะใช้สมุดรายวันทั่วไป ระบบสมุดรายวัน เฉพาะ ทะเบียนใบสำคัญ การกำหนดแบบรายงาน การกำหนดรหัสบัญชี และจัดประเภทบัญชีต่างๆ ให้เป็นระเบียบเพื่อป้องกันการลงบัญชีผิด

7. การจัดให้มีการบันทึกตามระบบบัญชีคู่ (Double system bookkeeping)

การจดบันทึกตามระบบบัญชีคู่ เพื่อให้ง่ายในการตรวจสอบยืนยัน ความถูกต้องของรายการค้าทั้งหมดที่เกิดขึ้น จะต้องทำขั้นตอนการบันทึกในเอกสารของแต่ละชนิดให้ถูกต้อง และจะต้องผ่านบัญชี ทั้งจำนวนและชื่อบัญชีที่ถูกต้อง ยอดคงเหลือของบัญชีจะต้องมีการคำนวณอย่างถูกต้องและยอดนี้จำเป็นต้องทำการตรวจสอบกับการตรวจนับสินทรัพย์ จากของจริงเป็นระยะ หรือจะใช้คำยืนยันจากหน่วยงานภายนอกระบบการบัญชีที่ดีควรจะมีช่องพิเศษ ในสมุดบัญชีเพื่อเป็นการคุมยอดบัญชีต่างๆ และสามารถใช้พิสูจน์ได้ด้วยการคำนวณเป็นประจำวันหรือประจำเดือน

8. การจัดวิธีการป้องกันสินทรัพย์ให้ปลอดภัย (Physical control and safeguards)

การป้องกันสินทรัพย์และการรักษาให้ปลอดภัย ไม่ใช่งานของฝ่ายบัญชีแต่เป็นการแสดงออกในการป้องกันสินทรัพย์ นอกเหนือจากการควบคุมด้วยเอกสาร การป้องกันสินทรัพย์ตามความหมายของการควบคุมภายใน หมายถึงการอนุญาตให้บุคคลที่มีอำนาจหน้าที่หรือได้รับมอบหมายเท่านั้นที่มีสิทธิจะเคลื่อนย้ายหรือทำลายทรัพย์สินหรืออีกนัยหนึ่งก็คือ ผู้ไม่มีหน้าที่ดูแลทรัพย์สินนั้นจะทำการใดๆ แก่ทรัพย์สินไม่ได้ นอกจากเป็นการใช้งานตามปกติ ทรัพย์สินสภาพคล่องสูง เช่น เงินสด หลักทรัพย์และสินค้าเป็นสินทรัพย์ที่เสียหายง่าย การควบคุมภายในโดยการ

ป้องกันภายในเป็นสิ่งสำคัญ จัดเก็บรักษาในที่ปลอดภัยจัดแบ่งแยกหน้าทำงานแก่พนักงานที่ทำงานเกี่ยวข้องกับทรัพย์สินนั้นให้ชัดเจน ตัวอย่างเช่น

1. การใช้เครื่องบันทึกเงินสดและตู้নিরภัย
2. การเก็บรักษาโดยปิดกุญแจเก็บให้เหมาะสมและจำกัดพื้นที่เข้าออก
3. การจัดหน่วยรักษาความปลอดภัย
4. การใช้ทีวีระบบวงจรปิด
5. ใช้ระบบสัญญาณเตือนภัย

ยังไม่มีวิธีป้องกันทรัพย์สินวิธีใดที่ให้ผลการป้องกันสมบูรณ์ ถ้าทุกฝ่ายไม่ปฏิบัติอย่างจริงจัง เช่น การใช้ระบบทีวีวงจรปิดจะต้องเฝ้าตลอดเวลา การใช้ตู้নিরภัยจะต้องเก็บรักษาถูกกุญแจให้ดีและไม่ลืมปิด

9. การใช้แบบฟอร์มและเอกสาร (Form and documentation)

ระบบเอกสาร รายการต่างๆ ที่เกิดขึ้นจะต้องจำลองมาไว้ในเอกสารที่จะบันทึกรายการทั้งสิ้น การวางระบบเอกสารที่กะทัดรัด สะดวกในการกรอก และได้ข้อมูลที่ครบถ้วนเป็นสิ่งจำเป็นสำหรับการควบคุมภายในที่ดี ถ้าระบบเอกสารที่วางไว้ไม่มีความสมบูรณ์ หรือครบถ้วนเพียงพอ จะทำให้เกิดปัญหาการควบคุมภายในเป็นอย่างมาก ระบบเอกสารที่ดีควรมีลักษณะดังนี้

1. ให้เลขเรียงในเอกสารตามลำดับ เพื่อจะได้ใช้ลำดับของตัวเลขเป็นตัวควบคุมว่าเอกสารฉบับใดสูญหายไปบ้าง นอกจากนี้ยังใช้เป็นรหัสอ้างอิงถึงวันที่ที่ออกได้โดยประมาณ หรืออาจบ่งบอกถึงสถานที่ออกเช่นนี้เป็นต้น

2. เอกสารนั้นต้องจัดทำทันทีที่เกิดรายการ หรือภายในโอกาสแรกที่สามารถทำได้ ยิ่งระยะเวลาการจัดเตรียมเอกสาร ห่างจากเวลาที่เกิดรายการก็ยิ่งทำให้เอกสารนั้นขาดความเชื่อถือหรือขาดความถูกต้องลงไป

3. มีความชัดเจนและง่ายพอที่ผู้ใช้เอกสาร จะทำความเข้าใจได้ไม่ยาก

4. การออกแบบควรมีความคล่องตัวที่จะใช้ได้หลายวัตถุประสงค์เพื่อลดประเภทของเอกสารให้น้อยลงและเป็นการลดเวลาในการจัดเตรียมเอกสารด้วย

5. พยายามให้มีจุดทดสอบอยู่ในตัวเอกสาร เพื่อจะได้ใช้พิสูจน์ความถูกต้องได้ง่าย เพื่อป้องกันการผิดพลาดและเพื่อการพิสูจน์ ความถูกต้องของการใช้แบบฟอร์มว่า ได้ปฏิบัติเป็นประจำ ตามระเบียบที่กำหนดขึ้นหรือไม่ หากต้องการปรับปรุงระเบียบให้มีผลต่อการควบคุมภายใน สามารถทดสอบได้โดยการตอบคำถามดังต่อไปนี้

ระบบอะไรที่จำเป็นสำหรับงานประจำควรใช้สำเนาที่แผ่น ใครเป็นคนทำแบบฟอร์ม ใครเป็นคนตรวจสอบหรืออนุมัติการใช้แบบฟอร์ม แบบฟอร์มจะต้องส่งไปยังใครหรือแผนกใด มีบันทึกใดบ้างที่เกี่ยวข้องกับแบบฟอร์มนั้น (สมุดรายวัน บัญชีแยกประเภทย่อย และบัญชีแยกประเภททั่วไป หรือบัญชีอื่น) มีเครื่องมืออะไรที่ใช้ในการทำการจัดเรียง หรือตรวจสอบข้อมูลที่แสดงในแบบฟอร์ม แบบฟอร์มนั้นใช้เป็นการตรวจสอบภายใน ต่อสินทรัพย์หรือหนี้สินได้หรือไม่

แบบฟอร์มเป็นส่วนสำคัญที่สุดในการจัดทำระบบบัญชี การใช้แบบฟอร์มจะทำให้ประหยัดเวลาลงได้มากในการบันทึกเรื่องราว การออกแบบให้ใช้เพื่อการควบคุมภายในก็เป็นเรื่องที่สำคัญประการหนึ่ง ดังจะชี้ให้เห็นได้ต่อไปนี้

- 1) เรื่องราวต่างๆ ที่จะต้องเขียนซ้ำควรพิมพ์ไว้ในแบบฟอร์มเพื่อตัดปัญหาการเขียนแล้วเขียนอีก
- 2) เว้นที่ว่างไว้สำหรับการบันทึกข้อมูลต่าง ๆ ที่จำเป็นและที่ว่างนี้มีอยู่ในตำแหน่งเดียวกันทุกฉบับไม่ใช่เพื่อป้องกันการลืมลงรายการ แต่เพื่อให้ลงสิ่งที่จะต้องอ้างถึง
- 3) ใช้แบบฟอร์มต่างๆ อย่างธุรกิจที่มีการบริหารงานดีแล้ว เพื่อกำหนดความรับผิดชอบให้แน่นอน และเป็นการลดการผิดพลาดเท่าที่จะทำได้ ใช้แบบฟอร์มที่มีสำเนาเป็นสีต่าง ๆ กัน เพื่อจะได้ส่งไปยังแผนกต่าง ๆ ได้ง่าย ให้ปฏิบัติตามระเบียบปฏิบัติที่วางไว้

10. การมอบอำนาจสั่งการ (Authorization)

จากแผนผังการจัดองค์การได้กำหนดหน้าที่งาน ควรกำหนดให้หัวหน้าระดับต่าง ๆ มีอำนาจสั่งการ การอำนวยการ เพื่อป้องกันการก้าวก่ายหน้าที่งาน และเพื่อให้การดำเนินงานมีประสิทธิภาพไม่ว่าการมอบอำนาจหน้าที่ เป็นไปในลักษณะใดก็ตาม ประเด็นสำคัญที่สุดคือ ต้องการให้กำหนดไว้เป็นหลักเกณฑ์ที่แน่นอนและชัดเจนในเรื่อง วิธีการมอบอำนาจหน้าที่ วิธีการควบคุมทางการบริหาร ดังนั้น จึงควรกระทำเป็นลายลักษณ์อักษร การมอบอำนาจหน้าที่ที่เด่นชัดนี้เป็นกลไกที่สำคัญยิ่งหนึ่งในระบบการควบคุมภายใน

11. จัดให้มีการอนุมัติ (Approval)

รายการที่เกิดขึ้นในองค์การจะต้องมีการบันทึกรายการเหล่านั้น ก่อนที่จะบันทึกรายการ รายการเหล่านั้นจะต้องมีการตรวจทานให้ถูกต้อง ให้ผู้มีอำนาจอนุมัติ การอนุมัติรายการก่อนนำไปบันทึกเป็นสิ่งจำเป็น ถ้าทุกคนมีสิทธิอนุมัติได้ก็จะทำให้รายการนั้น ไม่ได้รับการกลั่นกรองซึ่งการอนุมัติก็ถือว่าไม่มีการอนุมัติแล้วนั่นเอง

