

บทที่ 2

แนวคิดทฤษฎีและวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

แนวคิดและทฤษฎี

การศึกษาค้นคว้าครั้งนี้เป็นการศึกษาเพื่อเปรียบเทียบถึงวิธีการและแนวปฏิบัติการควบคุมภายใน ดังนั้นแนวคิดและทฤษฎีที่นำมาใช้จึงเกี่ยวข้องกับทฤษฎีตามระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน ว่าด้วยมาตรฐานการควบคุมภายใน และการควบคุมภายในตามแนวคิด COSO ซึ่งมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

แนวคิด ความหมายและวัตถุประสงค์ของการควบคุมภายใน

1. ความหมายและวัตถุประสงค์ของการควบคุมภายใน

การควบคุมภายในซึ่งผู้บริหารขององค์กรเป็นผู้กำหนด มีวัตถุประสงค์หลักเพื่อให้เกิดความมั่นใจว่าการดำเนินงานด้านต่าง ๆ ถูกต้องเหมาะสม คือ (อุษณา ภัทรมนตรี, 2544)

1. ด้านการดำเนินงาน (Operations)

วัตถุประสงค์ของการควบคุมภายในด้านการดำเนินงาน คือ การปฏิบัติงานที่ประสิทธิภาพและประสิทธิผล โดยการกำกับการใช้ทรัพยากรทุกประเภทที่มีอยู่ คือ คน (Man) เงิน (Money) วัสดุ (Materials) เครื่องจักร (Machine) และการจัดการ (Management) หรือ 5 – M ให้เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ ประหยัด ได้ผลคุ้มค่า และบรรลุเป้าหมายที่ผู้บริหารองค์กรกำหนด ซึ่งจะส่งผลให้การดำเนินงานขององค์กรมีรายรับเพียงพอกับรายจ่ายที่เกิดขึ้น อันจะทำให้ทุกฝ่ายได้รับประโยชน์ร่วมกัน

2. ด้านรายงานทางการเงิน (Financial Reports)

รายงานหรืองบการเงินขององค์กรไม่ว่าเป็นรายงานที่ใช้ภายในหรือเสนอแก่ส่วนงานบุคคลภายนอก ต้องมีความถูกต้องตามมาตรฐานการบัญชี เชื่อถือได้ และทันเวลา เพื่อเป็นข้อสนเทศที่มีคุณภาพเหมาะสมให้ผู้บริหาร ใช้ประกอบการพิจารณาตัดสินใจทางธุรกิจ ความถูกต้องเชื่อถือได้ดังกล่าวเกิดขึ้นได้จากมาตรการควบคุมภายในที่กำหนด เช่น วิธีการจัดเก็บข้อมูล การป้อนข้อมูล การประมวลผล และการออกรายงาน เป็นต้น

3. ด้านการปฏิบัติตามกฎ ระเบียบ และนโยบาย (Compliance with Applicable Laws and Regulations)

การปฏิบัติงานหรือการดำเนินธุรกิจขององค์กรต้องสอดคล้องหรือเป็นไปตาม บทบัญญัติหรือข้อกำหนดของกฎหมาย นโยบาย ระเบียบ ข้อบังคับ โครงการ แผนงาน และมติ

ของคณะกรรมการข้อบังคับในเรื่องต่าง ๆ ซึ่งคณะกรรมการผู้กำหนด มีระเบียบวิธีปฏิบัติโดย สอดแทรกและเน้นจุดควบคุมไว้ด้วย และฝ่ายจัดการจะกำหนดนโยบายในการดำเนินงานให้ถือ ปฏิบัติต้องดำเนินการให้สอดคล้องกัน เพื่อป้องกันไม่ให้เกิดผลเสียหาย

2. แนวคิดเกี่ยวกับการควบคุมภายใน

จากความหมายของการควบคุมภายในข้างต้น สะท้อนให้เห็นถึงแนวคิดเกี่ยวกับการควบคุม ภายใน ดังนี้(สำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน, 2544 : 1)

1. การควบคุมภายในเป็นส่วนประกอบที่แทรกหรือแฝงอยู่ในการปฏิบัติงานตามปกติ การ ควบคุมภายในมิใช่เหตุการณ์ใดเหตุการณ์หนึ่ง และมีใช้ผลสุดท้ายของการกระทำแต่เป็นกระบวนการ (Process) ที่ต่อเนื่อง และแทรกหรือแฝงอยู่ (Built in) ในการปฏิบัติงานตามปกติของหน่วยรับตรวจ ฝ่ายบริหารจึงควรนำการควบคุมภายในมาใช้โดยรวมเป็นส่วนหนึ่งของกระบวนการบริหาร ซึ่ง ได้แก่ การวางแผน (Planning) การดำเนินการ (Executing) และการติดตามผล (Monitoring)

2. การควบคุมภายในเกิดขึ้นได้โดยบุคลากรทุกระดับ บุคลากรทุกระดับเป็นผู้มี บทบาทสำคัญในการทำให้มีการควบคุมภายในเกิดขึ้นในหน่วยรับตรวจ ฝ่ายบริหารเป็น ผู้รับผิดชอบในการจัดให้มีระบบการควบคุมภายในที่ดี โดยการกำหนดวัตถุประสงค์ วางกลไกการ ควบคุมและการกำหนดกิจกรรมต่าง ๆ รวมทั้งการติดตามผลการควบคุมภายใน ส่วนบุคลากรอื่น รับผิดชอบการปฏิบัติ ตามระบบการควบคุมภายในที่กำหนดขึ้น

3. การควบคุมภายในให้ความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลว่าจะบรรลุตามวัตถุประสงค์ที่ กำหนด ถึงแม้ว่าการควบคุมภายในจะออกแบบไว้ดีเพียงใดก็ตามยังมีปัจจัยอื่นซึ่งมีผลกระทบต่อ การบรรลุวัตถุประสงค์ เช่น การใช้ดุลพินิจผิดพลาด การสมรู้ร่วมคิดกัน การปฏิบัติผิดกฎหมาย ระเบียบและกฎเกณฑ์ที่กำหนดไว้ การวางระบบการควบคุมภายในจะต้องคำนึงถึงต้นทุนและ ผลประโยชน์ที่คุ้มค้ำกับต้นทุนที่เกิดขึ้น

3. องค์ประกอบการควบคุมภายในตามแนวคิดของ COSO

มาตรฐานการควบคุมภายในที่คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินกำหนดประกอบด้วย 5 องค์ประกอบที่มีความเชื่อมโยงและเกี่ยวเนื่องกัน คือ(สำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน, 2544 : 5)

1. สภาพแวดล้อมของการควบคุม (Control Environment)
2. การประเมินความเสี่ยง (Risk Assessment)
3. กิจกรรมการควบคุม (Control Activities)
4. สารสนเทศและการสื่อสาร (Information and Communications)

5. การติดตามประเมินผล (Monitoring)

องค์ประกอบทั้ง 5 ประการ มีความเกี่ยวเนื่องสัมพันธ์กัน โดยมีสภาพแวดล้อมของการควบคุมเป็นรากฐานที่จะทำให้องค์ประกอบอื่น ๆ ดำรงอยู่ได้อย่างมั่นคง สภาพแวดล้อม ที่เอื้อต่อการควบคุมภายในเป็นพื้นฐานสำคัญทำให้มีการปฏิบัติตามองค์ประกอบอื่น ๆ องค์ประกอบทั้ง 5 นี้จะถือว่าเป็นมาตรฐานการควบคุมภายใน เนื่องจากเป็นสิ่งจำเป็นในการดำเนินงานตามภารกิจขององค์กรให้บรรลุตามวัตถุประสงค์และเป้าหมายที่กำหนดและยังเป็นองค์ประกอบขั้นพื้นฐานที่จำเป็นสำหรับการควบคุมภายใน (ดังแสดงในภาพที่ 1) ซึ่งจะเป็นรากฐานไปสู่การ บรรลุ วัตถุประสงค์ของหน่วยงาน 3 ประการ คือ

