

บทที่ 2

เอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

การวิจัยเรื่อง “ การดำเนินการควบคุมภายในตามมาตรฐานการควบคุมภายในของสถานศึกษาสังกัดสำนักงานเขตพื้นที่การศึกษาประถมศึกษาปัตตานี เขต 3 ” ครั้งนี้ ผู้วิจัยได้ทำการศึกษา ค้นคว้าข้อมูลที่เกี่ยวข้องทั้งจากตำรา วารสาร บทความ กฎ ระเบียบและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง และได้ทำการสังเคราะห์ข้อมูลในประเด็นสำคัญ ดังนี้ 1) การควบคุมภายใน 2) มาตรฐานการควบคุมภายใน ประกอบด้วย สภาพแวดล้อมของการควบคุม การประเมินความเสี่ยง กิจกรรมการควบคุม สารสนเทศและการสื่อสาร และการติดตามประเมินผล 3) งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง ซึ่งสามารถเรียบเรียงข้อมูลโดยสังเขปได้ดังต่อไปนี้

1. การควบคุมภายใน

การควบคุมภายในเป็นเครื่องมือที่ผู้บริหารนำมาใช้ เพื่อให้ความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลว่า การดำเนินงานหรือการบริหารจัดการนั้นๆ จะบรรลุผลสำเร็จตามวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้หรือไม่ ผู้บริหารไม่ว่าจะเป็นภาครัฐและเอกชนจะต้องรู้จักและต้องทำความเข้าใจ เพราะเป็นหน้าที่ที่สำคัญอย่างหนึ่งของผู้บริหารที่ต้องปฏิบัติ เพื่อให้กิจการงานต่างๆสำเร็จลุล่วงตามนโยบายและวัตถุประสงค์ขององค์กร

1.1 ความหมายของการควบคุมภายใน

การควบคุมภายใน หมายถึง กระบวนการที่ผู้กำกับดูแล ฝ่ายบริหารและบุคลากรของหน่วยงานรับตรวจกำหนดให้มีขึ้น เพื่อให้ความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลว่า การดำเนินงานของหน่วยรับตรวจจะบรรลุวัตถุประสงค์ (ชร สุนทรายุทธ, 2551 อ้างจาก คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน, 2544) ดังต่อไปนี้

1) ประสิทธิภาพและประสิทธิภาพของการดำเนินงาน ได้แก่ การดำเนินงานและการใช้ทรัพยากรของหน่วยรับตรวจให้เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล ซึ่งรวมถึง การดูแลรักษาทรัพย์สิน การป้องกันหรือการลดความผิดพลาด ความเสียหาย การรั่วไหล การสิ้น เปลือง หรือการทุจริตในหน่วยรับตรวจ

2) ความเชื่อถือได้ของรายงานทางการเงิน ได้แก่ การจัดทำรายงานทางการเงินที่ใช้ภายในและภายนอกหน่วยงานรับตรวจให้เป็นไปอย่างถูกต้อง เชื่อถือได้และทันเวลา

3) การปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง ได้แก่ การปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบข้อบังคับ หรือมติคณะรัฐมนตรีที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานของหน่วยรับตรวจ รวมทั้งการปฏิบัติตามนโยบายและวิธีการปฏิบัติงานที่หน่วยรับตรวจได้กำหนดขึ้น

การควบคุมภายใน หมายถึง แผนการหรือมาตรการที่ฝ่ายบริหารกำหนดให้พนักงานปฏิบัติ เพื่อให้เป็นไปตามเป้าหมายที่กำหนดไว้ ความหมายนี้เป็นความหมายเดิม COSO ได้เปลี่ยนและให้ความหมายใหม่ว่า การควบคุมภายใน คือ กระบวนการปฏิบัติงานที่ทุกคนในองค์กรตั้งแต่คณะกรรมการบริหาร ผู้บริหารทุกระดับ และพนักงานทุกคนร่วมกันกำหนดให้เกิดขึ้น เพื่อสร้างความมั่นใจในระดับที่สมเหตุสมผลในการบรรลุวัตถุประสงค์ 3 ประการ (อุษณา ภัทรมนตรี, 2544 : 5) ต่อไปนี้

- 1) ประสิทธิภาพและประสิทธิผลของการทำงาน
- 2) ความเชื่อถือได้ของรายงานทางการเงิน
- 3) การปฏิบัติตามกฎหมายและกฎระเบียบที่เกี่ยวข้อง

การควบคุมภายใน หมายถึง การที่ส่วนราชการควบคุมการรับจ่ายเงินของแผ่นดินให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์ของกฎหมายที่เกี่ยวกับการเงินของแผ่นดิน (เชิดชัย มีคำ, 2545 : 279)

การควบคุมภายใน หมายถึง กระบวนการปฏิบัติงานที่ผู้บริหารทุกระดับและพนักงานทุกคนในองค์กรกำหนดขึ้น เพื่อให้องค์กรบรรลุเป้าหมายที่สำคัญ 4 ประการ (วัชนีพร เศรษฐศักดิ์โก, 2548 : 139-140) คือ

- 1) เพื่อดูแลรักษาทรัพย์สินและข้อมูลให้อยู่ในสถานที่ที่ปลอดภัยจากการทุจริตของผู้บริหาร พนักงาน หรือบุคคลภายนอก การมีระบบการควบคุมภายในที่ดีจะทำให้ทราบถึงความเสียหายที่เกิดขึ้นในองค์กรเร็วที่สุด
- 2) เพื่อให้มั่นใจว่าการจัดทำสารสนเทศทางบัญชีมีความถูกต้อง เชื่อถือได้ และนำเสนอได้ทันเวลา การมีระบบควบคุมภายในที่ดีจะทำให้ผู้ใช้ได้รับสารสนเทศที่ถูกต้อง และเชื่อถือได้ตรงตามเวลาที่กำหนด
- 3) เพื่อสนับสนุนให้มีการปฏิบัติงานตามนโยบายและข้อบังคับของกิจการ หรือข้อกำหนดของกฎหมายอย่างต่อเนื่อง การมีระบบการควบคุมภายในที่ดีจะป้องกันไม่ให้เกิดผลเสียหายจากการละเว้นการปฏิบัติงานตามนโยบาย และข้อบังคับของกิจการหรือตามข้อกำหนดของกฎหมาย

4) เพื่อส่งเสริมให้มีการปฏิบัติงานในองค์กรอย่างมีประสิทธิภาพ ระบบการควบคุมภายในที่ดีจะช่วยให้มีการใช้ทรัพยากรขององค์กร เช่น ทรัพยากรมนุษย์ ทรัพยากรทางการเงิน เวลา และทรัพย์สินอื่นอย่างมีประสิทธิภาพ ประหยัด และบรรลุเป้าหมายขององค์กร การควบคุมภายใน หมายถึง กระบวนการหรือขั้นตอนการทำงานที่เป็นผลมาจากการออกแบบโดยคณะกรรมการ ผู้บริหาร หรือบุคคลอื่นๆขององค์กร เพื่อก่อให้เกิดความมั่นใจได้อย่างสมเหตุสมผลว่า องค์กรจะสามารถบรรลุวัตถุประสงค์ (ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, 2548 : 28) ดังต่อไปนี้

- 1) ความมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลของการดำเนินงาน
- 2) ความเชื่อถือได้ของรายงานทางการเงิน
- 3) การปฏิบัติตามกฎ ระเบียบ และนโยบายที่ใช้บังคับองค์กรนั้นๆ

การควบคุมภายใน คือ แผนการจัดหน่วยงาน วิธีปฏิบัติงานที่ประสานสัมพันธ์กัน และมาตรการต่างๆ ที่กิจการกำหนดขึ้นและถือปฏิบัติภายในองค์กร เพื่อปกป้องรักษาทรัพย์สินของกิจการ รวมทั้งสอบทานความถูกต้องและเชื่อถือได้ของข้อมูลทางบัญชี เพิ่มพูนประสิทธิภาพการดำเนินงาน และส่งเสริมให้มีการดำเนินงานตามนโยบายที่ฝ่ายบริหารได้กำหนดไว้ (จันทนา สาขาการและคณะ, 2550 : 2)

จากคำจำกัดความข้างต้นสรุปได้ว่า การควบคุมภายใน หมายถึง กระบวนการที่ฝ่ายบริหารและบุคลากรขององค์กรร่วมกำหนดขึ้นเพื่อถือปฏิบัติ และก่อให้เกิดความมั่นใจว่าองค์กรจะสามารถบรรลุวัตถุประสงค์ 3 ประการ คือ ประสิทธิภาพและประสิทธิผลของการปฏิบัติงาน ความเชื่อถือได้ของรายงานทางการเงิน และการปฏิบัติตามกฎหมายและกฎระเบียบที่เกี่ยวข้อง

1.2 วัตถุประสงค์ของการควบคุมภายใน

การดำเนินกิจการงานอย่างมีระเบียบแบบแผนที่ดีจำเป็นต้องมีการกำหนดวัตถุประสงค์การดำเนินกิจกรรมนั้นๆอย่างชัดเจน การวางระบบควบคุมภายในก็เช่นกัน ต้องมีการกำหนดวัตถุประสงค์ของการควบคุมขึ้นมา ซึ่งวัตถุประสงค์นั้นอาจกำหนดแตกต่างกันไปตามแนวคิดและหลักการควบคุมองค์กรแต่ละองค์กร (เจริญ เกษภูววัลย์, 2546 : 107-109) ดังนี้

- 1) วัตถุประสงค์ของการควบคุมตามประเภทของการควบคุมภายใน

การกำหนดวัตถุประสงค์ของการควบคุมตามประเภทการควบคุมภายในอาจกำหนดไว้ 4 ประเภท คือ

1.1) การควบคุมเพื่อป้องกันความเสี่ยง (Preventive Controls)

วัตถุประสงค์ของการจัดให้มีการควบคุมภายในแบบนี้ก็เพื่อป้องกันความเสียหายไม่ให้เกิดมีขึ้น หรือมีขึ้นได้แต่น้อยที่สุด

1.2) การควบคุมเพื่อการติดตามตรวจสอบความเสี่ยง (Detective Controls)

วัตถุประสงค์ของการควบคุมแบบนี้ก็เพื่อใช้ในการตรวจค้นให้พบความเสียหายอันเกิดจากความเสียหายต่างๆ

1.3) การควบคุมเพื่อการแก้ไขข้อบกพร่อง (Corrective Controls)

วัตถุประสงค์ของการควบคุมแบบนี้ก็เพื่อใช้ในการปรับปรุง แก้ไขข้อผิดพลาดบกพร่องต่างๆ อันเกิดขึ้นจากการควบคุมความเสี่ยงต่างๆที่มีอยู่

1.4) การควบคุมเพื่อแนะนำวิธีการปฏิบัติงาน (Directive Controls)

การลดความเสี่ยงหรือการป้องกันความเสี่ยงที่ดีแบบหนึ่งก็คือ การสร้างระบบการปฏิบัติงานให้มีการควบคุมการทำงานให้ถูกต้องในครั้งแรก เพราะการทำงานผิดในครั้งแรกจะนำไปสู่การปรับปรุงแก้ไข ซึ่งต้องเสียค่าใช้จ่ายและเวลาในการแก้ไขนั้น

2) วัตถุประสงค์ของการควบคุมตามแนวคิดของ COSO ตามหลักการของ Internal Control-Integrated Framework มี 3 ข้อที่สำคัญ คือ

2.1) ประสิทธิภาพและประสิทธิภาพของการดำเนินงาน กระบวนการควบคุมภายในที่มีประสิทธิภาพ หมายความว่า การปฏิบัติที่ดำเนินการปฏิบัติงานสำเร็จตามนโยบายและกระบวนการปฏิบัติในทิศทางที่ผลประโยชน์ที่ได้รับอย่างน้อยต้องคุ้มกับค่าใช้จ่ายที่ต้องเสียไป ซึ่งสุดท้ายแล้วกิจการต้องมีความสามารถในการทำกำไร และการเพิ่มผลผลิตให้เกิดประโยชน์สูงสุดในการใช้ทรัพยากรขององค์กรด้วย

2.2) ความเชื่อถือได้ของรายงานการเงิน รายงานทางการเงินเป็นกิจกรรมที่สำคัญขององค์กร โดยเฉพาะองค์กรที่เป็นบริษัทมหาชนจำกัด หรือเป็นกิจการที่เกี่ยวข้องกับสาธารณชน การออกรายงานทางการเงินจะต้องจัดให้มีการควบคุมภายในให้มีการออกรายงานทางการเงินที่เป็นจริง คือ มีรายการเกิดขึ้นจริง มีความถูกต้อง ครบถ้วน และเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีและมาตรฐานที่ทางการกำหนด

2.3) การปฏิบัติตามกฎหมายและระเบียบที่เกี่ยวข้อง ระบบการควบคุมภายในที่มีประสิทธิภาพจะต้องเป็นระบบที่สามารถควบคุม ดูแลและกำกับให้การปฏิบัติงานขององค์กรเป็นไปตามข้อกำหนดของกฎหมายและระเบียบข้อบังคับของภาครัฐที่ได้กำหนดให้ปฏิบัติ

สรุปได้ว่า วัตถุประสงค์ของการควบคุมภายในมี 2 ประเภท คือ

- 1) วัตถุประสงค์ตามประเภทของการควบคุม ประกอบด้วย เพื่อป้องกันความเสี่ยง เพื่อการติดตาม ตรวจสอบความเสี่ยง เพื่อการแก้ไขข้อบกพร่องและเพื่อแนะนำวิธีการปฏิบัติงาน 2) วัตถุประสงค์ตามแนวคิดของ COSO ประกอบด้วย เพื่อประสิทธิผลและประสิทธิภาพของการดำเนินงาน เพื่อความเชื่อถือได้ของรายงานการเงิน และเพื่อการปฏิบัติตามกฎหมายและกฎระเบียบที่เกี่ยวข้อง

1.3 แนวคิดเกี่ยวกับการควบคุมภายใน

แนวคิดเกี่ยวกับการควบคุมภายใน (ชร สุนทรายุทธ, 2550 : 216) มีดังนี้

- 1) การควบคุมภายในเป็นส่วนประกอบที่แทรกหรือแฝงอยู่ในการปฏิบัติงานตามปกติ การควบคุมภายในมิใช่เหตุการณ์ใดเหตุการณ์หนึ่ง และมีผลสุดท้ายของการกระทำ แต่เป็นกระบวนการที่ต่อเนื่อง และแทรกหรือแฝงอยู่ในการปฏิบัติงานตามปกติของหน่วยรับตรวจ ฝ่ายบริหารจึงควรนำการควบคุมภายในมาใช้ โดยรวมเป็นส่วนหนึ่งของกระบวนการบริหารงาน ซึ่งได้แก่ การวางแผน การดำเนินการ และการติดตามผล

- 2) การควบคุมภายในเกิดขึ้นได้โดยบุคลากรของหน่วยรับตรวจ บุคลากรทุกระดับเป็นผู้มีบทบาทสำคัญในการทำให้มีการควบคุมภายในเกิดขึ้นในหน่วยรับตรวจ ฝ่ายบริหารเป็นผู้รับผิดชอบในการจัดให้มีระบบการควบคุมภายในที่ดี โดยการกำหนดวัตถุประสงค์ วางกลไกการควบคุม และการกำหนดกิจกรรมต่างๆ รวมทั้งการติดตามผลการควบคุมภายใน ส่วนบุคลากรอื่นของหน่วยรับตรวจ รับผิดชอบต่อการปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายในที่กำหนดขึ้น

- 3) การควบคุมภายในให้ความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลว่าจะบรรลุตามวัตถุประสงค์ที่กำหนด ถึงแม้ว่าการควบคุมภายในจะออกแบบไว้ดีเพียงใดก็ตาม ก็ไม่สามารถให้ความมั่นใจได้ว่า จะทำให้การดำเนินงานบรรลุตามวัตถุประสงค์อย่างสมบูรณ์ เพราะยังมีปัจจัยอื่นซึ่งมีผลต่อการบรรลุวัตถุประสงค์ของหน่วยรับตรวจ เช่น การใช้ดุลพินิจผิดพลาด การสมรู้ร่วมคิดกัน การปฏิบัติผิดกฎหมาย ระเบียบและกฎเกณฑ์ที่กำหนด นอกจากนี้การวางระบบการควบคุมภายในจะต้องคำนึงถึงต้นทุนและผลประโยชน์ที่ได้รับจากการควบคุมภายในจะคุ้มค่ากับต้นทุนที่เกิดขึ้น

จากแนวคิดข้างต้นสรุปได้ว่า 1) การควบคุมภายในเป็นกระบวนการที่แทรกอยู่ในการปฏิบัติงานตามปกติของหน่วยงาน ฝ่ายบริหารควรนำการควบคุมภายในมาใช้เป็นส่วนหนึ่งของกระบวนการบริหารงาน 2) บุคลากรทุกระดับมีบทบาทสำคัญที่ทำให้มีการควบคุมภายใน

เกิดขึ้น โดยฝ่ายบริหารเป็นผู้จัดให้มีระบบการควบคุมภายในที่ดี ส่วนบุคลากรมีบทบาทต่อการปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายในที่กำหนด 3) การควบคุมภายในจะให้ความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลว่าองค์การจะบรรลุวัตถุประสงค์ตามที่กำหนดไว้

1.4 ประเภทของการควบคุมภายใน

สมเด็จพระราชินีสุทิดา (2542 : 23) ได้แบ่งประเภทของการควบคุมภายในออกเป็น 2 ด้าน ดังนี้

1) การควบคุมทางบัญชี (Accounting Control) เป็นการกำหนดวิธีการการแบ่งสายงานการปฏิบัติงานต่างๆ ที่จะนำมาเพื่อการป้องกันทรัพย์สินของกิจการ โดยการกำหนดอำนาจหน้าที่ในการอนุมัติ การแบ่งแยกหน้าที่ระหว่างฝ่ายบัญชีกับฝ่ายควบคุมดูแลทรัพย์สิน

2) การควบคุมทางการบริหาร (Administrative Control) เป็นการกำหนดวิธีการปฏิบัติงานต่างๆ ที่เกี่ยวกับการแบ่งงานตลอดจนวิธีการต่างๆ ที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการทำงานให้เกิดประสิทธิภาพ

พยอม สิงห์แสน (2544 : 2) ได้แบ่งประเภทของการควบคุมภายในออกเป็น 2 ด้าน ดังนี้

1) การควบคุมด้านบริหาร (Administrative Control) หมายถึง แผนการจัดแบ่งส่วนงาน วิธีการ และการจัดบันทึกที่ใช้ในกระบวนการตัดสินใจของผู้บริหาร ซึ่งเป็นจุดเริ่มต้นของการควบคุมทางบัญชี การควบคุมทางด้านการบริหารอาจจำแนกออกเป็น 3 ประการคือ

1.1) การจัดส่วนแบ่งงาน การฝึกอบรม และนโยบายที่เกี่ยวกับพนักงาน หลักสำคัญของการควบคุมภายในเกี่ยวกับแผนจัดแบ่งส่วนงานมีอยู่ว่า ต้องไม่ให้พนักงานคนหนึ่งคนใดควบคุมงานเรื่องหนึ่งเรื่องใดตั้งแต่ต้นจนจบ เพราะมีละนั้นแล้วอาจเกิดการทุจริตได้ง่าย หรืออาจมีข้อผิดพลาดที่ไม่มีใครพบ การแบ่งแยกหน้าที่ที่สำคัญที่สุด ได้แก่ การแบ่งแยกหน้าที่ด้านปฏิบัติงานกับการบัญชี เพื่อป้องกันให้เกิดการโต้แย้ง หรือปิดความรับผิดชอบ การมอบหมายหน้าที่การงาน วิธีการปฏิบัติงาน และนโยบายต่างๆ ควรจัดทำเป็นลายลักษณ์อักษร

1.2) การวางแผนและการจัดทำรายงานทางการเงิน การวางแผนเป็นสิ่งจำเป็นเพื่อให้บรรลุเป้าหมายระยะยาว เพื่อที่จะให้มีความแน่นอนในการที่จะดำเนินการให้บรรลุเป้าหมาย มีระบบการรายงานผลการดำเนินงานโดยเปรียบเทียบรายการที่เกิดขึ้นจริงกับ

รายการที่ประเมินไว้ ในการบริหารงานผู้บริหารต้องได้รับข้อมูลทางการเงินที่เกิดขึ้นเพื่อนำไปเปรียบเทียบกับงบประมาณที่ตั้งไว้ หรือเทียบกับตัวเลขในประเภทเดียวกันของปีก่อน ข้อแตกต่างที่เกิดขึ้นจะนำมาวิเคราะห์หาข้ออธิบายและหาทางแก้ไขเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพของการดำเนินงาน

1.3) การตรวจสอบภายใน จัดเป็นส่วนหนึ่งของการควบคุมทางด้านการบริหาร เพราะว่าได้ใช้เป็นเครื่องมือของผู้บริหารเพื่อที่จะวางระบบบัญชีและตรวจสอบว่าได้มีการปฏิบัติตามระบบการควบคุมทางด้านบัญชีแล้วอย่างมีประสิทธิภาพ และเพื่อที่จะให้ผู้ตรวจสอบภายในสามารถสอบทานดังกล่าวอย่างได้ผล ควรต้องให้ทำงานโดยมีความเป็นอิสระมากที่สุด คือ มีการรับผิดชอบและรายงานตรงต่อผู้บริหารระดับสูง

2) การควบคุมทางด้านบัญชี ประกอบด้วยแผนการจัดแบ่งส่วนงาน วิธีการ และการจัดบันทึกรายการค้า เพื่อวัตถุประสงค์จะดูแลรักษาทรัพย์สิน และมีการบันทึกบัญชีที่ถูกต้องและเชื่อถือได้ การควบคุมทางบัญชีมีสาระสำคัญต่างๆ ดังต่อไปนี้

- 2.1) การอนุมัติรายการ
- 2.2) ความถูกต้องของรายการ
- 2.3) มีความครบถ้วน
- 2.4) ความถูกต้องในการบันทึกบัญชี
- 2.5) การเก็บรักษาทรัพย์สิน
- 2.6) การพิสูจน์ยอด

เมตตา ศรีโพธิ์ชัย (2547 : 76) ได้แบ่งการควบคุมภายในออกเป็น 2 ประเภท ได้แก่

1) การควบคุมภายในด้านบริหาร (Administrative or Management Control) เป็นการควบคุมที่ช่วยสนับสนุนให้มีการปฏิบัติตามนโยบายต่างๆ ที่ธุรกิจกำหนดขึ้น เพื่อให้มีการปฏิบัติงานอย่างมีประสิทธิภาพ ลดการสูญเสีย และเพิ่มกำไรให้กับธุรกิจ ดังนั้นรูปแบบของการควบคุมภายในด้านการบริหารที่ดีควรประกอบด้วย

1.1) การวางแผนและการกำหนดนโยบายหลัก การควบคุมด้านนี้ คือ การวางแผนและกำหนดนโยบายหลักไว้ล่วงหน้า หากมีการเปลี่ยนแปลงเกิดขึ้นภายหลัง ควรจะต้องมีการปรึกษาหารือและอนุมัติในที่ประชุมคณะกรรมการหรือผู้บริหารระดับสูงและที่สำคัญคือ ต้องมีการควบคุมเพื่อให้มีการปฏิบัติงานตามแผนและนโยบายที่ได้กำหนดไว้

1.2) การจัดองค์การและการมอบหมายงาน การจัดองค์การเป็นการจัดการสายการบังคับบัญชาตามโครงสร้างหรือแผนผังขององค์การ การรายงานการปฏิบัติงานและการประสานงานของหน่วยงานต่างๆ ภายในองค์การโดยมีการกำหนดอำนาจและความรับผิดชอบ

ของแต่ละตำแหน่งงานและคุณสมบัติของผู้ปฏิบัติงานไว้อย่างชัดเจนเป็นลายลักษณ์อักษร

1.3) งานด้านบุคลากร เป็นการคัดเลือกบุคคลเข้าทำงานตามความสามารถ และตามความเหมาะสมกับตำแหน่งต่างๆภายในองค์กร กิจการควรกำหนดความรู้ ความสามารถ และคุณวุฒิของงานในแต่ละตำแหน่งหน้าที่ไว้อย่างชัดเจนเป็นลายลักษณ์อักษร รวมทั้งกำหนดวิธีการคัดเลือก เพื่อหาบุคคลที่มีความรู้ ความสามารถและทัศนคติที่ดีต่อองค์กร งานด้านบุคลากรยังรวมถึงการให้การศึกษาอบรมภายหลังการเข้ามาทำงานแล้ว การเสริมสร้างความสัมพันธ์และความเข้าใจอันดีต่อกันระหว่างพนักงานกับพนักงานและองค์กรด้วย

1.4) การรายงานและประเมิน ฝ่ายบริหารระดับสูงจะมีมาตรการในการควบคุมเจ้าหน้าที่ระดับต่างๆ โดยจัดให้มีการควบคุมและประเมินผลการปฏิบัติงานเป็นระยะๆ ซึ่งการควบคุมดังกล่าวอาจจะทำให้ลักษณะของการรายงานและประเมินผลจากการกำหนดงบประมาณประเภทต่างๆ รายงานดังกล่าวจะทำให้ผู้บริหารระดับสูงสามารถทราบได้ตลอดเวลาว่า การปฏิบัติงานยังมีประสิทธิภาพอยู่หรือไม่ มีปัญหาอะไรเกิดขึ้นบ้าง เพื่อหาสาเหตุและกำหนดวิธีการแก้ไขให้เหมาะสมในแต่ละกรณี เป็นการลดความสูญเสียเนื่องจากการปฏิบัติงานที่ไม่มีประสิทธิภาพ