ตามปกติอำนาจการอนุมัติจะจัดแบ่งให้แก่ผู้มีความรับผิดชอบในระดับต่างๆ กัน แล้วแต่ความเหมาะสมขององค์การ บางองค์การที่มีการกระจายอำนาจการอนุมัติมากเพื่อให้

เกิดความคล่องตัวในการปฏิบัติงาน บางองค์การก็เน้นหนักควบคุมมากกว่าความคล่องตัว จึงกระจายอำนาจอยู่ในวงจำกัด การมอบอำนาจอนุมัติอาจจะเป็นการกำหนดอย่างกว้างๆ หรือเป็น ครั้งคราวหรือแบบเฉพาะเจาะจง ย่อมจะทำได้ทั้งสองทางหรือใช้ร่วมกัน การมอบหมายอำนาจนี้อาจจะมอบหมายให้บุคคลหนึ่งหรือคณะบุคคลก็ได้ ระบบการควบคุมภายในที่ดี จะต้องเป็นไปตามรายการดังนี้

- 1) การก่อให้เกิดรายการ จะต้องเริ่มต้นจากผู้มีอำนาจให้กระทำการนั้น และทำการอนุมัติโดยบุคคลที่ 2
- 2) ผลที่เกิดจากรายการทั้งหมดจะต้องถูกบันทึกไว้อย่างถูกต้องและเหมาะสมในบัญชีของกิจการ
- 3) การบันทึกรายการที่สมบูรณ์ จะต้องได้ผ่านการตรวจสอบ โดยบุคคลอื่นที่ไม่ได้เป็นผู้เริ่มต้นงานหรือบันทึกงานนั้น ๆ
- 4) ราคาต้นทุน ราคาขาย ส่วนลด เงื่อนไขต่างๆ และตัวเลขอย่างอื่น ๆ ควรจะได้ระบุให้ถูกต้อง
- 5) การโอนทรัพย์สิน เช่น เงินสด สินค้า วัสดุ เครื่องมือเครื่องใช้ไปยังบุคคลภายนอก จะต้องบันทึกลงในสมุดเท่านั้น และต้องเป็นผู้ที่ได้รับมอบอำนาจให้ทำเช่นนั้นได้

12. การควบคุมทางการเงิน (Accounting control)

รายการค้าทั้งหมดที่เกิดขึ้นจะต้องนำเข้าบันทึกในเอกสารของและชนิดให้ถูกต้อง จะต้องผ่านบัญชีทั้งจำนวนและชื่อบัญชีที่ถูกต้อง ขอบเขตความรับผิดชอบในการบันทึกรายงานทั้งหมดอยู่ในความรับผิดชอบของหน่วยงานบัญชี จากระบบบัญชีคู่ที่ใช้อยู่การบันทึกบัญชีจะมีการบันทึกรายการหนึ่ง 2 ครั้ง สามารถนำมาตรวจสอบยืนยันกันและกัน ในแต่ละระบบอีกทางหนึ่ง ดังนั้นเพื่อให้การควบคุมภายในดำเนินไปตามที่กำหนดไว้ การแบ่งอำนาจหน้าที่ภายในหน่วยงานบัญชี เป็นสิ่งจำเป็นต้องกระทำโดยเฉพาะอย่างยิ่งหน้าที่ที่กำหนดไว้ เพื่อตรวจสอบยืนยันซึ่งกันและกันและยังมีความจำเป็นต้องให้มีผู้รับรู้อีกกว่าหนึ่งคนขึ้นไป บัญชีจะให้ข้อมูลอย่างเพียงพอเพื่อใช้ให้เกิดประโยชน์ในการรายงาน เพื่อควบคุมการบริหารงาน วิธีทางบัญชีใช้การทำการตรวจสอบยืนยันการป้องกันความผิดพลาดในด้านงานบัญชี ไม่ว่าจะเป็นการผิดพลาดที่เกิดจากไม่ตั้งใจทุจริตก็ตาม ถ้าสามารถป้องกันความผิดพลาดจากด้านบัญชีได้ จึงกล่าวได้ว่ารายงานการบัญชีให้ความจริงที่แน่นอนในการทำงานต่างๆ และแสดงทรัพย์สินของกิจการตามความจริง การตรวจสอบยืนยันเป็นแบบของการตรวจสอบสองชั้น เป็นการให้ตัวเลขเป็นจำนวนรวม ยืนยันยอดกับบัญชีคุมยอดลูกหนี้ที่อยู่ในกลุ่มในบัญชีแยกประเภททั่วไป

13. การควบคุมโดยงบประมาณ (Budgets)

งบประมาณและรายงานทางการเงิน งบประมาณเป็นเครื่องมือของการควบคุม โดยช่วยผู้บริหารในการกำหนดนโยบายและเป้าหมายขององค์กร การบริหารงานในความรับผิดชอบ ให้สอดคล้องกับเป้าหมายขององค์กรได้อย่างเหมาะสม งบประมาณและรายงานทางการเงินควรได้รับการแจกจ่ายให้แก่ผู้บริหาร ที่มีหน้าที่เกี่ยวข้องอย่างทั่วถึงเพื่อใช้ในการกำหนดทิศทาง การดำเนินงาน นโยบายการปฏิบัติงานขององค์กร การงบประมาณเป็นกิจกรรมของการวางแผน เป็นข้อสรุปจุดประสงค์ทางการเงินขององค์กรที่มุ่งหากำไร งบประมาณหลักขององค์กรที่จัดทำขึ้น จะกำหนดทรัพยากรทั้งหมดที่จะลงไป ในธุรกิจและประมาณการ สิ่งที่จะได้มาจากกิจกรรมธุรกิจนั้น ดังนั้น งบประมาณจึงเป็นการกำหนดเป้าหมาย เพื่อควบคุมกิจกรรมหนึ่ง ๆ

14. การตรวจสอบภายใน (Internal audits)

แม้ว่าจะมีระบบควบคุมสอบฝ่าย อาจเกิดการละเลยหรือปฏิบัติลดหย่อนกว่าที่กำหนดไว้ในระบบจากแนวคิดนี้ระบบการตรวจสอบภายในจึงเกิดขึ้น เพื่อทำการตรวจสอบหรือตรวจทาน กลไกองค์กรประกอบการควบคุมที่กำหนดไว้ ได้มีการปฏิบัติตามระบบที่วางไว้หรือไม่ เพียงใด การตรวจสอบเช่นที่กล่าวนี้ จะต้องกระทำด้วยความระมัดระวังและต่อเนื่อง ความเป็นอิสระของผู้ตรวจสอบภายในเป็นปัจจัยที่สำคัญที่จะทำให้ผู้ตรวจสอบ สามารถปฏิบัติงานได้อย่างเต็มขอบเขตของวิชาชีพ ซึ่งจะเป็นผลดีแก่ระบบการควบคุมภายใน ยิ่งขนาดของธุรกิจใหญ่โตขึ้นเพียงใด จำนวนพนักงานก็มากขึ้นตามเพียงนั้น ผู้บริหารชั้นสูงสุดยิ่งห่างต่อการควบคุมมากขึ้นเรื่อย ๆ เพื่อให้ผู้บริหารชั้นสูงทราบการควบคุมในเรื่องนี้ จำเป็นต้องให้ฝ่ายบริหารชั้นรอง ๆ ทำรายงานที่จำเป็นเป็นประจำ คืออาจจะให้รายงานเป็นระยะเวลา 7 วัน หรือ 1 ครั้ง/เดือน และรวมสะสมประจำปี

15. จัดให้มีคณะกรรมการตรวจสอบ (Audit committee)

คณะกรรมการตรวจสอบร่วมกับผู้ตรวจสอบบัญชีรับอนุญาตทำหน้าที่ ตรวจสอบความถูกต้องของการดำเนินงานและการทำรายงานเสนอต่อฝ่ายบริหาร เพื่อสรุปการควบคุมภายในที่เหมาะสมและกำหนดความรับผิดชอบ เพื่อเป็นแนวทางการบริหารงานต่อไป ดังนั้น การวางระบบงานที่มีการควบคุมภายในที่ดี เป็นส่วนหนึ่งของการบริหารที่ดี เพราะว่าเป็นการประหยัดเงินของธุรกิจโดยลดการสูญเสียที่เกิดขึ้นได้

16. การจัดให้มีการควบคุมสองฝ่าย (Dual control)

หมายถึงงานเดี่ยว จัดให้บุคคลตั้งแต่ 2 คนขึ้นไป รับผิดชอบงานนั้นวัตถุประสงค์ของการทำการควบคุมสองฝ่ายก็เพื่อป้องกันการผิดพลาดจากด้านบัญชีได้ จึงจะกล่าวได้ว่ารายงานบัญชีให้ความจริงที่แน่นอนในการทำงานต่างๆ และแสดงทรัพย์สินของกิจการตามความจริง การควบคุมสองฝ่ายเป็นแบบของการตรวจสอบชั้น เป็นการให้ตัวเลขที่แน่นอนต่อระบบบัญชี

ระบบการควบคุมสองฝ่าย มีความสำคัญต่อการทำบัญชีในธุรกิจแบบใหม่คือ

1. จะต้องจ้างบุคลากร จากหลายหน่วยงานเพื่อให้เข้ามาทำบัญชี เพราะว่ากิจการที่มีปริมาณมากต้องการพนักงานเป็นจำนวนมากด้วย
2. งานของคนหนึ่งจะต้องเกี่ยวข้องกับอีกคนหนึ่งนั้น เมื่อเกิดผิดพลาดขึ้นกับคนหนึ่ง ก็จะไปขัดแย้งกับงานของคนอื่น
3. เนื่องจากการทำงานทันต่อเวลา ถึงแม้การจ้างคนเป็นจำนวนมากๆ ในการทำบัญชีของธุรกิจ ก็ยังคงมีโอกาสที่จะเกิดการผิดพลาดได้
4. ถ้าเกิดความไม่ซื่อสัตย์ขึ้นบ่อยๆ เข้าไม่ใช่เพียงแต่การเงินของเจ้าของจะสูญเสียไปเท่านั้น บางครั้งก็มีผลทำให้กิจการต้องล้มเลิกไป

การควบคุมสองฝ่าย การจัดระบบบัญชีทุกแบบจะต้องออกแบบ ให้มีการควบคุมภายในอย่างสมบูรณ์เท่าที่จะทำได้ ถึงแม้จะมีหลักการควบคุมภายในที่ดีอยู่แล้ว จะต้องมุ่งจุดไปยังจุดเฉพาะ เช่น

