

การบริหาร : การควบคุมภายใน
คุณดวงพร หมั่นนุช สำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน
วันจันทร์ที่ 12 ตุลาคม 2552 เวลา 9.00-12.00 น

สรุปสาระสำคัญ

การควบคุมภายใน หมายถึง กระบวนการปฏิบัติงานที่ผู้กำกับดูแล ฝ่ายบริหาร บุคลากรทุกระดับขององค์กร ร่วมกันจัดให้มีขึ้น เพื่อสร้างความมั่นใจว่าการดำเนินงานจะบรรลุตามวัตถุประสงค์ของการควบคุม วัตถุประสงค์ของการควบคุม เพื่อให้การดำเนินงานบริหารจัดการ การใช้ทรัพยากรให้เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ และประสิทธิผล เพื่อให้การรายงานทางการเงินเป็นไปอย่างถูกต้อง เชื่อถือได้ และทันเวลา เพื่อควบคุมไม่ให้เกิดความเสียหาย โดยหน่วยงานปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ การปฏิบัติตามนโยบาย และวิธีการปฏิบัติงานที่กำหนดขึ้น ซึ่งจะเป็นประโยชน์ต่อ ฝ่ายปฏิบัติ บุคลากรผู้ปฏิบัติงาน ผู้ตรวจสอบภายใน ผู้สอบบัญชี และคณะกรรมการตรวจสอบ

แนวคิดการควบคุมภายในเป็นกระบวนการที่รวมไว้หรือเป็นส่วนหนึ่งของการปฏิบัติงานตามปกติ ที่เกิดขึ้นได้จากบุคลากรทุกระดับ เพื่อให้เกิดความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลว่าการปฏิบัติงานจะบรรลุผลสำเร็จตามวัตถุประสงค์ ซึ่งไม่ได้เป็นหลักประกันว่าจะต้องถูกต้อง 100% การควบคุมภายในมีข้อจำกัดดังนี้ (1) การควบคุมส่วนใหญ่มีไว้สำหรับรายการที่เกิดขึ้นตามปกติ เช่น เมื่อเวลาเปลี่ยนไปเกิดกิจกรรมใหม่ ๆ ขึ้น จึงต้องมีการออกมาตรการควบคุมใหม่ ๆ ขึ้นด้วย (2) ผู้รับผิดชอบหลีกเลี่ยงไม่ปฏิบัติตามระบบที่กำหนด เช่น ผู้บริหารเป็นผู้ออกระเบียบเอง และใช้อิทธิพลหลีกเลี่ยงการประเมินเสียเอง รวมถึงผู้รับผิดชอบด้วย (3) ร่วมมือกันทุจริตที่เกิดขึ้นจากคนภายในร่วมมือกันทุจริตเป็นกระบวนการ ถึงระบบจะดีอย่างไรการควบคุมก็ไม่บรรลุวัตถุประสงค์ ติดตามยาก (4) ค่าใช้จ่ายในการควบคุมต้องไม่มากกว่าประโยชน์ที่ได้รับ ต้องพิจารณาว่าทำแล้วคุ้มหรือไม่ ถ้าคุ้มจึงควรทำ (5) ข้อผิดพลาดที่เกิดจากการประเมินเงินเลื้อ ไม่เข้าใจคำสั่ง การใช้ดุลยพินิจผิด เช่น ผู้ปฏิบัติทำงานผิดพลาด พลังเหลือหรือทำผิดโดยไม่ได้ตั้งใจ