2) การควบคุมภายในด้านการบัญชี (Accounting Control) มีวัตถุประสงค์เพื่อควบคุมดูแลรักษาสินทรัพย์และเอกสารหลักฐานของกิจการ เป็นการควบคุมที่ช่วยทำให้ข้อมูลทางการเงิน การบัญชีถูกต้องเชื่อถือได้ การกำหนดให้มีมาตรฐานที่สามารถตรวจสอบพบข้อผิดพลาด หรือตรวจพบทรัพย์สินและเอกสารหลักฐานที่สูญหายได้อย่างรวดเร็ว จะทำให้สามารถแก้ไขหรือติดตามกลับคืนมาได้ทันเวลา รูปแบบของการควบคุมภายในด้านบัญชีมีลักษณะดังต่อไปนี้

2.1) การควบคุมขั้นพื้นฐานหรือการควบคุมเบื้องต้น เป็นการกำหนดระบบการควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่าได้มีการบันทึกรายการบัญชีอย่างเหมาะสม ถูกต้อง และครบถ้วน สมบูรณ์ ประกอบด้วย

2.1.1) การอนุมัติรายการ

2.1.2) ความเชื่อถือได้

2.1.3) ความถูกต้อง

2.1.4) ความครบถ้วน

2.2) การกำหนดวิธีการเพื่อการควบคุมขั้นพื้นฐาน หรือการควบคุมสนับสนุน เป็นการกำหนดระบบการควบคุมขึ้นมาอีกชั้นหนึ่ง เพื่อให้มั่นใจว่าได้มีการปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายในขั้นพื้นฐานอย่างต่อเนื่องและเหมาะสม นอกจากนี้ยังรวมถึงวิธีการต่างๆ

ที่นำมาใช้เพื่อให้เกิดความมั่นใจได้ว่า ทรัพย์สินทั้งหมดของกิจการมีการควบคุมดูแลอย่างรัดกุม เพื่อให้สามารถค้นพบข้อผิดพลาดได้อย่างรวดเร็ว การควบคุมสนับสนุนมีองค์ประกอบ 4 ประการ คือ

- 2.2.1) การแบ่งแยกหน้าที่
- 2.2.2) การดูแลรักษาทรัพย์สิน
- 2.2.3) การควบคุมดูแลการปฏิบัติงาน
- 2.2.4) การตรวจสอบภายใน

จันทนา สาขากรและคณะ (2550 : 2) ได้แบ่งการควบคุมภายในออกเป็น 2 ประเภท ได้แก่

- 1) การควบคุมด้านการบริหาร หมายถึง การควบคุมที่มีได้จำกัดอยู่เพียงที่แผนการจัดองค์การ แต่ได้รวมถึงวิธีการและมาตรการต่างๆ ที่จะทำให้การดำเนินงานมีประสิทธิภาพ และส่งเสริมให้มีการปฏิบัติตามนโยบายที่ผู้บริหารวางไว้ด้วย การวางแผนและการกำหนดนโยบายหลักการจัดองค์การ การกำหนดอำนาจดำเนินการ การคัดเลือกพนักงาน การฝึกอบรมและพัฒนาพนักงาน การวิเคราะห์ทางสถิติ และรายงานผลการปฏิบัติงานเหล่านี้ ถือเป็นส่วนหนึ่งของการควบคุมด้านการบริหาร
- 2) การควบคุมด้านบัญชี เป็นเครื่องที่สนับสนุนให้ผู้บริหารดำเนินงานได้อย่างมีประสิทธิภาพ โดยการให้ข้อมูลทางการเงินที่เชื่อถือได้สำหรับการตัดสินใจ การวิเคราะห์หาเหตุผลของรายการที่ผิดปกติ หรือผิดไปจากความคาดหมาย หากกิจการใดขาดการควบคุมด้านการบัญชีที่ดีแล้ว การบริหารงานจะเป็นไปได้ยากลำบาก โดยทั่วไปการควบคุมด้านบัญชีมักกำหนดขึ้นเพื่อความมั่นใจดังต่อไปนี้

- 2.1) รายการต่างๆ ที่เกิดขึ้นเป็นไปตามหลักเกณฑ์การอนุมัติที่ฝ่ายบริหารกำหนดไว้
- 2.2) มีการบันทึกรายการที่เกิดขึ้นอย่างเพียงพอที่จะทำงานการเงินตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปหรือวัตถุประสงค์อื่น และสามารถทราบถึงรายละเอียดของทรัพย์สินที่อยู่ในความครอบครอง
- 2.3) การเข้าถึงตัวทรัพย์สินเป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่ฝ่ายบริหารกำหนด
- 2.4) มีการเปรียบเทียบทรัพย์สินที่มีอยู่จริงกับทรัพย์สินที่บันทึกบัญชีไว้เป็นครั้งคราว และมีการดำเนินการอย่างเหมาะสมในกรณีที่เกิดความแตกต่างกันขึ้น

ดังนั้นจึงสรุปได้ว่า การควบคุมภายในแบ่งออกเป็น 2 ประเภท คือ

1) การควบคุมด้านการบริหาร เป็นการกำหนดวิธีการปฏิบัติงานต่างๆ ซึ่งเกี่ยวข้องกับการวางแผน การจัดองค์การ การบริหารงานบุคคล การรายงานผล และการตรวจสอบภายใน เพื่อให้องค์การปฏิบัติงานอย่างมีประสิทธิภาพตามนโยบาย

2) การควบคุมด้านบัญชี เป็นการกำหนดวิธีการ มาตรการต่างๆ เพื่อควบคุมดูแลรักษาทรัพย์สินและเอกสารหลักฐานต่างๆขององค์การ เพื่อให้ได้ข้อมูลทางการเงินที่เชื่อถือได้ สำหรับการตัดสินใจ สามารถค้นพบข้อผิดพลาดได้อย่างรวดเร็ว ส่งผลให้การปฏิบัติงานเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ

1.5 ความรับผิดชอบของผู้กำกับดูแล และฝ่ายบริหารต่อการควบคุมภายใน

ผู้บริหารภาครัฐมีภาระผูกพันที่จะต้องบริหารงาน บริหารเงินที่ได้รับจัดสรรให้เป็นไปตามภารกิจที่ได้รับมอบหมาย ดังนั้น ผู้กำกับดูแลและฝ่ายบริหารภาครัฐ จึงไม่เพียงแต่รับผิดชอบต่อผู้มอบหมาย หรือผู้บังคับบัญชาในการบริหารงานให้บรรลุวัตถุประสงค์ที่กำหนดอย่างมีประสิทธิภาพเท่านั้น ยังต้องรับผิดชอบต่อประชาชนผู้เสียภาษีอากร ซึ่งเป็นเจ้าของเงินอีกด้วย

ในการบริหารงาน ผู้กำกับดูแลและฝ่ายบริหารจำเป็นต้องใช้เทคนิคการควบคุมภายใน เพื่อช่วยให้การดำเนินงานรวมถึงการใช้ทรัพยากรเกิดประสิทธิภาพประสิทธิผล ตัวอย่างของการควบคุมภายใน เช่น การกำหนดนโยบายและวิธีการต่างๆ เพื่อให้ความมั่นใจว่าการดำเนินงานจะประสบผลสำเร็จตามวัตถุประสงค์และเป้าหมาย ซึ่งรวมถึงความมีประสิทธิภาพ ประสิทธิภาพของการดำเนินงาน การปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบมติคณะรัฐมนตรีที่เกี่ยวข้อง และสุดท้ายผู้กำกับดูแลและฝ่ายบริหารต้องได้รับข้อมูลข่าวสารที่ถูกต้อง เพื่อให้การตัดสินใจและการจัดทำรายงานถูกต้องน่าเชื่อถือด้วย ผู้กำกับดูแลและฝ่ายบริหารจึงมีความรับผิดชอบโดยตรงต่อการควบคุมภายใน แต่มีความรับผิดชอบที่แตกต่างกัน ผู้บริหารในระดับต่างกันย่อมมีบทบาทและความรับผิดชอบต่อการควบคุมในระดับที่ต่างกัน อย่างไรก็ตาม บุคลากรทุกคนในหน่วยรับผิดชอบถ้วนมีหน้าที่และความรับผิดชอบเกี่ยวกับการควบคุมภายในทั้งสิ้น โดยเป็นทั้งผู้จัดให้มีระบบการควบคุมภายในและผู้ปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายใน

1) ผู้บริหารระดับสูงหรือผู้รับตรวจ มีหน้าที่รับผิดชอบโดยตรงในการจัดให้มีการควบคุมภายในและประเมินผลการควบคุมภายในขึ้น ในระดับรวมขององค์การหรือทั้งหน่วยรับตรวจ โดยต้องรับผิดชอบจัดให้มีระบบการควบคุมภายในของส่วนงานที่รับผิดชอบให้มี

ประสิทธิภาพประสิทธิผลในระดับที่น่าพอใจอยู่เสมอ รวมทั้งการสร้างบรรยากาศ เพื่อให้เกิดสภาพแวดล้อมของการควบคุมที่ดี และกำหนดบทบาทในการปฏิบัติตนให้เป็นตัวอย่างที่ดีในเรื่องความซื่อสัตย์ ความมีคุณธรรมจริยธรรมของผู้บริหาร ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบภายใน ผู้บริหารควรกำหนดบทบาทของหน่วยตรวจสอบภายในให้เป็นส่วนหนึ่งของโครงสร้างการควบคุมภายใน โดยทำหน้าที่สอบทานหรือประเมินผลการควบคุมภายในของหน่วยตรวจรับอย่างเป็นทางการ เพื่อให้มีความมั่นใจว่าหน่วยรับตรวจมีการควบคุมอย่างเพียงพอที่จะบริหารความเสี่ยงให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ และมีประสิทธิภาพ ประสิทธิผลเป็นที่น่าพอใจอยู่เสมอ

2) ผู้บริหารระดับรองลงมาทุกระดับ เช่น หัวหน้าส่วนงานต่างๆ ในองค์กรทุกระดับ มีหน้าที่รับผิดชอบการควบคุมภายในของส่วนที่ตนรับผิดชอบ เช่น ผู้บริหารฝ่ายการเงินหรือหัวหน้าการเงิน รับผิดชอบการควบคุมภายในด้านการเงิน การบัญชี ผู้บริหารฝ่ายพัสดุ รับผิดชอบการควบคุมภายในด้านพัสดุของส่วนงานที่รับผิดชอบ เป็นต้น การปฏิบัติงานตามระบบการควบคุมที่ใช้บังคับในหน่วยงานที่รับผิดชอบอาจใช้กระบวนการประเมินการควบคุมด้วยตนเอง และปรับปรุงเปลี่ยนแปลงการควบคุมภายในให้มีความรัดกุม รวมถึงการปลูกฝังให้ผู้ใต้บังคับบัญชามีวินัยและจิตสำนึกที่ดีในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการควบคุมภายในด้วย

การนำมาตรฐานการควบคุมภายในภาครัฐไปใช้เป็นแนวทางจัดวางระบบการควบคุมภายในตามระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน ว่าด้วยการกำหนดมาตรฐานการควบคุมภายใน พ.ศ.2544 นั้น เป็นความรับผิดชอบของฝ่ายบริหารของหน่วยรับตรวจที่จะต้องจัดให้มีระบบการควบคุมภายในที่เหมาะสมกับลักษณะ ขนาด และความซับซ้อนของหน่วยรับตรวจ และมีการติดตามประเมินผลการควบคุมภายใน และปรับปรุงการควบคุมภายในให้มีประสิทธิภาพประสิทธิผลเป็นที่น่าพอใจอยู่เสมอ โดยดำเนินการดังนี้

1) พิจารณาคัดสินเกี่ยวกับการกำหนดโครงสร้างหรือรูปแบบการควบคุมภายในว่าจะปรับปรุงระบบการควบคุมภายในที่มีอยู่เดิม หรือออกแบบระบบการควบคุมภายในขึ้นใหม่ โดยจัดให้มีการประเมินระบบการควบคุมภายในที่ใช้อยู่ในปัจจุบัน ซึ่งอาจจะเริ่มจากการประเมินความเสี่ยง

2) รายงานความก้าวหน้าในการจัดวางระบบการควบคุมภายในต่อผู้กำกับดูแลหรือผู้บังคับบัญชาและคณะกรรมการตรวจสอบทุก 2 เดือน ตามระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน ว่าด้วยการกำหนดมาตรฐานการควบคุมภายใน พ.ศ. 2544 ข้อ 5

3) ตัดสินและกำหนดโครงสร้าง หรือรูปแบบการควบคุมภายในที่มีมาตรฐานไม่น้อยกว่ามาตรฐานการควบคุมภายในที่คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินกำหนด

4) นำระบบการควบคุมภายในที่กำหนดไปสู่การปฏิบัติ โดยกำหนด

การควบคุมเป็นนโยบาย วิธีการ แนวทางปฏิบัติงานหรือระเบียบปฏิบัติ กรณีระเบียบปฏิบัติ ที่เกี่ยวกับการควบคุมภายในมีจำนวนมาก ทั้งระเบียบของทางราชการและระเบียบภายใน หน่วยรับตรวจอาจใช้วิธีอ้างอิงถึงระเบียบที่เกี่ยวข้อง

5) จัดให้มีการประเมินการควบคุมด้วยตนเอง โดยประเมินการควบคุม ภายในของส่วนงานทุกระดับของหน่วยรับตรวจ และประเมินผลการควบคุมภายในอย่างเป็นอิสระ เพิ่มเติมจากการประเมินการควบคุมด้วยตัวเอง

6) รายงานเกี่ยวกับการควบคุมภายในต่อคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน ตามที่กำหนดในระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน ว่าด้วยการกำหนดมาตรฐานการควบคุม ภายใน พ.ศ. 2544 ข้อ 6 (ธร สุนทรายุทธ, 2550 : 216-218)

สรุปได้ว่า ผู้บริหารมีบทบาท ความรับผิดชอบต่อการจัดให้มีการควบคุม ภายในขององค์กร และปฏิบัติตนเป็นตัวอย่างที่ดีในเรื่องความซื่อสัตย์ ความมีคุณธรรมจริยธรรม เพื่อให้เกิดสภาพแวดล้อมของการควบคุมที่ดี การนำมาตราฐานการควบคุมภายในของภาครัฐไปใช้ จัดวางระบบการควบคุมภายในนั้น ต้องให้เหมาะสมกับลักษณะและขนาดขององค์กร และมี มาตรฐานไม่น้อยกว่ามาตรฐานการควบคุมภายในที่คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินกำหนด จากนั้นนำระบบการควบคุมภายในที่กำหนดไปสู่การปฏิบัติ ประเมินผล และรายงานต่อ คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินตามระเบียบกำหนด

1.6 ประโยชน์ที่ได้รับและข้อจำกัดของการควบคุมภายใน

คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน (2544ข : 1) กล่าวว่า ประโยชน์ที่จะได้รับการ ควบคุมภายในจะแตกต่างกันไปขึ้นกับฝ่ายบริหารให้ความสำคัญกับวัตถุประสงค์ใดมากกว่ากัน กล่าวคือ บางหน่วยงานอาจเน้นเรื่องระวังป้องกันการทุจริต การรั่วไหล บางหน่วยงานเน้น การบรรลุวัตถุประสงค์ทางการบริหาร บางหน่วยงานอาจเน้นเรื่องการใช้ประโยชน์สูงสุดจาก ทรัพยากร บางหน่วยงานอาจเน้นเรื่องการรายงานถูกต้อง ซึ่งเป็นเรื่องของนโยบาย ทิศนคติ ลักษณะหน่วยงาน หรือทุกเรื่องผสมผสานกันในการจัดวางระบบการควบคุมภายใน จึงควรให้ ความสำคัญกับการกำหนดวัตถุประสงค์ของการควบคุมที่กำหนดและปรับปรุงการควบคุมภายใน ให้มีประสิทธิภาพ ประสิทธิภาพอยู่เสมอ ประโยชน์ที่จะได้รับการควบคุมภายในนอกจากจะลด ความผิดพลาด ความเสียหายที่อาจเกิดขึ้นแล้ว ยังทำให้การใช้ทรัพยากรและการดำเนินงานมี ประสิทธิภาพและประสิทธิผลมากขึ้นด้วย

กรมบัญชีกลาง (ม.ป.ป. : 25) กล่าวถึงประโยชน์ที่หน่วยงานจะได้รับจากการมีระบบการควบคุมภายในที่ดีดังนี้

- 1) การดำเนินงานของหน่วยงานบรรลุวัตถุประสงค์ที่วางไว้อย่างมีประสิทธิภาพ
- 2) การใช้ทรัพยากรเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ ประหยัด และคุ้มค่า
- 3) มีข้อมูลและรายงานทางการเงินที่ถูกต้อง ครบถ้วนและเชื่อถือได้ สามารถนำไปใช้ในการตัดสินใจ
- 4) การปฏิบัติในหน่วยงานเป็นไปอย่างมีระบบและอยู่ในกรอบของกฎหมายระเบียบ ข้อบังคับที่วางไว้

5) เป็นเครื่องมือช่วยผู้บริหารในการกำกับดูแลการปฏิบัติงานได้อย่างดียิ่ง

ส่วนข้อจำกัดของการควบคุมภายในนั้นมีดังนี้

- 1) การตัดสินใจของฝ่ายบริหาร ในบางครั้งแม้ว่ามีระบบการควบคุมภายในที่เหมาะสม แต่หากฝ่ายบริหารตัดสินใจโดยใช้ดุลยพินิจที่ไม่ถูกต้อง อันเนื่องจากระบบข้อมูลที่มีอยู่ในขณะนั้นหรือเหตุจำเป็นที่ไม่สามารถหลีกเลี่ยงได้ ระบบการควบคุมภายในก็ไม่สามารถเป็นเครื่องมือที่จะช่วยได้ในสถานการณ์เช่นนั้น
- 2) การปฏิบัติงานของบุคลากร การที่บุคลากรละเว้นไม่ปฏิบัติตามวิธีการควบคุมภายในที่วางไว้ ระบบการควบคุมภายในที่มีอยู่ดังกล่าวก็ไม่สามารถเป็นกลไกและเครื่องมือช่วยในการปฏิบัติงานได้
- 3) เหตุการณ์ที่อยู่นอกเหนือการควบคุม ระบบการควบคุมภายในที่มีอยู่ อาจไม่สามารถรองรับเหตุการณ์ที่อยู่นอกเหนือการควบคุม โดยผลสืบเนื่องมาจากปัจจัยภายนอกหรือบางกรณีเกิดเหตุการณ์พิเศษที่มีได้คาดคิดมาก่อน
- 4) การทุจริตในหน่วยงาน ในบางกรณีบุคลากรในหน่วยงานร่วมมือทุจริตเพื่อหาประโยชน์ร่วมกันซึ่งจะเป็นการทำลายระบบการควบคุมที่กำหนดไว้ได้
- 5) ต้นทุนค่าใช้จ่ายเมื่อเทียบกับผลตอบแทนที่ได้ บางครั้งผู้บริหารต้องยอมรับในอัตราความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้น เมื่อพิจารณาเห็นว่าต้นทุนค่าใช้จ่ายที่เสียไปในการป้องกันความเสี่ยงมากกว่าผลตอบแทนที่จะได้รับ นอกจากนี้ยังมีปัจจัยอีกมากมายที่เป็นข้อจำกัดของระบบการควบคุมภายใน อย่างไรก็ตาม ระบบการควบคุมภายในเป็นเพียงกลไกที่สร้างความมั่นใจแก่ผู้บริหารในการบริหารงานให้บรรลุตามเป้าหมายได้ในระดับหนึ่งเท่านั้น

ดังนั้นจึงสรุปได้ว่า การควบคุมภายในมีประโยชน์ต่อองค์กร กล่าวคือ ช่วยให้การดำเนินงานขององค์กรบรรลุวัตถุประสงค์ ลดความผิดพลาดที่อาจเกิดขึ้น การปฏิบัติงานเป็นไปอย่างมีระบบ และเป็นเครื่องมือในการกำกับดูแลการปฏิบัติงานของผู้บริหาร แต่ทั้งนี้ การควบคุมภายในก็มีข้อจำกัด ซึ่งไม่สามารถเป็นเครื่องมือช่วยในการปฏิบัติงานได้ หากประสบกับเหตุการณ์ที่อยู่นอกเหนือการควบคุม เช่น การตัดสินใจผิดพลาดของผู้บริหาร บุคลากรทุจริต บุคลากรไม่ปฏิบัติตามวิธีการควบคุมภายในที่กำหนดไว้ เป็นต้น

2. มาตรฐานการควบคุมภายใน

มาตรฐานการควบคุมภายในที่คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินกำหนด ประกอบด้วย 5 องค์ประกอบที่มีความเชื่อมโยงและเกื้อกูลกัน (สร สุนทรายุทธ, 2550 : 219) คือ

- 1) สภาพแวดล้อมของการควบคุม (Control Environment)
- 2) การประเมินความเสี่ยง (Risk Assessment)
- 3) กิจกรรมการควบคุม (Control Activities)
- 4) สารสนเทศและการสื่อสาร (Information and Communications)
- 5) การติดตามประเมินผล (Monitoring)

องค์ประกอบทั้ง 5 ประการ มีความเกี่ยวเนื่องสัมพันธ์กัน โดยมีสภาพแวดล้อมของการควบคุมเป็นรากฐานที่ทำให้องค์ประกอบอื่นๆ ดำรงอยู่ได้อย่างมั่นคง สภาพแวดล้อมที่เอื้อต่อการควบคุมภายในเป็นพื้นฐานสำคัญ ทำให้มีการปฏิบัติตามองค์ประกอบอื่น องค์ประกอบทั้ง 5 นี้ จะถือว่าเป็นมาตรฐานการควบคุมภายใน เนื่องจากเป็นสิ่งจำเป็นในการดำเนินงานตามภารกิจขององค์กรให้บรรลุตามวัตถุประสงค์และเป้าหมายที่กำหนดและเป็นรากฐานไปสู่การบรรลุวัตถุประสงค์ของหน่วยงาน 3 ประการ คือ เกิดประสิทธิผลและประสิทธิภาพของการดำเนินงาน สร้างความเชื่อถือของรายงานทางการเงิน และทำให้มีการปฏิบัติตามกฎระเบียบ

2.1 สภาพแวดล้อมของการควบคุม

คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน (2544ข : 6) ได้กำหนดมาตรฐานด้านสภาพแวดล้อมของการควบคุมไว้ว่า ผู้กำกับดูแล ฝ่ายบริหารและบุคลากรของหน่วยรับตรวจต้องสร้างบรรยากาศของการควบคุม เพื่อให้เกิดทัศนคติที่ดีต่อการควบคุมภายใน ส่งเสริมให้บุคลากรทุกคน

ในหน่วยรับตรวจเกิดจิตสำนึกที่ดีในการปฏิบัติงานในความรับผิดชอบและตระหนักถึงความจำเป็นและความสำคัญของการควบคุมภายใน รวมทั้งดำรงรักษาไว้ซึ่งสภาพแวดล้อมของการควบคุมที่ดี

อุษณา ภัทรมนตรี (2544 : 8) กล่าวว่า สภาพแวดล้อมของการควบคุม หมายถึง การจัดบรรยากาศการควบคุมในองค์กรโดยบุคคล องค์กรประกอบด้านแรกเป็นองค์ประกอบเกี่ยวกับการสร้างจิตสำนึก และบรรยากาศของการควบคุมภายในองค์กร เพื่อให้บุคลากรขององค์กรเกิดความเข้าใจและมีจิตสำนึกที่ดีในการควบคุมและการปฏิบัติงานตามความรับผิดชอบ โดยเน้นการสร้างบรรยากาศโดยผู้บริหารระดับสูง COSO ถือว่าบุคลากรเป็นองค์ประกอบแรกและสำคัญที่สุด เพราะเป็นพื้นฐานและมีอิทธิพลต่อบรรยากาศของการควบคุมภายในองค์กรทั้งหมด การมีบุคลากรดีเป็นแกนของจักรกลสำคัญในการผลักดันสิ่งดีอื่นๆให้เกิดขึ้นภายในองค์กร

วิชนิพร เศรษฐศักดิ์โก (2548 : 142) กล่าวว่า สภาพแวดล้อมของการควบคุม เป็นองค์ประกอบขั้นพื้นฐานของโครงสร้างการควบคุมภายในของกิจการ สิ่งแวดล้อมของการควบคุมนี้จะแตกต่างกันไปในแต่ละองค์กรขึ้นอยู่กับวัฒนธรรมและประเพณีปฏิบัติขององค์กรนั้น สิ่งแวดล้อมของการควบคุมประกอบด้วยปัจจัยย่อยที่มีอิทธิพลต่อการดำเนินงานให้ประสบความสำเร็จตามเป้าหมายที่กำหนด

ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (2548 : 29) ให้นิยามว่า สภาพแวดล้อมของการควบคุม หมายถึง ปัจจัยต่างๆซึ่งร่วมกันส่งผลให้เกิดที่ท่าขององค์กรที่มีต่อการควบคุมภายในหรือทำให้บุคลากรในองค์กรให้ความสำคัญต่อการควบคุมมากขึ้น สภาพแวดล้อมของการควบคุมเป็นรากฐานที่มีผลต่อองค์ประกอบอื่นๆของการควบคุมภายในให้อยู่ได้อย่างมั่นคงทำให้เกิดระเบียบวินัย ซึ่งบุคคลต้องยอมรับและนำไปปฏิบัติ รวมทั้งก่อให้เกิดโครงสร้างของการควบคุมที่จะตามมา