1. เกิดประสิทธิผลและประสิทธิภาพของการดำเนินงาน
2. สร้างความเชื่อถือของรายงานทางการเงิน
3. ทำให้มีการปฏิบัติตามกฎระเบียบ

ภาพที่ 1 ความสัมพันธ์ระหว่างองค์ประกอบการควบคุมภายใน

แผนภาพแสดงความสัมพันธ์ระหว่างองค์ประกอบการควบคุมภายใน



องค์ประกอบที่ 1 สภาพแวดล้อมของการควบคุม (Control Environment)

สภาพแวดล้อมของการควบคุม หมายถึง ปัจจัยต่างๆ ซึ่งร่วมกันส่งผลให้มีการ ควบคุม ขึ้นในหน่วยรับตรวจ หรือทำให้การควบคุมที่มีอยู่ได้ผลดีขึ้น ในกรณีตรงข้ามสภาพแวดล้อมอาจ ทำให้การควบคุมย่อห่อนลงได้

สภาพแวดล้อมการควบคุมเป็นเรื่องเกี่ยวกับการสร้างความตระหนัก (Control Consciousness) และบรรยากาศ ของการควบคุมในหน่วยงาน ให้บุคลากรในหน่วยงาน เกิด

จิตสำนึกที่ดีในการปฏิบัติงานตามความรับผิดชอบ โดยเน้นการสร้างบรรยากาศ โดยผู้บริหารระดับสูง (Tone at the top) การควบคุมด้านนี้แบ่งเป็นการควบคุมโดยสร้างจิตสำนึกและคุณภาพ (Soft Controls) ที่มองเห็นไม่ได้ เช่น ความซื่อสัตย์ ความโปร่งใส การมีผู้นำดี ความมีจริยธรรม เป็นต้น และการควบคุมโดยกำหนดโครงสร้าง นโยบายและระเบียบวิธีปฏิบัติ (Hard Controls) ที่เป็นหลักฐานมองเห็นได้

สภาพแวดล้อมของการควบคุมที่ดี ประกอบด้วยปัจจัยดังต่อไปนี้

1.1 ปรัชญาและรูปแบบการทำงานของผู้บริหาร (Management Philosophy and Operating Styles)

ปรัชญาและรูปแบบการทำงานของผู้บริหาร มีผลกระทบต่อสภาพแวดล้อมของการควบคุม โดยเป็นตัวกำหนดระดับความเสี่ยงขององค์กรให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ และมีผลต่อทัศนคติ ตลอดจนมีผลต่อระบบสารสนเทศ การบัญชี การบริหารบุคคล การติดตามผล การตรวจสอบและ การประเมินผลซึ่งมีผลต่อการควบคุมภายใน ผู้บริหารจึงต้องเลือกปรัชญาและวิธีการทำงานที่เหมาะสมกับสถานการณ์และรับผิดชอบต่อผลที่เกิดขึ้น ความแตกต่างในแนวความคิดและวิธีการทำงานของผู้บริหารย่อมมีความสำคัญและมีผลต่อการควบคุมภายในขององค์กร

1.2 ความซื่อสัตย์และจริยธรรม (Integrity and Ethical Values)

การสร้างความตระหนัก และบรรยากาศของการควบคุมในหน่วยงาน ให้นุเคราะห์ในหน่วยงานเกิดจิตสำนึกที่ดีในการปฏิบัติงานตามความรับผิดชอบ โดยเน้นการสร้างบรรยากาศ โดยผู้บริหารระดับสูง การควบคุมด้านนี้แบ่งเป็นการควบคุมโดยสร้างจิตสำนึกและคุณภาพที่มองเห็นไม่ได้

ผู้บริหารจะต้องมีการประชาสัมพันธ์ให้นุเคราะห์ทุกคนในองค์กร ทราบถึงความสำคัญของความซื่อสัตย์และจริยธรรม

1.3 ความรู้ ทักษะและความสามารถของบุคลากร (Commitment of Competence)

ผู้บริหารจะต้องกำหนดระดับของความรู้ความสามารถที่จำเป็นสำหรับการปฏิบัติงานในแต่ละงาน และควรกำหนดให้มีการจัดทำเอกสารการกำหนดลักษณะงาน (Job Description) และคุณสมบัติที่ต้องการของแต่ละงาน

1.4 โครงสร้างการจัดองค์กร (Organization Structure)

โครงสร้างองค์กรที่ดี ย่อมเป็นพื้นฐานสำคัญที่ทำให้ผู้บริหารสามารถวางแผนงาน สั่งการ และควบคุมการปฏิบัติงาน ได้อย่างถูกต้อง รวดเร็ว มีประสิทธิภาพ โครงสร้างองค์กรยังรวมถึงการจัดแบ่งหน้าที่ความรับผิดชอบระหว่างหน่วยงานต่าง ๆ ภายในองค์กร และการกำหนดหน้าที่ของบุคลากรในแต่ละฝ่าย

1.5 การมอบอำนาจและความรับผิดชอบ (Assignment of Authority and Responsibility)

หมายถึง การมอบอำนาจในระดับปฏิบัติการ การกำหนดวิธีการรายงานและอำนาจในการอนุมัติ ซึ่งมีความจำเป็นอย่างยิ่งที่บุคลากรทุกคนที่ปฏิบัติงานด้านต่าง ๆ อยู่ในองค์กรจะต้องมีความเข้าใจอย่างชัดเจนถึงขอบเขตแห่งอำนาจหน้าที่และความรับผิดชอบ อีกทั้งควรจะต้องทราบถึงว่างานของตนจะต้องสัมพันธ์กับบุคคลอื่นแค่ไหน ผู้บริหารควรมีการจัดทำ คำพรรณนา ลักษณะงาน (Job description) และจัดทำคู่มือระบบงาน (System documentation) สำหรับงานที่มีความซับซ้อนหรือต้องใช้เทคโนโลยีสูง

1.6 นโยบายและวิธีการบริหารงานด้านทรัพยากรมนุษย์ (Human Resource Policy and Practices) การควบคุมภายในจะมีประสิทธิผลหรือไม่ขึ้นอยู่กับพฤติกรรมและอุปนิสัยของบุคลากรมนุษย์ให้เหมาะสม

1.7 กลไก การติดตามการตรวจสอบภายใน (Internal Audit)

การตรวจสอบภายในเป็นกลไกสำคัญที่มีความเป็นอิสระในการติดตามและประเมินผลการควบคุมภายใน เป็นเครื่องมือของการบริหารเพื่อให้สภาพแวดล้อมของการควบคุมภายในมีคุณภาพที่ดี ผู้ตรวจสอบภายในจะรายงานผลการตรวจสอบและประเมินผลให้แก่ผู้บริหารขององค์กร รวมถึงผู้รับผิดชอบการปฏิบัติงานที่ได้รับการตรวจสอบและประเมินผลด้วย

องค์ประกอบที่ 2 การประเมินความเสี่ยง (Risk Assessment)

ความเสี่ยง มีอยู่ในธุรกิจทุกประเภท และอยู่ในองค์กรทุกขนาด ไม่ว่าจะมิขนาด เล็กหรือขนาดใหญ่ องค์กรย่อมดำเนินอยู่ท่ามกลางความเสี่ยงทางธุรกิจในรูปแบบต่าง ๆ ทั้งจากความเสี่ยงที่มาจากภายในและความเสี่ยงที่มาจากภายนอกองค์กร