1. แยกผู้มีหน้าที่ดูแลทรัพย์สิน ออกจากผู้มีหน้าที่บันทึกบัญชี
2. แยกผู้มีหน้าที่รักษาทรัพย์สิน ออกจากผู้มีอำนาจอนุมัติ
3. แยกหน้าที่กันภายในหน่วยงานบัญชี ให้มีลักษณะควบคุมสองฝ่าย
4. แยกผู้รับผิดชอบด้านการจัดการ ออกจากผู้รับผิดชอบบันทึก
5. แยกผู้รับผิดชอบเกี่ยวกับทรัพย์สิน เงินสด สินค้าและเครื่องมือ

ขณะเดียวกันก็ต้องควบคุมรายการที่ก่อให้เกิดรายได้ เช่น การขาย การซื้อ การจ่าย ค่าแรง หรือ หลักทรัพย์

2. แนวคิดการควบคุมภายในด้านการเงินและบัญชี (ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, 2540 : 82-84)

เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของการควบคุมภายในด้านการเงินและบัญชีซึ่งประกอบด้วย การรักษาสินทรัพย์และเอกสารหลักฐานของบริษัท การทำให้ข้อมูลทางการเงินและบัญชีถูกต้อง เชื่อถือได้ และการกำหนดให้มีมาตรการที่จะสามารถตรวจพบเกี่ยวกับสินทรัพย์และเอกสาร

หลักฐานที่สูญหายหรือความไม่ถูกต้องของข้อมูลทางการเงินและบัญชีได้ทันทั่วทั้งนั้น กิจกรรมการควบคุมภายในด้านการเงินและบัญชีควรมีดังต่อไปนี้

1. การอนุมัติ คือ การจัดให้มีการอนุมัติรายการก่อนที่จะทำรายการนั้น ๆ การอนุมัติเป็นการควบคุมเพื่อให้เกิดความมั่นใจว่า เฉพาะรายการที่ถูกต้องตามระเบียบแบบแผนและข้อกำหนดของกิจการและรายการที่เหมาะสมเท่านั้นที่จะถูกบันทึกบัญชีหรือดำเนินการใด ๆ ได้

2. การควบคุมทางกายภาพ เป็นการควบคุมเกี่ยวข้องกับการเคลื่อนย้ายสินค้าและสินทรัพย์ เพื่อให้เกิดความมั่นใจว่า สินค้ามีการเคลื่อนย้ายเฉพาะเมื่อมีการอนุมัติที่เหมาะสม มีการสอบทานที่เหมาะสมเกี่ยวกับรายการ เงื่อนไข ปริมาณ และมีการจัดทำเอกสารหลักฐานที่ถูกต้อง รวมถึงการจำกัดการเข้าถึงสินทรัพย์

3. การจับคู่และการเปรียบเทียบ เป็นการควบคุมเกี่ยวข้องกับการจับคู่และเปรียบเทียบเอกสารที่ใช้ลงรายการกับเอกสารจากภายนอก เพื่อเป็นหลักฐานแสดงความเหมาะสมของรายการ ซึ่งเกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์ของการควบคุมขั้นพื้นฐานด้านความสมเหตุสมผล

4. การตรวจสอบการคำนวณตัวเลข การควบคุมนี้ มีขึ้นเพื่อให้แน่ใจถึงความถูกต้องของการคำนวณตัวเลขต่าง ๆ ในเอกสารประกอบรายการแต่ละรายการ

5. การควบคุมความครบถ้วนสมบูรณ์ของเอกสารและการสรุปรายการ เพื่อบันทึกบัญชีเพื่อให้มั่นใจว่า เฉพาะรายการที่สมเหตุสมผลเท่านั้นที่ถูกบันทึกบัญชี คือ ระบบที่จะทำให้อาจได้ว่า รายการบัญชีตามเอกสารทุกใบได้มีการสรุปและบันทึกไว้ในบัญชีอย่างครบถ้วน เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของการควบคุมด้านความสมบูรณ์ อาจทำได้โดย การควบคุมกลุ่มของเอกสาร การพิมพ์หมายเลขเอกสารทางบัญชีเรียงลำดับไว้ล่วงหน้า การใช้ทะเบียนคุมเป็นการบันทึกรายการตามเอกสาร เป็นต้น

6. การควบคุมการสรุปรายการและการผ่านรายการไปยังบัญชีคุมยอด เป็นระบบที่ใช้ควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่า ไม่มีการลงรายการเพิ่มหรือลดในบัญชีแยกประเภทย่อยโดยที่ไม่สามารถค้นพบได้โดยความหมายแล้ว บัญชีคุมถูกจัดทำขึ้นเพื่อให้เป็นเครื่องมือคุมบัญชีแยกประเภทย่อย การควบคุมนี้เกี่ยวกับวัตถุประสงค์ของการควบคุมในเรื่องของความสมบูรณ์และความถูกต้อง

7. การกระทบยอดบัญชีคุม การควบคุมนี้ มีวัตถุประสงค์เพื่อควบคุมความสมบูรณ์และความถูกต้องของรายการบัญชีซึ่งเทคนิคของการควบคุมก็คือ การทำการกระทบยอดบัญชีคุมกับบัญชีแยกประเภทย่อยอย่างสม่ำเสมอ รวมทั้งการค้นหาค่าเหตุที่ทำให้เกิดผลต่างและการปรับปรุงรายการบัญชีที่จำเป็นด้วย

8. การตรวจสอบความถูกต้องกับบุคคลที่สาม การควบคุมพื้นฐานนี้ เกี่ยวกับการตรวจสอบยอดคงเหลือตามบัญชีกับใบแจ้งยอด ซึ่งรับจากบุคคลภายนอก การควบคุมนี้เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์ของการควบคุมในส่วนของความสมบูรณ์และความถูกต้อง

วัตถุประสงค์ในการควบคุมภายในด้านการเงิน เพื่อให้แน่ใจว่า

- การควบคุมทางการเงินมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล เพื่อป้องกันทรัพย์สินให้ปลอดภัยจากการทุจริตและข้อผิดพลาด

- ระบบข้อมูลทางการเงิน มีความสมบูรณ์เพียงพอที่จะให้มีรายงานที่ถูกต้อง และเพียงพอต่อการบริหารเงินที่ดีมิให้เกิดปัญหาสภาพคล่อง

- นโยบายในการบริหารการเงิน มีความเหมาะสมกับธุรกิจของบริษัทโดยสามารถจัดหาเงินได้จากแหล่งที่ประหยัดที่สุด และมีความเสี่ยงน้อยที่สุด

แนวทางการควบคุมภายในทางการเงิน ประกอบด้วย

1. มีการแบ่งหน้าที่ความรับผิดชอบของหน่วยงานผู้รับ-จ่ายเงิน หน่วยงานตรวจสอบการรับ-จ่ายเงิน หน่วยงานบริหารการเงิน และหน่วยงานการบัญชี สามารถสอบย้อนตัวเลขกันได้

2. การแบ่งประเภทเอกสาร การรับ-จ่ายให้เหมาะสม พร้อมทั้งมีเอกสารประกอบการจ่ายเงินให้ถูกต้องครบถ้วน

3. มีการกำหนดคู่มือการปฏิบัติงานทางการเงิน พร้อมทั้งผู้มีอำนาจอนุมัติในแต่ละวงเงินในแต่ละเรื่อง

4. มีการถือเงินสดในมือ โดยกำหนดวงเงินที่เหมาะสมกับการใช้งาน โดยเน้นการไม่ควรถือเงินสดมากเกินไปจนเกิดความจำเป็น

5. การรับเงินของบริษัทให้เป็นลักษณะการรับเช็ค สั่งจ่ายในนาม “บริษัท” จดคร่อมเฉพาะต้องนำฝากเข้าบัญชีของบริษัทโดยผ่านธนาคาร และการรับเงินต้องออกใบเสร็จรับเงินซึ่งมีการลงเลขที่ล่วงหน้า และใบเสร็จรับเงินฉบับนั้นจะสมบูรณ์เมื่อเช็คผ่านธนาคารเรียบร้อยแล้ว

6. การจ่ายเงินชำระหนี้หรือชำระค่าผูกพันต่าง ๆ ต้องมีเอกสารการจ่ายเงินพร้อมทั้งหลักฐานประกอบให้สมบูรณ์ตามระบบการปฏิบัติงานของบริษัท โดยจ่ายเป็นเช็คผ่านธนาคาร ซึ่งเป็นเช็คจดคร่อมเฉพาะทุกครั้ง และการจ่ายเงินต้องได้รับ “ใบเสร็จรับเงิน” ที่ถูกต้องสมบูรณ์ก่อน จึงจะถือว่าหลักฐานประกอบการจ่ายเงินชุดนี้สมบูรณ์

7. มีการกำหนดนโยบายในการบริหารและวางแผน การรับ-จ่ายเงินให้เหมาะสมกับธุรกิจของบริษัทอย่างทันเวลาและมีต้นทุนต่ำ

วัตถุประสงค์ในการควบคุมภายในทางบัญชี เพื่อให้แน่ใจว่า

- การควบคุมทางบัญชีซึ่งรวมถึงการจัดองค์กร วิธีการและมาตรการต่าง ๆ ที่นำมาใช้ในการป้องกันทรัพย์สินให้ปลอดภัยจากการทุจริตและข้อผิดพลาดมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล
- ข้อมูลที่แสดงในรายงานการเงินถูกต้อง ครบถ้วน เชื่อถือได้ ทันทต่อเหตุการณ์ และสามารถใช้ประโยชน์ในการบริหารงาน

แนวทางการควบคุมภายในทางบัญชี ประกอบด้วย

1. ฝ่ายจัดการของบริษัท มีหน้าที่รับผิดชอบขั้นพื้นฐานเกี่ยวกับความเชื่อถือได้ของข้อมูลในงบการเงิน
2. ฝ่ายจัดการมีหน้าที่ความรับผิดชอบในการจัดทำบัญชีและงบการเงิน รายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตไม่สามารถมาแทนที่ความรับผิดชอบของฝ่ายจัดการได้
3. ระบบการควบคุมภายในที่ดี และมีประสิทธิภาพ สำหรับการบัญชีการเงินนั้นจะประกอบด้วย
 - 3.1 นโยบายการบัญชีที่เหมาะสมกับสถานการณ์
 - 3.2 ระบบบัญชีที่ดี และอำนาจดำเนินการ
 - 3.3 ระบบการรักษาสินทรัพย์ขององค์กร
 - 3.4 การจัดทำงบการเงินที่เปิดเผยข้อมูลอย่างเพียงพอ เข้าใจง่าย และหลีกเลี่ยงการเสนอข้อมูลที่ก่อให้เกิดการเข้าใจผิด
4. การบัญชีของแต่ละองค์กรอาจมีวิธีปฏิบัติได้หลายวิธีในเรื่องเดียวกัน โดยแต่ละวิธีต่างถือได้ว่าเป็นหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป หรือเป็นมาตรฐานการบัญชีได้อย่างหนึ่ง
5. วิธีการบัญชีที่องค์กรเลือกใช้ควรเหมาะสมกับธุรกิจของตน โดยเฉพาะ