จันทนา สาขากรและคณะ (2550 : 5) กล่าวว่า สภาพแวดล้อมของการควบคุม เป็นแกนหลักขององค์ประกอบอื่น เน้นที่จิตสำนึกและคุณภาพของคน ซึ่งเป็นหัวใจของแต่ละกิจกรรม ถ้าองค์กรมีบุคลากรที่ดียอมเป็นพื้นฐานและกำลังผลักดันให้เกิดสิ่งดีๆขึ้นในองค์กรได้ แต่ถ้าระบบทุกอย่างในองค์กรดี เพียงแต่มีบุคลากรที่ไม่ดี ไม่เหมาะสม ระบบที่มีอยู่อาจล้มเหลวและส่งผลให้เกิดการล่มสลายขององค์กรได้ในที่สุด ดังนั้น สภาพแวดล้อมของการควบคุมที่ดีจึงเป็นเรื่องเกี่ยวกับการสร้างความตระหนักให้บุคคลเกิดจิตสำนึกที่ดีในการปฏิบัติตามความรับผิดชอบ และการสร้างบรรยากาศของการควบคุมโดยผู้บริหารระดับสูง

ธร สุนทรายุทธ (2550 : 220) ให้คำจำกัดความว่า สภาพแวดล้อมของการควบคุม หมายถึง ปัจจัยต่างๆซึ่งร่วมกันส่งผลให้มีการควบคุมขึ้นในหน่วยรับตรวจ หรือทำให้การควบคุมที่มีอยู่ได้ผลดีขึ้น ในกรณีตรงข้ามสภาพแวดล้อมอาจทำให้การควบคุมย่อหย่อนลงได้ ตัวอย่าง

ปัจจัยเกี่ยวกับสภาพแวดล้อมของการควบคุม เช่น ปรัชญาและรูปแบบการทำงานของผู้บริหาร ความซื่อสัตย์และจริยธรรม ความรู้ ทักษะและความสามารถของบุคลากร โครงสร้างการจ้ดองค์การ การมอบอำนาจและหน้าที่ความรับผิดชอบ นโยบายและวิธีบริหารด้านบุคลากร เป็นต้น

จากนิยามข้างต้นสรุปได้ว่า สภาพแวดล้อมของการควบคุม หมายถึง ปัจจัยต่างๆ ที่ส่งผลให้มีการควบคุมภายในองค์การขึ้น หรือทำให้การควบคุมที่มีอยู่ได้ผลดีขึ้น และเน้นการสร้างบรรยากาศโดยผู้บริหาร เช่น รูปแบบการทำงานของผู้บริหาร ความซื่อสัตย์และจริยธรรม โครงสร้างองค์การ การมอบอำนาจและหน้าที่ความรับผิดชอบ นโยบายและวิธีบริหารด้านบุคลากร เป็นต้น

ส่วนประกอบย่อยของสภาพแวดล้อมของการควบคุม

วิชนิพร เศรษฐศักดิ์โก (2548 : 142-144) ได้กล่าวถึงปัจจัยย่อยของสภาพแวดล้อมของการควบคุมที่มีอิทธิพลต่อความสำเร็จในการดำเนินงาน ประกอบด้วย

- 1) ความซื่อสัตย์และจริยธรรมของผู้บริหาร ปัจจัยนี้เป็นปัจจัยที่สำคัญต่อการกำหนดวิธีการบริหารและการติดตามระบบการควบคุมภายในของกิจการ ผู้บริหารองค์กรต้องมีพฤติกรรมที่แสดงออกถึงความซื่อสัตย์และจริยธรรมในการทำงาน ถ้ามีการขัดแย้งกันด้านผลประโยชน์ส่วนตัวกับผลประโยชน์ส่วนรวม ผู้บริหารระดับสูงจะต้องประสานให้มีความสมดุลระหว่างผลประโยชน์ขององค์กร ของพนักงานและของผู้บริหาร การดำรงไว้ซึ่งความซื่อสัตย์และจริยธรรมนั้น ทุกฝ่ายต้องพร้อมที่จะเสียสละผลประโยชน์ส่วนตัว เพื่อประโยชน์ส่วนรวมขององค์กร
- 2) โครงสร้างขององค์กร หมายถึง การจัดแบ่งระดับชั้นการบริหารงาน รวมทั้งกำหนดอำนาจและความรับผิดชอบในส่วนงาน การมีโครงสร้างขององค์กรที่เหมาะสมจะทำให้ผู้บริหารสามารถวางแผน สั่งการ ควบคุมและติดตามการปฏิบัติงานได้อย่างมีประสิทธิภาพ
- 3) การมีส่วนร่วมของคณะกรรมการตรวจสอบและคณะกรรมการบริหาร คณะอนุกรรมการตรวจสอบนี้จัดตั้งขึ้นมาโดยคณะกรรมการบริหาร ทำหน้าที่ให้ข้อคิดเห็นเกี่ยวกับประสิทธิภาพของระบบการควบคุมภายใน เป็นตัวกลางในการสอบทานรายงานผลการประเมินระบบควบคุมภายใน ส่วนคณะกรรมการบริหารนั้นมีหน้าที่ในการประเมินประสิทธิภาพของระบบการควบคุมภายใน เพื่อให้กิจการมีระบบการควบคุมภายในที่ดี มีประสิทธิภาพ คณะกรรมการบริหารจึงต้องประกอบด้วยผู้ทรงคุณวุฒิที่มีความรู้ ความชำนาญและประสบการณ์

4) ปรัชญาและวิธีการบริหารงานของผู้บริหาร ผู้บริหารแต่ละคนมีปรัชญาและวิธีการบริหารต่างกัน ทั้งแบบกล้าได้กล้าเสีย และแบบอนุรักษ์นิยม ผู้บริหารที่ชอบความเสี่ยงและบริหารงานแบบกล้าได้กล้าเสียนั้น จะสนใจระบบการควบคุมภายในน้อยกว่าผู้บริหารที่บริหารงานแบบอนุรักษ์นิยม ดังนั้น ผู้บริหารที่บริหารงานแบบกล้าได้กล้าเสียจะทำให้เกิดการละเมิดกฎข้อบังคับหรือนโยบายที่กำหนดไว้ รวมทั้งอาจมีการบิดเบือนหรือตกแต่งตัวเลขทางการเงินขึ้นได้

5) การมอบอำนาจและความรับผิดชอบ การบริหารงานด้วยวิธีกระจายอำนาจนั้น ผู้บริหารจะมอบอำนาจให้พนักงานในระดับต่างตัดสินใจในหน้าที่ที่ได้รับมอบหมาย เนื่องจากต้องการกระตุ้นให้พนักงานมีความคิดสร้างสรรค์ มีความคิดริเริ่ม และปฏิบัติงานได้อย่างรวดเร็ว โดยไม่ต้องรอการตัดสินใจของผู้บริหารระดับสูงตามสายการบังคับบัญชา ขณะเดียวกันผู้บริหารควรมอบความรับผิดชอบไปพร้อมกันด้วย เพื่อกระตุ้นให้พนักงานปฏิบัติงานจนบรรลุวัตถุประสงค์ ถ้าพนักงานเข้าใจถึงขอบเขตของอำนาจหน้าที่และความรับผิดชอบจะมีผลทำให้การควบคุมภายในมีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น

6) การประเมินผลการปฏิบัติงาน ผู้บริหารจะต้องกำหนดวิธีการประเมินผลการปฏิบัติงานเพื่อควบคุมการปฏิบัติงานของผู้ใต้บังคับบัญชาให้อยู่ในขอบเขตที่กำหนดไว้ล่วงหน้า วิธีการประเมินผลการปฏิบัติงานที่นิยมใช้มักจัดทำในลักษณะของรายงานผลการปฏิบัติงาน เพื่อดูแนวโน้มหรืออาจเปรียบเทียบตัวเลขที่เกิดขึ้นจริงกับตัวเลขในงบประมาณ เพื่อหาสาเหตุของผลต่างรวมทั้งหาผู้รับผิดชอบในผลแตกต่างกัน

7) นโยบายและวิธีการบริหารทรัพยากรมนุษย์ โครงสร้างการควบคุมภายในจะใช้ได้ดีเพียงใดขึ้นอยู่กับความซื่อสัตย์และความสามารถของพนักงาน พนักงานที่ซื่อสัตย์นั้นจะไม่ทำการทุจริต และพนักงานที่มีความสามารถนั้นจะทำงานผิดพลาดน้อยมาก ในส่วนของนโยบายและวิธีการบริหารทรัพยากรมนุษย์จะต้องกล่าวถึง วิธีการจ้างงาน วิธีการฝึกอบรม วิธีการประเมินผล วิธีการเลื่อนตำแหน่ง และวิธีการจ่ายค่าตอบแทนให้แก่พนักงาน นโยบายและวิธีการบริหารทรัพยากรมนุษย์ที่ดีจะทำให้องค์กรจ้างพนักงานที่มีความรู้ความสามารถ ฝึกอบรมพนักงานอย่างเหมาะสม ปฏิบัติต่อพนักงานทุกคนอย่างเท่าเทียมกัน มีผลทำให้พนักงานทุจริตและทำงานผิดพลาดน้อยลง

ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (2548 : 44-46) กล่าวว่า สภาพแวดล้อมของการควบคุมเกิดจากส่วนประกอบต่างดังนี้

1) คุณค่าของความซื่อสัตย์และจรรยาบรรณ องค์กรจะต้องดำเนินการทุกรูปแบบเพื่อให้บุคลากรได้ทราบและตระหนักว่า องค์กรถือว่าการปฏิบัติหน้าที่ด้วยความซื่อสัตย์และมีจริยธรรมมีความสำคัญอย่างยิ่งยวด และจะไม่ยอมให้มีการต้อรอง หรือผ่อนปรนในเรื่องนี้เป็น

อำนาจ ผู้บริหารจะต้องแสดงออกอย่างสม่ำเสมอ ทั้งโดยการพูดและการกระทำให้เป็นที่น่าประจักษ์ว่าองค์กรต้องการให้ทุกคนยึดมั่นในมาตรฐานทางจริยธรรมอย่างเคร่งครัด ทั้งยังต้องมั่นใจด้วยว่าพนักงานได้รับทราบและเข้าใจดีในหลักการเช่นนั้น องค์กรควรจัดให้มีข้อกำหนดด้านจริยธรรมหรือจรรยาบรรณให้ชัดเจนรวมทั้งข้อกำหนดในเรื่องความขัดแย้งทางผลประโยชน์ด้วย

2) ปรัชญาและลักษณะการบริหารงานของฝ่ายบริหาร ปรัชญาและลักษณะการบริหารงานของฝ่ายบริหารแต่ละคนย่อมไม่เหมือนกัน โดยอาจแตกต่างกันไปตามประสบการณ์ การฝึกฝน บุคลิกลักษณะและทัศนคติของแต่ละคน ผู้บริหารบางคนเป็นคนค่อนข้างอนุรักษ์นิยม บางคนกล้าเสี่ยง กล้าได้กล้าเสีย บางคนเป็นคนเด็ดขาดตัดสินใจฉับไว บางคนเป็นคนรอบคอบระมัดระวัง เหล่านี้เป็นต้น ความแตกต่างในแนวคิดและวิธีการทำงานของผู้บริหาร ย่อมมีความสำคัญต่อการควบคุมภายในขององค์กรเป็นอย่างมาก เพราะผู้บริหารมีหน้าที่โดยตรงในการจัดให้มีนโยบาย มาตรการและวิธีการควบคุมภายใน

3) โครงสร้างองค์กร โครงสร้างองค์กร ได้แก่ การจัดวางตำแหน่งหน้าที่ ความรับผิดชอบของหน่วยงานต่างๆ ในองค์กร สายการบังคับบัญชา ลักษณะการตัดสินใจในระดับต่างๆ โดยการรวมศูนย์อำนาจการตัดสินใจ (Centralized Decision) หรือการกระจายอำนาจการตัดสินใจ (Decentralized Decision) โครงสร้างองค์กรที่ได้รับการออกแบบมาเป็นอย่างดี ย่อมเป็นพื้นฐานสำคัญที่จะทำให้ผู้บริหารสามารถวางแผน สั่งการ และควบคุมการปฏิบัติงานได้อย่างถูกต้องรวดเร็วและมีประสิทธิภาพ

4) การมอบหมายอำนาจและหน้าที่ บุคลากรภายในองค์กรต้องเข้าใจชัดเจนในกรอบหรือขอบเขตอำนาจหน้าที่ความรับผิดชอบของตน รวมทั้งต้องทราบด้วยว่างานของตนมีความสัมพันธ์ หรือความเกี่ยวข้องหรือมีผลกระทบกับงานอื่นอย่างไร ผู้บริหารสามารถจัดให้สภาพแวดล้อมของการควบคุมขององค์กรดีขึ้นได้ หากมีการจัดให้มีคำพรรณนาลักษณะงาน (Job Description) ของพนักงานทุกระดับไว้อย่างชัดเจน เพื่อเป็นแนวทางสำหรับอ้างอิงในการปฏิบัติงาน เพื่อมิให้เกิดความซ้ำซ้อนหรือสับสนในการทำงาน นอกจากคำพรรณนาลักษณะงานแล้ว องค์กรยังควรจัดให้มีแผนนโยบายการปฏิบัติงาน คู่มือการปฏิบัติงาน หรือคู่มือระบบงาน ในกรณีที่งานยังมีความสลับซับซ้อนหรือต้องใช้เทคโนโลยีสูง หรือต้องลงทุนด้วยทรัพยากรเป็นจำนวนมาก เช่น ระบบคอมพิวเตอร์ซึ่งหากไม่มีคู่มือระบบที่เหมาะสมแล้ว กิจการย่อมมีความเสี่ยงเมื่อบุคลากรผู้รู้ระบบเป็นอย่างดีลาออกไป เป็นต้น

5) นโยบายและวิธีปฏิบัติด้านทรัพยากรบุคคล คนเป็นปัจจัยที่สำคัญที่สุดที่จะทำให้การปฏิบัติงานประสบความสำเร็จได้ประสิทธิผล การควบคุมภายในก็เช่นเดียวกันก็จะได้รับผลกระทบอย่างมากจากพฤติกรรมและอุปนิสัยของบุคลากรในองค์กร ดังนั้น นโยบายและวิธี

ปฏิบัติของฝ่ายบริหารในเรื่องการคัดเลือกสรรหาหรือว่าจ้าง การพัฒนาบุคลากร การประเมินผล การปฏิบัติงาน การเลื่อนขั้นเลื่อนตำแหน่ง และการจ่ายค่าตอบแทนและผลประโยชน์อื่นใด ล้วนมีกระทบต่อสภาพแวดล้อมของการควบคุมภายในองค์กร สิ่งที่ผู้บริหารพึงระลึกไว้เสมอ คือ นโยบายและวิธีปฏิบัติด้านทรัพยากรบุคคลที่ดีสามารถบรรเทาข้อบกพร่องอื่นใดที่มีอยู่ในสภาพแวดล้อมของการควบคุมภายในองค์กรได้

6) ความสามารถในหน้าที่ของบุคลากร ผู้บริหารจะต้องกำหนดระดับความรู้ความสามารถที่จำเป็นและเหมาะสมกับการปฏิบัติงานแต่ละอย่าง ระดับความรู้ความสามารถที่จำเป็นต้องกำหนดโดยทั่วไป ได้แก่ พื้นความรู้ทางการศึกษา ความชำนาญเฉพาะอย่าง บางอย่าง และหรือประสบการณ์ที่ต้องการ เพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการบรรจุแต่งตั้งพนักงานให้เหมาะสมกับหน้าที่และความรับผิดชอบ เครื่องมือสำคัญในเรื่องนี้ คือ การมีคำพรรณนาลักษณะงานที่เหมาะสม

สรุปได้ว่า ส่วนประกอบย่อยของสภาพแวดล้อมของการควบคุม ประกอบด้วย คุณธรรมและจริยธรรมของผู้บริหาร วิธีการบริหารงานของผู้บริหาร โครงสร้างองค์การ การมอบอำนาจและหน้าที่ วิธีบริหารทรัพยากรบุคคล และความรู้ความสามารถของบุคลากร ซึ่งส่วนประกอบย่อยเหล่านี้จะส่งผลให้เกิดสภาพแวดล้อมของการควบคุมที่ดีขึ้น

สภาพแวดล้อมของการควบคุมที่ดี

คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน(2544ข : 3) กล่าวไว้ว่า การที่หน่วยงานจะจัดวางระบบการควบคุมภายในตามมาตรฐานการควบคุมภายในดังกล่าวให้มีประสิทธิผลและประสิทธิภาพ เบื้องต้นผู้บริหารต้องจัดให้มีสภาพแวดล้อมการควบคุมที่ดีในองค์กร ซึ่งเป็นสภาพแวดล้อมที่ทำให้บุคลากรในองค์กรมีความรับผิดชอบและเข้าใจขอบเขตอำนาจหน้าที่ของตนเอง และบุคลากรดังกล่าวจะต้องมีความรู้ ความสามารถ และทักษะที่จำเป็นต้องใช้ในการปฏิบัติงานตามที่ได้รับมอบหมายอย่างเพียงพอ นอกจากนี้ บุคลากรดังกล่าวจะต้องยอมรับและปฏิบัติตามนโยบายและแนวทางการปฏิบัติงาน รวมถึงข้อกำหนดด้านจริยธรรมที่กำหนด โดยเฉพาะในเรื่องความซื่อสัตย์สุจริต เกี่ยวกับการวางแผน การปฏิบัติตามแผน การควบคุมดูแล และการติดตามผลนั้นเป็นองค์ประกอบพื้นฐานของการควบคุมภายใน

ดร สุทธราชูท (2550 : 220-221) กล่าวไว้เช่นกันว่า สภาพแวดล้อมการควบคุมที่ดี คือ สภาพแวดล้อมที่ทำให้บุคลากรในองค์กรมีความรับผิดชอบ และเข้าใจขอบเขตอำนาจหน้าที่ของตนเอง และบุคลากรดังกล่าวจะต้องมีความรู้ ความสามารถและทักษะที่จำเป็นต้องใช้ใน

การปฏิบัติงานตามที่ได้รับมอบหมายอย่างเพียงพอ นอกจากนี้ บุคลากรดังกล่าวจะต้องยอมรับและปฏิบัติตามนโยบายและแนวทางปฏิบัติงาน รวมถึงข้อกำหนดด้านจริยธรรมที่กำหนด

เนื่องจากสภาพแวดล้อมของการควบคุม เป็นองค์ประกอบที่มีผลกระทบอย่างมากต่อกิจกรรมทั้งหมดที่เกิดขึ้นในองค์กรและการตัดสินใจของฝ่ายบริหาร ดังนั้นสภาพแวดล้อมของการควบคุมจึงเป็นรากฐานที่สำคัญขององค์ประกอบอื่นๆของการควบคุมภายใน สภาพแวดล้อมของการควบคุมที่ดี จะเป็นการสร้างบรรยากาศให้บุคลากรทุกคนได้ตระหนักถึงความจำเป็นและความสำคัญของการควบคุมภายใน ซึ่งจะเอื้ออำนวยให้เกิดโครงสร้างของการควบคุมภายในและวินัยของบุคลากรในการยอมรับการควบคุมภายในที่องค์กรได้กำหนดขึ้น

ผู้กำกับดูแลและหรือฝ่ายบริหารควรมีบทบาทในการส่งเสริมและสนับสนุนให้เกิดสภาพแวดล้อมของการควบคุมที่ดีโดย

1) จัดทำข้อกำหนดด้านจริยธรรม และแจ้งให้เจ้าหน้าที่ทุกคนทราบว่าการปฏิบัติหน้าที่ด้วยความซื่อสัตย์ และมีจริยธรรมมีความสำคัญอย่างยิ่ง รวมทั้งผู้บริหารควรทำตัวให้เป็นแบบอย่างทั้งโดยคำพูดและการกระทำอย่างสม่ำเสมอ

2) กำหนดนโยบาย มาตรฐาน และแนวทางการปฏิบัติงาน แล้วแจ้งให้บุคลากรในองค์กรทุกคนทราบ

3) กำหนดโครงสร้างการจัดองค์กรให้มีสายการบังคับบัญชา และความสัมพันธ์ระหว่างหน่วยงานภายในองค์กรที่เหมาะสม ชัดเจน และสอดคล้องกับขนาดและการดำเนินงานขององค์กร

4) กำหนดให้มีเอกสารกำหนดคุณลักษณะเฉพาะตำแหน่ง (Job Description) ซึ่งระบุลักษณะงานของบุคลากรทุกตำแหน่งหน้าที่ และระดับความรู้ ความสามารถและทักษะที่จำเป็นต้องใช้ในแต่ละงานอย่างชัดเจน รวมทั้งมอบหมายอำนาจหน้าที่และความรับผิดชอบให้แก่บุคลากรในแต่ละตำแหน่งอย่างเหมาะสม

5) กำหนดให้มีนโยบายและแนวทางการปฏิบัติงานเกี่ยวกับการบริหารทรัพยากรบุคคล เช่น การสรรหาบุคลากร การฝึกอบรมและการพัฒนาบุคลากร การเลื่อนขั้นเงินเดือน การเลื่อนตำแหน่ง และการประเมินผลการปฏิบัติงานของบุคลากรอย่างชัดเจนและเป็นธรรม

6) กำหนดบทลงโทษทางวินัยอย่างชัดเจนและเหมาะสม ในกรณีที่บุคลากรในองค์กรได้กระทำการที่เป็นการฝ่าฝืนนโยบาย กฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ แนวทางการปฏิบัติงาน หรือข้อกำหนดด้านจริยธรรมที่กำหนด

สรุปได้ว่า สภาพแวดล้อมของการควบคุมที่ดี คือ สภาพแวดล้อมที่บุคลากรมีความรับผิดชอบ มีความรู้และทักษะในการปฏิบัติงาน ปฏิบัติตามนโยบาย แนวทางการปฏิบัติงาน รวมถึงข้อกำหนดด้านจริยธรรม ผู้บริหารต้องส่งเสริม สนับสนุนให้เกิดสภาพแวดล้อมของการควบคุมที่ดีขึ้นภายในองค์การ

2.2 การประเมินความเสี่ยง

คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน (2544ข : 8) ได้กำหนดมาตรฐานด้านการประเมินความเสี่ยงไว้ว่า ฝ่ายบริหารต้องประเมินทั้งปัจจัยภายในและภายนอกที่มีผลกระทบต่อการบรรลุวัตถุประสงค์ของหน่วยรับตรวจอย่างเพียงพอและเหมาะสม

อุษณา ภัทรมนตรี (2544 : 13) กล่าวว่า การประเมินความเสี่ยง เป็นเครื่องมือทางการบริหารอย่างหนึ่งที่ผู้บริหารนิยมใช้ในปัจจุบัน เนื่องจากการค้ายุคการแข่งขันเสรีที่มีความเสี่ยงสูงและต้องการเตรียมพร้อมในทุกสถานการณ์ เพื่อประเมินความเสี่ยงล่วงหน้าและการจัดการบริหารความเสี่ยงให้มีผลกระทบต่อองค์การหรือหน่วยที่รับผิดชอบในระดับที่ยอมรับได้

วิชนิพร เศรษฐศักดิ์โก (2548 : 144-145) อธิบายไว้ว่า การประเมินความเสี่ยงเป็นองค์ประกอบลำดับที่ 2 ของโครงสร้างการควบคุมภายใน ผู้บริหารต้องประเมินและวิเคราะห์ความเสี่ยงที่จะทำให้องค์กรไม่บรรลุเป้าหมายที่ต้องการ ความเสี่ยงนี้อาจเกิดจากปัจจัยภายในองค์กรและปัจจัยภายนอกองค์กร ความเสี่ยงที่เกิดจากปัจจัยภายในประกอบด้วย ความไม่มีประสิทธิภาพของคณะกรรมการตรวจสอบ การเปลี่ยนแปลงในความรับผิดชอบของผู้บริหาร การขาดความซื่อสัตย์และจริยธรรมของผู้บริหาร การเปลี่ยนแปลงระบบการประมวลข้อมูล พนักงานไม่มีคุณภาพ การขาดการฝึกอบรม รวมทั้งการขาดขวัญและกำลังใจในการทำงาน ส่วนความเสี่ยงที่เกิดจากปัจจัยภายนอก ประกอบด้วย การเปลี่ยนแปลงทางเศรษฐกิจ การเปลี่ยนแปลงด้านเทคโนโลยี การเปลี่ยนแปลงทางกฎหมาย หรือการเปลี่ยนแปลงเนื่องจากภัยธรรมชาติ ปัจจัยเหล่านี้มีผลกระทบต่อระบบการควบคุมภายในของกิจการ เพราะระบบการควบคุมภายในจะมีประสิทธิภาพภายใต้เงื่อนไขอย่างหนึ่ง แต่ถ้ามีการเปลี่ยนแปลงเงื่อนไขไปแล้ว ระบบการควบคุมภายในอาจไม่มีประสิทธิภาพก็ได้

ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (2548 : 30) ได้นิยามว่า การประเมินความเสี่ยง เป็นการระบุความเสี่ยง วิเคราะห์และประเมินความเสี่ยงที่จะทำให้องค์กรไม่บรรลุวัตถุประสงค์ได้ และตามมาด้วยการกำหนดพื้นฐานในการที่จะจัดการความเสี่ยงนั้น อนึ่ง เนื่องจากสภาพเศรษฐกิจ ลักษณะอุตสาหกรรม กฎระเบียบ และสภาพ

การดำเนินงานมีการเปลี่ยนแปลงตลอดเวลา จึงทำให้จำเป็นต้องมีกลไกในการจัดการกับความเสี่ยง บางอย่างที่เกี่ยวข้องกับการเปลี่ยนแปลงต่างๆด้วย

จันทนา สาขากรและคณะ (2550 : 7) กล่าวไว้ว่า การประเมินความเสี่ยง เป็นการประเมินเพื่อให้ทราบว่าองค์กรมีความเสี่ยงอย่างไรและความเสี่ยงนั้นๆอยู่ในกิจกรรมหรือ ขั้นตอนใดของงาน มีผลกระทบต่อการบรรลุวัตถุประสงค์ขององค์กรมากน้อยเพียงใด เพื่อนำมา พิจารณากำหนดแนวทางที่จำเป็นต้องใช้ เพื่อให้เกิดความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลว่าความผิดพลาด หรือความเสียหายจะไม่เกิดขึ้น หรือหากเกิดขึ้นก็จะอยู่ในระดับที่ไม่เป็นอันตราย หรือไม่เป็น อุปสรรคต่อความสำเร็จตามวัตถุประสงค์ขององค์กร