การควบคุมตามแนว COSO แบ่งออกเป็น 2 ประเภท

1. การควบคุมเชิงนามธรรม (Soft Controls) เป็นการควบคุมลักษณะที่มองไม่เห็น เน้นจิตสำนึก การกระทำ ทักษะ ความสามารถของบุคลากรที่แสดงออกว่าเป็นสิ่งที่ดี ซึ่งเป็นสิ่งไม่สามารถจับต้องได้ ความมีคุณธรรม จริยธรรม
2. การควบคุมเชิงรูปธรรม (Hard Controls) เป็นการควบคุมที่ฝ่ายบริหารกำหนดขึ้นเป็นลายลักษณ์อักษร เพื่อเป็นแนวทางการปฏิบัติงาน มีลักษณะเป็นหลักฐานที่มองเห็น จับต้องได้ เช่น พังโคจรสร้างหน่วยงาน นโยบาย คู่มือปฏิบัติงาน

การควบคุมภายในประกอบด้วย 5 องค์ประกอบดังนี้

1. สภาพแวดล้อมของการควบคุม คือปัจจัยต่าง ๆ ที่ส่งเสริมองค์ประกอบการควบคุมภายในอื่นให้มีประสิทธิภาพ หรือทำให้การควบคุมที่มีอยู่มีประสิทธิผลยิ่งขึ้น หรือทำให้บุคลากรให้ความสำคัญกับการควบคุมมากขึ้น สภาพแวดล้อมของการควบคุมเป็นเรื่องเกี่ยวกับการสร้างความตระหนัก และบรรยากาศของการควบคุมในหน่วยงาน ให้บุคลากรเกิดจิตสำนึกที่ดีต่อการปฏิบัติงาน เช่น ความซื่อสัตย์และจริยธรรม ผลประโยชน์ทับซ้อน ที่

เกิดจากผลประโยชน์ส่วนตัวไม่สอดคล้องกับผลประโยชน์ของหน่วยงาน ทำให้บุคคลนั้นต้องอยู่ในสภาวะการณ์ที่ต้องเลือกทางใดทางหนึ่ง ซึ่งไม่ก่อประโยชน์สูงสุดให้แก่หน่วยงาน และนำไปสู่การทุจริต และประพฤติมิชอบ *การพัฒนาบุคลากร* ซึ่งเป็นปัจจัยทำให้งานสำเร็จโดยการกำหนดความรู้ความสามารถที่ต้องการของตำแหน่งงาน และจัดคนลงตำแหน่งให้เหมาะสมกับงาน *ปรัชญาและรูปแบบการบริหาร* แนวคิดวิธีการปฏิบัติงาน ประสิทธิภาพของผู้บริหารที่แตกต่างกัน จะทำให้เกิดจุดอ่อนการควบคุมภายในที่แตกต่างกัน ซึ่งส่งผลกระทบต่อประสิทธิผลการควบคุมภายใน

2. การประเมินความเสี่ยง เป็นกระบวนการในการระบุและวิเคราะห์ความเสี่ยงที่มีผลกระทบต่อการบรรลุวัตถุประสงค์ของหน่วยงาน ให้ทราบว่ามีความเสี่ยงอยู่ในระดับใด และขั้นตอนใดในการปฏิบัติงาน มีระดับความสำคัญและโอกาสที่จะเกิดขึ้นมากน้อยเพียงใด ผลกระทบที่มีต่อองค์กร ความเสี่ยงบางอย่างกำหนดเป็นจำนวนได้ ถ้ากำหนดไม่ได้ให้กำหนดเป็นระดับ สูง กลาง ต่ำ เป็นรูปภาพ