3. แนวคิดเกี่ยวกับการควบคุมภายในของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน (คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน, 2544)

มาตรฐานการควบคุมภายในกำหนดขึ้นเพื่อให้หน่วยรับตรวจมีแนวทางในการจัดระบบการควบคุมภายในให้เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล อันจะส่งผลให้เกิดประโยชน์สูงสุดในการดำเนินงานและแก่การใช้จ่ายเงินและทรัพย์สินของประเทศชาติโดยรวม และได้ให้ความหมายของการควบคุมภายในไว้ดังนี้

การควบคุมภายใน หมายถึง กระบวนการปฏิบัติงานที่ผู้กำกับดูแล ฝ่ายบริหารและบุคลากรของหน่วยรับตรวจจัดให้มีขึ้น เพื่อสร้างความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลว่า การดำเนินงานของหน่วยรับตรวจจะบรรลุวัตถุประสงค์ของการควบคุมภายในด้านประสิทธิผลและประสิทธิภาพ

ของการดำเนินงาน ซึ่งรวมถึงการดูแลรักษาทรัพย์สิน การป้องกันหรือลดความผิดพลาด ความเสียหาย การรั่วไหล การสิ้นเปลือง หรือการทุจริตในหน่วยรับตรวจด้านความเชื่อถือได้ของรายงานทางการเงิน และด้านการปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ และมติคณะรัฐมนตรี

องค์ประกอบของมาตรฐานการควบคุมภายใน ประกอบด้วย

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

แนวคิดเกี่ยวกับการควบคุมภายใน มีดังนี้

1. การควบคุมภายในเป็นส่วนประกอบที่แทรกอยู่ในการปฏิบัติงานตามปกติ การควบคุมภายในเป็นสิ่งที่ต้องกระทำอย่างเป็นขั้นตอน มิใช่เป็นผลสุดท้ายของการกระทำ แต่เป็นกระบวนการที่ต่อเนื่องและแทรกอยู่ในการปฏิบัติงานตามปกติของหน่วยรับตรวจ ฝ่ายบริหารจึงควรนำการควบคุมภายในมาใช้โดยรวมเป็นส่วนหนึ่งของกระบวนการบริหารงาน ซึ่งได้แก่ การวางแผน การดำเนินการ และการติดตามผล

2. การควบคุมภายในเกิดขึ้นได้โดยบุคลากรของหน่วยรับตรวจ บุคลากรทุกระดับของหน่วยรับตรวจเป็นผู้มีบทบาทสำคัญในการทำให้มีการควบคุมภายในเกิดขึ้นในหน่วยรับตรวจ ฝ่ายบริหารเป็นผู้รับผิดชอบในการจัดให้มีระบบการควบคุมภายในที่ดี โดยการกำหนดวัตถุประสงค์ การวางกลไกการควบคุม และการกำหนดกิจกรรมต่าง ๆ รวมทั้งการติดตามผลการควบคุมภายใน ส่วนบุคลากรอื่นของหน่วยรับตรวจ รับผิดชอบต่อการปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายในที่กำหนดขึ้น

3. การควบคุมภายในให้ความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลว่าจะบรรลุตามวัตถุประสงค์ที่กำหนด แม้ว่าการควบคุมภายในจะออกแบบได้ดีเพียงใดก็ตามก็ไม่สามารถให้ความมั่นใจว่าจะทำให้การดำเนินงานบรรลุตามวัตถุประสงค์อย่างสมบูรณ์ เพราะการควบคุมภายในยังมีข้อจำกัดจากปัจจัยอื่น ซึ่งมีผลกระทบต่อการบรรลุวัตถุประสงค์ของหน่วยรับตรวจ เช่น การใช้ดุลยพินิจผิดพลาด การสมรู้ร่วมคิดกัน การปฏิบัติผิดกฎหมาย ระเบียบและกฎเกณฑ์ที่กำหนดไว้ นอกจากนี้การวางระบบการควบคุมภายในจะต้องคำนึงถึงต้นทุนและผลประโยชน์ที่เกี่ยวข้องกันว่า ผลประโยชน์ที่ได้รับจากการควบคุมภายในจะคุ้มค่ากับต้นทุนที่เกิดขึ้น

4. ความรู้เกี่ยวกับเทศบาลตำบล

เทศบาลถือว่าเป็นหน่วยการปกครองท้องถิ่น ที่จัดตั้งขึ้นในเขตชุมชนที่มีความเจริญและใช้ในการบริหารเมืองเป็นหลัก ซึ่งหลายประเทศประสบความสำเร็จในการใช้ “เทศบาล” เป็นเครื่องมือที่สำคัญในการปกครองประเทศ โดยเฉพาะประเทศที่พัฒนาแล้วทั้งหลาย สำหรับสังคมไทย เทศบาลเป็นรูปแบบการบริหารราชการส่วนท้องถิ่น ในเขตชุมชนเมืองที่ใช้มาตั้งแต่ พ.ศ. 2476 จนถึงปัจจุบัน โดยมีลำดับความเป็นมาดังนี้ (กรมการปกครองส่วนท้องถิ่น, 2542)

พ.ศ. 2476 ได้มีการตราพระราชบัญญัติระเบียบราชการบริหารแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2476 และกำหนดให้เทศบาลเป็นองค์กรบริหารรูปแบบหนึ่งของราชการบริหารส่วนท้องถิ่น และมีการตราพระราชบัญญัติจัดระเบียบเทศบาล พ.ศ. 2476 ขึ้น ซึ่งถือว่าเป็นกฎหมายฉบับแรกว่าด้วยการจัดระเบียบบริหารปกครองตนเองของเทศบาล

พ.ศ. 2478 ได้มีการจัดตั้งเทศบาลเป็นครั้งแรก ตามพระราชบัญญัติจัดระเบียบเทศบาล พ.ศ. 2476 โดยการยกฐานะสุขาภิบาลที่มีอยู่เดิม 35 แห่งขึ้นเป็นเทศบาล และได้มีการปรับปรุงกฎหมายดังกล่าวอยู่เป็นระยะ เช่น ในปี พ.ศ. 2481 และ พ.ศ. 2483

ต่อมา พ.ศ. 2496 ได้มีการตราพระราชบัญญัติเทศบาล พ.ศ. 2496 ขึ้นใช้แทนกฎหมายเก่าทั้งหมด และได้มีการใช้กฎหมาย พ.ร.บ. เทศบาล 2496 (โดยมีการแก้ไขเพิ่มเติมอยู่เป็นระยะ) และได้มีการปรับปรุงแก้ไขเพิ่มเติมให้สอดคล้องกับบทบัญญัติหมวดว่าด้วยการปกครองท้องถิ่นตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2540

จนกระทั่ง พ.ศ. 2542 ได้มีการปรับปรุงแก้ไข พ.ร.บ. เทศบาล (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2542 เพื่อให้สอดคล้องกับบทบัญญัติในรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2542 มีผลบังคับใช้เมื่อ 11 มีนาคม 2542 มีสาระสำคัญ ดังนี้

1. แก้ไขวาระดำรงตำแหน่งสมาชิกสภาเทศบาลจาก 5 ปี เป็น 4 ปี
2. เพิ่มอำนาจหน้าที่ของเทศบาลในด้านบำรุงรักษาศิลปะ วัฒนธรรม จารีตประเพณี ภูมิปัญญาท้องถิ่น การศึกษา และทรัพยากรธรรมชาติและสิ่งแวดล้อม สำหรับเทศบาลนคร ได้เพิ่มอำนาจในด้านผังเมือง การควบคุมการก่อสร้าง การสาธารณสุข และการท่องเที่ยว
3. เพิ่มอำนาจราษฎรในการถอดถอนกรรมการบริหารหรือสมาชิกสภา และให้ราษฎรมีสิทธิร้องขอต่อประธานสภาให้พิจารณาออกข้อบังคับ
4. เพิ่มเดิมกรณีเทศมนตรีทั้งคณะออกจากตำแหน่ง ให้ผู้ว่าราชการจังหวัดแต่งตั้งสมาชิกสภาเทศบาลด้วยความเห็นชอบของสภาเป็นคณะเทศมนตรีชั่วคราว

5. เพิ่มเติมกรณีคณะเทศมนตรีหรือเทศมนตรีถูกสั่งพักระหว่างถูกสอบสวน ให้ผู้ว่าราชการจังหวัดแต่งตั้งสมาชิกเทศบาลด้วยความเห็นชอบของสภาเป็นคณะเทศมนตรีหรือเทศมนตรีชั่วคราว

6. เพิ่มเติมลักษณะต้องห้ามของสมาชิกสภาเทศบาล จะต้องไม่มีส่วนได้เสียทั้งทางตรง / ทางอ้อม ในสัญญาหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกับเทศบาล

7. แก้ไขการพ้นจากสมาชิกภาพสมาชิกสภาเทศบาล โดยสภาเทศบาลมีมติ 3 ใน 4 ให้ออกจากตำแหน่งได้ หากเห็นว่าประพฤติเสื่อมเสีย ก่อความไม่สงบเรียบร้อยแก่เทศบาล หรือกระทำการเสื่อมเสียประโยชน์สภาเทศบาล

8. เพิ่มเติมสิทธิราษฎรผู้มีสิทธิเลือกตั้งออกเสียงลงคะแนนและผู้บริหารท้องถิ่นพ้นตำแหน่งได้

9. เพิ่มเติมกรณีเทศมนตรีทั้งคณะพ้นจากตำแหน่ง แล้วไม่อาจตั้งคณะเทศมนตรีได้ โดยมีสาเหตุจากสภาเทศบาล จนรัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยสั่งยุบสภาเทศบาล ให้ผู้ว่าราชการจังหวัดแต่งตั้งข้าราชการ หรือพนักงานท้องถิ่นในจังหวัดนั้นเป็นคณะเทศมนตรีชั่วคราว