การประเมินความเสี่ยงจึงเป็นเครื่องมือทางการบริหารอีกอย่างหนึ่ง เนื่องจากโดยธรรมชาติทุกองค์กรย่อมต้องเผชิญกับการเปลี่ยนแปลง ดันเหตุของการเปลี่ยนแปลงอาจมีมาจากนโยบายการบริหารของผู้บริหาร หรือสภาพการแข่งขันทำให้ต้องปรับเปลี่ยนกลยุทธ์ จึงทำให้ต้องมีความจำเป็นต้องประเมินความเสี่ยงอย่างต่อเนื่องและสม่ำเสมอ (Ongoing) เพื่อให้ผู้บริหารได้รับ

ทราบข้อมูลความเสี่ยงที่ถูกต้องตรงสภาพที่เป็นจริงและทันเวลา อันจะทำให้ข้อมูลเหล่านั้นสร้างเสริมมาตรการและระบบการควบคุมภายในให้สัมพันธ์กับความเสี่ยงที่มีอยู่

2.1 การกำหนดวัตถุประสงค์ (Objectives Setting)

วัตถุประสงค์นั้นเป็นเป้าหมายในการดำเนินธุรกิจขององค์กร ซึ่งจะต้องมีการกำหนดวัตถุประสงค์หรือเป้าหมายของงานที่ต้องการไว้ล่วงหน้าก่อนการปฏิบัติงาน ความเสี่ยงคือโอกาสที่อาจเกิดเหตุการณ์ที่มีผลให้งานไม่ประสบความสำเร็จตามวัตถุประสงค์หรือเป้าหมาย เช่น การตัดสินใจผิด การขาดประสิทธิภาพ ทรัพยากรสูญหาย ระบบการควบคุมภายในที่ดีจะก่อให้เกิดความมั่นใจในระดับหนึ่งว่า สามารถช่วยให้องค์กรบรรลุวัตถุประสงค์ได้ หนึ่งองค์ประกอบที่สำคัญของการควบคุมภายในก็คือ การประเมินความเสี่ยง

วัตถุประสงค์หรือเป้าหมายของกิจการแบ่งเป็น 2 ระดับ คือ

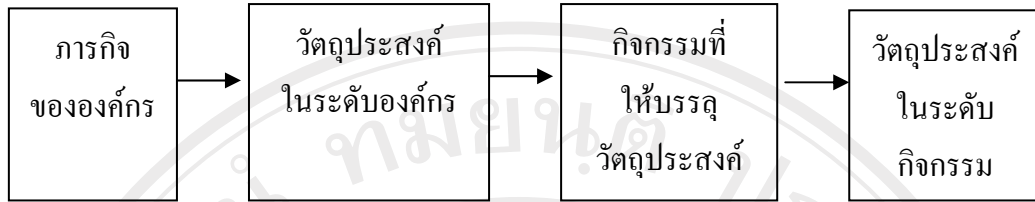
1. วัตถุประสงค์ในระดับองค์กร (Entity – level objectives) ซึ่งกำหนดโดยฝ่ายบริหารหรือผู้บริหารระดับสูง เป็นวัตถุประสงค์ของการดำเนินงานในภาพรวมขององค์กร โดยทั่วไปวัตถุประสงค์ในระดับองค์กรจะระบุไว้ในแผน กลยุทธ์ และแผนการปฏิบัติงานประจำปีขององค์กรเช่นเดียวกับ การกิจ (Mission) และกลยุทธ์ในภาพรวมขององค์กร
2. วัตถุประสงค์ในระดับกิจกรรม (Activity – level objectives) เป็นวัตถุประสงค์ของการดำเนินงานที่เฉพาะเจาะจงลงไปสำหรับแต่ละกิจกรรมที่องค์กรกำหนดเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ขององค์กร ซึ่งวัตถุประสงค์ของแต่ละกิจกรรมจะต้องสนับสนุนและสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ในระดับองค์กร การกำหนดวัตถุประสงค์ควรมีเป้าหมายที่ชัดเจนวัดผลได้ เพื่อใช้วัดความสำเร็จของการปฏิบัติงานในแต่ละระดับ ซึ่ง COSO เน้นเป้าหมายระบุปัจจัยความสำเร็จที่สำคัญ (Key Success Factors) และการใช้ดัชนีวัดผลการปฏิบัติงานที่สำคัญ (Key Performance Indicators: KPI)

การกำหนดวัตถุประสงค์ขององค์กรควรมีลำดับขั้นตอน ดังต่อไปนี้

(ดังแสดงในภาพที่ 2)

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

ภาพที่ 2 ขั้นตอนการกำหนดวัตถุประสงค์ขององค์กร



ขั้นตอนในการประเมินความเสี่ยงประกอบด้วย

- 1 การระบุปัจจัยเสี่ยง
- 2 การวิเคราะห์ความเสี่ยง
- 3 การกำหนดวิธีการควบคุมเพื่อป้องกันหรือลดความเสี่ยง

2.2 การระบุปัจจัยเสี่ยง (Risk Identification)

ความเสี่ยงมีสาเหตุจากปัจจัยทั้งภายในและภายนอกปัจจัยเหล่านี้มีผลกระทบต่อวัตถุประสงค์และเป้าหมายขององค์กรหรือผลการปฏิบัติงาน ทั้งในระดับองค์กรและระดับกิจกรรม ในการระบุปัจจัยเสี่ยงฝ่ายบริหารจำเป็นต้องตั้งคำถามว่ามีเหตุการณ์ใด หรือกิจกรรมใดของกระบวนการปฏิบัติงานที่อาจเกิดความผิดพลาด ความเสียหาย และการไม่บรรลุวัตถุประสงค์ที่กำหนด รวมทั้งมีทรัพย์สินใดที่จำเป็นจะต้องได้รับการดูแลป้องกันรักษา เช่น ความเสี่ยงจากการจัดซื้อจัดจ้างในราคาแพง ความเสี่ยงจากการจัดซื้อพัสดุที่มีคุณภาพต่ำกว่าข้อกำหนด เป็นต้น

2.3 การวิเคราะห์ความเสี่ยง (Risk Analysis)

ความเสี่ยงแบ่งออกเป็น 3 ประเภทคือ

1. ความเสี่ยงจากลักษณะของธุรกิจ (Inherent Risk)
2. ความเสี่ยงจากการควบคุมภายใน (Control Risk)
3. ความเสี่ยงจากการตรวจไม่พบข้อผิดพลาด (Detective Risk)

1. ความเสี่ยงจากลักษณะของธุรกิจ(Inherent Risk) เป็นความเสี่ยงที่มีอยู่โดยธรรมชาติในธุรกิจหรืองานแต่ละอย่าง เมื่อใดที่มีการตัดสินใจที่จะทำธุรกิจนั้น ก็ย่อมมีความเสี่ยงเกิดขึ้น หากไม่จัดมาตรการควบคุมภายในใด ๆ ไว้เลยสำหรับขั้นตอนของงานที่มีความล่อแหลม ขั้นตอนของงานนั้นย่อมเป็นจุดอ่อน หรือจุดที่อาจเกิดความผิดพลาดสิ้นเปลืองและทุจริตขึ้นกับผลงานได้โดยงาน หากจุดอ่อนมีสาระสำคัญก็จะส่งผลให้การปฏิบัติงานไม่บรรลุวัตถุประสงค์หรือขาดประสิทธิภาพในขั้นตอนของงานนั้น

2. ความเสี่ยงจากการควบคุมภายใน (Control Risk) ความเสี่ยงจากการควบคุมภายใน เป็นความเสี่ยงที่เกิดจากระบบการควบคุมภายในขององค์กรไม่อาจป้องกันข้อผิดพลาดในส่วนที่เกิดจากความเสี่ยงจากธุรกิจได้ทั้งหมด