ธร สุนทรายุทธ (2550 : 222) กล่าวไว้ว่า ความเสี่ยง หมายถึง โอกาสที่จะเกิด ความผิดพลาด ความเสียหาย การรั่วไหล ความสูญเปล่า หรือเหตุการณ์ที่ไม่พึงประสงค์ที่ทำให้ งานไม่ประสบความสำเร็จตามเป้าหมายและวัตถุประสงค์ที่กำหนด การประเมินความเสี่ยง หมายถึง กระบวนการที่ใช้ในการระบุและวิเคราะห์ความเสี่ยงที่มีผลกระทบต่อการบรรลุ วัตถุประสงค์ขององค์กร รวมทั้งการกำหนดแนวทางที่จำเป็นต้องใช้ในการควบคุมความเสี่ยง หรือการบริหารความเสี่ยง

จากนิยามที่กล่าวมาข้างต้นสรุปได้ว่า การประเมินความเสี่ยง หมายถึง กระบวนการที่ใช้ในการระบุและวิเคราะห์ความเสี่ยงที่จะทำให้องค์กรไม่บรรลุวัตถุประสงค์ที่ กำหนด ซึ่งปัจจัยความเสี่ยงนี้มีทั้งปัจจัยภายในและปัจจัยภายนอก จึงต้องกำหนดแนวทางหรือ วิธีการเพื่อบริหารจัดการกับความเสี่ยงนั้นๆ

ขั้นตอนการประเมินความเสี่ยง

การกำหนดวัตถุประสงค์ (Objectives Setting) เป็นเงื่อนไขที่จำเป็นประการแรก สำหรับการควบคุมภายใน ถ้าหน่วยรับตรวจไม่มีวัตถุประสงค์และเป้าหมายในการดำเนินงานก็ไม่มี ความจำเป็นต้องมีการควบคุมภายใน ในเบื้องต้นทุกองค์กรจะต้องกำหนดภารกิจ เพื่อกำหนด ทิศทางในการดำเนินงานขององค์กร หลังจากนั้นผู้บริหารควรกำหนดวัตถุประสงค์ขององค์กรให้ สอดคล้องกับภารกิจที่ได้กำหนดไว้ โดยทั่วไปวัตถุประสงค์ขององค์กรอาจแบ่งออกได้เป็น 2 ระดับ (คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน, 2544ข : 8-9) คือ

1) วัตถุประสงค์ในระดับองค์กร (Entity – Level Objectives) เป็นวัตถุประสงค์ ของการดำเนินงานในภาพรวมขององค์กร โดยทั่วไปวัตถุประสงค์ในระดับองค์กรจะระบุไว้ใน แผนกลยุทธ์และแผนการปฏิบัติงานประจำปีขององค์กรเช่นเดียวกับภารกิจ (Mission) และกลยุทธ์ ในภาพรวมขององค์กร

2) วัตถุประสงค์ในระดับกิจกรรม (Activity – Level Objectives) เป็น วัตถุประสงค์ของการดำเนินงานที่เฉพาะเจาะจงลงไปสำหรับแต่ละกิจกรรมที่องค์กรกำหนด เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ขององค์กร ซึ่งวัตถุประสงค์ของแต่ละกิจกรรมจะต้องสนับสนุนและ สอดคล้องกับวัตถุประสงค์ในระดับองค์กร

การกำหนดวัตถุประสงค์ขององค์กรควรมีลำดับขั้นตอน ดังต่อไปนี้

- 1) กำหนดภารกิจขององค์กร
- 2) กำหนดวัตถุประสงค์ในระดับองค์กรให้สอดคล้องกับภารกิจที่กำหนดไว้
- 3) กำหนดกิจกรรมที่ทำให้บรรลุวัตถุประสงค์ในระดับองค์กร
- 4) กำหนดวัตถุประสงค์ในระดับกิจกรรม

วัตถุประสงค์ที่กำหนดขึ้นในแต่ละระดับ ควรมีการกำหนดเป้าหมายและ ตัวชี้วัดความสำเร็จที่ชัดเจนและสามารถวัดผลได้ ระบบการควบคุมภายในที่ดีจะต้องให้ ความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลว่า สามารถช่วยให้องค์กรบรรลุวัตถุประสงค์ด้านการดำเนินงาน การรายงานทางการเงิน การปฏิบัติตามกฎหมาย กฎ ระเบียบที่ต้องปฏิบัติตามทั้ง 3 ด้านดังกล่าวเป็น เป้าหมายของการควบคุมภายใน ดังนั้น วัตถุประสงค์ขององค์กรจึงควรระบุไว้ด้วยว่า แต่ละ วัตถุประสงค์ที่กำหนดเป็นวัตถุประสงค์การควบคุมภายในด้านใด

ฝ่ายบริหารต้องประเมินความเสี่ยง เพื่อให้ทราบว่าการดำเนินงานขององค์กร มีความเสี่ยงที่สำคัญในเรื่องใดและในขั้นตอนใดของการปฏิบัติงานที่มีผลกระทบต่อวัตถุประสงค์ เป้าหมาย หรือผลสำเร็จของการปฏิบัติงาน การทราบจุดเสี่ยงที่สำคัญจะเป็นประโยชน์ใน การกำหนดแนวทางการควบคุม เพื่อป้องกันหรือลดความเสี่ยงตามระดับของความเสี่ยง เช่น มีความเสี่ยงมากควบคุมมาก ซึ่งจะทำให้เกิดความมั่นใจตามสมควรว่า ความเสียหายหรือ ความผิดพลาดจะไม่เกิดขึ้น หรือหากเกิดขึ้นจะอยู่ในระดับที่สามารถยอมรับได้ ขั้นตอน การประเมินความเสี่ยงมีดังนี้

1) การระบุปัจจัยเสี่ยง (Risk Identification)

ความเสี่ยงมีสาเหตุจากปัจจัยทั้งภายในและภายนอก ปัจจัยเหล่านี้มี ผลกระทบต่อวัตถุประสงค์และเป้าหมายขององค์กร หรือผลการปฏิบัติงาน ทั้งในระดับองค์กรและ ระดับกิจกรรม ในการระบุปัจจัยเสี่ยงฝ่ายบริหารจำเป็นต้องตั้งคำถามว่ามีเหตุการณ์ใด หรือ กิจกรรมใดของกระบวนการปฏิบัติงานที่อาจเกิดความผิดพลาด ความเสียหาย และการไม่บรรลุ วัตถุประสงค์ที่กำหนด รวมทั้งมีทรัพย์สินใดที่จำเป็นจะต้องได้รับการดูแลป้องกันรักษา เช่น ความเสี่ยงจากการจัดซื้อจัดจ้างในราคาแพง ความเสี่ยงจากการจัดซื้อวัสดุที่มีคุณภาพต่ำกว่า ข้อกำหนด เป็นต้น (คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน, 2544 : 10)

อุษณา ภัทรมนตรี (2544 : 14) กล่าวว่า ความเสี่ยงของกิจการมีสาเหตุหรือปัจจัยความเสี่ยงทั้งจากภายในกิจการและภายนอกกิจการ ปัจจัยต่างๆ เหล่านี้มีผลกระทบต่อวัตถุประสงค์ เป้าหมายหรือผลการปฏิบัติงานของกิจการ

จันทนา สาขากรและคณะ (2550 : 8) เสนอว่า การเข้าใจว่าองค์กรมีความเสี่ยงหรือไม่ จะไม่มีประโยชน์เพียงพอ ถ้าไม่สามารถระบุได้ว่าความเสี่ยงนั้นๆ มีสาเหตุจากปัจจัยอะไร เนื่องจากปัจจัยความเสี่ยงแต่ละชนิดมีผลกระทบไม่เท่ากัน ปัจจัยความเสี่ยงบางชนิดมีผลกระทบต่อวัตถุประสงค์ในระดับกิจการโดยรวม ในขณะที่บางชนิดมีผลกระทบในระดับกิจกรรมเท่านั้น นอกจากนี้ปัจจัยบางอย่างจะมีผลกระทบเพียงในระยะสั้น แต่ปัจจัยบางอย่างส่งผลกระทบต่อระยะยาว และปัจจัยบางชนิดมีผลกระทบทั้งในระยะสั้นแล้วต่อเนื่องไปจนถึงระยะยาว ดังนั้น จึงต้องทำความเข้าใจและสามารถระบุได้ว่าความเสี่ยงนั้นๆ มีสาเหตุจากปัจจัยอะไร เป็นปัจจัยที่เกิดขึ้นภายในองค์กรหรือเป็นปัจจัยภายนอก

2) การวิเคราะห์ความเสี่ยง (Risk Analysis)

หลังจากระบุปัจจัยเสี่ยงแล้ว ขั้นตอนต่อไปคือการวิเคราะห์ความเสี่ยงหรือผลกระทบของความเสี่ยงต่อองค์กร เทคนิคการวิเคราะห์ความเสี่ยงมีหลายวิธี เพราะการวัดความเสี่ยงเป็นตัวเลขว่ามีผลกระทบต่อองค์กรเท่าไรนั้นเป็นสิ่งที่ทำได้ยาก โดยทั่วไปจะวิเคราะห์ความเสี่ยงโดยประเมินนัยสำคัญหรือผลกระทบของความเสี่ยงและความถี่ที่จะเกิดหรือโอกาสที่จะเกิดความเสี่ยง โดยการใช้วิธีการให้คะแนน (คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน, 2544ข : 10)

อุษณา ภัทรมนตรี (2544 : 15) กล่าวว่า การวิเคราะห์ความเสี่ยง หมายถึง การประเมินระดับความสำคัญของความเสี่ยง (Significant of Risk) การกำหนดโอกาส ที่จะเกิด (Likelihood) หรือความถี่ (Frequency) ที่จะเกิด การพิจารณาวิธีการที่จะจัดการกับความเสี่ยงที่มีความสำคัญหรือมีโอกาสจะเกิดสูง

จันทนา สาขากรและคณะ (2550 : 9) อธิบายว่า เมื่อสามารถระบุปัจจัยความเสี่ยงได้แล้ว ขั้นตอนต่อไปคือการนำปัจจัยความเสี่ยงนั้นมาวิเคราะห์ว่ามีผลกระทบต่อองค์กรแค่ไหน เพียงใด โดยการกำหนดระดับความสำคัญของความเสียหายที่จะเกิดจากความเสี่ยง และโอกาสที่จะเกิดความเสี่ยงดังกล่าวว่ามีหรือไม่ ถ้ามีมีมากหรือน้อยเพียงใด เพื่อนำมาพิจารณาหาวิธีที่จะรับมือหรือจัดการกับความเสี่ยงที่มีสาระสำคัญ มีโอกาสที่จะเกิดสูง สำหรับเทคนิคในการวิเคราะห์ความเสี่ยงมีหลายวิธีจะต้องเลือกใช้ให้เหมาะสม เพราะบางครั้งผลกระทบของความเสี่ยงที่มีต่อองค์กร หรือโอกาสที่จะเกิดความเสี่ยงอาจไม่สามารถวัดได้เป็นตัวเลข จึงต้องใช้วิธีวิเคราะห์โดยการประเมินเป็นระดับ เช่น สูงมาก สูง ปานกลาง หรือน้อยมาก

3) การบริหารความเสี่ยง (Risk Management)

เมื่อทราบความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญและโอกาสที่จะเกิดความเสี่ยงแล้วควรวิเคราะห์สาเหตุที่ทำให้เกิดความเสี่ยง และพิจารณาว่าจะยอมรับความเสี่ยงนั้นหรือจะกำหนดกิจกรรมการควบคุมต่างๆ เพื่อป้องกันหรือลดความเสี่ยงให้อยู่ในระดับที่สามารถยอมรับได้ ระดับดังกล่าวผู้บริหารมีหน้าที่และความรับผิดชอบกำหนดขึ้น แต่ทั้งนี้ต้องพิจารณาถึงค่าใช้จ่ายหรือต้นทุนในการจัดให้มีกิจกรรมการควบคุมกับประโยชน์ที่จะได้รับจากกิจกรรมควบคุมว่าคุ้มค่าหรือไม่ ผู้บริหารที่ให้ความสำคัญกับการประเมินความเสี่ยงอย่างสม่ำเสมอ และปรับเปลี่ยนการควบคุมภายในให้เหมาะสมกับความเสี่ยงที่เปลี่ยนไปอยู่เสมอ ย่อมถือได้ว่าปฏิบัติหน้าที่ผู้บริหารอย่างเหมาะสมและถือเป็นองค์ประกอบสำคัญอย่างหนึ่งของการควบคุมภายใน การกำหนดวิธีการควบคุม เพื่อป้องกันหรือลดความเสี่ยง ฝ่ายบริหารควรพิจารณาว่าความเสี่ยงที่เกิดขึ้นนั้นเป็นความเสี่ยงในลักษณะใด (คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน, 2544ข : 11)

1) กรณีเป็นความเสี่ยงเกี่ยวกับองค์กรโดยรวม มักเกิดจากปัจจัยภายนอก ซึ่งมีได้อยู่ภายใต้การควบคุมของฝ่ายบริหาร การป้องกันหรือลดความเสี่ยงกระทำได้โดยการบริหารความเสี่ยง เช่น ความเสี่ยงจากการเปลี่ยนแปลงระบบอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ อาจบริหารความเสี่ยงโดยการจัดทำสัญญาซื้อขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า หรือพิจารณาหาแหล่งเงินกู้ภายในประเทศทดแทน เป็นต้น

2) กรณีเป็นความเสี่ยงเกี่ยวกับการควบคุมภายใน ซึ่งเกิดจากปัจจัยภายใน ซึ่งอยู่ภายใต้การควบคุมของฝ่ายบริหาร การป้องกันหรือลดความเสี่ยงกระทำได้ โดยจัดให้มีกิจกรรมการควบคุมอย่างเพียงพอและเหมาะสม เช่น ความเสี่ยงจากการจัดซื้อพัสดุในราคาแพงแต่คุณภาพต่ำ อาจจัดให้มีกิจกรรมควบคุมเกี่ยวกับการจัดซื้อให้รัดกุมมากขึ้น เช่น การกำหนดนโยบายการคัดเลือกผู้ขายที่ดีที่สุด ทั้งในเรื่องคุณภาพและราคา การกำหนดวงเงินการอนุมัติจัดซื้อให้เหมาะสม การจัดทำทะเบียนประวัติผู้ขาย รวมทั้งสถิติราคาและปริมาณการจัดซื้อ การแบ่งแยกหน้าที่ตามหลักการควบคุมภายในที่ดี การกำหนดให้มีการสับเปลี่ยนหมุนเวียนเจ้าหน้าที่จัดซื้อ เป็นต้น

อุษณา ภัทรมนตรี (2544 : 16) ได้เสนอไว้ว่า การบริหารความเปลี่ยนแปลง เป็นสิ่งที่ผู้บริหารยุคปัจจุบันต้องให้ความสนใจ เพราะอาจมีผลกระทบต่อกิจการอย่างร้ายแรง เช่น ตัวอย่างของการเปลี่ยนแปลงเกี่ยวกับ

1) การเปลี่ยนสภาพแวดล้อมในการปฏิบัติงาน ไม่ว่าจะเกิดจากสภาวะความกดดันทางเศรษฐกิจ กฎหมาย

2) ผู้บริหารใหม่-พนักงานใหม่ ความไม่คุ้นเคยและไม่เข้าใจกันอาจมีผลกระทบต่อผลงานและการควบคุม

- 3) ระบบงานใหม่ เทคโนโลยีใหม่
- 4) สายการผลิตใหม่ สินค้าและบริการใหม่
- 5) การปรับโครงสร้างองค์กร
- 6) การเจริญเติบโตอย่างรวดเร็ว
- 7) การค้าระหว่างประเทศ

หากประเมินพบว่าจุดใดมีความเสี่ยงสูง ผู้บริหารต้องหาวิธีบริหารลดความเสี่ยงลง เพื่อหาว่าเกิดความเสี่ยงนั้นขึ้นจริง จะมีผลเสียหายหรือเกิดผลกระทบในระดับที่ยอมรับได้ วิธีบริหารความเสี่ยงและความเปลี่ยนแปลงที่ใช้อยู่ในปัจจุบัน อาจสรุปได้ดังนี้

- 1) การจัดระบบการควบคุมเพื่อป้องกัน ลด หรือค้นพบความเสี่ยงอย่างเหมาะสม

ทันกาล

- 2) การกระจายความเสี่ยง ได้แก่ การกระจายความเสี่ยงออกไปในหลายกิจกรรม
- 3) การแบ่งความเสี่ยง ได้แก่ การหาผู้รับผิดชอบร่วมในความเสี่ยงหรือการจัด

ประกันภัย

- 4) การกำหนดแผนสำรองในเหตุฉุกเฉิน ได้แก่ การกำหนดแผนการล่วงหน้าในเหตุร้ายที่เกิดขึ้นจากความเสี่ยงที่เป็นที่ทราบกันคืออยู่แล้ว

จันทนา สาขาการและคณะ (2550 : 9) กล่าวว่า การบริหารความเสี่ยง เป็นการกำหนดแนวทางที่จะรับมือหรือจัดการกับความเสี่ยงที่มีสาระสำคัญ มีโอกาสที่จะเกิดสูงอย่างเหมาะสม โดยทั่วไปแล้วถ้าเป็นความเสี่ยงที่เกิดจากปัจจัยภายใน จะใช้วิธีจัดระบบการควบคุมภายใน กรณีเป็นความเสี่ยงจากปัจจัยภายนอกจะใช้วิธีการบริหารความเสี่ยง

ดังนั้นจึงสรุปได้ว่า ขั้นตอนการประเมินความเสี่ยงประกอบด้วย 3 ขั้นตอน ดังนี้

- 1) การระบุปัจจัยเสี่ยง คือ การระบุว่ามีความเสี่ยงใดที่อาจส่งผลให้กิจกรรมหรือการปฏิบัติงานขององค์กรไม่บรรลุวัตถุประสงค์ที่กำหนด และความเสี่ยงนั้นมีสาเหตุมาจากปัจจัยใด ปัจจัยภายในหรือภายนอก

- 2) การวิเคราะห์ความเสี่ยง คือ การประเมินระดับความสำคัญของความเสี่ยง โดยวิเคราะห์โอกาสหรือความถี่ที่จะเกิดและผลกระทบของความเสี่ยงต่อการบรรลุวัตถุประสงค์ขององค์กร เพื่อกำหนดวิธีบริหารจัดการกับความเสี่ยงนั้นๆ

3) การบริหารความเสี่ยง คือ การกำหนดแนวทางจัดการกับความเสี่ยงที่สำคัญอย่างเหมาะสม ถ้าเป็นความเสี่ยงที่เกิดจากปัจจัยภายใน ซึ่งอยู่ภายใต้การควบคุมของผู้บริหาร การป้องกันหรือลดความเสี่ยงกระทำได้โดยจัดให้มีกิจกรรมการควบคุมที่เหมาะสม ถ้าเป็นความเสี่ยงที่เกิดจากปัจจัยภายนอก ซึ่งมีได้อยู่ภายใต้การควบคุมของผู้บริหาร การป้องกันหรือลดความเสี่ยงกระทำได้โดยการบริหารความเสี่ยง

2.3 กิจกรรมการควบคุม

คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน (2544 : 12) ได้กำหนดมาตรฐานด้านกิจกรรมของการควบคุมไว้ว่า ฝ่ายบริหารต้องจัดให้มีกิจกรรมการควบคุมที่มีประสิทธิภาพและประสิทธิผล เพื่อป้องกันหรือลดความเสียหาย ความผิดพลาดที่อาจเกิดขึ้น และให้สามารถลดผลสำเร็จตามวัตถุประสงค์ของการควบคุมภายใน สำหรับกิจกรรมการควบคุมในเบื้องต้นจะต้องแบ่งแยกหน้าที่งานภายในหน่วยรับตรวจอย่างเหมาะสม ไม่มอบหมายให้บุคคลใดบุคคลหนึ่งมีหน้าที่เป็นผู้รับผิดชอบปฏิบัติงานที่สำคัญ หรืองานที่เสี่ยงต่อความเสียหายตั้งแต่ต้นจนจบ แต่ถ้ามีความจำเป็นให้กำหนดกิจกรรมการควบคุมอื่นที่เหมาะสมทดแทน

คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน (2544 : 12) ให้นิยามกิจกรรมการควบคุมว่า หมายถึง นโยบายและวิธีการต่างๆ ที่ฝ่ายบริหารกำหนดให้บุคลากรของหน่วยรับตรวจปฏิบัติ เพื่อลดหรือควบคุมความเสี่ยง และได้รับการสนองตอบโดยมีการปฏิบัติตาม ตัวอย่างกิจกรรมการควบคุม เช่น การสอบทานงาน การดูแลป้องกันทรัพย์สิน และการแบ่งแยกหน้าที่ เป็นต้น

อุษณา ภัทรมนตรี (2544 : 17) ให้คำจำกัดความของกิจกรรมการควบคุมว่า หมายถึง การกระทำที่สนับสนุนการปฏิบัติงานให้เป็นไปตามนโยบาย วิธีปฏิบัติงาน และคำสั่งต่างๆ ที่ฝ่ายบริหารกำหนด ซึ่งเมื่อกระทำอย่างถูกต้องภายในเวลาที่เหมาะสมแล้ว ควรเพิ่มความมั่นใจในความสำเร็จตามวัตถุประสงค์ที่กำหนด หรือคือ กิจกรรมที่กำหนดขึ้นเพื่อป้องกันค้นพบ หรือลดความเสี่ยงที่จะเกิดขึ้นได้ตามผลการประเมินความเสี่ยงที่กล่าวไปแล้ว

จันทนา สาขากรและคณะ (2550 : 9) ได้กล่าวว่า กิจกรรมการควบคุม เป็นนโยบาย มาตรการและวิธีการดำเนินงานต่างๆที่ฝ่ายบริหารนำมาใช้ เพื่อให้เกิดความมั่นใจว่า มาตรการต่างๆที่กำหนดขึ้นสามารถลดหรือควบคุมความเสี่ยง และได้รับการตอบสนองและปฏิบัติตาม

จากคำจำกัดความข้างต้นสรุปได้ว่า กิจกรรมการควบคุม หมายถึง นโยบาย วิธีการหรือกิจกรรมต่างๆที่ผู้บริหารกำหนดให้บุคลากรปฏิบัติ เพื่อลดหรือควบคุมความเสี่ยง และได้รับการตอบสนองโดยการปฏิบัติตาม เช่น การสอบทานงาน การดูแลป้องกันทรัพย์สิน การแบ่งแยกหน้าที่ เป็นต้น

ประเภทของการควบคุม

คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน (2544ข : 13) ได้แบ่งประเภทของการควบคุมไว้ 4 ประเภท คือ

1) การควบคุมแบบป้องกัน (Preventive Control) เป็นการควบคุมเพื่อป้องกันหรือลดความเสี่ยงจากความผิดพลาด ความเสียหาย เช่น การแบ่งแยกหน้าที่การงาน การควบคุมการเข้าถึงทรัพย์สิน

2) การควบคุมแบบค้นพบ (Detective Control) เป็นการควบคุมเพื่อค้นพบความเสียหาย หรือความผิดพลาดที่เกิดขึ้นแล้ว เช่น การสอบทานงาน การสอบย้อนยอด การตรวจนับพัสดุ เป็นต้น

3) การควบคุมแบบแก้ไข (Corrective Control) เป็นวิธีการควบคุมที่กำหนดขึ้นเพื่อแก้ไขข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้นให้ถูกต้อง หรือเพื่อหาวิธีแก้ไขไม่ให้เกิดข้อผิดพลาดซ้ำอีกในอนาคต

4) การควบคุมแบบส่งเสริม (Directive Control) เป็นวิธีการควบคุมที่ส่งเสริมหรือกระตุ้นให้เกิดความสำเร็จตามวัตถุประสงค์ที่ต้องการ เช่น การให้รางวัลแก่ผู้มีผลงานดี การควบคุมทั้ง 4 แบบมีผลต่อประสิทธิภาพของการควบคุมภายใน การควบคุมแบบป้องกันนิยมว่าเป็นการควบคุมด้านคุณภาพ และเสียค่าใช้จ่ายน้อยกว่าการควบคุมแบบค้นพบหรือแบบแก้ไขปัญหาที่เกิดขึ้นแล้ว แต่การควบคุมแบบค้นพบหรือแบบแก้ไขยังคงมีความสำคัญในการเป็นหลักฐานยืนยันการทำงานของการควบคุมแบบป้องกัน ว่าได้ผลจริงและป้องกันความสูญหายของทรัพย์สินได้จริง การควบคุมแบบส่งเสริมนิยมว่าเป็นวิธีที่ดีและทันสมัย เพราะมีผลด้านบวกต่อการสร้างขวัญและกำลังใจของผู้ปฏิบัติงาน

อุษณา ภัทรมนตรี (2544 : 17) ได้แบ่งประเภทของการควบคุมไว้ 4 ประเภท คือ

1) การควบคุมแบบป้องกัน (Preventive Control) เป็นวิธีการควบคุมที่กำหนดขึ้น เพื่อป้องกันไม่ให้เกิดความเสี่ยงและข้อผิดพลาดตั้งแต่แรก เช่น การอนุมัติ การจัดโครงสร้าง

องค์กร การใช้พนักงานที่มีความรู้และจริยธรรม การแบ่งแยกหน้าที่ การใช้และการควบคุม เอกสารที่ดี การควบคุมการเข้าถึงเอกสาร ฯลฯ