10. กรณีไม่มีคณะเทศมนตรี ให้ปลัดเทศบาลปฏิบัติหน้าที่เป็นการชั่วคราวเท่าที่จำเป็นได้

11. แก้ไขเพิ่มเติมในกรณีเพื่อคุ้มครองประโยชน์ประชาชนในเขตเทศบาลหรือของประเทศโดยส่วนรวม ผู้ว่าราชการจังหวัดสามารถเสนอรัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยสั่งยุบสภาเทศบาลได้

หลักเกณฑ์การจัดตั้งเทศบาล

พระราชบัญญัติเทศบาล พ.ศ. 2496 ได้กำหนดหลักเกณฑ์ในการพิจารณาจัดตั้งท้องถิ่นใด ขึ้นเป็นเทศบาลไว้ 3 ประการ ได้แก่ (กุลชน ธนาพงศธร, อ้างใน ชวงศ์ ฉายะบุตร. 2539 : 125-126)

1. จำนวนและความหนาแน่นของประชากรในท้องถิ่นนั้น
2. ความเจริญทางเศรษฐกิจของท้องถิ่น โดยพิจารณาจากการจัดเก็บรายได้ตามที่กฎหมายกำหนด และงบประมาณรายจ่ายในการดำเนินการของท้องถิ่น
3. ความสำคัญทางการเมืองของท้องถิ่น โดยพิจารณาถึงศักยภาพของท้องถิ่นนั้นว่า จะสามารถพัฒนาความเจริญได้รวดเร็วมากน้อยเพียงใด

จากหลักเกณฑ์ดังกล่าวข้างต้น กฎหมายได้กำหนดให้จัดตั้งเทศบาลขึ้นได้ 3 ประเภท ได้แก่ เทศบาลตำบล เทศบาลเมือง และเทศบาลนคร โดยการศึกษาครั้งนี้มุ่งเน้นศึกษาเฉพาะเทศบาลตำบลเท่านั้น

สำหรับเทศบาลตำบล กระทรวงมหาดไทยได้กำหนดหลักเกณฑ์การจัดตั้งเทศบาลตำบลไว้อย่างกว้าง ๆ ดังนี้

1. มีรายได้จริงโดยไม่รวมเงินอุดหนุนในปีงบประมาณที่ผ่านมา ตั้งแต่ 5,000,001 บาทขึ้นไป

2. มีประชากรตั้งแต่ 7,000 คนขึ้นไป

3. ความหนาแน่นของประชากรตั้งแต่ 1,500 คน ต่อ 1 ตร.กม. ขึ้นไป

4. ได้รับความเห็นชอบจากรายการในท้องถิ่นนั้น

สำหรับในกรณีที่มีความจำเป็น เช่น การควบคุมการก่อสร้างอาคาร การแก้ปัญหาชุมชนแออัด การอนุรักษ์สิ่งแวดล้อม การพัฒนาท้องถิ่นหรือการส่งเสริมการปกครองท้องถิ่นในรูปแบบเทศบาล กระทรวงมหาดไทย จะสั่งให้ดำเนินการยกฐานะสุขาภิบาลเป็นเทศบาลตำบลเฉพาะแห่งได้ หรือกรณีที่ยังขาดเห็นว่าสุขาภิบาลใดมีความเหมาะสม สมควรยกฐานะขึ้นเป็นเทศบาลตำบลได้ ก็ให้จังหวัดรายงานไปให้กระทรวงมหาดไทยพิจารณาสั่งให้ดำเนินการยกฐานะสุขาภิบาลเป็นเทศบาลตำบลได้ โดยให้จังหวัดชี้แจง เหตุผลและความจำเป็น พร้อมทั้งส่งข้อมูลความเหมาะสมไปให้กระทรวงมหาดไทย พิจารณาด้วย

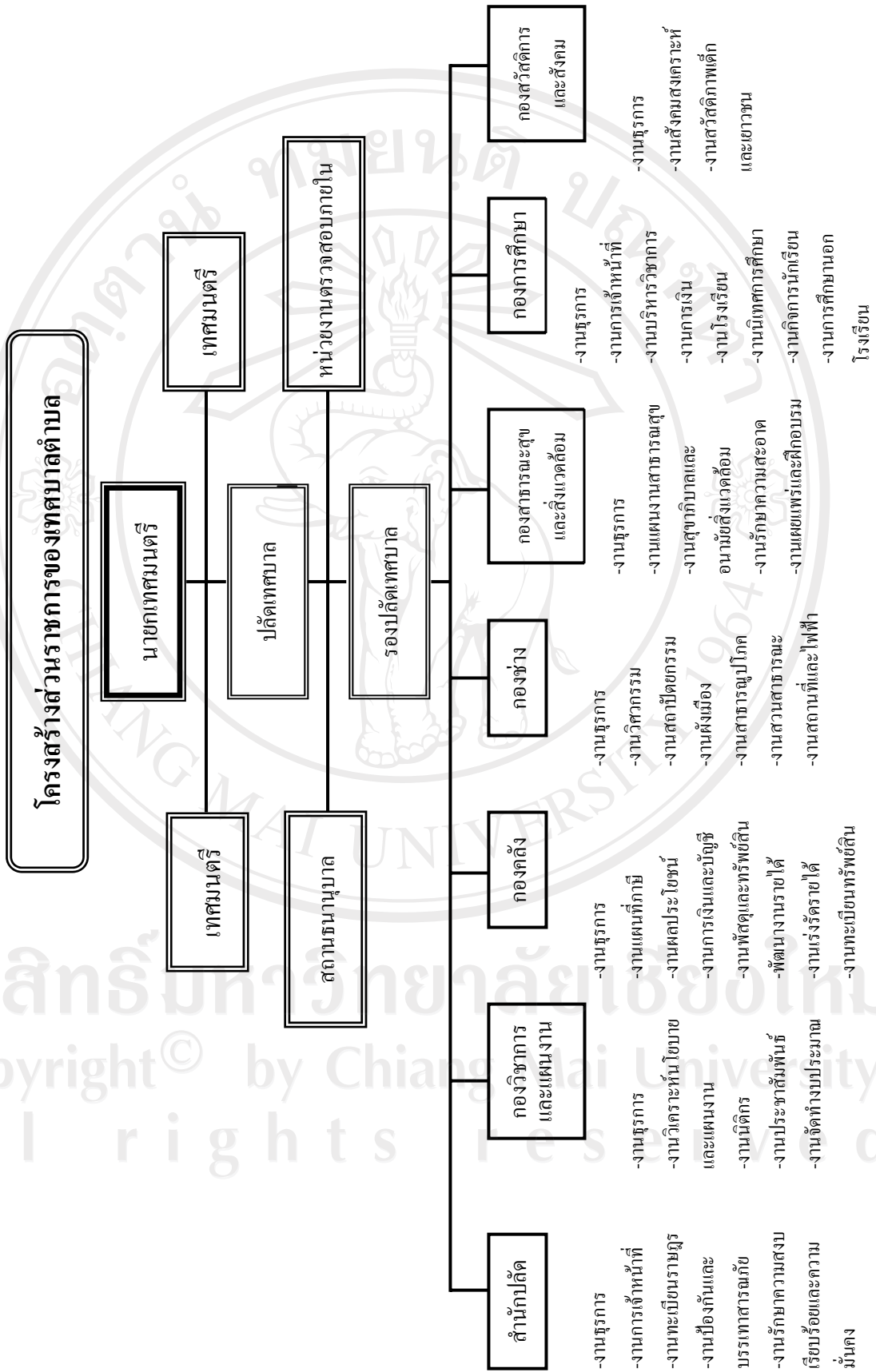
โครงสร้างเทศบาลตำบล

พระราชบัญญัติเทศบาล พ.ศ. 2496 ได้แบ่งโครงสร้างของเทศบาลออกเป็น 2 ส่วน คือ สภาเทศบาล และคณะเทศมนตรี สำหรับการปฏิบัติงานในหน้าที่ประจำในเทศบาล จะมีโครงสร้างทางเจ้าหน้าที่อีกส่วนหนึ่ง เรียกว่า พนักงานเทศบาล

1. สภาเทศบาล ทำหน้าที่เป็นฝ่ายนิติบัญญัติ ซึ่งคอยควบคุมและตรวจสอบฝ่ายบริหาร อันเป็นวิถีทางแห่งการถ่วงดุลอำนาจ กำหนดให้สภาเทศบาลประกอบด้วยสมาชิกที่ได้รับการเลือกตั้งโดยตรงจากประชาชน และสมาชิกสภาเทศบาลนี้อยู่ในตำแหน่งได้คราวละ 4 ปี จำนวนสมาชิกสภาเทศบาลตำบล มีสมาชิกทั้งหมด 12 คน สภาเทศบาลนั้นมีประธานสภาคนหนึ่ง และรองประธานสภาคนหนึ่ง โดยให้ผู้ว่าราชการแต่งตั้งมาจากสมาชิกสภาเทศบาลตามมติของสภาเทศบาล กล่าวคือ ให้ผู้ว่าราชการจังหวัดเป็นผู้เรียกประชุมสภาเทศบาลครั้งแรกภายใน 90 วัน นับแต่การเลือกตั้งสมาชิกสภาเทศบาลเสร็จสิ้นแล้ว ให้สมาชิกเทศบาลประชุมเลือกกันเองจากสมาชิกด้วยกัน จะเลือกบุคคลอื่นนอกจากสมาชิกสภาเทศบาลไม่ได้ ประธานสภาทำหน้าที่ดำเนินกิจการของสภาเทศบาลให้เป็นไปตามระเบียบข้อบังคับการประชุมเทศบาลควบคุมบังคับบัญชารักษาความสงบ และเป็นตัวแทนสภาในกิจการภายนอก

2. คณะเทศมนตรี ฝ่ายบริหารกิจการของเทศบาล ได้แก่ คณะเทศมนตรี ซึ่งอำนาจในการบริหารงานอยู่ที่คณะเทศมนตรี โดยคณะเทศมนตรีเลือกมาจากสมาชิกสภาเทศบาล ที่สมาชิกเทศบาลมีมติเห็นชอบซึ่งประกอบด้วย นายกเทศมนตรี และเทศมนตรี 2 คน ซึ่งเมื่อรวมนายกเทศมนตรีเป็นคณะเทศมนตรีจำนวน 3 คน