3. ความเสี่ยงจากการตรวจไม่พบข้อผิดพลาด (Detective Risk) ความเสี่ยงจากการตรวจสอบไม่พบข้อผิดพลาดเป็นความเสี่ยงที่การตรวจสอบไม่อาจค้นพบความไม่ถูกต้องของรายการหรือข้อผิดพลาดที่มีอยู่

ความสัมพันธ์ระหว่างความเสี่ยง การควบคุม และตรวจสอบ

ความเสี่ยงจากธุรกิจ (Internet Risk) อาจลดลงได้เมื่อจัดให้มีการวางระบบการควบคุมภายในที่เหมาะสม แต่ก็ยังมีความเสี่ยงที่การควบคุมภายในขององค์กรไม่อาจป้องกันข้อผิดพลาดได้ (Control Risk) การจัดให้มีมาตรการและวิธีการควบคุมภายในยังมีใช้หลักประกันว่าการดำเนินธุรกิจจะประสบความสำเร็จ และปลอดภัยจากความเสียหายหรือความผิดพลาด การตรวจสอบภายในจะสามารถลดความเสี่ยงจากการควบคุมภายในมากขึ้น แต่กระนั้นยังมีความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้นจากการตรวจสอบภายในก็คือ ความเสี่ยงจากการตรวจไม่พบข้อผิดพลาด (Detection Risk) อย่างไรก็ตามองค์กรที่จัดให้มีการตรวจสอบภายในที่ดีย่อมลดโอกาสของความผิดพลาดที่มีสาระสำคัญลงได้มาก

2.4 การบริหารความเสี่ยงหรือเปลี่ยนแปลง(Risk or change Management)

การบริหารความเสี่ยงเป็นเรื่องที่ผู้บริหารยุคปัจจุบันต้องให้ความสนใจ เพราะอาจมีผลกระทบต่อกิจการอย่างร้ายแรง หากประเมินพบว่าจุดใดมีความเสี่ยงสูง ต้องหาวิธีการลดความเสี่ยงลง เพื่อหากเกิดความเสี่ยงนั้นจริง ผลกระทบจะมีผลเสียหายในระดับที่ยอมรับได้ วิธีการบริหารเพื่อลดความเสี่ยง และการเปลี่ยนแปลงที่ใช้อยู่ปัจจุบัน อาจสรุปได้ดังนี้

1. การจัดระบบควบคุมเพื่อป้องกัน ลด หรือค้นพบความเสี่ยงอย่างเหมาะสมทันกาล (Reduce through control)

2. การกระจายความเสี่ยง (Diversify the risk) ได้แก่การกระจายความเสี่ยงออกไปในหลายกิจกรรม

3. การแบ่งความเสี่ยง (Share the risk) ได้แก่ การหาผู้ รับผิดชอบร่วมในความเสี่ยงหรือการจัดประกันภัย และ

4. การกำหนดแผนสำรองในเหตุฉุกเฉิน (Contingency Planning) ได้แก่การกำหนดแผนการล่วงหน้าในเหตุร้ายที่เกิดขึ้นจากการเสี่ยงที่เป็นที่ทราบกันคืออยู่แล้วว่า (known risk) การที่จะกำจัดความเสี่ยงให้หมดไปเป็นสิ่งที่เป็นไปได้้น้อยมากและยิ่งยาก วิธีที่ดีที่สุดคือ การพยายามลด

ความเสี่ยงให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ผู้บริหารที่ให้ความสำคัญกับการประเมินความเสี่ยงอย่างสม่ำเสมอและมีการปรับเปลี่ยนการควบคุมภายในให้เหมาะสมกับการเปลี่ยนแปลงของความเสี่ยง ย่อมถือได้ว่าการปฏิบัติหน้าที่ของผู้บริหาร ได้อย่างเหมาะสมและถือเป็นองค์ประกอบที่สำคัญอย่างหนึ่งของการควบคุมภายใน

องค์ประกอบที่ 3 กิจกรรมการควบคุม (Control Activity)

หมายถึง การกระทำ(Action)ที่สนับสนุนการปฏิบัติงานให้เป็นไปตามนโยบาย แนวทาง วิธีการปฏิบัติงาน คำสั่งต่าง ๆ ที่ฝ่ายบริหารกำหนด หากมีการปฏิบัติอย่างถูกต้อง ภายในเวลา เวลาที่เหมาะสมแล้ว จะทำให้วัตถุประสงค์ของการบริหาร (Management controls) และการควบคุมภายใน (Internal Control) บรรลุผล

ประเภทของการควบคุม

การควบคุม สามารถแบ่งได้เป็น 4 ประเภทคือ

1. การควบคุมแบบป้องกัน (Preventive Control) เป็นวิธีการควบคุมที่กำหนดขึ้นเพื่อป้องกันไม่ให้เกิดความเสี่ยงและข้อผิดพลาดตั้งแต่แรก เช่น การอนุมัติ การจัดโครงสร้างองค์กร การใช้พนักงานที่มีความรู้และจริยธรรม การแบ่งแยกหน้าที่ การใช้และการควบคุมเอกสารที่ดี การควบคุมการเข้าถึงเอกสาร ฯลฯ

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

3. การควบคุมแบบแก้ไข (Corrective Control) เป็นวิธีการควบคุมที่เกิดขึ้นเพื่อการแก้ไขข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้นให้ถูกต้อง หรือ เพื่อหาวิธีแก้ไขไม่ให้เกิดข้อผิดพลาดซ้ำอีกในอนาคต

4. การควบคุมแบบส่งเสริม (Directive Control) เป็นวิธีการควบคุมที่ส่งเสริมหรือกระตุ้นให้เกิดความสำเร็จโดยตรงกับวัตถุประสงค์ที่ต้องการ

การควบคุมทุกประเภทมีผลต่อประสิทธิภาพของการควบคุม ดังนั้นจึงเป็นการยากที่จะระบุว่า การควบคุมประเภทใดสำคัญกว่ากัน การควบคุมแบบป้องกัน (Preventive Control) เป็นการควบคุมด้านคุณภาพและเสียค่าใช้จ่ายน้อยกว่าการควบคุมแบบค้นพบหรือแบบแก้ไขปัญหาที่เกิดขึ้นแล้ว แต่การควบคุมแบบค้นพบหรือแบบแก้ไขยังคงมีความสำคัญในการเป็นหลักฐานยืนยันประสิทธิภาพของการควบคุมแบบอื่น ๆ ว่าได้ผล (Functioning) และป้องกันความสูญหายของทรัพย์สิน (Loss Prevention) จริงหรือไม่ ส่วนการควบคุมแบบส่งเสริมจะส่งผลกระทบต่อ

ขวัญและกำลังใจของผู้ปฏิบัติงาน เช่น การให้รางวัลแก่ผู้มีผลงานดี หรือการฝึกอบรมการสื่อสารให้ผู้ปฏิบัติงานเกิดความเข้าใจ ลดความผิดพลาดในการทำงานซึ่งต่างจากการลงโทษผู้ที่ไม่มีผลงาน ดังนั้นจึงควรมีการกำหนดและออกแบบการควบคุมที่ดี โดยการแสวงหากลับไปเป็นส่วนหนึ่งของการปฏิบัติงานจริง จะมีการควบคุมมากขึ้นอยู่กับความสำคัญและความเสี่ยง เพราะการควบคุมมากเกินไป (Over Control) ย่อมเสียเวลาเสียค่าใช้จ่ายและกำลังใจของผู้ปฏิบัติงาน แต่หากมีการควบคุมน้อยไป (Under Control) ทำให้เกิดความเสี่ยงและโอกาสทุจริต