2) การควบคุมแบบค้นพบ (Detective Control) เป็นวิธีการควบคุมที่กำหนดขึ้น เมื่อค้นพบข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้นแล้ว เช่น การสอบทาน การวิเคราะห์ การยื่นข้อคัดค้าน การตรวจนับ การรายงานข้อบกพร่อง การตรวจสอบ ฯลฯ

3) การควบคุมแบบแก้ไข (Corrective Control) เป็นวิธีการควบคุมที่กำหนดขึ้นเพื่อแก้ไขข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้นให้ถูกต้อง หรือเพื่อหาวิธีแก้ไขไม่ให้เกิดข้อผิดพลาดซ้ำอีกในอนาคต

4) การควบคุมแบบส่งเสริม (Directive Control) เป็นวิธีการควบคุมที่ส่งเสริมหรือกระตุ้นให้เกิดความสำเร็จโดยตรงกับวัตถุประสงค์ที่ต้องการ

ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (2548 : 49-53) ได้แบ่งประเภทของการควบคุมตามลักษณะของวิธีการควบคุมไว้ 5 ประเภท ดังนี้

1) การควบคุมแบบป้องกัน (Preventive Controls) เป็นการควบคุมที่ต้องการป้องกันไม่ให้ความผิดพลาด หรือความไม่ถูกต้อง ความไม่เหมาะสมทั้งหลายเกิดขึ้นได้ ดังนั้น จึงเป็นการควบคุมที่เกิดขึ้นก่อนเหตุการณ์ที่ไม่พึงปรารถนาจะเกิด วิธีการควบคุมชนิดนี้จะก่อให้เกิดอุปสรรคขัดขวางการทำรายการบางชนิด เช่น การตรวจสอบเครดิตลูกค้า เพื่อป้องกันความเสี่ยงจากการให้สินเชื่อแก่ลูกค้าที่ไม่ดี การกำหนดให้มีรายชื่อผู้ขายที่ได้รับอนุมัติ เพื่อป้องกันการซื้อของจากผู้ขายที่กิจการไม่ยอมรับ หรือการจัดให้มียามตรวจตราบริเวณตรงทางออก เพื่อป้องกันการขนของหรือสินทรัพย์ออกไปจากองค์กรโดยไม่ได้รับอนุญาต เป็นต้น

2) การควบคุมแบบค้นหา (Detective Controls) การควบคุมแบบนี้เกิดขึ้นเพราะต้องการค้นหาข้อผิดพลาดหลังจากที่ความผิดพลาดนั้นได้เกิดขึ้นแล้ว การจัดทำงบกระทบยอดบัญชีเงินฝากธนาคารถือเป็นการควบคุมแบบค้นหาในเรื่องของเงินสดที่สำคัญอย่างหนึ่ง

ในกรณีที่ไม่มี การควบคุมแบบป้องกันที่สมบูรณ์ดีเลิศแล้ว การเฝ้าติดตามประเมินในรูปแบบของการควบคุมแบบค้นหาก็เป็นส่วนประกอบสำคัญอย่างยิ่งสำหรับระบบการควบคุมที่ได้รับการออกแบบมาเป็นอย่างดี ต้นทุนของการควบคุมแบบค้นหาอาจจะถูกกว่าการควบคุมแบบป้องกันในบางกรณี เพราะสามารถใช้วิธีการเลือกทดสอบรายการได้ เพราะไม่จำเป็นต้องทำการตรวจสอบรายการครบทุกรายการ

3) การควบคุมแบบแก้ไข (Corrective Controls) การควบคุมแบบนี้ คือการควบคุมที่จะดำเนินการแก้ไขปัญหาที่ตรวจพบจากการใช้วิธีการควบคุมแบบค้นหา เช่น ในระบบคอมพิวเตอร์อาจมีการเขียนโปรแกรมให้ระบบงานทำการแก้ไขรายการที่ตรวจพบจากการใส่

รหัสเลขประจำตัวผู้ขายผิดพลาด โดยระบบงานจะทำการอ่านชื่อของผู้ขายเปรียบเทียบกับชื่อของผู้ขายที่ได้รับการอนุมัติแล้ว ซึ่งบันทึกอยู่ในแฟ้มข้อมูลหลัก เลือกรหัสผู้ขายที่ถูกต้องและแก้ไขรายการที่บันทึกรหัสผิดในตอนแรกให้ถูกต้อง การที่ระบบงานพิมพ์รายงานแสดงรายการที่ผิดพลาดโดยที่ไม่ทราบสาเหตุหรือรายการที่ผิดพลาดแต่ระบบงานไม่สามารถแก้ไขได้โดยอัตโนมัติออกมาเพื่อการค้นหาสาเหตุต่อไปก็เป็นการควบคุมแบบแก้ไขอย่างหนึ่งด้วย

4) การควบคุมแบบสั่งการ (Directive Controls) คือ วิธีการควบคุมที่ได้รับ การออกแบบมาเพื่อให้ไว้รับผล ซึ่งเป็นที่ต้องการของฝ่ายบริหาร การควบคุมแบบนี้จะทำหน้าที่โดยตรงในอันที่จะทำให้บรรลุเป้าหมายในทางการปฏิบัติงานขององค์กรได้ นั่นคือ จะก่อให้เกิดความเชื่อมั่นได้ว่าสิ่งที่ดียิ่งๆ จะเกิดขึ้น ดังนั้น บางคนก็ถือว่าเป็นการควบคุมแบบ Positive Controls บางคนมองว่าการควบคุมแบบสั่งการก็คือการควบคุมแบบป้องกัน เพราะถือว่าเมื่อมีสิ่งดียิ่งๆเกิดขึ้นย่อมเท่ากับว่าได้ป้องกันสิ่งที่ไม่ดีไม่ให้เกิดขึ้นแล้ว ตัวอย่างของการควบคุมแบบสั่งการนี้ ได้แก่ การที่ผู้บริหารออกระเบียบคำสั่งหรือนโยบายต่างๆ เพื่อให้การดำเนินงานเป็นไปอย่างราบรื่น หรือการที่ผู้บริหารจัดให้พนักงานได้รับการอบรมความรู้ในประเด็นต่างๆ เพื่อให้พนักงานได้รับการพัฒนา การสั่งการให้มีการปรับปรุงวิธีการทำงานบางอย่าง เป็นต้น นอกจากการออกระเบียบคำสั่ง การกำกับหรือการตัดสินใจต่างๆตามตัวอย่างข้างต้น ยังมีการควบคุมแบบสั่งการอีก รูปแบบหนึ่ง ซึ่งจัดอยู่ในวิธีการควบคุมประเภทนี้ด้วย คือ การควบคุมกระบวนการทำงาน ซึ่งเป็นวิธีการควบคุมที่ต้องการให้เกิดความเชื่อมั่นในกระบวนการทำงานต่างๆใน 4 รูปแบบ คือ

4.1) การควบคุมที่ช่วยในกระบวนการทำงานง่ายขึ้น ตัวอย่างเช่น โปรแกรมที่ช่วยตรวจสอบความต้องการของการสะกดคำในการทำงานบน Word Processing เป็นต้น

4.2) การควบคุมที่ช่วยกระตุ้นหรือชักจูงการทำงาน กล่าวคือ ก่อให้เกิดการทำงานที่ต้องการให้ดำเนินไปในวิถีทางที่ต้องการ เช่น การที่สายพานนำวัตถุไปยังเครื่องจักรที่ต้องการใช้วัตถุนั้น เป็นต้น

4.3) การควบคุมที่ชี้แนะหรือสั่งการในกระบวนการทำงาน เช่น คำสั่งต่างๆ ที่เป็นลายลักษณ์อักษร การจัดทำคู่มือการปฏิบัติงาน

4.4) การควบคุมที่กำหนดข้อจำกัดของกิจกรรมบางอย่างให้อยู่ในขอบเขตหรือพื้นที่ที่กำหนดไว้ เช่น ราวทางเดินที่เป็นกันชน หรือระบบท่ออัดลมที่ใช้บังคับการเคลื่อนที่ของเอกสารในการส่งเอกสารทางท่อ เป็นต้น

5) การควบคุมแบบทดสอบ (Compensating Controls) คือ วิธีการควบคุมที่มีอยู่ เพื่อช่วยลดระดับความเสี่ยงจากการที่ไม่มีการควบคุมบางอย่างอยู่ในกิจกรรมนั้น

เป็นการควบคุมที่สร้างขึ้น เพื่อใช้ทดแทนวิธีการควบคุมที่สิ้นเปลืองโดยใช่เหตุได้ หรืออย่างน้อยก็สามารถทดแทนหรือชดเชยได้บางส่วน คำว่า “ การควบคุมที่มีอยู่ ” นั้นอาจมีอยู่ในหน่วยงานเดียวกันกับการควบคุมที่ขาดไป หรืออาจข้ามหน่วยงานก็ได้ มีบ่อยครั้งสิ่งที่คุณเหมือนว่าเป็นจุดอ่อนของการควบคุมกลับไม่เป็นปัญหา เนื่องจากมีการควบคุมวิธีอื่นที่สามารถทดแทนกันได้อยู่ ดังนั้นสรุปได้ว่า การควบคุมมี 4 ประเภท ได้แก่

- 1) การควบคุมแบบป้องกัน เป็นการควบคุมเพื่อป้องกันหรือลดความเสี่ยง
- 2) การควบคุมแบบค้นพบ เป็นการควบคุมเพื่อค้นหาข้อผิดพลาดหลังจากที่ความผิดพลาดเกิดขึ้นแล้ว
- 3) การควบคุมแบบแก้ไข เป็นการควบคุมเพื่อแก้ไขความผิดพลาดที่เกิดขึ้น ไม่ให้เกิดซ้ำอีก
- 4) การควบคุมแบบส่งเสริม เป็นการควบคุมที่กระตุ้นให้เกิดความสำเร็จตามวัตถุประสงค์

ตัวอย่างกิจกรรมการควบคุม

คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน (2544ข : 13-18) ได้ยกตัวอย่างกิจกรรมการควบคุมที่ปฏิบัติโดยปกติขององค์กรทั่วไป ซึ่งจะเป็นประโยชน์กับฝ่ายบริหารในการพิจารณาจัดให้มีกิจกรรมการควบคุมในหน่วยงานที่รับผิดชอบ ได้แก่

- 1) การอนุมัติ ในการดำเนินงานของทุกองค์การ ฝ่ายบริหารไม่สามารถดำเนินงานให้บรรลุตามวัตถุประสงค์ขององค์การที่ได้กำหนดไว้โดยลำพัง จึงจำเป็นต้องมอบหมายให้บุคลากรระดับรองลงมาปฏิบัติแทนโดยการมอบอำนาจ ในการมอบอำนาจให้แก่บุคลากรในระดับต่าง ๆ นั้น ควรจะกำหนดขอบเขตระดับของอำนาจในการอนุมัติให้ชัดเจนเป็นลายลักษณ์อักษร และควรสื่อสารให้บุคลากรทราบทั่วกัน ผู้ที่ได้รับมอบหมายอำนาจหน้าที่ให้เป็นผู้อนุมัติควรสอบถามความเพียงพอของเอกสารประกอบการอนุมัติว่าถูกต้องเหมาะสมและเป็นไปตามกฎหมาย ระเบียบ นโยบาย และแนวทางการปฏิบัติงานที่เกี่ยวข้อง และมีวงเงินที่อนุมัติอยู่ภายใต้ขอบเขตอำนาจที่ตนสามารถอนุมัติได้ รวมทั้งควรสอบถามเกี่ยวกับรายการที่ผิดปกติจากผู้ที่เกี่ยวข้องก่อนลงนามอนุมัติให้ดำเนินการ นอกจากนี้ผู้ที่มีอำนาจอนุมัติไม่ควรลงนามอนุมัติในแบบฟอร์มเปล่า หรือแบบฟอร์มที่ไม่มีข้อมูลรายการที่ขออนุมัติอย่างเพียงพอ
- 2) การสอบทานรายงานและข้อมูลข่าวสารต่างๆ โดยฝ่ายบริหาร เป็นกิจกรรมการควบคุมที่สำคัญที่ควรกระทำอย่างต่อเนื่องโดยสม่ำเสมอ และควรบันทึกผลการสอบทานการปฏิบัติงานและสถานการณ์ที่ฝ่ายบริหารจำเป็นต้องติดตามแก้ไขเป็นลายลักษณ์อักษร

ซึ่งการสอบทานผลการปฏิบัติงานของฝ่ายบริหารในแต่ละระดับอาจมุ่งเน้นให้ความสนใจในประเด็นที่แตกต่างกัน

2.1) การสอบทานโดยผู้บริหารสูงสุด ผู้บริหารสูงสุดควรมุ่งเน้นให้ความสนใจกับการบรรลุวัตถุประสงค์ขององค์การในภาพรวมและวัตถุประสงค์ที่สำคัญขององค์การ โดยเปรียบเทียบข้อมูลผลการดำเนินงานในภาพรวมของงวดปัจจุบันกับงบประมาณเป้าหมายตามแผนงาน งบประมาณการ และเปรียบเทียบกับผลการดำเนินงานในงวดก่อน หรือการดำเนินงานขององค์การอื่นที่เปรียบเทียบกันได้ หรือตัวชี้วัดความสำเร็จอื่นๆ เพื่อให้เห็นภาพรวมของการดำเนินงานว่าเป็นไปตามวัตถุประสงค์ และเป้าหมายที่กำหนดไว้หรือไม่ และชี้ให้เห็นถึงสถานการณ์ที่ผิดปกติ หรือผลการปฏิบัติที่ไม่เป็นไปตามที่คาดการณ์ไว้ ซึ่งผู้บริหารระดับสูงควรให้ความสนใจและติดตามแก้ไข

2.2) การสอบทานโดยผู้บริหารระดับรองลงมา ผู้บริหารระดับรองลงมาหรือผู้บริหารระดับกลางเป็นผู้มีหน้าที่รับผิดชอบเฉพาะด้านใดด้านหนึ่งภายในองค์การตามที่ได้รับมอบหมายจากผู้บริหารสูงสุด จึงควรมุ่งเน้นสอบทานผลการปฏิบัติงานที่เกิดขึ้นจริงในหน่วยงานหรือกิจกรรมที่ตนรับผิดชอบเปรียบเทียบกับเป้าหมายตามแผนงานที่ได้กำหนดไว้ และวิเคราะห์หาสาเหตุของความแตกต่างที่มีสาระสำคัญที่เกิดขึ้น รวมทั้งสอบทานการปฏิบัติงานจริงกับระเบียบและวิธีการปฏิบัติงานต่างๆ การสอบทานควรเข้มงวดหรือกระทำบ่อยครั้งมากน้อยเพียงใดขึ้นอยู่กับลักษณะและระดับความเสี่ยงของงานนั้นๆ

3) การดูแลป้องกันทรัพย์สิน การดูแลป้องกันทรัพย์สินเป็นการจำกัดการเข้าถึงทรัพย์สินที่มีความเสี่ยง เช่น เงินสด ทรัพย์สินที่มีค่า เอกสารหลักฐานและระบบงานที่สำคัญ ข้อมูลสารสนเทศที่เป็นความลับขององค์การ เป็นต้น เพื่อป้องกันการสูญหาย การทุจริต และการนำไปใช้ประโยชน์โดยผู้ที่ไม่ใช่อำนาจหน้าที่เกี่ยวข้อง ฝ่ายบริหารควรจัดให้มีการดูแลทรัพย์สินอย่างรัดกุมและเพียงพอ การดูแลป้องกันรักษาทรัพย์สินที่ดี คือ การควบคุมการเข้าถึงทรัพย์สินนั้น เช่น การเก็บเงินสดและของมีค่าในเซฟที่ปลอดภัย การใส่กุญแจห้องเก็บพัสดุ หรือตู้เก็บเอกสารหลักฐานที่สำคัญ การใช้ระบบรักษาความปลอดภัยโดยใช้การ์ดหรือแผงสัญญาณ การใช้รหัสผ่าน เป็นต้น นอกจากนี้ฝ่ายบริหารควรกำหนดให้มีการจัดทำทะเบียนทรัพย์สินและให้มีการตรวจนับทรัพย์สินเป็นระยะๆ โดยบุคลากรที่ไม่มีอำนาจหน้าที่เกี่ยวกับการจัดหาและดูแลรักษาทรัพย์สินนั้นๆ และเปรียบเทียบผลที่ได้จากการตรวจนับกับทะเบียนทรัพย์สิน หากมีผลต่างเกิดขึ้น ควรติดตามหาสาเหตุแล้วดำเนินการตามควรแก่กรณี และปรับปรุงทะเบียนทรัพย์สินให้ถูกต้อง รวมทั้งการวิเคราะห์ว่ากิจกรรมการควบคุมที่มีอยู่เป็นไปโดยขาดประสิทธิภาพและประสิทธิผลหรือไม่เพื่อแก้ไขปรับปรุง

4) การบริหารทรัพยากรบุคคล การบริหารทรัพยากรบุคคลอย่างมีประสิทธิภาพเป็นสิ่งจำเป็นที่ทำให้การดำเนินงานบรรลุผลสำเร็จตามวัตถุประสงค์และเป็นส่วนสำคัญของระบบการควบคุมภายใน เช่น การมีโครงสร้างการจัดองค์การ มีการกำหนดหน้าที่ความรับผิดชอบที่ชัดเจน มีผู้ปฏิบัติงานที่มีความรู้ความชำนาญและเหมาะสมกับงาน มีการฝึกอบรมเพื่อความมั่นใจว่ามีการพัฒนาบุคลากร ให้เกิดความรู้ความชำนาญ มีสิ่งจูงใจในการทำงาน มีการประเมินผลการปฏิบัติงาน โดยมีระบบการให้ผลตอบแทนแก่ผู้ที่มีผลงาน ซึ่งจะช่วยให้บุคลากรเข้าใจความสัมพันธ์ระหว่างผลงานของตนกับความสำเร็จขององค์การ ซึ่งเป็นสิ่งสำคัญของการบริหารงานทรัพยากรบุคคล

5) การบันทึกรายการ และเหตุการณ์อย่างถูกต้องและทันเวลา รายการทางธุรกรรมที่เกิดขึ้นควรมีการจดบันทึกทันที เพื่อประโยชน์ในการควบคุมการปฏิบัติงานและเพื่อการวินิจฉัยสั่งการของฝ่ายบริหาร การบันทึกรายการดังกล่าวรวมถึงการจดบันทึกรายการที่มีความสำคัญ การจัดทำบัญชีการเงิน กิจกรรมที่สำคัญควรได้รับการอนุมัติก่อนดำเนินการและจัดทำโดยผู้มีอำนาจ ดำเนินการภายใต้ขอบเขตของอำนาจที่ได้รับมอบหมาย

6) การกระหายอด การกระหายอดเป็นกิจกรรมการควบคุมที่ช่วยให้ความมั่นใจว่าการบันทึกรายการต่างๆ ที่เกิดขึ้น เป็นไปอย่างถูกต้องและครบถ้วน

7) การควบคุมระบบสารสนเทศ การควบคุมระบบสารสนเทศอาจจำแนกเป็นการควบคุมทั่วไปและการควบคุมเฉพาะ ระบบงานการควบคุมทั่วไป เป็นการควบคุมที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงานของศูนย์ข้อมูล การจัดหา และดูแลรักษาซอฟต์แวร์ระบบงาน การรักษาความปลอดภัยในการเข้าถึงข้อมูลและระบบงานต่างๆ รวมถึงการพัฒนาและดูแลระบบงานที่อยู่ในระบบสารสนเทศขององค์การ ส่วนการควบคุมเฉพาะระบบงานเป็นการควบคุมที่ออกแบบขึ้นมาเพื่อใช้สำหรับควบคุมการประมวลผลของระบบงาน เพื่อให้เกิดความมั่นใจว่าข้อมูลที่ผ่านเข้าระบบงานดังกล่าว ได้รับการบันทึกการประมวลผลและการรายงานอย่างถูกต้องและครบถ้วน

การควบคุมระบบสารสนเทศรวมถึงการแบ่งแยกหน้าที่ในหน่วยงานอย่างเหมาะสม โดยไม่มอบให้บุคคลใดบุคคลหนึ่งปฏิบัติงาน เกี่ยวกับการประมวลผลข้อมูลที่สำคัญหรือเสี่ยงต่อความเสียหายตั้งแต่ต้นจนจบ เว้นแต่กรณีจำเป็นควรมีวิธีการอื่นที่เหมาะสมทดแทน

การควบคุมทั่วไปและการควบคุมเฉพาะระบบงานจะมีความเชื่อมโยงและสัมพันธ์กัน หากองค์การไม่กำหนดให้มีการควบคุมทั่วไปไว้อย่างเพียงพอ ย่อมมีผลทำให้การควบคุมเฉพาะระบบงานไม่สามารถดำเนินงานไปอย่างมีประสิทธิภาพได้ เนื่องจากการควบคุมเฉพาะระบบงานจะถูกกำหนดขึ้นมาภายใต้สมมติฐานที่ว่า การควบคุมทั่วไปมีการดำเนินไปอย่างเหมาะสมและสามารถให้ข้อมูลย้อนกลับได้ในทันทีเกี่ยวกับความผิดพลาดของข้อมูล รูปแบบของ

ข้อมูลไม่ถูกต้อง และการเข้าถึงข้อมูลโดยผู้ไม่มีอำนาจหน้าที่ที่เกี่ยวข้อง ดังนั้น การควบคุมทั่วไป จึงเป็นการควบคุมที่สนับสนุนให้การควบคุมเฉพาะระบบงานดำเนินไปอย่างมีประสิทธิภาพและ การควบคุมทั้ง 2 ประเภทนี้ เป็นสิ่งจำเป็นที่จะทำให้เกิดความมั่นใจว่า การประมวลผลข้อมูล สารสนเทศเป็นไปอย่างถูกต้องและครบถ้วน เนื่องจากการประมวลผลข้อมูลสารสนเทศโดย คอมพิวเตอร์เป็นกระบวนการหนึ่งที่มีการเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยีอย่างรวดเร็วในขณะนี้ องค์การต้องพัฒนาการควบคุมระบบสารสนเทศให้มีประสิทธิภาพอยู่เสมอ ดังนั้น หากมีการเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยีจะมีผลทำให้เกิดการเปลี่ยนแปลงในกิจกรรมการควบคุมบางอย่าง แต่จะไม่มีผลกระทบต่อข้อกำหนดพื้นฐานของการควบคุม

8) การแบ่งแยกหน้าที่ หน้าที่ความรับผิดชอบของงานที่เสี่ยงต่อความเสียหาย จำเป็นต้องมีการแบ่งแยกหน้าที่ เพื่อป้องกันหรือลดความเสี่ยงจากข้อผิดพลาด หรือการทุจริต โดยหลักการฝ่ายบริหารควรแบ่งแยกหน้าที่

8.1) การอนุมัติรายการหรือการให้ความเห็นชอบ

8.2) การประมวลผล หรือการบันทึกรายการ

8.3) การดูแลรักษาทรัพย์สินที่เกี่ยวข้อง

หน้าที่ทั้ง 3 ไม่ควรให้บุคคลคนเดียวปฏิบัติงานเหล่านั้นตั้งแต่ต้นจนจบ อย่งไรก็ตามหากองค์การมีข้อจำกัดด้านบุคลากร ไม่สามารถแบ่งแยกหน้าที่งานดังกล่าวได้ ควร กำหนดกิจกรรมอื่นทดแทน เช่น กำหนดให้มีการสอบทานรายละเอียดของกิจกรรมต่างๆเพิ่มขึ้น หรือกำหนดให้มีการควบคุมดูแลอย่างใกล้ชิด นอกจากนี้อาจกำหนดให้มีการสลับเปลี่ยนหน้าที่งาน ระหว่างบุคลากรภายในองค์การเป็นครั้งคราว โดยเฉพาะหน้าที่งานที่มีความเสี่ยงต่อการเกิด ข้อผิดพลาดหรือความเสียหายแก่องค์การ เพื่อมิให้บุคคลใดบุคคลหนึ่งกระทำการอันไม่เหมาะสม หรือทุจริต โดยอาศัยระยะเวลาที่ทำงานต่อเนื่องในหน้าที่งานเดิมเป็นเวลานาน

เกี่ยวกับความขัดแย้งระหว่างผลประโยชน์ส่วนตนกับผลประโยชน์ส่วนรวม ซึ่งหมายถึง สถานการณ์ที่บุคคลหนึ่งมีบทบาทหน้าที่และความสัมพันธ์อื่นที่มีวัตถุประสงค์ หรือผลประโยชน์ขัดแย้งกับบทบาทหน้าที่ในองค์การทำให้การปฏิบัติของบุคคลผู้นั้นขาดความเป็น อิสระและเป็นกลาง ความขัดแย้งอาจเกิดขึ้นจากผลประโยชน์ส่วนตัวไม่สอดคล้องกับผล ประโยชน์ขององค์การ จึงทำให้บุคคลนั้นต้องอยู่ในสภาวะการณ์ที่ต้องเลือกทางใดทางหนึ่ง ซึ่งอาจ ไม่ก่อให้เกิดประโยชน์สูงสุดต่อองค์การ และอาจนำไปสู่การทุจริตประพฤติมิชอบ เช่น บุคลากร ขององค์การเข้าไปเป็นคู่สัญญาหรือมีส่วนได้ส่วนเสียในสัญญาที่ทำกับองค์การ หรือเป็นส่วน หรือผู้ถือหุ้นในห้างหุ้นส่วนหรือบริษัทที่เข้าเป็นคู่สัญญากับองค์การ เป็นต้น ฝ่ายบริหารจึงควร กำหนดข้อห้ามเกี่ยวกับการขัดแย้งทางผลประโยชน์ดังกล่าวไว้ในข้อกำหนดด้านจริยธรรมทั้งฝ่าย

บริหาร และบุคลากรทุกคนในองค์กรต้องหลีกเลี่ยงสถานการณ์ที่อาจก่อให้เกิดความขัดแย้งทางผลประโยชน์ด้วย