3. พนักงานเทศบาล พนักงานเทศบาลเป็นเจ้าหน้าที่ท้องถิ่นของเทศบาลที่ปฏิบัติงานอันเป็นภารกิจประจำสำนักงานหรืออาจจะนอกสำนักงานก็ได้ ซึ่งมีความเกี่ยวพันกับชีวิตความเป็นอยู่ของประชาชนอย่างใกล้ชิด เพราะหน้าที่ของเทศบาล นั้นต้องติดต่อและให้บริการแก่ประชาชน ตั้งแต่เกิดจนตาย ทั้งในเรื่องงานการทะเบียน การสาธารณสุข โภค การศึกษา การรักษาความปลอดภัยในชีวิตและทรัพย์สิน ซึ่งนับว่าเป็นภาระหน้าที่ที่ใกล้ชิดกับประชาชนในท้องถิ่นมาก ซึ่งต่างกับเทศมนตรีที่ว่าคณะเทศมนตรีรับผิดชอบและภารกิจในลักษณะของการ “ทำอะไร” ส่วนการ “ทำอย่างไร” ก็จะเป็นหน้าที่ของพนักงานเทศบาล โดยมีปลัดเทศบาลเป็นผู้รับผิดชอบ



อำนาจหน้าที่ของสภาเทศบาล

ปกติสภาเทศบาลจะทำหน้าที่ฝ่ายนิติบัญญัติ โดยมีอำนาจหน้าที่ดังนี้

1. อำนาจในการตราเทศบัญญัติ

เทศบัญญัติ คือ กฎข้อบังคับของท้องถิ่น ซึ่งมีผลใช้บังคับได้เฉพาะในเขตเทศบาลนั้นๆ เท่านั้น โดยสภาเทศบาลเป็นผู้ดำเนินอำนาจหน้าที่ในการตราเทศบัญญัติโดยไม่ขัดหรือแย้งต่อตัวบทกฎหมายในกรณีต่อไปนี้

- เพื่อปฏิบัติการให้เป็นไปตามหน้าที่ของเทศบาลที่กำหนดไว้ในกฎหมายว่าด้วยเทศบาล

- เมื่อมีกฎหมายบัญญัติให้เทศบาลตราเทศบัญญัติ หรือให้อำนาจตราเทศบัญญัติเพื่อปฏิบัติการให้เป็นไปตามกฎหมายฉบับนั้นๆ

สำหรับการพิจารณาตราเทศบัญญัติงบประมาณประจำปี ถือว่าเป็นการใช้อำนาจสูงสุดในการควบคุม ถ้าหากร่างดังกล่าวไม่ได้รับการเห็นชอบจากสภาเทศบาลแล้ว นั้นหมายถึงว่าคณะเทศมนตรีสิ้นสุดในหน้าที่ (เพราะการไม่เห็นด้วยของเทศบาลมีความหมายถึงการไม่ยอมรับของประชาชนในท้องถิ่นด้วย) โดยมีเงื่อนไขที่น่าสังเกตว่า ผู้ว่าราชการจังหวัดจะต้องเห็นชอบด้วย และในกรณีที่ผู้ว่าราชการจังหวัดไม่เห็นด้วยนั้น การตัดสินใจในขั้นสุดท้ายจะขึ้นอยู่กับรัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยว่าจะดำเนินการอย่างไร ส่วนในการตราข้อบัญญัติทั่วไปจะมีหลักการคล้ายกัน แต่ต่างกันตรงที่ว่าร่างดังกล่าวจะได้รับการวินิจฉัยขั้นสุดท้ายจากรัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทย ถ้าผู้ว่าราชการจังหวัดไม่เห็นด้วย

2. อำนาจในการควบคุมฝ่ายบริหาร

สภาเทศบาลมีอำนาจในการควบคุมคณะเทศมนตรีซึ่งเป็นฝ่ายบริหารให้ปฏิบัติหน้าที่ให้เป็นไปตามระเบียบแบบแผนและนโยบายที่กำหนดไว้ โดยมีมาตรการควบคุมที่สำคัญอย่างน้อย 3 ประการ

1. การตั้งกระทู้ถาม

สมาชิกสภาเทศบาลมีสิทธิที่จะตั้งกระทู้ถามคณะเทศมนตรีหรือเทศมนตรีในข้อความใด ๆ ที่เกี่ยวกับการงานในหน้าที่ได้ ถ้าหากสมาชิกสภาเกิดสงสัยหรือมีข้อข้องใจเกี่ยวกับการปฏิบัติหน้าที่ของคณะเทศมนตรีหรือเทศมนตรี หรือเมื่อสังเกตเห็นว่าการกระทำใดๆ ของฝ่ายบริหารอาจจะก่อให้เกิดความเสียหายต่อท้องถิ่นหรือประชาชนในท้องถิ่นนั้น ทั้งนี้นายกเทศมนตรีหรือเทศมนตรีนั้นๆ จะต้องตอบกระทู้ถามให้สมาชิกสภาหายข้องใจ แต่ฝ่ายบริหารมีสิทธิที่จะไม่ตอบกระทู้ถามก็ได้ ถ้าเห็นว่ายังไม่สมควรตอบเพราะถ้าหากตอบไปแล้วจะเกิดความไม่ปลอดภัยหรือเสียประโยชน์ที่สำคัญของเทศบาล

2. การเปิดอภิปราย

กฎหมายว่าด้วยเทศบาล ได้ให้สิทธิแก่สมาชิกสภาเทศบาล ขอเปิดอภิปรายต่อคณะเทศมนตรี หรือเทศมนตรีคนใดคนหนึ่งได้ ซึ่งต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์และวิธีการดำเนินการที่กำหนดไว้ เช่น มีข้อกล่าวหาคณะเทศมนตรีว่าปฏิบัติงานไม่ชอบด้วยอำนาจหน้าที่ ละเลยไม่ปฏิบัติหน้าที่และมีความประพฤติเสื่อมเสียแก่ศักดิ์ตำแหน่ง ฯลฯ

3. การอนุมัติงบประมาณประจำปี

ก่อนที่จะมีการดำเนินกิจกรรมต่างๆ ในรอบปีต่อไป คณะเทศมนตรีจะต้องเสนองบประมาณประจำปีเพื่อขออนุมัติต่อสภาเทศบาลเสียก่อน และเมื่อสภาได้อนุมัติแล้ว จึงจะดำเนินกิจกรรมต่างๆ ได้ การที่กำหนดให้ต้องเสนอขออนุมัติงบประมาณก่อนนั้น เพื่อที่สภาเทศบาลซึ่งถือว่าเป็นตัวแทนของประชาชนในท้องถิ่นนั้น สามารถควบคุมการจัดการรายได้และการใช้จ่ายเงินของฝ่ายบริหารให้เป็นอย่างถูกต้อง และตรงกับความต้องการของท้องถิ่น และในกรณีที่สภาเทศบาลพิจารณาแล้ว ลงมติไม่รับหลักการแห่งร่างเทศบัญญัติงบประมาณประจำปีที่คณะเทศมนตรีเสนอแล้วไม่ว่าจะต้องเหตุผลใดก็ตามจะมีผลทำให้คณะเทศมนตรีชุดนั้นต้องพ้นจากตำแหน่งไป

3. อำนาจในการให้ความเห็นชอบการแต่งตั้งคณะเทศมนตรี

บทบัญญัติของกฎหมายว่าด้วยเทศบาล ได้กำหนดเกี่ยวกับการแต่งตั้งคณะเทศมนตรีไว้ว่า “ให้ผู้ว่าราชการจังหวัดแต่งตั้งสมาชิกสภาเทศบาลเป็นนายกเทศมนตรี และเทศมนตรี ด้วยความเห็นชอบของสภาเทศบาล”

กล่าวโดยสรุป คือ อำนาจในการเห็นชอบแต่งตั้งคณะเทศมนตรี โดยสภาเทศบาลจะเสนอการเห็นสมควรให้ผู้ว่าราชการจังหวัดแต่งตั้ง มีข้อสังเกตว่าในปัจจุบันมีการจัดกลุ่มในลักษณะพรรคการเมืองขึ้น ดังนั้นกลุ่มที่ได้รับเลือกตั้งเป็นฝ่ายเสียงข้างมากจะมีโอกาสสูงที่จะได้รับเลือกตั้งเป็นฝ่ายบริหาร (คณะเทศมนตรี)

4. อำนาจในการแต่งตั้งคณะกรรมการสภาเทศบาล

เพื่อที่จะให้การดำเนินงานต่างๆ ของสภาเทศบาลเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล สภาเทศบาลมีอำนาจที่จะตั้งคณะกรรมการเพื่อให้ปฏิบัติภารกิจที่มอบหมายให้ทำ ซึ่งคณะกรรมการที่สภาเทศบาลจะแต่งตั้งนี้สามารถจำแนกออกได้เป็น 2 ประเภท คือ

4.1 คณะกรรมการสามัญ คือ คณะกรรมการที่ประกอบด้วยสมาชิกสภาเทศบาลซึ่งได้รับเลือกจากสภาเทศบาล และกระทรวงมหาดไทยได้ออกระเบียบให้มีคณะกรรมการสามัญประจำสภาเทศบาลได้ไม่เกิน 2 คณะ โดยเทศบาลนครให้มีกรรมการในคณะหนึ่งๆ ไม่เกิน 5 นาย ส่วนเทศบาลเมืองและเทศบาลตำบลให้มีกรรมการในคณะหนึ่งๆ ได้ไม่เกิน 3 นาย

4.2 คณะกรรมการวิสามัญ คือ คณะกรรมการที่ประกอบด้วยสมาชิกสภาเทศบาล หรือผู้ทรงคุณวุฒิจากภายนอกที่มีได้เป็นสมาชิกซึ่งได้รับเลือกจากสภาเทศบาล โดยอาจมีจำนวน และองค์ประกอบของคณะกรรมการได้เช่นเดียวกับคณะกรรมการสามัญตั้งที่กล่าวมาแล้วข้างต้น