กิจกรรมการควบคุมที่ระบุในรายงาน COSO ได้แก่

1. การกำหนดนโยบายและวิธีปฏิบัติงานที่ชัดเจน (Policies and Procedures) ผู้บริหารระดับสูงต้องเป็นผู้นำในการจัดทำนโยบายและแผนงานรวม ซึ่งหมายถึงงบประมาณและประมาณการในระดับองค์กร ส่วนวิธีปฏิบัติงานหมายถึง การกำหนดวิธีปฏิบัติงานในรายละเอียดโดยผู้บริหารระดับรองลงมาในการดำเนินงานในด้านต่าง ๆ ที่ตนรับผิดชอบ เพื่อให้รองรับหรือเป็นไปตามนโยบายหรือแผนงานระดับองค์กร ดังนั้น นโยบาย แผนงาน งบประมาณ และประมาณการต่าง ๆ ที่ดีในทุกระดับจึงควรระบุผลงาที่คาดหวังไว้อย่างชัดเจนทั้งในรูปจำนวนและระยะเวลา เพื่อใช้ประโยชน์ในการติดตามและประเมินผลในขั้นต่อ ๆ ไป และได้ผลสรุปที่ชัดเจนไม่คลุมเครือ

2. การสอบทานโดยผู้บริหารสูงสุด (Top Management Review) หมายถึง กิจกรรมการควบคุมที่ผู้บริหารสูงสุดเป็นผู้ใช้ เช่นการใช้วิธีวิเคราะห์เปรียบเทียบระหว่างผลการปฏิบัติงานจริงกับแผนงาน งบประมาณ หรือประมาณการ ซึ่งได้จัดทำหรือกำหนดขึ้นไว้เป็นการล่วงหน้า การสอบทานโดยผู้บริหารสูงสุดเป็นการสอบทานในภาพรวม รวมทั้งการสอบทานโดยเปรียบเทียบกับข้อมูลของกลุ่ม ว่าการดำเนินการนั้นมีปัญหาใหญ่ ๆ ด้านใดบ้าง เพื่อให้ผู้บริหารสูงสุดได้รับทราบระดับปัญหาและทิศทางการแข่งขัน และเตรียมรับสถานการณ์ในอนาคตได้ถูกต้องมากขึ้น

3. การสอบทานโดยผู้บริหารระดับกลาง (Function Management Review) ผู้บริหารระดับกลาง หมายถึง ผู้บริหารที่มีหน้าที่รับผิดชอบงานด้านใดด้านหนึ่งภายในองค์กร เช่น การจัดหา หารผลิต การขาย การเงิน การบัญชี เป็นต้น ซึ่งเป็นการสอบทานตามสายบังคับบัญชาในหน่วยงานที่ตนรับผิดชอบโดยวิธีต่าง ๆ เช่น

- 3.1 การสอบทานผลงานจริงกับแผนงานหรือเป้าหมายในด้านที่ตนรับผิดชอบ
- 3.2 การสอบทานวิธีการปฏิบัติงานจริงกับระเบียบที่กำหนด
- 3.3 การสอบทานกับสถิติผลงานปฏิบัติงานในอดีต

3.4 การสอบทานโดยผู้บริหารระดับกลางควรกระทำบ่อยครั้งมากน้อยเพียงใด ย่อมขึ้นอยู่กับลักษณะของความเสี่ยงของงาน เช่น กรณีของธนาคาร หรือสถาบันการเงินซึ่งระดับ ความเสี่ยงค่อนข้างสูง บางเรื่องอาจต้องมีการสอบทานเป็นประจำทุกวันหรือทุกสัปดาห์

4. การควบคุมการประมวลผลข้อมูล (Control over information Processing) ข้อมูลมีความหมายรวมถึงทั้งข้อมูลทางการบัญชี และข้อมูลสำคัญอื่น กิจกรรมควบคุมภายในประมวลผล ข้อมูลที่ดี ทำให้ได้สารสนเทศสำหรับการบริหารที่มีความถูกต้อง กระทั่งรัด สมบูรณ์ ทันเวลา และ ให้เนื้อหาที่เกี่ยวข้องกับเรื่องที่ต้องตัดสินใจ กิจกรรมการควบคุมที่จำเป็นในกระบวนการนี้ได้แก่

- 4.1 การอนุมัติรายการ (Authorization)
- 4.2 การแบ่งแยกหน้าที่ระหว่างผู้อนุมัติ ผู้บันทึกบัญชี และผู้เก็บรักษาทรัพย์สินที่สำคัญ (Segregation of Duties)
- 4.3 การเก็บรักษา รวมทั้งการควบคุมทรัพย์สินและข้อมูลที่สำคัญ (Access control)
- 4.4 การสอบทานหรือสอบยืนยันงานระหว่างกัน (Internal Review and Internal Check)
- 4.5 การออกแบบและการใช้ออกสารที่เหมาะสม (Document Design and Use)
- 4.6 การใช้เทคโนโลยีที่เหมาะสมช่วยในการประมวลผลข้อมูล (Information technology)
- 4.7 ในกรณีที่ใช้คอมพิวเตอร์ในการประมวลผล ต้องคำนึงถึงการควบคุมทั่วไป (General Control) และการควบคุมเฉพาะระบบงาน (Application Control)

5. การควบคุมทางกายภาพ (Physical Controls) หมายถึง การดูแลป้องกันทรัพย์สินที่มีรูปร่างที่มีตัวตน ได้แก่ เครื่องมือ เครื่องใช้ สินค้าคงเหลือ เงินสดหลักทรัพย์ เอกสารสิทธิ์และ เอกสารสำคัญอื่น รวมถึงการตรวจนับ การจัดเวรยามรักษาการณ์ การประกันภัย การเปรียบเทียบจำนวนที่มีจริงกับทะเบียนหรือหลักฐานการบัญชี

6. การแบ่งแยกหน้าที่ (Segregation of Duties) โดยหลักการคือการจัดแบ่งหน้าที่ระหว่างบุคคลหรือหน่วยงาน เพื่อให้มีการสอบยัน ความถูกต้อง ความสมบูรณ์ระหว่างกันตามหลักการแบ่งแยกหน้าที่ จะหมายความว่างานใดที่มีความสำคัญควรจัดแบ่งแยกหน้าที่ความรับผิดชอบ

7. การใช้ดัชนีวัดผลการดำเนินงานที่สำคัญ (Performance Indicators) ดัชนีวัดผลการดำเนินงานที่นิยมใช้มักอยู่ในรูปอัตราส่วนต่าง ๆ ที่แสดงความสัมพันธ์ ระหว่างข้อมูลทางการเงินหรือการดำเนินงานอย่างหนึ่ง การติดตามวิเคราะห์ความเคลื่อนไหวของอัตราส่วนที่คำนวณขึ้น จะ

ช่วยให้ทราบถึง “อาการ” บางอย่างของธุรกิจว่าอยู่ในภาวะอย่างไร ตัวอย่างเครื่องมือวัดผลส่วนใหญ่น่าใช้ได้แก่