9) การจัดทำเอกสารหลักฐาน การดำเนินงานหรือระบบงานใดที่มีความสำคัญ จำเป็นต้องจัดทำหลักฐานเป็นเอกสารหรือหนังสือไว้ เช่น โครงสร้างการควบคุมภายใน การดำเนินงานหรือระบบงานที่สำคัญ คำสั่ง นโยบาย หรือคู่มือการปฏิบัติงาน ซึ่งควรมีความถูกต้องครบถ้วน และมีไว้พร้อมสำหรับการนำไปใช้ได้ตลอดเวลา และจัดระบบการดูแลให้คู่มือนั้นเป็นปัจจุบันอยู่เสมอ

ข้อควรพิจารณาของฝ่ายบริหารในการกำหนดกิจกรรมการควบคุม

1) กิจกรรมการควบคุม ควรแฝงหรือแทรกอยู่ในกระบวนการ หรือกิจกรรมการทำงานตามปกติขององค์กร

2) กิจกรรมการควบคุมที่กำหนดขึ้นต้องสามารถป้องกันหรือลดความเสี่ยงให้อยู่ในระดับที่สามารถยอมรับได้ โดยพิจารณาจากผลการประเมินความเสี่ยงก่อนมีกิจกรรมการควบคุม

3) ต้นทุนของการกำหนดให้มีกิจกรรมการควบคุม ต้องไม่สูงกว่าผลเสียหายที่คาดว่าจะเกิดขึ้นถ้าไม่มีกิจกรรมการควบคุมนั้น

4) กิจกรรมการควบคุมเป็นเครื่องมือที่ฝ่ายบริหารใช้เพื่อป้องกันหรือลดความเสี่ยงต่อการเกิดเหตุการณ์ไม่พึงประสงค์ ที่กระทบต่อการบรรลุวัตถุประสงค์ขององค์กร จึงควรกำหนดให้มีอย่างเพียงพอและเหมาะสมโดยต้องไม่มากเกินไปจนความจำเป็น

5) มีการติดตามประเมินผลเป็นระยะๆ ว่ากิจกรรมการควบคุมดำเนินไปอย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลหรือไม่ มีการละเว้นไม่ปฏิบัติตามกิจกรรมการควบคุมที่กำหนดหรือไม่ โดยฝ่ายบริหารอาจมอบหมายให้ผู้ตรวจสอบภายในติดตามประเมินผล แล้วรายงานผลให้ทราบ

ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (2548 : 55-60) ได้กำหนดกิจกรรมการควบคุม ดังนี้

1) การควบคุมด้านองค์กร การควบคุมด้านองค์กรเป็นตัวกำหนดกรอบของกิจกรรมต่างๆ ที่กระทำภายในองค์กร การควบคุมด้านนี้มีตั้งแต่การควบคุมทั่วไป ไปจนถึงการควบคุมเฉพาะอย่าง การควบคุมแบบนี้จะมีตั้งแต่การกำหนดหน้าที่ความรับผิดชอบ สายการบังคับบัญชา และข้อกำหนดที่เฉพาะเจาะจงในงานแต่ละงาน การควบคุมเกี่ยวกับองค์กรมีอยู่ใน 4 รูปแบบ คือ

1.1) วัตถุประสงค์ อำนาจและหน้าที่ภายในองค์กร องค์กรต่างๆ จะกำหนดแนวทางโดยรวมให้แก่หน่วยงานหรือฝ่ายต่างๆ ด้วยการจัดให้มีค่าแกลงวัตถุประสงค์ อำนาจหน้าที่ความรับผิดชอบ รวมทั้งสายการบังคับบัญชาและสายการรายงานด้วย

1.2) โครงสร้างองค์กร ผู้บริหารเป็นผู้จัดแบ่งทรัพยากรให้แก่ส่วนงานต่างๆ เป็นต้นว่า งานจัดการทางการเงิน การผลิต การตลาด งานด้านวิศวกรรม การส่งสินค้าและรับของ และงานวิจัยและพัฒนา การจัดแบ่งหน้าที่เหล่านี้ก่อให้เกิดโครงสร้างขององค์กรทั้งหมด ซึ่งโครงสร้างนี้จะทำให้การทำงานบรรลุเป้าหมายขององค์กรได้ โครงสร้างดังกล่าวไม่เพียงแต่จะกล่าวถึงแต่ละส่วนงานเท่านั้น แต่ยังกำหนดความสัมพันธ์ระหว่างหน่วยงานต่างๆ ทั้งในด้านการปฏิบัติงานและในด้านการส่งข้อมูลข่าวสาร วิธีการกำหนดโครงสร้างขององค์กรที่ใช้กันอยู่โดยทั่วไปก็คือการเขียนผังองค์กร

1.3) อำนาจการตัดสินใจ ลำดับถัดมาจากการจัดโครงสร้างขององค์กรก็คือการกำหนดกรอบอำนาจการตัดสินใจที่สำคัญๆ ที่ส่วนประกอบขององค์กรหรือหน่วยงานต่างๆ ภายในองค์กรจะต้องรับผิดชอบ เช่น การตัดสินใจเลือกใช้หลักการบัญชีและวิธีปฏิบัติทางการบัญชีของหัวหน้างานบัญชี หรือการตัดสินใจของผู้จัดการฝ่ายการผลิตที่จะเลือกใช้วิธีการผลิตที่เหมาะสมในอันที่จะทำให้การผลิตได้ผลตามที่ต้องการ เป็นต้น

1.4) คำอธิบายลักษณะงานหรือหน้าที่งาน ซึ่งรวมถึงการแบ่งแยกหน้าที่ในงานที่เกี่ยวข้องกัน เป็นวิธีการควบคุมองค์กรระดับที่ลงลึกไปในรายละเอียดมากที่สุด โดยแสดงอยู่ในรูปคำอธิบายลักษณะและหน้าที่งานแต่ละงานเป็นลายลักษณ์อักษร ซึ่งมีรายละเอียดเกี่ยวกับลักษณะเฉพาะที่กำหนดไว้ในแต่ละงานหน้าที่ต้องรับผิดชอบ โดยเฉพาะสายการรายงานหรือสายการบังคับบัญชา คุณสมบัติที่ต้องการในงานนั้น ได้แก่ การฝึกอบรมและประสบการณ์

2) การควบคุมด้านการปฏิบัติงาน การควบคุมด้านการปฏิบัติงานเป็นเครื่องกำหนดวิธีการปฏิบัติงานในแต่ละกิจกรรมภายในองค์กร การควบคุมการปฏิบัติงานมีอยู่มากมายหลายวิธี แต่ในที่นี้จะกล่าวถึงการควบคุมด้านการปฏิบัติงานเพียง 7 วิธี คือ

2.1) การวางแผน การวางแผนเป็นวิธีการควบคุมทางการปฏิบัติงานขั้นต้น การวางแผนที่มีประสิทธิผลจะเป็นพื้นฐานแห่งความสำเร็จขององค์กร การวางแผนมีตั้งแต่การวางแผนโดยทั่วไป จนถึงการวางแผนที่ละเอียดมาก อย่างไรก็ตาม องค์กรควรจะต้องจัดทำเอกสารในการวางแผนไว้ด้วย โดยอาจเป็นในรูปของรายงานการประชุม หรือที่เป็นแผนงานที่เป็นลายลักษณ์อักษรซึ่งได้รับอนุมัติแล้ว โดยปกติการวางแผนจะมีตั้งแต่ระยะสั้นจนถึงระยะยาว เช่น ต่ำกว่า 1 ปี 1-5 ปี และ 5-10 ปีขึ้นไป ซึ่งช่วงเวลาของแผนอาจแตกต่างกันไปในแต่ละองค์กร

2.2) การงบประมาณ ทุกองค์กรจะต้องมีการแปลงแผนงานให้มาอยู่ในรูปของงบประมาณทางการเงินและงบประมาณของกิจกรรมต่างๆ อย่างน้อยที่สุดก็ปีละครั้ง โดยทั่วไปจะมีการจัดทำงบประมาณสำหรับทั้งองค์กร แล้วจึงจะแยกย่อยออกเป็นงบประมาณสำหรับแต่ละส่วนงาน งบประมาณอาจจะมีเพียงแค่นี้ก็หน้าไปจนถึงเป็นร้อยละ หน้าขึ้นอยู่กับขนาดขององค์กร งบประมาณจะให้รายละเอียดเกี่ยวกับการเงินและการปฏิบัติงาน ซึ่งคาดว่าจะเกิดขึ้นในระยะเวลาที่งบประมาณครอบคลุมถึง งบประมาณยังสามารถใช้เป็นเครื่องมือในการควบคุมที่ได้ผลรวมทั้งใช้ในการจัดสรรทรัพยากรขององค์กรที่มีอย่างจำกัดได้อย่างมีประสิทธิภาพด้วย

2.3) ระบบบัญชีและระบบสารสนเทศ ระบบบัญชีและระบบสารสนเทศขององค์กร เป็นการบันทึกกิจกรรมต่างๆ ขององค์กรและก่อให้เกิดการรายงานสรุปเป็นเอกสารอย่างเป็นระบบ รายงานที่ออกจากระบบเป็นระยะๆ จะให้ข้อมูลที่สำคัญแก่ผู้บริหารและผู้อื่น โดยเป็นข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับงานที่บุคคลเหล่านั้นรับผิดชอบอยู่ หากไม่มีข้อมูลเหล่านั้นผู้ที่ทำหน้าที่ตัดสินใจจะมีข้อมูลเกี่ยวกับผลการปฏิบัติงานขององค์กรอย่างจำกัด ซึ่งอาจจะทำให้การตัดสินใจผิดพลาดได้ ระบบบัญชีและระบบสารสนเทศจะมีแทรกอยู่ทั่วไปในองค์กร และควรแสดงให้เห็นถึงภาพของกิจกรรมต่างๆ ในองค์กรที่เชื่อมต่อเข้าด้วยกัน องค์กรต้องจัดให้มีวิธีการควบคุมเฉพาะอย่างหลายๆ ชนิด เพื่อคอยกำกับดูแล การปฏิบัติงานของระบบที่สำคัญเหล่านี้

2.4) การจัดทำเอกสาร วิธีการปฏิบัติขั้นพื้นฐานของระบบควบคุมภายในก็คือ การจัดทำเอกสารของกิจกรรมต่างๆ ซึ่งโดยปกติก็จะต้องเป็นลายลักษณ์อักษร ปัญหาที่องค์กรส่วนใหญ่เผชิญอยู่ก็คือ เรื่องการจัดการและการจัดเก็บเอกสารเกี่ยวกับกิจกรรมต่างๆ ที่ต้องเก็บไว้มากมายก่ายกองนั่นเอง ในปัจจุบันเอกสารต่างๆ สามารถจัดเก็บไว้ได้ในหลากหลายรูปแบบ หรืออยู่ในสื่อต่างๆ กัน ทั้งนี้ ขึ้นอยู่กับความจำเป็นของเอกสาร อายุของการจัดเก็บ รวมทั้งข้อกำหนดทางกฎหมาย ประเด็นการควบคุมอื่นๆ ที่ควรจะมีตามมาในการจัดเก็บเอกสารในรูปแบบของสื่อต่างๆ ด้วย

2.5) การให้อำนาจอนุมัติ การทำธุรกรรมใดๆ ในนามขององค์กรควรได้รับมอบอำนาจให้ดำเนินการได้ หรือได้รับอนุมัติก่อนการดำเนินการ ถึงแม้เมื่อพนักงานได้รับมอบอำนาจการตัดสินใจไปแล้วก็ตาม ก็ควรที่จะมีกระบวนการสอบทานการมอบอำนาจดังกล่าวเป็นครั้งคราว เพื่อก่อให้เกิดความเชื่อมั่นได้ว่าไม่ได้มีการใช้อำนาจไปในทางที่ผิด อย่างไรก็ตาม การมอบอำนาจหรือการสอบทานก็ควรจะมีการจัดทำเอกสารไว้เป็นหลักฐานเช่นกัน ทั้งนี้ เพื่อการป้องกันทั้งองค์กรและบุคคลผู้ซึ่งกระทำการตัดสินใจนั้น

2.6) นโยบายและขั้นตอนการปฏิบัติงาน นโยบายและขั้นตอนการปฏิบัติงานที่กำหนดไว้ จะเป็นแนวทางที่จำเป็นสำหรับกิจกรรมต่างๆในองค์กร นโยบายและขั้นตอนการปฏิบัติงานจะช่วยก่อให้เกิดความมั่นใจได้ว่า การปฏิบัติงานเป็นไปตามคุณภาพในระดับที่ต้องการอย่างสม่ำเสมอ ถ้าไม่มีนโยบายและขั้นตอนการปฏิบัติงานที่เหมาะสม องค์กรก็จะขึ้นอยู่กับการปฏิบัติงานที่ไม่คงเส้นคงวา ไม่สามารถคาดคะเนอะไรได้และเชื่อถือไม่ได้ การที่ไม่มีนโยบายและขั้นตอนการปฏิบัติงานหรือไม่ปฏิบัติตามนโยบายและขั้นตอนการปฏิบัติงานนั้น แสดงว่าองค์กรนั้นไม่มีระบบการควบคุมภายในที่ดีพอ

2.7) ความมีระเบียบเรียบร้อย ความมีระเบียบเรียบร้อย ได้แก่ ความมีระเบียบเรียบร้อยของการจัดบันทึกการต่างๆ สถานที่ทำงาน สถานที่เก็บของ รวมทั้งความมีระเบียบของขั้นตอนการทำงานเป็นสิ่งสำคัญในการปฏิบัติงานต่างๆ ข้าวของที่กองสุมอย่างไม่เป็นระเบียบ ย่อมก่อให้เกิดความสับสน ของอาจสูญหาย และสื่อให้เห็นถึงความไม่มีประสิทธิภาพได้

3) การควบคุมด้านการจัดการบุคลากร นอกจากการกำหนดหน้าที่ ความรับผิดชอบภายในองค์กรแล้ว ยังมีวิธีการควบคุมด้านการจัดการบุคลากรที่ช่วยก่อให้เกิดความมั่นใจในการปฏิบัติงานที่เหมาะสมของเหล่าพนักงานได้ การควบคุมนี้มีอยู่ใน 3 รูปแบบ ได้แก่

3.1) การสรรหาและการจัดจ้างพนักงานที่เหมาะสม โดยทั่วไปองค์กรต่างๆ จะกำหนดแนวทางเกี่ยวกับคุณสมบัติของพนักงานในตำแหน่งต่างๆ ผู้ที่มีคุณสมบัติดังกล่าวก็จะได้รับการคัดเลือก กลั่นกรองและว่าจ้าง คุณสมบัติจะต้องเป็นไปตามที่กำหนดไว้เท่าที่จะเป็นไปได้ คุณสมบัติทั่วไป ได้แก่ คุณสมบัติด้านการศึกษา ประสบการณ์ที่ต้องการ วุฒิบัตรทางวิชาชีพ การถือปฏิบัติตามจรรยาบรรณทั้งในทางวิชาชีพและจรรยาบรรณขององค์กร รวมทั้งความเต็มใจที่จะปฏิบัติตามจรรยาบรรณ ซึ่งรวมถึงความพยายามที่จะหลีกเลี่ยงความขัดแย้งทางผลประโยชน์ ถึงแม้ว่าองค์กรจะมีโครงสร้างที่ดี มีการกำหนดสายการบังคับบัญชาและการพรรณานางานที่ดี ถูกหลักการแล้วก็ตาม แต่ถ้าได้พนักงานที่ไม่เหมาะสมที่จะปฏิบัติงานตามที่ได้รับมอบหมายได้แล้วก็อาจจะทำให้องค์กรเกิดปัญหาได้ แม้ว่าจะเป็นองค์กรการควบคุมที่ได้รับ การออกแบบมาอย่างดีเลิศแล้วก็ตาม

3.2) การปฐมนิเทศ การฝึกอบรม และการพัฒนาพนักงาน ถึงแม้ว่าองค์กรจะ ได้รับว่าจ้างพนักงานที่มีคุณสมบัติเหมาะสมแล้วก็ตาม พนักงานเหล่านั้นก็ยังจำเป็นต้องได้รับการปฐมนิเทศ การฝึกอบรมและพัฒนาตลอดเวลา เพื่อที่จะปรับปรุงความสามารถของพนักงาน และเพื่อความก้าวหน้าขององค์กรด้วย ทั้งนี้ องค์กรควรจัดให้มีปฐมนิเทศพนักงานในทันทีที่เข้าเข้ามา การฝึกอบรมและพัฒนาพนักงานอาจจะจัดเป็นภายในหรือการศึกษาด้วยตนเอง

การเข้าร่วมสัมมนาและการประชุมทางวิชาการต่างๆ การฝึกฝนในระหว่างการปฏิบัติงานจริง และการเข้ารับการอบรมในหลักสูตรที่จัดภายนอกองค์กรก็ได้ องค์กรส่วนใหญ่ที่ตระหนักถึงความสำคัญของการฝึกอบรมและการพัฒนาพนักงานที่มีผลต่อความสำเร็จโดยรวมขององค์กร ดังนั้น องค์กรเหล่านั้นก็มักจะให้พนักงานได้มีโอกาสรับการปฐมนิเทศ การฝึกอบรมและการพัฒนา หรือยอมที่จะจ่ายเงินเพื่อให้พนักงานได้มีโอกาสเข้ารับการอบรมที่จัดโดยหน่วยงานภายนอกองค์กร

3.3) การควบคุมดูแลการปฏิบัติงานโดยหัวหน้างาน พนักงานเกือบทั้งองค์กร จำเป็นต้องได้รับการดูแลบังคับบัญชาไม่มากก็น้อย ทั้งนี้ ขึ้นอยู่กับความสามารถของพนักงานแต่ละคน รวมทั้งความสลับซับซ้อนของงานด้วย การควบคุมดูแลการปฏิบัติงานโดยหัวหน้างาน ประกอบไปด้วย การออกคำสั่งเกี่ยวกับงาน การสังเกตการปฏิบัติงานและตรวจสอบผลจากการทำงาน

4) การควบคุมโดยสอบทาน การควบคุมโดยการสอบทานเป็นระยะๆ จะช่วยให้ องค์กรสามารถประเมินความคืบหน้าและผลการปฏิบัติงานของพนักงาน การดำเนินงานหรือโครงการต่างๆ ได้ การควบคุมโดยการสอบทานมีอยู่ 4 ประเภท ได้แก่

4.1) การสอบทานพนักงานรายบุคคล องค์กรส่วนใหญ่มีการสอบทาน การปฏิบัติงานของพนักงานอย่างน้อยปีละครั้ง การสอบทานแบบนี้กระทำโดยผู้บังคับบัญชาของพนักงานซึ่ง ได้แก่ การประเมินผลการปฏิบัติงานของพนักงานที่ผ่านมา ประเด็นที่ควรได้รับการปรับปรุง และแผนหรือเป้าหมายที่จะช่วยให้พนักงานปรับปรุงหรือพัฒนาตนเองให้ดีขึ้น

4.2) การสอบทานการปฏิบัติงาน หรือโครงการต่างๆเป็นการภายใน ผู้บริหาร ทำการสอบทานการปฏิบัติงานหรือโครงการต่างๆเป็นระยะๆ เพื่อรับทราบถึงประสิทธิภาพและประสิทธิผลของกิจกรรมนั้นๆ ความถี่ของการสอบทานย่อมแล้วแต่การปฏิบัติงานที่ถูกสอบทาน กิจกรรมที่ดำเนินไป โดยที่การปฏิบัติงานไม่ค่อยมีอะไรเปลี่ยนแปลงมักจะไม่ต้องทำการสอบทานบ่อยมากนัก ในขณะที่โครงการชั่วคราวหรือการดำเนินงานที่มีการเปลี่ยนแปลงอย่างรวดเร็ว ตลอดเวลาจำต้องได้รับการสอบทานที่บ่อยขึ้น ผู้ตรวจสอบภายในก็ทำหน้าที่สอบทานโครงสร้างของระบบการควบคุมภายในขององค์กร

4.3) การสอบทานจากภายนอก ผู้สอบบัญชีจะสอบทานระบบการควบคุมภายในด้านบัญชีและงบการเงินขององค์กร ในบางองค์กรก็อาจจะต้องมีเจ้าหน้าที่จากหน่วยงานราชการที่มีหน้าที่ควบคุมให้กิจการทั้งหลายปฏิบัติตามกฎ หรือผู้ตรวจการจากกระทรวงอุตสาหกรรมเข้ามาทำการตรวจสอบเป็นระยะๆ การสอบทานจากบุคคลภายนอกนี้ โดยปกติผู้ที่มาสอบทานจะให้ความสนใจในการปฏิบัติงานภายในองค์กรในบางเรื่องเท่านั้น

4.4) Peer Review หมายถึง การสอบทานงานของหน่วยงานโดยพนักงานที่มีหน้าที่ที่อยู่ในระดับเดียวกันหรืออาชีพเดียวกัน เช่น การสอบทานงานของหน่วยงานตรวจสอบภายในโดยหน่วยงานตรวจสอบภายในอื่นในองค์กรเดียวกัน โดยมุ่งเน้นถึงด้านคุณภาพของงานตรวจสอบภายในเท่านั้น ผู้ตรวจสอบภายในส่วนใหญ่มีส่วนในการสอบทานชนิดนี้มากขึ้นทุกขณะ ซึ่งอาจจะเป็นได้ทั้งการสอบทานจากภายนอก และการสอบทานจากภายใน การสอบทานนี้จะสนใจในเรื่องของนโยบายด้านคุณภาพ กระบวนการทำงาน และวิธีการปฏิบัติงานตรวจสอบกิจการว่ามีคุณภาพหรือได้ปฏิบัติตามมาตรฐานหรือไม่

5) สถานประกอบกร สิ่งอำนวยความสะดวก เครื่องใช้และอุปกรณ์ต่างๆ องค์กรทั้งหลายย่อมต้องมีสถานประกอบกร สิ่งอำนวยความสะดวก เครื่องมือเครื่องใช้และอุปกรณ์ต่างๆ เพื่อใช้ในการปฏิบัติงานต่างๆ สิ่งอำนวยความสะดวก เครื่องมือเครื่องใช้ที่เหมาะสมจะช่วยให้การปฏิบัติงานมีประสิทธิภาพ และช่วยป้องกันสินทรัพย์ขององค์กรได้ เครื่องมือเครื่องใช้และสิ่งอำนวยความสะดวกที่ไม่เหมาะสมย่อมเป็นอันตรายต่อการปฏิบัติงานและสินทรัพย์ขององค์กร สิ่งอำนวยความสะดวก ได้แก่ อาคารที่ทำการ รั้ว สถานที่จอดรถ สถานที่เก็บของ หรือคลังสินค้า เป็นต้น เครื่องมือเครื่องใช้ ได้แก่ เครื่องจักร เครื่องมือ อุปกรณ์ต่างๆ เครื่องคอมพิวเตอร์และซอฟต์แวร์ เป็นต้น ประเด็นการควบคุมภายในที่ควรพิจารณาในเรื่องเครื่องมือเครื่องใช้นั้น ได้แก่ การออกแบบ การติดตั้ง การซ่อมแซมและอะไหล่ การบำรุงรักษา และความสะอาด เป็นต้น

อุษณา ภัทรมนตรี (2544 : 18) ได้กล่าวถึงตัวอย่างกิจกรรมการควบคุมที่ระบุในรายงาน COSO ประกอบด้วย

1) การกำหนดนโยบายและวิธีปฏิบัติงานที่ชัดเจน ผู้บริหารระดับสูงต้องเป็นผู้นำในการจัดทำนโยบายและแผนงานรวม ซึ่งรวมถึงงบประมาณและประมาณการในระดับองค์กร ส่วนวิธีปฏิบัติงานหมายถึง การกำหนดวิธีปฏิบัติงานในรายละเอียด โดยผู้บริหารระดับรองลงมาในการดำเนินงานในด้านต่างๆที่ตนรับผิดชอบ เพื่อให้รองรับหรือเป็นไปตามนโยบายหรือแผนงานระดับองค์กร ดังนั้น นโยบาย แผนงาน งบประมาณ และประมาณการต่างๆ ที่ดีในทุกระดับ จึงควรระบุผลงานที่คาดหวังไว้อย่างชัดเจนทั้งในรูปจำนวนและระยะเวลา เพื่อใช้ประโยชน์ในการติดตามและประเมินผลในขั้นตอนต่อไป และได้ผลสรุปการประเมินที่ชัดเจนไม่คลุมเครือ

2) การสอบทานโดยผู้บริหารสูงสุด หมายถึง กิจกรรมการควบคุมที่ผู้บริหารสูงสุดเป็นผู้ใช้ เช่น การใช้วิธีวิเคราะห์เปรียบเทียบระหว่างผลการปฏิบัติงานจริงกับแผนงาน งบประมาณ หรือประมาณการ ซึ่งได้จัดทำหรือกำหนดขึ้นไว้เป็นการล่วงหน้า การสอบทานโดย

ผู้บริหารสูงสุดเป็นการสอนทานในภาพรวมทั้งการสอบทาน โดยเปรียบเทียบกับข้อมูลของคู่แข่งว่าการดำเนินงานนั้นมีปัญหาใหญ่ๆด้านใดบ้าง เพื่อช่วยให้ผู้บริหารสูงสุดได้ทราบระดับปัญหาและทิศทางของการแข่งขัน และเตรียมรับสถานการณ์ในอนาคตได้ถูกต้องมากขึ้น

3) การสอบทานโดยผู้บริหารระดับกลาง ผู้บริหารระดับกลางในที่นี้ หมายถึงผู้บริหารที่มีหน้าที่รับผิดชอบงานด้านใดด้านหนึ่งในองค์กร เช่น การจัดหา การผลิต การขาย การเงิน การบัญชี เป็นต้น ซึ่งเป็นการสอบทานตามสายการบังคับบัญชาในหน่วยงานที่ตนรับผิดชอบโดยวิธีต่างๆ เช่น