อำนาจหน้าที่ของคณะเทศมนตรี

คณะเทศมนตรีมีอำนาจหน้าที่สำคัญๆ อาจกล่าวโดยสรุปได้ 3 ประการ ดังนี้

1. อำนาจหน้าที่ในการควบคุมดูแลและรับผิดชอบในการบริหารงานโดยทั่วไปของเทศบาลตามที่เทศบาลกำหนดไว้
2. อำนาจหน้าที่ในการเปรียบเทียบคดีที่ละเมิดต่อเทศบัญญัติ โดยเทศมนตรีคนใดคนหนึ่งมีอำนาจเปรียบเทียบปรับในคดีที่มีการละเมิดต่อเทศบัญญัติได้ และให้ประกาศในราชกิจจานุเบกษาเพื่อประโยชน์แห่งการนี้ นายกเทศมนตรีหรือเทศมนตรีมีอำนาจที่จะเรียกผู้กระทำความผิดและพยานมาบันทึกถ้อยคำเพื่อประกอบการพิจารณาได้ด้วย
3. อำนาจหน้าที่ในการปฏิบัติต่างๆ ตามกฎหมายว่าด้วยลักษณะปกครองท้องที่ กล่าวคือ คณะเทศมนตรีมีอำนาจหน้าที่เช่นเดียวกับกำนัน ผู้ใหญ่บ้าน ในการปฏิบัติงานต่างๆ ในเขตเทศบาล ตามบทบัญญัติของกฎหมายลักษณะปกครองท้องที่ หรือกฎหมายอื่นใดที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยพิจารณาเห็นสมควรและได้กำหนดไว้โดยกฎกระทรวง

เพื่อให้การใช้อำนาจหน้าที่ของคณะเทศมนตรีดังกล่าวมาแล้วข้างต้นเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพให้ได้มีการแบ่งอำนาจหน้าที่ในการวินิจฉัยปัญหาและการสั่งการระหว่างนายกเทศมนตรีกับเทศมนตรีไว้ดังนี้ (ประหยัด หงษ์ทองคำ, 2526 : 55)

1. นายกเทศมนตรี มีอำนาจหน้าที่เกี่ยวกับการวินิจฉัยสั่งการและบริหารงานในเรื่องต่อไปนี้

1. เรื่องเกี่ยวกับสภาเทศบาลหรือสมาชิกสภาเทศบาล
2. เรื่องที่ต้องรายงานอำเภอหรือจังหวัด หรือกระทรวงมหาดไทยแล้วแต่กรณี
3. เรื่องที่กฎหมายหรือระเบียบข้อบังคับระบุให้เป็นอำนาจหน้าที่ของคณะเทศมนตรี
4. เรื่องเกี่ยวกับการออกเทศบัญญัติหรือยกเลิกแก้ไขเพิ่มเติมเทศบัญญัติอยู่แล้ว
5. เรื่องดำริขึ้นใหม่ ซึ่งอาจต้องมีโครงการหรือแผนงานหรือระเบียบการขึ้นใหม่
6. เรื่องที่ปลัดเทศบาลเห็นปัญหาหรือกรณีพิเศษที่ควรได้รับการวินิจฉัยจาก

นายกเทศมนตรี

7. เรื่องซึ่งนายกเทศมนตรีมีอำนาจสั่งการโดยเฉพาะ
8. เรื่องปลัดเทศบาลเห็นสมควรเสนอเพื่อทราบ

2. เทศมนตรีมีอำนาจหน้าที่วินิจฉัยสั่งการหรือบริหารงานในเรื่องต่อไปนี้

1. เรื่องคณะเทศมนตรีหรือนายกเทศมนตรีมอบหมายให้เป็นอำนาจหน้าที่ของเทศมนตรี
2. เรื่องที่ต้องรายงานนายกเทศมนตรี
3. เรื่องกฎหมายหรือระเบียบข้อบังคับระบุไว้ให้เป็นอำนาจหน้าที่
 หนึ่งในกรณีที่นายกเทศมนตรีไม่อยู่ หรือไม่สามารถบริหารกิจการได้ให้นายกเทศมนตรี
 ตั้งเทศมนตรีผู้หนึ่งทำงานแทน และจะต้องแจ้งให้ผู้ว่าราชการจังหวัดทราบ

อำนาจหน้าที่ของเทศบาล

พระราชบัญญัติเทศบาล พ.ศ.2496 กำหนดให้เทศบาลมีอำนาจหน้าที่ที่จะต้องปฏิบัติ หรือหน้าที่บังคับให้ปฏิบัติ และอำนาจหน้าที่ที่จะเลือกปฏิบัติ นอกจากนั้นยังมีอำนาจตามที่ กฎหมายเฉพาะอื่นๆ กำหนด ทั้งยังได้กำหนดอำนาจหน้าที่ของเทศบาลตำบล โดยมีรายละเอียด กล่าวคือ

1. หน้าที่บังคับหรือหน้าที่ที่จะต้องปฏิบัติ ซึ่งช่วงศั ภาชะบุตร (2539 : 143-145) ได้สรุป แบ่งหน้าที่ตามฐานะของเทศบาลไว้ดังนี้

- 1.1 รักษาความสงบเรียบร้อยของประชาชน
- 1.2 ให้มีและบำรุงทางบกและทางน้ำ
- 1.3 รักษาความสะอาดของถนนหรือทางเดิน และที่สาธารณะ รวมทั้งการกำจัดขยะมูล

ฝอย สิ่งปฏิกูล

- 1.4 ป้องกันและระงับโรคติดต่อ
- 1.5 ให้มีเครื่องใช้ในการดับเพลิง
- 1.6 ให้ราษฎรได้รับการศึกษาอบรม
- 1.7 หน้าที่อื่น ๆ ซึ่งมีคำสั่งกระทรวงมหาดไทย หรือกฎหมายบัญญัติให้เป็นหน้าที่ของ

เทศบาล

2. อำนาจหน้าที่ที่จะเลือกปฏิบัติ

- 2.1 ให้มีน้ำสะอาดหรือการประปา
- 2.2 ให้มีโรงฆ่าสัตว์
- 2.3 ให้มีตลาด ท่าเทียบเรือและท่าข้าม
- 2.4 ให้มีสุสานและฌาปนสถาน
- 2.5 บำรุงและส่งเสริมการทำมาหากินของราษฎร

2.6 ให้มีและบำรุงสถานที่ทำการพิทักษ์และรักษาคนเจ็บไข้

2.7 ให้มีและบำรุงไฟฟ้าหรือแสงสว่างโดยวิธีอื่น

2.8 ให้มีและบำรุงทางระบายน้ำ

2.9 เทศพาณิชย์

3. อำนาจหน้าที่ตามที่กฎหมายเฉพาะอื่นๆ กำหนด

นอกจากอำนาจหน้าที่ตามที่พระราชบัญญัติเทศบาล พ.ศ. 2496 กำหนดไว้ แล้วยังมีกฎหมายเฉพาะอื่นๆ กำหนดให้เทศบาลมีอำนาจหน้าที่ดำเนินกิจการให้เป็นไปตามกฎหมายนั้นๆ อีกเป็นจำนวนมาก เช่น

1. พระราชบัญญัติป้องกันภัยอันตรายอันเกิดแก่การเล่นมหรสพ พุทธศักราช 2464
2. พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475
3. พระราชบัญญัติสาธารณสุข พุทธศักราช 2484
4. พระราชบัญญัติควบคุมการใช้จุจาระทำปุ๋ย พุทธศักราช 2490
5. พระราชบัญญัติควบคุมการโฆษณาโดยใช้เครื่องขยายเสียง พ.ศ. 2493
6. พระราชบัญญัติป้องกันและระงับอัคคีภัย พ.ศ. 2495
7. พระราชบัญญัติป้องกันโรคพิษสุนัขบ้า พ.ศ. 2498
8. พระราชบัญญัติการทะเบียนราษฎร พ.ศ. 2499
9. พระราชบัญญัติควบคุมการฆ่าและจำหน่ายเนื้อสัตว์ พ.ศ. 2502
10. พระราชบัญญัติรักษาความสะอาดและความเป็นระเบียบเรียบร้อยของบ้านเมือง พ.ศ. 2535
11. พระราชบัญญัติการผังเมือง พ.ศ. 2518
12. พระราชบัญญัติควบคุมอาคาร พ.ศ. 2522
13. พระราชบัญญัติป้องกันภัยฝ่ายพลเรือน พ.ศ. 2522
14. พระราชบัญญัติโรคติดต่อ พ.ศ. 2523

ฯลฯ

การบริหารงานของเทศบาล

การบริหารงานทั่วไป

การบริหารงาน ประกอบด้วย คณะเทศมนตรี จะทำหน้าที่เป็นผู้กำหนดนโยบายแนวทางการปฏิบัติงานในการพัฒนาท้องถิ่น จึงเห็นได้ว่าหน้าที่สำคัญในการวางแผนดำเนินงาน ก็คือ คณะเทศมนตรี เป็นผู้รับผิดชอบควบคุมจัดทำให้เป็นไปตามแผนนั้น จึงเท่ากับว่าคณะเทศมนตรี รับผิดชอบในด้านการวาง “นโยบาย” นั้นเอง เมื่อเปรียบเทียบกับการบริหารงานของรัฐบาลแล้ว คณะเทศมนตรีก็เช่นเดียวกับคณะรัฐมนตรี ซึ่งบริหารราชการด้านนโยบาย ส่วนงานประจำทั้งหมด ย่อมอยู่ในความรับผิดชอบของปลัดเทศบาลหรือคล้ายกับปลัดกระทรวง

สำหรับสภาเทศบาล จะทำหน้าที่การตราเทศบัญญัติโดยไม่ขัดหรือแย้งกับตัวบทกฎหมายซึ่งใช้บังคับแก่บุคคลทั่วไปในเขตเทศบาล หรือปฏิบัติการให้เป็นไปตามอำนาจหน้าที่ของเทศบาล และตามที่กฎหมายบัญญัติและให้อำนาจไว้ ซึ่งจะเห็นได้ว่าในกรณีหลังนี้กฎหมาย ให้อำนาจที่นับว่าสำคัญที่สุดของสภาเทศบาลในกรณีนี้คือ การพิจารณาตราเทศบัญญัติงบประมาณประจำปี นับว่าสภาเทศบาลได้ใช้อำนาจอย่างสูงสุดในการบริหาร และควบคุมคณะเทศมนตรี

การบริหารบุคคล

ระบบการบริหารงานบุคคลของเทศบาลไทยเป็นระบบที่ทำให้มีคณะกรรมการบริหารงานบุคคลในระดับชาติของรัฐบาลเป็นผู้ว่าหลัก และควบคุมการดำเนินงานต่างๆ เกี่ยวกับการบริหารงานบุคคลของเทศบาลทุกแห่งทั่วประเทศ ทั้งนี้โดยคาดหวังที่จะให้เกิดเสถียรภาพและความมั่นคงในการบริหารการปกครองประเทศเป็นสำคัญ ส่วนในระดับที่ต่ำกว่าลงไปนั้น ให้มีการจัดตั้งอนุกรรมการบริหารงานบุคคลลดหลั่นกันลงไป จึงจะเห็นได้ว่า องค์การบริหารบุคคลของเทศบาลตั้งแต่ในระดับชาติ ที่มีคณะกรรมการพนักงานเทศบาล (ก.ท.) และคณะอนุกรรมการพนักงานเทศบาลประจำจังหวัด (อ.กท.) ในระดับจังหวัดจะประกอบไปด้วยคณะกรรมการหรือคณะอนุกรรมการ ที่ประกอบด้วยข้าราชการประจำของราชการส่วนกลางและส่วนภูมิภาคเกือบทั้งหมด โดยเฉพาะข้าราชการจากกระทรวงมหาดไทย