7.1 ดัชนีวัดผลการปฏิบัติงาน (Key performance indicator: KPI) ได้เน้นถึงการวัดความพึงพอใจของลูกค้าที่มีต่อสินค้าและบริการ และการปรับปรุงให้สินค้าและบริการสามารถตอบสนองความต้องการของลูกค้าได้สูงสุด การวัดผลงานจึงมีผู้คิดดัชนีวัดผลการปฏิบัติงานหลายด้านที่เห็นว่าเป็นด้านที่เป็นหลักสำคัญขององค์กรแต่ละแห่ง เช่น ในปี ค.ศ. 1960 Edwards Deming ได้มีการเสนอเรื่องการควบคุมคุณภาพ การลดลงของเสียหรือของมีตำหนิที่เกิดในกระบวนการผลิตให้น้อยลงที่สุด (Zero defect) หรือการใช้เวลาการผลิตที่ลดลง และใช้อัตราส่วนในเรื่องดังกล่าวเป็นตัววัดประสิทธิภาพของการผลิต ในปี ค.ศ. 1973 Peter F. Drucker ได้ความเห็นว่า การวัดผลงานควรพิจารณาทุกด้าน และเน้นการวัดประสิทธิภาพการปฏิบัติงาน (Effective of performance) เป็นสำคัญและในปีต่อมา ค.ศ. 1990 เป็นยุคการบริหารที่เน้นความสำคัญของลูกค้าเป็นหลัก (Customer satisfaction oriented) ดังนั้นการวัดผลการปฏิบัติงานของลูกค้าที่มีต่อสินค้าและบริการ ต่อมาดัชนีวัดผลการปฏิบัติงานสำคัญ (Key performance indicator: KPI) ได้พัฒนาเป็นเครื่องมือโดยการกำหนดตัววัดที่ใช้เป็นเป้าหมายและวัดความสำเร็จการปฏิบัติงานสำคัญในแต่ละทุกระดับ ได้แก่ ระดับองค์กร (Corporate Level) ระดับธุรกิจ (Business Unit Level) ระดับหน่วยงาน (Department Level) ระดับพนักงาน (Employee Level) ซึ่งจะต้องสอดคล้องกับแผนกลยุทธ์และแผนปฏิบัติงานขององค์กร ตามหน้าที่และผลการดำเนินงานหลักขององค์กรและหน่วยงาน

7.2 ดัชนีวัดความสำเร็จแบบสมดุล (Balance Scorecard-BSC) ดัชนีวัดความสำเร็จแบบสมดุล (Balance Scorecard-BSC) ตามที่ Kaplan และ Norton ได้ให้ความหมายไว้คือ “เครื่องมือที่ทำหน้าที่เปลี่ยนพันธกิจ (Mission) และ กลยุทธ์ (Strategy) เป็นชุดของการวัดผลการปฏิบัติงานที่ช่วยกำหนดกรอบของระบบการวัดและการบริหารกลยุทธ์ ที่ครอบคลุมประเด็นครบถ้วน ตัวเลขที่ได้จากการวัดจะทำหน้าที่วัดผลการปฏิบัติงานขององค์กรที่ครอบคลุมต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องไว้ครบถ้วน เช่น ด้านการเงิน ด้านลูกค้า ด้านกิจการภายใน และด้านการเรียนรู้และการเติบโตขององค์กร กล่าวอีกนัยหนึ่ง ดัชนีวัดความสำเร็จแบบสมดุล (Balance Scorecard - BSC) คือตัวชี้วัดผลสำเร็จของการปฏิบัติงานที่กำหนดขึ้นเพื่อให้สามารถตอบสนองความต้องการของผู้ที่เกี่ยวข้องกับองค์กรได้ครบทุกกลุ่ม โดยเฉพาะกลุ่มที่มีบทบาทสำคัญต่อการอยู่รอดและการเติบโตขององค์กร เช่น

1. ด้านการเงิน (Financial Perspective) เพื่อตอบสนองความต้องการของเจ้าของกิจการ ความสำเร็จทางการเงินยังคงเป็นเป้าหมายสำคัญที่จะรักษาความพึงพอใจจากมุมมองของผู้ถือหุ้นและนักลงทุน

2. ด้านลูกค้า (Customer perspective) เพื่อเน้นความพึงพอใจในมุมมองของลูกค้า
3. ด้านกระบวนการภายใน (Internal Business Process) เพื่อตอบสนองความต้องการของผู้ปฏิบัติงานในองค์กร ประสิทธิภาพกระบวนการดำเนินงานของบริษัท ความสามารถในการแข่งขันที่โดดเด่นของบริษัท
4. ด้านการเรียนรู้และพัฒนา (Learning and Growth Perspective) เพื่อตอบสนองการเติบโตและการปรับปรุงระยะยาวอย่างต่อเนื่อง เช่น ศักยภาพของพนักงานและการฝึกอบรม ศักยภาพของระบบสารสนเทศ เป็นต้น

7.3 การเปรียบเทียบกับวิธีที่ดีที่สุด (Benchmark) ในปลายทศวรรษ 1980 ตอนต้น 1990 แนวความคิดนี้ได้รับความนิยมอย่างสูงในแวดวงอุตสาหกรรม โดยใช้วิธีการนี้เปรียบเทียบกับวิธีที่ดีที่สุดแบบเชิงแข่งขัน (Competitive Benchmark) ซึ่งเป็นการเปรียบเทียบกระบวนการต่อกระบวนการ (Process to process) หรือหน่วยงานต่อหน่วยงาน (Function to Function) แต่ไม่ใช่เป็นการเปรียบเทียบว่าบริษัทชั้นนำทำได้ระดับไหน แต่เพื่อค้นหาว่าทำอย่างไรให้ได้วิธีการที่ดีที่สุดเพื่อให้กิจการได้ผลิตผลงานที่เท่าเทียมหรือดีกว่ากิจการผู้นำ

8. การจัดทำหลักฐานเอกสาร (Documentation) การดำเนินงานหรือระบบงานใดที่มีความสำคัญ ควรมีการจัดทำหลักฐานที่เป็นเอกสารหรือเป็นหนังสือไว้

องค์ประกอบที่ 4 สารสนเทศและการสื่อสาร (Information and communication)

ข้อมูลข่าวสารมีความจำเป็นสำหรับการปฏิบัติงานของบุคลากรทั้งระดับบริหารและผู้ปฏิบัติทุกระดับ ทั้งนี้เพื่อให้การปฏิบัติงานเป็นไปอย่างราบรื่น มีความชัดเจนในการสั่งการ การรายงานผลต่าง ๆ ได้แบ่งพิจารณาเป็น 2 ส่วนคือ

4.1 ข้อมูลสารสนเทศ (Information) หมายความรวมถึง สารสนเทศทางการบัญชี และสารสนเทศเกี่ยวกับการดำเนินงานอื่น ๆ ทั้งจากแหล่งภายในและภายนอก ผู้บริหารจำเป็นต้องให้ความสนใจและใช้ข้อมูลสารสนเทศ โดยเฉพาะข้อมูลที่มีลักษณะเป็นสิ่งบอกเหตุ (Warning Signals) ประกอบการตัดสินใจ ส่วนผู้ปฏิบัติงานใช้ข้อมูลสารสนเทศที่ออกมาจากฝ่ายบริหารเป็นเครื่องชี้นำทิศทางการปฏิบัติหน้าที่

ลักษณะสารสนเทศที่ควรมีและใช้ประกอบการตัดสินใจของหน่วยงาน ได้แก่

1. ความเหมาะสมกับการใช้ หมายถึง ข้อมูลสารสนเทศมีเนื้อหาสาระที่จำเป็นต่อการตัดสินใจ
2. ความถูกต้องสมบูรณ์ หมายถึง ข้อมูลสารสนเทศที่แสดงผลตามความเป็นจริงและมีรายละเอียดที่จำเป็นครบถ้วน

3. ความเป็นปัจจุบัน หมายถึง ข้อมูลสารสนเทศที่ให้ตัวเลขและข้อมูลจริงล่าสุดหรือใกล้เคียงวันที่ใช้ตัดสินใจมากที่สุด

4. ความทันเวลา หมายถึง ข้อมูลสารสนเทศที่ใช้เวลาจัดทำอย่างรวดเร็วเพื่อให้ผู้ตัดสินใจได้รับทันเวลาที่ต้องการใช้