- 3.1) การสอบทานผลงานจริงกับแผนงานหรือเป้าหมายในด้านที่ตนรับผิดชอบ
- 3.2) การสอบทานวิธีการปฏิบัติงานจริงกับระเบียบที่กำหนด
- 3.3) การสอบทานกับสถิติผลงานปฏิบัติงานในอดีต
- 3.4) การสอบทานโดยผู้บริหารระดับกลางควรกระทำบ่อยครั้งมากขึ้น

เพียงโดยอ้อมขึ้นอยู่กับลักษณะของความเสี่ยงของงาน เช่น กรณีของธนาคาร หรือสถาบันการเงิน ซึ่งระดับความเสี่ยงค่อนข้างสูง บางเรื่องอาจต้องมีการสอบทานเป็นประจำทุกวันหรือทุกสัปดาห์

4) การควบคุมการประมวลผลข้อมูล หมายความว่าถึงทั้งข้อมูลทางการบัญชี และข้อมูลสำคัญอื่น กิจกรรมควบคุมการประมวลผลข้อมูลที่ดี ทำให้ได้สารสนเทศสำหรับการบริหารที่มีความถูกต้อง กะทัดรัด สมบูรณ์ ทันเวลา และให้เนื้อหาที่เกี่ยวข้องกับเรื่องที่ต้องตัดสินใจ กิจกรรมการควบคุมที่จำเป็นในกระบวนการนี้ ได้แก่

4.1) การอนุมัติรายการ ก่อนที่จะบันทึกรายการนั้นลงในบัญชี ทะเบียนหรือแฟ้มหลักฐานอื่นใดของกิจการ เพื่อให้แน่ใจว่าได้มีการบันทึกเฉพาะรายการที่ถูกต้องและบันทึกโดยครบถ้วน

4.2) การแบ่งแยกหน้าที่ระหว่างผู้อนุมัติ ผู้บันทึกบัญชี และผู้เก็บรักษาทรัพย์สินที่สำคัญ

4.3) การเก็บรักษา รวมทั้งการควบคุมทรัพย์สินและข้อมูลที่สำคัญ เช่น การเก็บรักษาในสถานที่ที่ปลอดภัย การบันทึกทะเบียน การแสดงรายการอย่างเป็นปัจจุบัน

4.4) การสอบทานหรือสอบยืนยันงานระหว่างกัน เช่น การสอบทานยอดคงเหลือระหว่างแผนก การสอบทานยอดบัญชีคุมกับรายละเอียด การทำงานพิสูจน์ยอด ฯลฯ

4.5) การออกแบบและการใช้เอกสารที่เหมาะสม เช่น การกำหนดเลขที่เอกสารเรียงตามลำดับ การใช้สำเนาเอกสาร การกำหนดข้อความสำคัญในเอกสารให้สะดวกในการใช้ ฯลฯ

4.6) การใช้เทคโนโลยีที่เหมาะสมช่วยในการประมวลผลข้อมูล ซึ่งรวมทั้งเครื่องมืออุปกรณ์ ระบบงาน ระบบควบคุม และบุคลากรที่เหมาะสมกับเทคโนโลยีนั้น กรณีที่ใช้คอมพิวเตอร์ในการประมวลผล ต้องคำนึงถึงการควบคุมทั่วไป และการควบคุมเฉพาะระบบงานในระบบคอมพิวเตอร์ที่กิจการใช้

5) การควบคุมทางกายภาพ หมายถึง การดูแลป้องกันทรัพย์สินที่เป็นรูปร่างมีตัวตน ได้แก่ เครื่องมือ เครื่องใช้ สิ้นค้าคงเหลือ เงินสด หลักทรัพย์ เอกสารสิทธิ์และเอกสารสำคัญอื่น รวมถึงการตรวจนับ การจัดเวรยามรักษาการณ์ การประกันภัย การเปรียบเทียบจำนวนที่มีจริงกับทะเบียนหรือหลักฐานทางบัญชี

6) การแบ่งแยกหน้าที่ โดยหลักการคือจัดแบ่งหน้าที่ระหว่างบุคคลหรือหน่วยงาน เพื่อให้มีการสอบย้อนความถูกต้องสมบูรณ์ระหว่างกัน การแบ่งแยกหน้าที่ควรใช้ในกรณีที่งานมีลักษณะเสี่ยงต่อความผิดพลาดหรือความเสียหาย เนื่องจากหากขาดการแบ่งแยกหน้าที่โดยมอบให้บุคคลคนเดียว หรือหน่วยงานเดียวเป็นผู้ปฏิบัติงานนั้นตามลำพังตั้งแต่ต้นจนสิ้นสุด จะเปิดโอกาสให้เกิดการกระทำที่ไม่เหมาะสม หรือไม่สุจริตได้โดยง่ายและกว่าจะทราบก็อาจสายเกินไป ตามหลักการแบ่งแยกหน้าที่ จะหมายความว่างานใดที่มีความสำคัญควรจัดแบ่งแยกหน้าที่ ความรับผิดชอบในงาน 3 หน้าที่ออกจากกัน คือ (1) การอนุมัติหรือให้ความเห็นชอบ (2) การจัดบันทึกข้อมูล และ (3) การดูแลรักษาทรัพย์สินขององค์กร โดยจะต้องไม่ให้หน่วยงานเดียวหรือคนเพียงคนเดียวทำหน้าที่ทั้ง 3 ตั้งแต่ต้นจนจบ เพราะจะทำให้ขาดระบบการสอบย้อนความถูกต้องระหว่างกัน และถือเป็นจุดอ่อนอย่างหนึ่งของระบบการควบคุมภายใน

7) การใช้ดัชนีวัดผลการดำเนินงานที่สำคัญ ดัชนีวัดผลการดำเนินงานที่นิยมใช้มักอยู่ในรูปอัตราส่วนต่างๆ ที่จะช่วยบอกให้นักวิเคราะห์ทราบ “อาการผิดปกติ” อย่างรวดเร็วว่าธุรกิจอยู่ในสภาวะอย่างไร น่าพึงพอใจหรือไม่ หรือบางครั้งใช้อัตราส่วนหรือแนวโน้มที่ผิดปกติเป็นดัชนีบ่งชี้ให้ต้องติดตามหรือให้ความสนใจในเรื่องใดเรื่องหนึ่งเป็นพิเศษ เพื่อตัดสินใจสั่งการแก้ไขปัญหาอย่างทันกาล

8) การจัดทำหลักฐานเอกสาร การดำเนินงานหรือระบบงานใดที่มีความสำคัญควรมีการจัดทำหลักฐานที่เป็นเอกสารหรือเป็นหนังสือไว้

จันทนา สาขาการและคณะ (2550 : 9) กล่าวถึงกิจกรรมการควบคุมว่าประกอบด้วย

1) การกำหนดนโยบายและแผนงาน ฝ่ายบริหารจะกำหนดนโยบาย จัดทำแผน และการจัดทำงบประมาณ เพื่อใช้เป็นแนวทางในการปฏิบัติงาน เป็นเครื่องมือในการควบคุม ติดตามและประเมินผล ทั้งนี้ โดยมีการกำหนดผลงานที่คาดหวังไว้อย่างชัดเจนทั้งในรูปจำนวน ผลงาน และระยะเวลาปฏิบัติตามแผนงานดังกล่าวเพื่อให้เกิดความชัดเจน

2) การสอบทานโดยผู้บริหาร การสอบทานโดยผู้บริหาร เป็นกิจกรรม การควบคุมที่ผู้บริหารเป็นผู้กระทำ โดยผู้บริหารระดับสูงจะใช้วิธีวิเคราะห์เปรียบเทียบ การปฏิบัติงานจริงกับแผนงานงบประมาณที่ได้จัดทำไว้ล่วงหน้า เพื่อให้เห็นภาพรวมของ การดำเนินงานว่ามีปัญหาใหญ่ๆในด้านใด เพื่อนำมาพิจารณาแก้ไขและเตรียมรับสถานการณ์ ในอนาคตได้ ส่วนผู้บริหารระดับกลางก็ใช้วิธีสอบทานรายงานผลการปฏิบัติงานของพนักงาน ในสายบังคับบัญชาของตนว่า การปฏิบัติงานเป็นไปตามนโยบาย แผนงานและงบประมาณ ตลอดจนวิธีปฏิบัติงานจริงเป็นไปตามระเบียบข้อบังคับที่กำหนด ซึ่งการสอบทานของผู้บริหาร ระดับกลางจะกระทำบ่อยครั้งเพียงใด ขึ้นอยู่กับลักษณะของความเสี่ยง

3) การประมวลผลข้อมูล การประมวลผลข้อมูลในที่นี้ ครอบคลุมทั้งข้อมูลทาง บัญชีการเงินและข้อมูลอื่นที่จำเป็นสำหรับประกอบการตัดสินใจทางการบริหาร ซึ่งต้องการข้อมูล ที่มีความถูกต้อง สมบูรณ์ กะทัดรัด มีเนื้อหาที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจและต้องได้ทันเวลาที่ ต้องการ ดังนั้น การควบคุมการประมวลผลข้อมูลจึงต้องเริ่มจากการอนุมัติรายการ การบันทึก รายการ การสอบย้อนข้อมูลระหว่างกัน การเก็บรักษาและควบคุมข้อมูลที่สำคัญ การออกแบบและ การใช้เทคโนโลยีที่เหมาะสมช่วยในการประมวลผลข้อมูล

4) การควบคุมทางกายภาพ การควบคุมทางกายภาพ คือ การดูแลรักษาและ ป้องกันทรัพย์สินที่มีตัวตนจากการถูกทำลายหรือสูญหาย และมีสภาพพร้อมเสมอสำหรับการใช้ งาน กิจกรรมการควบคุมจึงรวมทั้งวิธีที่ใช้เพื่อป้องกัน ค้นหา แก้ไขและสนับสนุน เช่น การจัดให้มีสถานที่จัดเก็บอย่างปลอดภัย เหมาะสม การมีเวรยามรักษาการณ์ การตรวจนับ การเปรียบเทียบจำนวนจริงกับทะเบียนหรือหลักฐานทางการบัญชี การทำประกันภัย

5) การแบ่งแยกหน้าที่ เป็นการแบ่งแยกหน้าที่ระหว่างบุคคลหรือหน่วยงาน โดย จัดให้มีการสอบย้อนความถูกต้องระหว่างกัน ไม่ให้บุคคลคนเดียวปฏิบัติงานตั้งแต่ต้นจนจบ เพื่อ ป้องกันความเสี่ยงต่อข้อผิดพลาดและการทุจริต หรือการกระทำที่ไม่เหมาะสม ควรใช้ในกรณีที่ งานมีลักษณะเสี่ยงต่อความผิดพลาดหรือเสียหายได้ง่าย โดยแยกหน้าที่การอนุมัติ การจดบันทึก การเก็บรักษา และการสอบทานออกจากกัน เช่น พนักงานคนเดียวไม่ควรมีหน้าที่อนุมัติ

การจ่ายเงิน เก็บรักษาเงิน นำเงินฝากธนาคาร บันทึกบัญชีธนาคาร ลูกหนี้ และจัดทำบัญชี
ยอดเงินฝากธนาคาร

6) ดัชนีวัดผลการดำเนินงาน ดัชนีผลการดำเนินงาน เป็นเครื่องมือที่ใช้บ่ง
บอกให้ทราบว่าสถานะขององค์กรเป็นอย่างไร อยู่ในระดับที่น่าพอใจหรือไม่ ควรให้ความสนใจ
ในเรื่องใดเป็นพิเศษ เพื่อนำมาพิจารณาสั่งการแก้ไขปัญหาค่าทันกาล ดัชนีวัดผลการดำเนินงานที่
นิยมใช้มักอยู่ในรูปของอัตราส่วนต่างๆที่แสดงความสัมพันธ์ของข้อมูลทางการเงินหรือ
การดำเนินงานอย่างหนึ่งกับข้อมูลอีกอย่างหนึ่ง

7) การจัดทำเอกสารหลักฐาน การจัดทำเอกสารหลักฐาน เป็นการควบคุม
โดยกำหนดให้กิจกรรมหรือระบบงานที่มีความสำคัญ ต้องจัดทำเอกสารไว้เป็นหลักฐาน เอกสาร
ทำหน้าที่เป็นตัวส่งผ่านข้อมูลในองค์กรและระหว่างองค์กร เป็นหลักฐานเพื่อใช้อ้างอิง ตรวจสอบ
หรือเป็นแนวทางให้ปฏิบัติงานได้อย่างถูกต้อง เช่น การทำสัญญา เชื้อ-ขาย การจัดทำเอกสาร
ระบบงาน การจัดทำคู่มือปฏิบัติงาน การกำหนดแบบฟอร์มเอกสาร ตลอดจนการกำหนดเลขที่
เอกสารที่เรียงลำดับไว้ล่วงหน้า

8) การตรวจสอบการปฏิบัติงานอย่างเป็นอิสระ การตรวจสอบการปฏิบัติงาน
อย่างเป็นอิสระหรือการตรวจสอบภายใน เป็นวิธีหนึ่งในกิจกรรมการควบคุมโดยผู้ทำหน้าที่
ตรวจสอบจะต้องเป็นอิสระจากกลุ่มผู้รับผิดชอบงานหรือผู้ปฏิบัติงานนั้นๆ

สรุปได้ว่า ตัวอย่างกิจกรรมการควบคุมที่ปฏิบัติในองค์กร ได้แก่
การกำหนดนโยบายและแผน การสอบทานโดยผู้บริหาร การควบคุมทางกายภาพ การแบ่งแยก
หน้าที่ การใช้ดัชนีวัดผลการดำเนินงาน การจัดทำเอกสารหลักฐาน การประมวลผลข้อมูล
การบริหารทรัพยากรบุคคล เป็นต้น

2.4 สารสนเทศและการสื่อสาร

คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน (2544ข : 18) ได้กำหนดมาตรฐานด้าน
สารสนเทศและการสื่อสารไว้ว่า ฝ่ายบริหารต้องจัดให้มีสารสนเทศอย่างเพียงพอ และสื่อสารให้
ฝ่ายบริหารและบุคลากรอื่นๆที่เหมาะสมทั้งภายในและภายนอกหน่วยตรวจรับ ซึ่งจำเป็นต้องใช้
สารสนเทศนั้นในรูปแบบที่เหมาะสมและทันเวลา

คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน (2544ข : 18-19) ให้คำจำกัดความว่า
สารสนเทศ หมายถึง ข้อมูลข่าวสารทางการเงิน และข้อมูลข่าวสารอื่นๆเกี่ยวกับการดำเนินงาน
ของหน่วยรับตรวจ ไม่ว่าจะเป็นข้อมูลจากแหล่งภายในหรือภายนอก

การดำเนินงานขององค์การจำเป็นต้องมีการสื่อสารข้อมูลเกี่ยวกับเหตุการณ์ต่างๆ ทั้งภายในและภายนอกหน่วยงาน ซึ่งต้องเป็นข้อมูลที่เกี่ยวข้อง น่าเชื่อถือ ทันเวลา และเป็นข้อมูลที่หน่วยงานต้องการ เพื่อช่วยให้สามารถบรรลุวัตถุประสงค์ที่กำหนด ผู้บริหารระดับต่างๆ จึงจำเป็นต้องได้รับข้อมูลทั้งด้านการดำเนินงานและด้านการเงิน เพื่อพิจารณาว่า การดำเนินงานได้เป็นไปตามกลยุทธ์ และตามแผนการปฏิบัติงานประจำปี และบรรลุวัตถุประสงค์ในการใช้ทรัพยากรอย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลหรือไม่ ตัวอย่างเช่น ข้อมูลการดำเนินงานซึ่งต้องนำมาใช้จัดทำรายงานการเงินจะรวมถึงข้อมูลต่างๆ ด้านการจัดซื้อ ค่าใช้จ่ายต่างๆ รายการอื่นๆ เกี่ยวกับทรัพย์สินถาวร สินค้าคงคลัง หรือพัสดุคงคลังและลูกหนี้ นอกจากนี้ยังจำเป็นต้องมีข้อมูลการปฏิบัติงาน เพื่อประกอบการพิจารณาว่าองค์การได้ปฏิบัติตามระเบียบ กฎหมาย และข้อบังคับต่างๆ หรือไม่ ข้อมูลด้านการเงินเป็นที่ต้องการของผู้ใช้ทั้งภายในและภายนอก และเป็นข้อมูลที่จำเป็นต้องจัดทำรายงานประจำวัน เพื่อใช้ตัดสินใจในการบริหารงาน จึงควรจัดให้มีข้อมูลข่าวสารที่เกี่ยวข้องและแจกจ่ายข้อมูลในรูปแบบที่เหมาะสมและทันเวลาให้ฝ่ายบริหารและบุคลากร ซึ่งจำเป็นต้องใช้ข่าวสารนั้น เพื่อช่วยให้ผู้รับสามารถปฏิบัติหน้าที่ของตนได้อย่างมีประสิทธิภาพ การสื่อสารที่มีประสิทธิผลควรเป็นไปอย่างกว้างขวาง มีการสื่อสารข้อมูลทั้งจากระดับบนลงล่างจากระดับล่างขึ้นบน และในระดับเดียวกันภายในขององค์การ นอกเหนือจากการสื่อสารภายในขององค์การแล้ว ควรมีการสื่อสารที่เพียงพอกับบุคคลอื่นภายนอกองค์การด้วย เพื่อให้สามารถรับข้อมูลจากผู้มีส่วนเกี่ยวข้อง หรือมีส่วนได้ส่วนเสียจากภายนอก เพื่อให้เกิดประโยชน์ต่อหน่วยงาน

อุษณา ภัทรมนตรี (2544 : 22) ได้นิยามไว้ว่า สารสนเทศ หมายถึง ความถึงสารสนเทศทางการบัญชี และสารสนเทศที่เกี่ยวกับการดำเนินงานด้านอื่นๆ ทั้งที่เป็นสารสนเทศจากแหล่งภายในและแหล่งภายนอก ผู้บริหารยุคใหม่จำเป็นต้องตื่นตัวและใช้สารสนเทศ โดยเฉพาะที่มีลักษณะเป็นสิ่งบอกเหตุ ประกอบการพิจารณาสั่งการ แก้ไข เพราะอาจสายเกินแก้หากรอให้เกิดจริง ส่วนผู้ปฏิบัติงานมักใช้สารสนเทศที่ออกมาจากฝ่ายบริหารเป็นเครื่องชี้นำทิศทางการปฏิบัติหน้าที่ การสื่อสาร หมายถึง การจัดให้ความเข้าใจอันดีระหว่างบุคคลที่มีหน้าที่ความรับผิดชอบในงานที่สัมพันธ์กัน การจัดระบบสื่อสารให้สารสนเทศที่มีผู้ส่งถึงผู้ที่ควรได้รับ หรือมีไว้พร้อมอย่างทันกาล และการสื่อสารที่ดีต้องเป็นการสื่อสารสองทาง คือ มีการรับและส่งข้อมูลแบบโต้ตอบกันได้

ลักษณะสารสนเทศที่ดีซึ่งทุกองค์กรควรพยายามจัดให้มีและใช้ประกอบการตัดสินใจเป็นดังนี้

1) ความเหมาะสมกับการใช้ หมายถึง สารสนเทศบรรจุเนื้อหาสาระที่จำเป็นสำหรับการตัดสินใจ

2) ความถูกต้องสมบูรณ์ หมายถึง สารสนเทศที่สะท้อนผลตามความเป็นจริงและมีรายละเอียดที่จำเป็นครบถ้วน

3) ความเป็นปัจจุบัน หมายถึง สารสนเทศที่ให้ตัวเลขและข้อเท็จจริงล่าสุดหรือใกล้เคียงวันที่ใช้ตัดสินใจมากที่สุด

4) ความทันเวลา หมายถึง จัดทำอย่างรวดเร็วเพื่อให้ผู้ตัดสินใจได้รับทันเวลาที่ต้องการใช้สารสนเทศนั้น

5) ความสะดวกในการเข้าถึง หมายถึง ความยากง่ายในการเข้าถึง ซึ่งควรง่ายสำหรับผู้ที่มิอำนาจหน้าที่เกี่ยวข้อง แต่มีระบบรักษาความปลอดภัยมิให้ผู้ที่ไม่มีหน้าที่เกี่ยวข้องเข้าถึงสารสนเทศได้

สารสนเทศที่ควรสื่อสารให้บุคลากรได้รับทราบทั่วกัน ได้แก่

1) มาตรการควบคุมภายในต่างๆที่ใช้อยู่ในองค์กร เช่น นโยบาย แผนงาน งบประมาณ หรือประมาณการ กฎ ระเบียบต่างๆ

2) บทบาท อำนาจ หน้าที่ และความรับผิดชอบของบุคลากรแต่ละตำแหน่ง หน้าที่มาตรฐานผลงานที่ต้องการจากการปฏิบัติงาน

3) รายงานผลการดำเนินงานตามนโยบาย แผนงาน และโครงการที่กำหนดขึ้น ความสัมพันธ์ของงานในหน้าที่ของบุคคล หรือหน่วยงานหนึ่งซึ่งเกี่ยวข้องกับบุคคลหรือหน่วยงานอื่น

4) สารสนเทศที่เป็นสัญญาณอันตรายหรือสัญญาณเตือนภัยที่อาจบอกถึงสิ่งขาดตกบกพร่องจากการปฏิบัติงานที่เกิดขึ้น หรืออาจเป็นเหตุให้เกิดความบกพร่องนั้นในอนาคตอันใกล้

5) สิทธิประโยชน์ด้านต่างๆที่กำหนดไว้สำหรับบุคลากรแต่ละระดับ

จันทนา สาขาการและคณะ (2550 : 11) อธิบายไว้ว่า ข้อมูลสารสนเทศเป็นสิ่งจำเป็นสำหรับการบริหารงาน โดยเฉพาะอย่างยิ่งในยุคปัจจุบัน ซึ่งเป็นยุคที่สามารถได้ข้อมูลข่าวสารที่รวดเร็วและถูกต้อง จะสามารถช่วงชิงโอกาสได้ก่อนผู้อื่น ข้อมูลสารสนเทศหมายความรวมถึงข้อมูลข่าวสารทางการเงิน และข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานอื่นๆที่มาจากทั้งแหล่งข้อมูลภายในและแหล่งข้อมูลภายนอกองค์กร ข้อมูลสารสนเทศมีความสำคัญต่อการปฏิบัติงานของผู้บริหารและผู้ปฏิบัติงานในทุกๆระดับ ผู้บริหารใช้ข้อมูลสารสนเทศในการพิจารณาสั่งการและวางแผน ส่วนผู้ปฏิบัติงานใช้เพื่อเป็นเครื่องชี้นำในการปฏิบัติงานตามหน้าที่และความรับผิดชอบ การสื่อสาร หมายความว่ารวมทั้งการสื่อสารกับบุคคลหรือหน่วยงานทั้งภายในและภายนอกองค์กร ข้อมูลสารสนเทศจะมีประโยชน์เมื่อองค์กรมีระบบการสื่อสารที่สามารถส่งถึงผู้

สมควรได้รับ และสามารถนำข้อมูลไปใช้ประโยชน์ได้ การสื่อสารที่ดีต้องเป็นการสื่อสารสองทาง คือ มีการรับและส่งข้อมูลแบบโต้ตอบกันได้ การติดต่อสื่อสารทั้งภายในและภายนอกองค์กรควรมีการประเมินเป็นระยะอย่างสม่ำเสมอ เพื่อทราบประสิทธิภาพและประสิทธิผลของระบบ การสื่อสารที่องค์กรใช้อยู่

ข้อมูลข่าวสารที่ดีซึ่งทุกองค์กรควรจัดให้มีควรมีลักษณะดังนี้

- 1) เหมาะสมกับการใช้ คือ มีเนื้อหาสาระที่จำเป็นต่อการตัดสินใจ
- 2) มีความถูกต้อง สมบูรณ์ สะท้อนผลตามความเป็นจริง และมีรายละเอียด

ที่จำเป็นครบถ้วน

- 3) เป็นปัจจุบัน คือ ให้ข้อมูลล่าสุด หรือใกล้เคียงกับวันที่ตัดสินใจมากที่สุด
- 4) ทันเวลา คือ ได้ข้อมูลที่ต้องการทันเวลาที่จะใช้
- 5) เหมาะสมในการเข้าถึง คือ ควรง่ายสำหรับบุคคลที่มีอำนาจเกี่ยวข้องและ

สมควรเข้าถึง แต่มีระบบการควบคุมป้องกันสำหรับผู้ไม่มีหน้าที่เกี่ยวข้องไม่ให้เข้าถึงข้อมูลดังกล่าว

ดังนั้น สรุปได้ว่า สารสนเทศและการสื่อสาร หมายถึง ข้อมูลข่าวสารทางการเงินและข้อมูลข่าวสารอื่นๆที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานขององค์กรทั้งจากภายในและภายนอก มีการสื่อสารข้อมูลดังกล่าวให้ผู้ที่เกี่ยวข้องทราบและนำไปใช้ประโยชน์ได้ โดยข้อมูลนั้นมีความสมบูรณ์ เหมาะสม เป็นปัจจุบัน ทันเวลาและสะดวกต่อการเข้าถึง

2.5 การติดตามประเมินผล

คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน (2544ข : 19) ได้กำหนดมาตรฐานด้านการติดตามประเมินผลไว้ว่า ฝ่ายบริหารจะต้องจัดให้มีการติดตามประเมินผล โดยการติดตามผลในระหว่างการปฏิบัติงาน และการประเมินผลเป็นรายครั้งอย่างต่อเนื่องสม่ำเสมอ เพื่อให้ความมั่นใจว่า