การบริหารการคลัง

กิริติพงษ์ แนวนมาลี และวิน พรหมแพทย์ (2540 : 21-22) ได้สรุปการบริหารการคลังไว้

ดังนี้

การที่เทศบาลจะสามารถดำเนินการต่างๆ ได้ ตามที่กฎหมายกำหนดไว้จำเป็นอย่างยิ่งที่จะต้องมียารายได้เป็นของตนเอง ในการดำเนินงานของเทศบาล การจัดเก็บรายได้และการใช้จ่ายจะถูกควบคุมกำหนดโดยตรงจากรัฐบาล โดยรัฐบาลจะกำหนดเป็นกฎหมายว่าจะมียารายได้ที่ประเภทมีอะไรบ้าง และจะได้มาอย่างไรบ้าง เช่น ภาษีอากร ค่าธรรมเนียม ค่าใบอนุญาต ฯลฯ และอัตราใน

การจัดเก็บภาษี รวมทั้งการแบ่งรายได้นี้เป็นส่วนหนึ่งของรายได้ประเภทภาษีให้แก่เทศบาล ส่วนกลางก็เป็นผู้กำหนดอีกด้วย เมื่อเทศบาลมีรายได้แล้ว ก็จำเป็นจะต้องกำหนดแนวทางในการใช้จ่ายในรูปเทศบัญญัติงบประมาณประจำปี โดยผ่านความเห็นชอบจากสภาเทศบาลเสียก่อน และการตรวจสอบบัญชีจะเป็นการควบคุมสุดท้ายเพื่อตรวจสอบความถูกต้อง

อย่างไรก็ดี ในปัจจุบันปัญหาสำคัญด้านการคลังของเทศบาลก็คือ รายได้ไม่เพียงพอ เนื่องจากว่าหน้าที่ที่กฎหมายกำหนดให้เทศบาลทำนั้นมากเกินไปกว่าความสามารถในการหารายได้ของเทศบาลเอง รวมทั้งการแบ่งสรรภาษีที่รัฐจัดเก็บจากจังหวัด (เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสรรพสามิต) ก็มีจำนวนน้อยเช่นกัน การที่ท้องถิ่นต้องประสบปัญหาเงินไม่เพียงพอ รัฐบาลจึงจำเป็นต้องยื่นมือเข้ามาช่วยเหลืออย่างมาก ในปัจจุบันประเด็นของเงินอุดหนุน ได้รับวิพากษ์วิจารณ์อย่างมาก เพราะการที่รัฐบาลมุ่งเน้นช่วยเหลือนี้ นอกจากจะไม่ช่วยให้เทศบาลพัฒนาการใช้จ่ายอย่างมีประสิทธิภาพแล้ว ยังเป็นการสร้างพันธะอันหนาแน่นระหว่างส่วนกลางกับท้องถิ่นให้มากขึ้นไปอีก และการให้เงินอุดหนุนเป็นรายหัวก็มีลักษณะที่ไม่ยุติธรรม กล่าวคือ ควรพิจารณาช่วยเหลือจากสภาพความเจริญ คือถ้ามีความเจริญน้อย ก็ควรให้ความช่วยเหลือมากกว่า ท้องถิ่นที่เจริญมากกว่า

5. ทบทวนวรรณกรรม

ดวงโสภา ศรีบุหงา (2548) ศึกษาเรื่อง แนวทางการประยุกต์ใช้การประเมินการควบคุม โดยตนเอง (CSA) กับหน่วยการตรวจสอบภายใน : กรณีศึกษามหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลล้านนา มีขอบเขตการศึกษาเฉพาะการควบคุมภายในของแผนกพัสดุ และแผนกการเงินการบัญชี โดยหลักการในการทำ CSA คือการที่ผู้ปฏิบัติงานและผู้บังคับบัญชาทุกระดับในแต่ละส่วนงานเป็นผู้ประเมินความเสี่ยงและการควบคุมภายในขององค์กรนั่นเอง โดยอาศัยความช่วยเหลือจากผู้ตรวจสอบภายใน จากการศึกษาเปรียบเทียบหลักเกณฑ์ของ CSA กับแนวทางการนำ CSA มาใช้ในปัจจุบัน เพื่อเสนอแนะแนวทางการประยุกต์ใช้ CSA ในการปรับปรุงและพัฒนาระบบการควบคุมภายในต่อไปในอนาคต พบว่าในด้านวัตถุประสงค์ ควรนำ CSA มาใช้ในทุกระดับของการจัดทำระบบการควบคุมภายใน เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของการควบคุมภายในเพื่อจะป้องกันและลดความเสี่ยงให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ซึ่งจะทำให้มีระบบการควบคุมภายในที่เหมาะสมเพียงพอ ด้านหน่วยงานและขอบเขตงานควรนำ CSA มาใช้ครอบคลุมทุกหน่วยงานและทุกกิจกรรมภายในองค์กร ด้านผู้ประเมินผล ควรให้ผู้ปฏิบัติงานและผู้บังคับบัญชาทุกระดับในแต่ละหน่วยงานเป็นผู้ประเมินผลการควบคุมภายในด้วยตนเอง โดยให้ผู้ตรวจสอบภายในและผู้มีความรู้ด้าน CSA จากภายนอกองค์กรทำหน้าที่เป็นผู้ประสานงานคุณภาพในการให้คำปรึกษา แนะนำ

และสารสนเทศเกี่ยวกับการควบคุมภายใน ด้านวิธีการปฏิบัติ ควรนำวิธีการประชุมเชิงปฏิบัติการ (Workshop) มาใช้เป็นเครื่องมือในการปรับปรุงพัฒนาระบบการควบคุมภายในของแต่ละหน่วยงาน และด้านการรายงาน ควรดำเนินการ โดยให้ผู้ปฏิบัติงานและผู้บังคับบัญชาในแต่ละส่วนงาน เป็นผู้จัดทำรายงานเพื่อสรุปผลและรับรองผลการประเมินและควบคุม โดยตนเอง

ชุตติกาญจน์ ไชยเมืองดี (2548) ศึกษาเรื่อง การศึกษาระบบการควบคุมภายในด้านการเงิน และบัญชีของมหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงใหม่ พบว่า มหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงใหม่มีการจัดตั้ง คณะกรรมการจัดวางระบบการควบคุมภายใน ตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับและแนวปฏิบัติของ ส่วนราชการ ซึ่งระบบการควบคุมภายในของมหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงใหม่ได้มีความสัมพันธ์กับ กระบวนการควบคุมภายในตามแนวคิด COSO 5 องค์ประกอบ และจากการเปรียบเทียบกับทั้ง 5 องค์ประกอบพบว่า ด้านสภาพแวดล้อมของการควบคุมผู้ปฏิบัติงานยังไม่เข้าใจและตระหนักถึง จริยธรรมจรรยา รวมทั้งการปฏิบัติงานตามมาตรฐานและการประเมินตรวจสอบภายในอย่างเป็น ระบบ ด้านการประเมินความเสี่ยง มีการประเมิน ระบุ วิเคราะห์ และกำหนดวิธีการควบคุมเพื่อ ป้องกันความเสี่ยง ยกเว้นการมีส่วนร่วมในการระบุปัจจัยเสี่ยงของบุคลากรทั้งที่อาจเกิดขึ้นจาก ปัจจัยภายในและภายนอก ด้านกิจกรรมการควบคุม ในด้านการเงินและบัญชี มีการจัดทำเป็นคู่มือ ระเบียบ ข้อบังคับ และสอบทานเอกสารที่เกี่ยวข้อง แต่ยังไม่มีการนำผลการปฏิบัติจริงไป เปรียบเทียบกับสถาบันอื่นที่มีลักษณะคล้ายคลึงกันเท่านั้น ด้านสารสนเทศและการสื่อสาร มหาวิทยาลัยให้ความสำคัญกับการมีระบบสารสนเทศและการสื่อสารที่ดี แต่ในการประมวลผล ข้อมูลและให้สารสนเทศในบางเรื่องยังไม่ทันกาล ซึ่งอาจส่งผลกระทบต่อตัดสินใจของผู้บริหาร ด้าน การติดตามและประเมินผล มีการติดตามและตรวจสอบงบประมาณตามแผนงานที่ได้รับการอนุมัติ กับค่าใช้จ่ายและเอกสารทางการเงิน จัดทำรายงานการตรวจสอบเสนอแก่อธิการบดีทุกปี

ณัฐพรรณ บุญเรือง (2549) ศึกษาเรื่อง แนวทางการจัดทำการควบคุมภายในทางการเงิน และบัญชีสำหรับสถานีวิจัยและศูนย์พัฒนาโครงการหลวงในจังหวัดเชียงใหม่ โดยการใช้ แบบสอบถามการควบคุมภายใน เพื่อประเมินความเสี่ยงในการปฏิบัติงาน และระบบการควบคุม ภายในด้านการเงินและบัญชีของสถานีวิจัยและศูนย์พัฒนาโครงการหลวงในจังหวัดเชียงใหม่ จำนวน 3 แห่ง พบว่า การควบคุมภายในของสถานีวิจัยและศูนย์พัฒนาโครงการหลวงยังมีความ เสี่ยงในบางระบบ และได้นำผลจากการประเมินการควบคุมภายในด้านการเงินและบัญชีมาจัดทำ แนวทางการควบคุมภายในทางการเงินและบัญชีที่ได้ทำการศึกษาเพื่อนำมาใช้ในการป้องกันการ ทูจริตและผิดพลาด อีกทั้งการศึกษานี้ยังทำให้ได้แบบสอบถามที่สามารถนำมาใช้เป็นแนวทางใน การประเมินความเสี่ยง และประเมินประสิทธิภาพของระบบการควบคุมภายในทางด้านการเงินและ บัญชีสำหรับสถานีวิจัยและศูนย์พัฒนาโครงการหลวงอื่น ๆ ได้