5. ความสะดวกในการเข้าถึง หมายถึง ความง่ายในการเข้าถึงข้อมูลสารสนเทศสำหรับผู้ที่มีอำนาจหน้าที่ที่เกี่ยวข้อง และมีระบบรักษาความปลอดภัยมิให้ผู้ที่ไม่เกี่ยวข้องเข้าถึงข้อมูลสารสนเทศได้

การจัดให้มีข้อมูลสารสนเทศที่ดีเป็นหน้าที่ของผู้บริหาร โดยจะต้องจัดหาบุคลากรที่เหมาะสม จัดให้มีเครื่องใช้เทคโนโลยีและระบบงานที่ดี ซึ่งประกอบด้วย ระบบเอกสาร ระบบบัญชี และระบบการประมวลผลข้อมูลเพื่อการบริหารอื่น ๆ ผู้บริหารจะต้องให้ความสำคัญกับการที่พนักงานทุกคนที่เกี่ยวข้องกับการประมวลผลสารสนเทศ อีกทั้งต้องปฏิบัติงานตามระบบงานที่กำหนดไว้อย่างสม่ำเสมอ

4.2 การสื่อสาร กระบวนการประมวลและผลิตข้อมูลสารสนเทศที่ดีย่อมขาดประโยชน์ หากไม่มีระบบการสื่อสารทั้งภายในและภายนอกที่มีประสิทธิภาพและประสิทธิผล ประสิทธิภาพของการสื่อสารหมายถึง การจัดระบบสื่อสารให้ข้อมูลสารสนเทศที่จัดทำไว้แล้วส่งไปยังผู้ที่ควรได้รับ หรือมีไว้พร้อมใช้สำหรับผู้ที่มีอำนาจ ประสิทธิภาพของการสื่อสารหมายถึง การที่ผู้ได้รับข้อมูลสารสนเทศดังกล่าวเกิดประโยชน์จากการใช้ข้อมูลสารสนเทศนั้น

การสื่อสารประกอบด้วย การสื่อสารภายในองค์กรและนอกองค์กร การสื่อสารภายในองค์กรนอกจากบุคลากรที่เกี่ยวข้องและมีอำนาจหน้าที่จะต้องได้รับข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับตนอย่างครบถ้วนเรียบร้อยแล้ว ทุกคนในองค์กรจะต้องให้ความสำคัญกับมาตรการควบคุมภายในทุกมาตรการที่องค์กรจัดให้มีขึ้น

การสื่อสารภายนอก ข้อมูลสารสนเทศภายนอกอาจได้มาจากลูกค้า ผู้ขายสินค้า เจ้าหน้าที่ของรัฐ แหล่งข้อมูลเหล่านี้มีคุณค่ามากต่อองค์กร เพราะอาจทำให้รู้เบาะแสการปฏิบัติหน้าที่อย่างไม่ถูกต้องของพนักงานที่ติดต่อกับบุคคลภายนอกเหล่านั้น

เพราะฉะนั้น ระบบการสื่อสารทั้งภายในและภายนอกควรมีการประเมินเพื่อทราบ ประสิทธิภาพและประสิทธิผลของระบบสื่อสารขององค์กรเป็นระยะอย่างสม่ำเสมอ เพื่อให้การสื่อสารเป็นส่วนหนึ่งของระบบการควบคุมภายในที่ให้ประโยชน์สูงสุดอยู่เสมอ

องค์ประกอบที่ 5 การติดตามและประเมินผล (Monitoring and Evaluation)

การควบคุมภายในจะสมบูรณ์ไม่ได้หากขาดติดตามและประเมินผล ทั้งนี้เนื่องจากการประสิทธิผลของมาตรการและระบบการควบคุมภายในเปลี่ยนแปลงไปได้เสมอ ๆ จึงจำเป็นต้องมีระบบการติดตามและประเมินผลเพื่อให้ผู้บริหารมีความมั่นใจได้อย่างสมเหตุสมผลว่าการควบคุมภายในยังมีประสิทธิผลอยู่เสมอ

การติดตามใช้สำหรับมาตรการหรือระบบการควบคุมภายในที่อยู่ระหว่างการออกแบบหรืออยู่ระหว่างการนำออกสู่การปฏิบัติ

การประเมินผล ใช้สำหรับมาตรการหรือระบบการควบคุมภายในที่ใช้ได้ใช้ไปแล้วเป็นระยะเวลานานพอสมควรที่จะได้รับการประเมินว่ายังมีความเหมาะสมกับสิ่งแวดล้อมต่าง ๆ ที่เปลี่ยนไปหรือไม่

การติดตามและประเมินผล ควรทำอย่างอิสระ โดยผู้ที่ไม่มีส่วนเกี่ยวข้องกับการออกแบบมาตรการหรือการวางระบบภายในนั้น เพื่อสามารถแสดงความคิดเห็นได้อย่างอิสระตรงกับความ เป็นจริงชัดเจน การติดตามผลและประเมินผลไม่ควรจัดทำเฉพาะกับระบบหรือมาตรการควบคุมภายในเท่านั้น แต่ควรจัดให้การติดตาม และการประเมินผลเป็นส่วนหนึ่งของกระบวนการบริหาร และการปฏิบัติงานด้านอื่น ๆ ทุกด้านด้วย

ระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน (สำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน, 2544 : หน้า ก-1 - ก-3)

1. ระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินว่าด้วยการกำหนดมาตรฐานการควบคุมภายใน พ.ศ. 2544 ซึ่งประกาศใช้เมื่อวันที่ 28 กันยายน พ.ศ. 2544 กำหนดมาตรฐานการควบคุมภายใน เพื่อให้หน่วยรับตรวจมีแนวทางในการจัดระบบการควบคุมภายในให้เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ และประสิทธิผล อันจะส่งผลให้เกิดประโยชน์สูงสุดในการดำเนินงานและแก่การใช้จ่ายเงินและทรัพย์สินของประเทศไทยโดยรวม คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินจึงออกระเบียบไว้ ดังต่อไปนี้

2. หน่วยรับตรวจ หมายความว่า หน่วยงานของราชการส่วนภูมิภาคฯ

3. การควบคุมภายใน หมายความว่า กระบวนการปฏิบัติงานที่ผู้กำกับดูแล ฝ่ายบริหารและบุคลากรของหน่วยรับตรวจจัดให้มีขึ้น เพื่อสร้างความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลว่า การดำเนินงานของหน่วยรับตรวจจะบรรลุวัตถุประสงค์ของการควบคุมภายในด้านประสิทธิผลและประสิทธิภาพของการดำเนินงาน ซึ่งรวมถึงการดูแลรักษาทรัพย์สิน การป้องกันหรือลดการผิดพลาด ความเสียหาย การรั่วไหล การสิ้นเปลือง หรือการทุจริตในหน่วยรับตรวจ ด้านความเชื่อถือได้ของรายงานทางการเงินและด้านการปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ และมติคณะรัฐมนตรี

4. ให้นำหน่วยรับตรวจจัดวางระบบการควบคุมภายใน โดยใช้มาตรฐานการควบคุมภายในท้ายระเบียบนี้เป็นแนวทางให้แล้วเสร็จภายในหนึ่งปีนับแต่วันที่ระเบียบนี้ใช้บังคับ

5. ให้นำหน่วยรับตรวจรายงานความคืบหน้าในการจัดวางระบบการควบคุมภายในต่อผู้กำกับดูแล และคณะกรรมการตรวจสอบของหน่วยรับตรวจ (ถ้ามี) ทุกหกสิบวัน พร้อมทั้งส่งสำเนาให้สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินด้วย เว้นแต่สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินจะขอให้ดำเนินการเป็นอย่างอื่น