- 1) ระบบการควบคุมภายในที่วางไว้เพียงพอ เหมาะสม มีประสิทธิภาพ และมีการปฏิบัติจริง การควบคุมภายในดำเนินไปอย่างมีประสิทธิภาพ
- 2) ข้อตรวจพบจากการตรวจสอบและการสอบทานอื่น
- 3) การควบคุมภายในได้รับการปรับปรุงให้สอดคล้องกับสถานการณ์ที่เปลี่ยนแปลงไป

คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน (2544ข : 19) ได้ให้นิยามไว้ว่า การติดตามประเมินผล หมายถึง กระบวนการประเมินคุณภาพการปฏิบัติงานและประเมินประสิทธิผลของการควบคุมภายในที่วางไว้อย่างต่อเนื่องและสม่ำเสมอ โดยการติดตามผลในระหว่างการปฏิบัติงานหรือในระหว่างการออกแบบการควบคุมภายในและการประเมินผลเป็นรายครั้ง ซึ่งแยกเป็นการประเมินการควบคุมด้วยตนเอง และการประเมินการควบคุมอย่างเป็นอิสระ

อุษณา ภัทรมนตรี (2544 : 23-24) กล่าวว่า การควบคุมภายในขององค์กรใด องค์กรหนึ่งจะสมบูรณ์ไม่ได้ หากขาดการติดตามผลของผู้บริหาร เพราะเป็นองค์ประกอบสำคัญที่ทำให้ผู้บริหารมั่นใจได้ว่า มาตรการและระบบการควบคุมภายในมีประสิทธิผลและได้รับการปรับปรุงให้ทันสมัยอยู่เสมอตามสถานการณ์ที่เปลี่ยนแปลงไป ซึ่งการติดตามผล หมายถึง การติดตามโดยฝ่ายบริหารที่กำหนดระบบควบคุม และการประเมินผลอิสระ องค์ประกอบย่อยในการติดตามประเมินผล ได้แก่

- 1) การติดตามระหว่างการดำเนินงาน หมายถึง การสังเกตการณ์ติดตาม การมีระบบรายงานความคืบหน้าของงาน รวมทั้งการสอบทานหรือการยืนยันข้อระหว่างการปฏิบัติงาน
- 2) การประเมินผลอิสระ หมายถึง การประเมินโดยผู้ที่ไม่มีส่วนเกี่ยวข้องกับ การกำหนดระบบการควบคุมภายในนั้น เพื่อให้สามารถแสดงความคิดเห็นได้อย่างเป็นอิสระ เช่น การประเมินจากผู้ตรวจสอบภายใน เป็นต้น
- 3) การรายงานข้อบกพร่องและการสั่งการแก้ไข การติดตามและประเมินผล ไม่ว่าจะกระทำโดยผู้ใด COSO กำหนดให้ต้องจัดทำรายงานเสนอผู้บริหารที่รับผิดชอบ เช่น การจัดทำรายงานแสดงผลความคลาดเคลื่อนของการดำเนินงานเป็นระยะๆ รายงานดังกล่าวควรจัดทำโดยมีคำชี้แจงหรืออธิบายให้ทราบว่าความแตกต่างระหว่างผลการดำเนินงานจริงกับตัวเลขตามประมาณการเกิดขึ้นเพราะเหตุใด ผู้ใดจะต้องรับผิดชอบกับการที่เกิดผลต่างนั้น หรือในการหาวิธีการแก้ไข ข้อบกพร่อง รายงานดังกล่าวควรรวมถึงการรายงานการสั่งการแก้ไข และเหตุผลของผู้รับผิดชอบที่ไม่สั่งการแก้ไข

การติดตามประเมินผลเป็นองค์ประกอบสำคัญที่ต้องมีใน โครงสร้างการควบคุมภายใน กิจกรรมใดที่ไม่มีการติดตามประเมินผลและการแก้ไขอย่างต่อเนื่อง ไม่ถือว่ามี การควบคุมภายในที่สมบูรณ์ การติดตามผลจึงเป็นหน้าที่ของผู้บริหารที่รับผิดชอบ และผู้ตรวจสอบภายในมีหน้าที่ประเมินผลงานอิสระ จึงอาจเป็นความเข้าใจผิดที่ผู้บริหารยุคใหม่ที่จะกล่าวว่า “ผมวางระบบไว้แล้ว แต่ไม่ทราบว่าพนักงานปฏิบัติตามหรือเปล่า หรือเรื่องนี้ยังไม่ได้รับรายงานเลย” เพราะผู้บริหารผู้วางระบบการควบคุมที่ดีต้องประกอบด้วยการมีระบบรายงานและการติดตามผลที่ทันกาล

จันทนา สาขากรและคณะ (2550 : 11) กล่าวว่า ไม่มีการควบคุมภายในองค์กรใดองค์กรหนึ่งจะมีความสมบูรณ์และเหมาะสมตลอดกาล เนื่องจากสถานการณ์ที่เปลี่ยนไป ทั้งในองค์กรเองและสภาพแวดล้อมภายนอก แม้แต่การควบคุมที่เพิ่งกำหนดขึ้นและใช้ถือปฏิบัติก็ตาม จึงจำเป็นต้องมีระบบการติดตามและประเมินผล เพื่อช่วยให้ผู้บริหารมีความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลอยู่ตลอดเวลาว่าการควบคุมภายในยังมีประสิทธิภาพอยู่

การติดตามจะใช้สำหรับมาตรการหรือระบบที่อยู่ระหว่างการออกแบบหรืออยู่ระหว่างการปฏิบัติงาน การประเมินผลจะใช้สำหรับมาตรการ หรือระบบการควบคุมที่ใช้ไปแล้ว เป็นระยะเวลาหนึ่ง ซึ่งสมควรที่จะได้รับการประเมินว่ายังมีความเหมาะสมหรือไม่เพียงใด

นอกจากนี้ โคโซได้กำหนดให้ต้องมีการจัดทำรายงานการติดตามและประเมินผลเสนอผู้บริหารที่รับผิดชอบ โดยชี้แจงหรืออธิบายให้ทราบถึงความแตกต่างระหว่างการปฏิบัติจริงกับประมาณการหรือแผนงานอย่างไร มีสาเหตุจากอะไร และใครเป็นผู้รับผิดชอบ เพื่อให้เกิดการสั่งการแก้ไข ซึ่งถือเป็นหัวใจสำคัญของการควบคุมด้านการบริหาร

การติดตามประเมินผล (คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน, 25441ข : 19-22) มีดังนี้

1) การติดตามการประเมินผลในระหว่างการปฏิบัติงาน โดยทั่วไปการควบคุมภายในจะได้รับการออกแบบ เพื่อให้เกิดความมั่นใจว่ามีการติดตามผลอย่างต่อเนื่อง รวมเป็นส่วนเดียวกันและอยู่ในการดำเนินงานด้านต่างๆตามปกติขององค์กร การติดตามผลมักอยู่ในรูปกิจกรรมการบริหารและการกำกับดูแลโดยปกติ เช่น การเปรียบเทียบ การสอบค้น และกิจกรรมอื่น ซึ่งเป็นการปฏิบัติงานตามหน้าที่ประจำของบุคลากรในองค์กร

1.1) จุดสำคัญที่ควรติดตามผล

1.1.1) สภาพแวดล้อมของการควบคุม ฝ่ายบริหารควรติดตามผลเกี่ยวกับสภาพแวดล้อมการควบคุม เพื่อความมั่นใจว่าหัวหน้างานทุกระดับได้ดำรงรักษาไว้ซึ่งมาตรฐาน จริยธรรม และส่งเสริมให้เจ้าหน้าที่มีศีลธรรมอันดี หัวหน้าส่วนงานในองค์กรทุกระดับควรติดตามผล เพื่อความมั่นใจว่าเจ้าหน้าที่มีความรู้ ความสามารถ และได้รับการฝึกอบรมที่เพียงพอ ผู้บริหารมีสไตล์และปรัชญาการบริหารที่เหมาะสมกับสภาพแวดล้อมและสถานการณ์ที่จะส่งเสริมภารกิจขององค์กรบรรลุผล

1.1.2) ความเสี่ยงและโอกาสที่จะเกิดความเสี่ยง หัวหน้าส่วนงานต่างๆ ในองค์กรควรติดตามผลเกี่ยวกับสภาพแวดล้อมภายในและภายนอกองค์กร เพื่อให้สามารถบรรลุการเปลี่ยนแปลงของความเสี่ยงและโอกาสจะเกิดความเสี่ยงใหม่ๆ หากมีการเปลี่ยนแปลง ความเสี่ยงควรดำเนินการตามสภาพความเหมาะสมกับความเสี่ยงนั้น ถ้าความเสี่ยงนั้นมีสาระสำคัญมากควรรายงานให้ฝ่ายบริหารทราบ และฝ่ายบริหารควรรับรู้ว่าการล่าช้าของการตอบสนอง

เกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงของความเสียหายอาจมีผลให้เกิดการเสียหายต่อองค์กรได้

1.1.3) กิจกรรมการควบคุม ควรจัดกิจกรรมการควบคุมขึ้น เพื่อเป็นการป้องกันหรือลดความเสี่ยงจากเหตุการณ์ที่ไม่พึงประสงค์ที่อาจจะเกิดขึ้น อย่างไรก็ตามกิจกรรมการควบคุมอาจจะไร้ผลถ้ามีการสมรู้ร่วมคิดกันตั้งแต่ 2 คนขึ้นไปเพื่อการทุจริต ดังนั้นฝ่ายบริหารจึงควรกำหนดวิธีการติดตามผลของการปฏิบัติตามกิจกรรมการควบคุม การติดตามผลที่ดีจะทำให้มีโอกาสแก้ไขปัญหาที่เกิดขึ้นของกิจกรรมการควบคุม รวมทั้งทำให้มีการควบคุมความเสี่ยงก่อนที่เหตุการณ์ที่ไม่พึงประสงค์เกิดขึ้น

1.1.4) สารสนเทศและการสื่อสาร หัวหน้าฝ่ายงานต่างๆในองค์กรควรติดตามผล เพื่อความมั่นใจว่าเจ้าหน้าที่ในความรับผิดชอบได้รับข่าวสาร ข้อมูลเพียงพอ ทันกาลและเหมาะสม

2) การประเมินรายครั้ง มีวัตถุประสงค์มุ่งเน้นไปที่ประสิทธิผลของการควบคุม ณ ช่วงเวลาใดเวลาหนึ่งที่กำหนด โดยขอบเขตและความถี่ในการประเมินรายครั้งขึ้นอยู่กับความเสี่ยงและประสิทธิผลของวิธีการติดตามผลอย่างต่อเนื่องเป็นหลัก การประเมินรายครั้ง อาจในลักษณะของการประเมินการควบคุมด้วยตนเอง ซึ่งกลุ่มผู้ปฏิบัติงานในส่วนงานหรือส่วนงานเป็นผู้ประเมินประสิทธิผลของการควบคุมภายในของส่วนงานนั้นๆเอง และการประเมินการควบคุมอย่างเป็นอิสระ ซึ่งประเมินโดยผู้ไม่มีส่วนเกี่ยวข้อง โดยตรงกับการดำเนินงาน เช่น การประเมินโดยผู้ตรวจสอบภายในหรือผู้ตรวจสอบภายนอก

2.1) การประเมินการควบคุมด้วยตนเอง การประเมินการควบคุมด้วยตนเอง เป็นกระบวนการประเมินผล โดยการกำหนดให้กลุ่มผู้ปฏิบัติงานในส่วนงานนั้นๆเข้ามามีส่วนร่วมในการประเมินการควบคุมภายในของส่วนงานนั้นๆ โดยร่วมกันพิจารณาถึงความมีประสิทธิผลของส่วนงานในด้านการดำเนินงาน การรายงานทางการเงิน และการปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบข้อบังคับและมติคณะรัฐมนตรี และวิเคราะห์ความเสี่ยงที่มีผลกระทบต่อวัตถุประสงค์ในด้านต่างๆ เพื่อปรับปรุงกระบวนการ และกิจกรรมการควบคุมที่มีอยู่ให้มีประสิทธิภาพและประสิทธิผลมากยิ่งขึ้น และพิจารณาคัดกิจกรรมการควบคุมที่ทำให้การดำเนินงานล่าช้า ไม่มีประสิทธิภาพ และไม่ก่อให้เกิดความเสี่ยงที่จะเกิดขึ้น ก่อนมีการประเมินการควบคุมอย่างเป็นอิสระ ซึ่งจะช่วยให้สามารถลดความเสี่ยงที่อาจจะเกิดขึ้นจากปัญหาดังกล่าวได้ ดังนั้น ฝ่ายบริหารจึงควรกำหนดให้มีการประเมินการควบคุมด้วยตนเองทั้งองค์กร

2.2) การประเมินผลการควบคุมอย่างเป็นอิสระ การประเมินการควบคุมอย่างเป็นอิสระ เป็นกาประเมินผลที่กระทำโดยผู้ที่ไม่มีส่วนเกี่ยวข้องโดยตรงกับการดำเนินงาน เพื่อให้เกิดความมั่นใจว่าการประเมินผลได้ดำเนินไปอย่างเที่ยงธรรม การประเมินผลอย่างอิสระอาจกระทำได้

โดยผู้ตรวจสอบภายในและผู้ตรวจสอบภายนอก และหรือที่ปรึกษาภายนอก ซึ่งผู้บริหารอาจใช้ประโยชน์จากการประสานงานระหว่างงานหน่วยตรวจสอบภายในขององค์กรเป็นไปตามเป้าหมายและมีความเที่ยงธรรมมากขึ้น การประเมินการควบคุมอย่างเป็นอิสระไม่ควรเป็นกิจกรรมการควบคุมที่ทดแทนการประเมินการควบคุมด้วยตนเอง แต่ควรจะเป็นกิจกรรมที่ช่วยส่งเสริมและสนับสนุนการประเมินการควบคุมด้วยตนเอง

3) ความรับผิดชอบของผู้บริหารต่อการติดตามการประเมินผล ผู้บริหารต้องจัดให้มีการติดตามผล (หมายถึงการประเมินมาตรการหรืองานที่อยู่ระหว่างการออกแบบ หรืออยู่ระหว่างการดำเนินงาน) การประเมินผล (หมายถึงการประเมินมาตรการ หรืองานที่ได้ใช้ไปแล้ว เป็นระยะเวลาหนึ่ง และสมควรได้รับการประเมินว่ายังมีความเหมาะสมกับสิ่งแวดล้อมต่างๆที่เปลี่ยนแปลงไปอีกหรือไม่) โดยกำหนดให้มีการติดตามผลเกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพของการควบคุมภายในอย่างต่อเนื่อง และกำหนดให้มีการติดตามผลเป็นส่วนหนึ่งของการปฏิบัติงานประจำวัน นอกจากนี้ต้องจัดให้มีการประเมินผลทั้งการประเมินการควบคุมด้วยตนเอง และการประเมินการควบคุมอย่างเป็นอิสระโดยบุคลากรที่มีความรู้ ความสามารถ และทักษะอย่างเพียงพอ และกำหนดให้รายงานเกี่ยวกับความไม่มีประสิทธิภาพของระบบการควบคุมภายในโดยตรงต่อผู้บริหาร และคณะกรรมการตรวจสอบ (ถ้ามี) อย่างเพียงพอและทันกาล

จุดอ่อน ข้อบกพร่อง หรือปัญหาที่พบในระหว่างการติดตามผลอย่างต่อเนื่อง และการประเมินรายครั้งจะต้องได้รับการสื่อสารไปยังผู้ที่รับผิดชอบหน้าที่นั้นๆและผู้บังคับบัญชาที่เหนือผู้นั้นขึ้นไปอย่างน้อยหนึ่งระดับ ข้อตรวจพบที่สำคัญจะต้องรายงานไปยังผู้บริหารในระดับที่มีอำนาจในการตัดสินใจแก้ไขปัญหานั้นได้ เมื่อผู้บริหารได้รับรายงานการติดตามและการประเมินผลควรดำเนินการ ดังนี้

3.1) ประเมินข้อตรวจพบ ข้อบกพร่อง และข้อเสนอแนะที่ได้รับจากการตรวจสอบ และสอบทาน

3.2) กำหนดมาตรฐานที่เหมาะสมสำหรับการดำเนินการตามข้อตรวจพบและข้อเสนอแนะที่ได้รับจากการตรวจสอบและการสอบทาน

3.3) ดำเนินมาตรการต่างๆที่กำหนดขึ้น เพื่อจัดการหรือแก้ไขปัญหาที่ได้รายงานให้ผู้บริหารระดับเหนือกว่าทราบภายในระยะเวลาที่กำหนด กระบวนการแก้ไขปัญหาเริ่มต้นที่รายงานผลการตรวจสอบ หรือผลการสอบทานต่อผู้บริหารในระดับเหนือกว่าและเสร็จสิ้นลง เมื่อมาตรการที่ใช้ก่อให้เกิดการแก้ไขข้อบกพร่องที่พบ การปรับเปลี่ยนในทางที่ดีขึ้นหรือการชี้แจงถึงเหตุผลที่ไม่จำเป็นต้องดำเนินการใดๆกับข้อตรวจพบและข้อเสนอแนะ

สรุปได้ว่า การติดตามประเมินผล หมายถึง กระบวนการประเมินคุณภาพ การปฏิบัติงานและประเมินประสิทธิผลของการควบคุมภายในที่วางไว้อย่างต่อเนื่องและสม่ำเสมอ โดยมีการติดตามผลระหว่างการปฏิบัติงานและการประเมินรายครั้ง อีกทั้งจัดทำรายงานเสนอผู้บริหารทราบ

3. งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

งานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับการควบคุมภายในมีดังนี้

ฉรินทร์ ชำนาญคุณ (2548 : บทคัดย่อ) ได้ศึกษาเรื่อง การบริหารการควบคุมภายในสถานศึกษาขั้นพื้นฐาน พบว่า การบริหารการควบคุมภายในสถานศึกษาขั้นพื้นฐาน โดยภาพรวมอยู่ในระดับดี แต่เมื่อพิจารณาทางด้านพบว่า สภาพแวดล้อมของการควบคุมและการประเมินความเสี่ยงอยู่ในระดับปานกลาง แนวปฏิบัติในการบริหารการควบคุมภายในสถานศึกษาขั้นพื้นฐานควรดำเนินการในรูปคณะกรรมการ มีการแต่งตั้งคณะกรรมการอย่างชัดเจน เปิดโอกาสให้ทุกส่วนมีส่วนร่วมในการดำเนินการควบคุมภายในสถานศึกษาขั้นพื้นฐานทุกขั้นตอน

วิดา ปานาลาด (2548 : บทคัดย่อ) ได้ศึกษาเรื่อง การบริหารการควบคุมภายในของกระทรวงมหาดไทย จังหวัดนครราชสีมา พบว่า ผู้บริหารส่วนใหญ่เป็นเพศชาย จบการศึกษาระดับปริญญาตรี สาขาวิชารัฐศาสตร์ เป็นผู้บริหารหน่วยงานส่วนท้องถิ่น สังกัดกรมส่งเสริมการปกครองส่วนท้องถิ่น และมีบุคลากรระหว่าง 1-20 คน และได้รับเงินงบประมาณรายจ่ายประจำปีระหว่าง 1-10 ล้านบาท ผู้บริหารให้ความสำคัญต่อการบริการการควบคุมภายใน โดยภาพรวมและเป็นรายด้านอยู่ในระดับมาก ได้แก่ ด้านการติดตามประเมินผล เช่น กำหนดให้ผู้บริหารต้องรายงานต่อผู้กำกับดูแลโดยเร็ว หากพบการทุจริตหรือสงสัยว่าทุจริต มีการไม่ปฏิบัติตามกฎ ระเบียบ ข้อบังคับและมติคณะรัฐมนตรี เป็นต้น ด้านสารสนเทศและการสื่อสาร เช่น การจัดระบบการจัดเก็บเอกสารการจ่ายเงินและการบันทึกบัญชีไว้ครบถ้วน สมบูรณ์และเป็นหมวดหมู่ การจัดระบบการรายงานข้อมูลต่างๆที่จำเป็นทั้งจากภายในและภายนอกให้ผู้บริหารทุกระดับทราบ การแจ้งให้บุคลากรทราบปัญหาและจุดอ่อนของการควบคุมภายในที่เกิดขึ้นและแนวทางการแก้ไขทราบ เป็นต้น และด้านการประเมินความเสี่ยง เช่น ผู้บริหารทุกคนต้องประชุมร่วมกันในการกำหนดความเสี่ยงจากการปฏิบัติงานของแต่ละฝ่าย บุคลากรทุกคนในหน่วยงานต้องมีส่วนร่วมและยอมรับในการกำหนดวัตถุประสงค์ และการให้บุคลากรทุกระดับในหน่วยงานต้องมีส่วนร่วมในการวิเคราะห์ความเสี่ยงในหน้าที่ที่ปฏิบัติอยู่ เป็นต้น

ณัฐพร สุวรรณชนะ (2550 : บทคัดย่อ) ได้ศึกษาเรื่อง สภาพและปัญหาการจัดวางระบบควบคุมภายในตามมาตรฐานการควบคุมภายใน ของสำนักงานเขตพื้นที่การศึกษาปัตตานี เขต 1 พบว่า สภาพการจัดวางระบบควบคุมภายในตามมาตรฐานการควบคุมภายในของสำนักงานเขตพื้นที่การศึกษาปัตตานี เขต 1 มีสภาพการจัดวางระบบควบคุมภายในโดยภาพรวมและรายด้านอยู่ในระดับปานกลาง ปัญหาการจัดวางระบบควบคุมภายในสำนักงานเขตพื้นที่การศึกษาปัตตานี เขต 1 มีปัญหาการจัดวางระบบควบคุมภายในโดยภาพรวมและรายด้านอยู่ในระดับปานกลาง บุคลากรที่ปฏิบัติงานในกลุ่มงานที่มีปฏิสัมพันธ์กับ โรงเรียนในระดับปฏิบัติและกลุ่มงานที่มีปฏิสัมพันธ์กับ โรงเรียนระดับบริหาร มีทัศนคติต่อสภาพการจัดวางระบบควบคุมภายในตามมาตรฐานการควบคุมภายในของสำนักงานเขตพื้นที่การศึกษาปัตตานี เขต 1 ในภาพรวมและรายด้านไม่แตกต่างกัน บุคลากรที่มีประสบการณ์การทำงานต่างกัน มีทัศนคติต่อสภาพการจัดวางระบบควบคุมภายในตามมาตรฐานการควบคุมภายในของสำนักงานเขตพื้นที่การศึกษาปัตตานี เขต 1 ในภาพรวมและรายด้านไม่แตกต่างกัน บุคลากรที่มีเงินเดือนต่างกัน มีทัศนคติต่อสภาพการจัดวางระบบควบคุมภายในตามมาตรฐานการควบคุมภายในของสำนักงานเขตพื้นที่การศึกษาปัตตานี เขต 1 ในภาพรวมไม่แตกต่างกัน และรายด้านบุคลากรที่มีเงินเดือนต่างกันมีทัศนคติต่อมาตรฐานด้านสภาพแวดล้อมของการควบคุมแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญที่.05 โดยบุคลากรที่มีเงินเดือนตั้งแต่ 30,000 บาทขึ้นไป มีทัศนคติต่อสภาพการจัดวางระบบควบคุมภายในตามมาตรฐานการควบคุมภายในมากกว่าบุคลากรที่มีเงินเดือนต่ำกว่า 20,000 บาท บุคลากรที่ปฏิบัติงานในกลุ่มงานที่มีปฏิสัมพันธ์กับ โรงเรียนในระดับปฏิบัติและกลุ่มงานที่มีปฏิสัมพันธ์ในระดับกับ โรงเรียนในระดับบริหาร มีทัศนคติต่อปัญหาการจัดวางระบบควบคุมภายในตามมาตรฐานการควบคุมภายในของสำนักงานเขตพื้นที่การศึกษาปัตตานี เขต 1 ในภาพรวมและรายด้านไม่แตกต่างกัน บุคลากรที่มีประสบการณ์การทำงานแตกต่างกัน มีทัศนคติต่อปัญหาการจัดวางระบบควบคุมภายในตามมาตรฐานการควบคุมภายในของสำนักงานเขตพื้นที่การศึกษาปัตตานี เขต 1 ในภาพรวมและรายด้านไม่แตกต่างกัน บุคลากรที่มีเงินเดือนแตกต่างกัน มีทัศนคติต่อปัญหาการจัดวางระบบควบคุมภายในตามมาตรฐานการควบคุมภายในของสำนักงานเขตพื้นที่การศึกษาปัตตานี เขต 1 ในภาพรวมและรายด้านไม่แตกต่างกัน

ดีใหม่ อินทรพานิชย์ (2551 : บทคัดย่อ) ได้ศึกษาเรื่อง สภาพและปัญหา การดำเนินการควบคุมภายในของโรงเรียนสังกัดสำนักงานเขตพื้นที่การศึกษาสกลนคร เขต 2 พบว่า โรงเรียนสังกัดสำนักงานเขตพื้นที่การศึกษาสกลนคร เขต 2 มีสภาพการดำเนินการควบคุมภายในโดยภาพรวมอยู่ในระดับดีมาก และมีปัญหาการดำเนินการควบคุมภายในโดยรวมอยู่ในระดับน้อย ผู้บริหารโรงเรียน หัวหน้ากลุ่มบริหารงบประมาณ และผู้ตรวจสอบภายในโรงเรียน

สังกัดสำนักงานเขตพื้นที่การศึกษาศงครว จเขต 2 มีสภาพการดำเนินการควบคุมภายในโดยรวมแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .05 แต่มีปัญหาการดำเนินการควบคุมภายในไม่แตกต่างกัน โรงเรียนสังกัดสำนักงานเขตพื้นที่การศึกษาศงครว จเขต 2 ที่มีขนาดแตกต่างกัน มีสภาพและปัญหาการดำเนินการควบคุมภายในของโรงเรียนโดยภาพรวมแตกต่างกัน อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .05

Prince of Songkla University
Pattani Campus