ขั้นตอนการประเมินความเสี่ยง ประกอบด้วย 3 ขั้นตอน คือ

1. ระบุปัจจัยเสี่ยง ที่มีสาเหตุจากปัจจัยภายในหน่วยงานเอง และปัจจัยภายนอกที่มีผลกระทบต่อวัตถุประสงค์และเป้าหมายของหน่วยงาน ความเสี่ยงที่เกิดจากปัจจัยภายใน จะใช้วิธีกำหนดกิจกรรมเป็นตัวควบคุม หากความเสี่ยงเกิดจากปัจจัยภายนอก จะใช้วิธีการบริหารความเสี่ยงเป็นตัวควบคุม
2. วิเคราะห์ความเสี่ยง ที่มีเทคนิคการวิเคราะห์ความเสี่ยงหลายวิธี เช่น การวัดความเสี่ยงที่เป็นตัวเลข การวิเคราะห์ความเสี่ยงโดยประมาณ โอกาส หรือประมาณความถี่ที่อาจจะเกิดขึ้น
3. การจัดการความเสี่ยง เป็นการกำหนดวิธีการจัดการเพื่อลดความเสี่ยง โดยพิจารณาว่าจะจัดการกับความเสี่ยงนั้นอย่างไร ผู้บริหารต้องพิจารณาค่าใช้จ่ายในการจัดการความเสี่ยง เปรียบเทียบกับประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับว่าเหมาะสมและคุ้มค่าหรือไม่

3. กิจกรรมการควบคุม คือนโยบายและระเบียบปฏิบัติ รวมถึงมาตรการต่าง ๆ ที่ ฝ่ายบริหารกำหนดขึ้น เพื่อให้บุคลากรนำไปปฏิบัติเพื่อลดหรือควบคุมความเสี่ยง เช่น *การกำหนดนโยบายและระเบียบปฏิบัติงาน* ของผู้บริหาร เพื่อแสดงให้เห็นทิศทางของหน่วยงาน โดยระเบียบปฏิบัติต้องสอดคล้อง และรองรับตามนโยบายและแผนงาน ที่ต้องปรับปรุงให้เหมาะสมกับสภาพแวดล้อมที่เปลี่ยนแปลงไปอย่างสม่ำเสมอ *การแบ่งแยกหน้าที่* ความรับผิดชอบของงานที่เสี่ยงต่อความเสียหาย การทุจริตต่อหน้าที่ จำเป็นต้องมีการแบ่งแยกหน้าที่ เช่น การอนุมัติ การรับเงิน แบ่งเงิน นำเงินฝากธนาคาร การรายงานการเงิน ไม่ควรทำด้วยคน ๆ เดียว แต่ถ้าหน่วยงานเล็กต้องมีผู้ควบคุมตรวจสอบ *การอนุมัติ* ควรกำหนดขอบเขตอำนาจในการอนุมัติให้ชัดเจนเป็นลายลักษณ์อักษร และควรสื่อสารให้บุคลากรทราบทั่วกัน *การดูแลป้องกันทรัพย์สิน* ป้องกันไม่ให้ผู้ไม่มีสิทธิเข้าถึงทรัพย์สินได้

4. สารสนเทศและการสื่อสาร สารสนเทศเป็นข้อมูลที่ผ่านมาการประมวลผลและถูกจัดให้อยู่ในรูปที่มีความหมายและเป็นประโยชน์ต่อการใช้งาน ซึ่งเกี่ยวข้องกับบุคลากรทุกระดับ ที่องค์กรควรจัดให้มี สารสนเทศที่ดีต้องเหมาะสมกับการใช้ ถูกต้อง สมบูรณ์ มีเนื้อหาสาระจำเป็นต่อการตัดสินใจ เป็นปัจจุบัน ทันเวลา เหมาะสมต่อการเข้าถึง *การสื่อสาร* เป็นการแลกเปลี่ยนข้อมูลข่าวสารระหว่างบุคคล ผู้เกี่ยวข้องทั้งภายในและภายนอก ในรูปแบบที่เหมาะสม ทันเวลา การสื่อสารที่ดีควรเป็นไปอย่างกว้างขวาง เป็นการสื่อสารแบบสองทาง และควรมีการยืนยันว่าได้รับข้อมูลถูกต้องตรงกัน

5. การติดตามประเมินผล คือกระบวนการประเมินคุณภาพการปฏิบัติงาน และประเมินประสิทธิผลของการควบคุมภายในที่กำหนดไว้อย่างต่อเนื่อง และสม่ำเสมอ วัตถุประสงค์หรือความจำเป็นในการติดตามประเมินผล