6. ให้ผู้รับตรวจรายงานต่อคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน ผู้กำกับดูแล และคณะกรรมการ ตรวจสอบเกี่ยวกับการควบคุมภายในอย่างน้อยปีละหนึ่งครั้งภายในเก้าสิบวันนับจากวันสิ้นปีงบประมาณ หรือ ปีปฏิทิน แล้วแต่กรณี เว้นแต่การรายงานครั้งแรกให้กระทำภายในสองร้อยสี่สิบวันนับจากวันวางระบบการควบคุมภายในแล้วเสร็จ

ข้อมูลสรุปผลการประเมินแต่ละองค์ประกอบของการควบคุมภายใน ประกอบด้วย

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

7. หน่วยรับตรวจที่ไม่สามารถปฏิบัติตามระเบียบนี้ได้ ให้ทำความเข้าใจกับคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน

8. ในกรณีหน่วยรับตรวจมีเจตนาหรือปล่อยปละละเลยในการปฏิบัติตามระเบียบนี้ โดยไม่มีเหตุอันควรคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินสามารถเสนอข้อสังเกตและความเห็นพร้อมทั้งพฤติการณ์ของ หน่วยรับตรวจนั้นให้กระทรวงเจ้าสังกัดเพื่อกำหนดมาตรการที่จำเป็นเพื่อให้หน่วยรับตรวจไปปฏิบัติ

9. ให้ประธานกรรมการตรวจเงินแผ่นดินรักษาการตามระเบียบนี้ และให้คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินมีอำนาจตีความและวินิจฉัยปัญหาที่เกิดขึ้นจากการบังคับใช้ระเบียบนี้มาปรับใช้ตามความเหมาะสม กับสภาพแวดล้อมของประเทศไทย

วรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

จันทิรา ยาวุฒิ (2547) ศึกษาเรื่องการเปรียบเทียบการปฏิบัติงานตามระบบการควบคุมภายใน กับระบบการประกันคุณภาพการศึกษา : กรณีศึกษา คณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยเชียงใหม่ เป็นการศึกษาเปรียบเทียบโดยวิเคราะห์เพื่อระบุกิจกรรมของทั้งสองระบบ

พบว่า ระบบการควบคุมภายในของคณะบริหารธุรกิจได้มีการวางระบบการปฏิบัติงานที่ครอบคลุมถึงการปฏิบัติงานตามระบบการประกันคุณภาพการศึกษา โดยใช้หลักในการบริหารเชิงคุณภาพรวม (Total Quality Management - TQM) ซึ่งเน้นปรับปรุงอย่างต่อเนื่องโดยระบบ PDCA (Plan - Do - Check - Act) ระบบการควบคุมภายในมีวัตถุประสงค์เพื่อให้เกิดการปฏิบัติงานที่ใช้ทรัพยากรทุกประเภทอย่างมีประสิทธิภาพโดยประหยัด ได้ผลคุ้มค่าและบรรลุตามเป้าหมายที่ได้กำหนดไว้อย่างถูกต้องตามระเบียบราชการ การจัดทำรายงานทางการเงินเป็นไปอย่างถูกต้องเชื่อถือได้ และทันเวลา ส่วนระบบการประกันคุณภาพการศึกษาของคณะบริหารธุรกิจมีวัตถุประสงค์เพื่อสร้างความพึงพอใจและความมั่นใจให้กับผู้มีส่วนเกี่ยวข้อง ระบบการควบคุมภายในมีแนวทางในการปฏิบัติ จำนวน 117 รายการ ส่วนระบบการประกันคุณภาพการศึกษามีแนวทางในการปฏิบัติ 149 รายการ เมื่อเปรียบเทียบกันแล้วมีแนวทางการปฏิบัติที่เหมือนกัน

ทั้งสองระบบ จำนวน 31 รายการ คิดเป็นร้อยละ 26.50 ของระบบการควบคุมภายใน และเป็นร้อยละ 20.80 ของระบบการประกันคุณภาพการศึกษา และมีแนวปฏิบัติที่คล้ายคลึงกัน โดยมีวัตถุประสงค์เหมือนกันแต่กิจกรรมต่างกันคือระบบการควบคุมภายในมีจำนวน 47 รายการ คิดเป็นร้อยละ 40.17 ระบบการประกันคุณภาพการศึกษามีจำนวน 117 รายการ คิดเป็นร้อยละ 78.52 ส่วนแนวทางการปฏิบัติที่แตกต่างกันในระบบการควบคุมภายในมีจำนวน 39 รายการ คิดเป็นร้อยละ 33.33 ในระบบการประกันคุณภาพการศึกษามีจำนวน 1 รายการ คิดเป็นร้อยละ 0.68

ชวลิตกาญจน์ ไชเมืองดี (2548) ศึกษาเรื่องการศึกษาระบบควบคุมภายในด้านการเงินและการบัญชีของมหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงใหม่ พบว่าระบบควบคุมภายในด้านการเงินในของมหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงใหม่มีความสัมพันธ์และสอดคล้องกับกระบวนการควบคุมภายใน ตามแนวคิด COSO ดังนี้

1. ด้านสภาพแวดล้อมการควบคุม ปัจจัยพิจารณาจากปรัชญาและรูปแบบการบริหาร โครงสร้างการองค์กร นโยบายและวิธีบริหารงานด้านบุคลากร ซึ่งผลการตรวจสอบภายในของมหาวิทยาลัยราชภัฏพบว่า มหาวิทยาลัยได้ดำเนินการแล้วแต่อยู่ระหว่างพิจารณากำหนดวิธีการจัดบรรยากาศการควบคุมภายในโดยบุคคล

2. ด้านประเมินความเสี่ยง หมายถึงการประเมินความเสี่ยงที่คาดว่าจะเกิดขึ้นในอนาคต ในส่วนของมหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงใหม่ได้ดำเนินการปฏิบัติเกี่ยวกับการประเมินความเสี่ยง การระบุปัจจัยเสี่ยง การวิเคราะห์ความเสี่ยง รวมถึงการควบคุมเพื่อป้องกันความเสี่ยงที่จะเกิดขึ้น

3. ด้านกิจกรรมการควบคุม เป็นกิจกรรมที่สนับสนุนการปฏิบัติงานให้เป็นไปตามนโยบาย วิธีปฏิบัติงาน คำสั่งต่าง ๆ ที่ฝ่ายบริหารกำหนด ซึ่งมหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงใหม่ได้

ดำเนินการแล้ว คือการกำหนดนโยบายและวิธีการปฏิบัติงานที่ชัดเจน มีการจัดทำคู่มือปฏิบัติงาน ระเบียบ ข้อบังคับ มีการสอบทานโดยผู้บริหาร

4. ด้านสารสนเทศและการสื่อสาร เน้นการดำเนินการที่เชื่อถือได้ ทั้งสารสนเทศที่เกี่ยวข้องกับการเงินและมีใช้ด้านการเงิน มหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงใหม่ก็ให้ความสำคัญกับการมีระบบสารสนเทศที่ดี มีการจัดหาบุคลากรที่มีความรู้ ความสามารถ และประสบการณ์ทางวิชาชีพ มีการจัดหาเครื่องมือเครื่องใช้ ด้านเทคโนโลยีมีการพัฒนาระบบงานทั้งระบบเอกสารและระบบบัญชี

5. ด้านการติดตามและประเมินผล เน้นให้ผู้ประเมินพิจารณาความเหมาะสมของระบบ ติดตามประเมินผลการควบคุมภายในของหน่วยงานในอันจะช่วยให้บรรลุวัตถุประสงค์ของการควบคุมภายใน มหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงใหม่ดำเนินการในเรื่องการติดตามประเมินผลโดยมีการเปรียบเทียบแผนงานและผลการดำเนินงานรวมถึงการรายงานให้กับผู้กำกับดูแลทราบเป็นลายลักษณ์อักษรอย่างต่อเนื่อง