เพื่อตรวจติดตามว่าระบบการควบคุมที่มีอยู่เพียงพอ สามารถป้องกันหรือลดความเสี่ยงหรือไม่ การปฏิบัติงานตามระบบ ได้ผลสำเร็จตามวัตถุประสงค์เป้าหมายหรือไม่ เพื่อให้มีการปรับปรุงการควบคุมภายในอย่างเหมาะสมทันเวลา และสอดคล้องกับสถานการณ์

การติดตามประเมินผลทำได้ 2 แบบคือ

1. การติดตามผลในระหว่างการปฏิบัติงาน เป็นการติดตามต่อเนื่องครอบคลุมทุกกิจกรรม
2. การประเมินผลเป็นรายครั้ง กำหนดวิธีการประเมินตามระยะเวลาที่กำหนดไว้ หรือตามความเหมาะสม มักเลือกเฉพาะเหตุการณ์ที่มีความเสี่ยงสูง เช่น กพร. กำหนดการประเมินปีละ 1 ครั้งเมื่อสิ้นสุดปีงบประมาณ การประเมินผลรายครั้งสามารถทำได้ 2 ทางคือ (1) การประเมินการควบคุมด้วยตนเองโดยผู้มีความชำนาญในกิจกรรมนั้นมีส่วนร่วมในการประเมินเพื่อปรับปรุงการดำเนินงาน มีหลายรูปแบบ การประชุมเชิงปฏิบัติการ การออกแบบสอบถาม แบบสำรวจการควบคุมภายใน การขอความคิดเห็นจากฝ่ายบริหาร หรือใช้หลายรูปแบบร่วมกันตามความเหมาะสม (2) การประเมินการควบคุมอย่างเป็นอิสระ กระทำโดยผู้ที่ไม่มีส่วนเกี่ยวข้องโดยตรงกับการปฏิบัติงานนั้น ๆ เช่น หน่วยงานภายนอกประเมิน ผู้ตรวจสอบบัญชีภายนอก เป็นต้น ผู้ตรวจประเมินอาจสร้างเครื่องมือเป็นกลุ่มชุดคำถามเกี่ยวกับการควบคุมภายในเฉพาะเรื่องหนึ่งเรื่องใดโดยเฉพาะ การตั้งคำถามตามมาตรฐานของหลักการควบคุมที่คิดว่าเป็นกิจกรรมควบคุมที่ดี และเหมาะสมในเรื่องนั้น และตั้งเกณฑ์การให้คะแนน เช่น 80% เท่ากับ ดี เมื่อรวมทุกคำถามและสรุปเป็นภาพรวมจะได้อยู่ในระดับใด

ระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินว่าด้วยการกำหนดมาตรฐานการควบคุมภายใน พ.ศ. 2544 ข้อ 5 ให้หน่วยรับตรวจจัดวางระบบการควบคุมภายในให้แล้วเสร็จภายในหนึ่งปี นับแต่วันที่ระเบียบใช้บังคับ (27 ต.ค.2544) และให้จัดทำหนังสือรับรองการจัดวางระบบการควบคุมภายใน ส่ง สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน / สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินภูมิภาค

การจัดวางระบบการควบคุมภายใน คือ การกำหนดหรือออกแบบวิธีการควบคุมภายในให้เหมาะสมกับลักษณะขนาด และภารกิจของหน่วยงานและนำมาใช้

ระบบเบี่ยงคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินว่าด้วยการกำหนดมาตรฐานการควบคุมภายใน พ.ศ. 2544 ข้อ 6 ประเมินการควบคุมภายในและรายงานผลการประเมินอย่างน้อยปีละหนึ่งครั้ง ภายใน 90 วัน จากวันสิ้นปีงบประมาณ หรือปีปฏิทิน จัดส่งหนังสือรับรองการประเมินผลการควบคุมภายใน ส่ง สตง./สตท. รายงานอื่นเก็บไว้ที่หน่วยงาน

ความรับผิดชอบของฝ่ายบริหารต่อการควบคุมภายใน

ผู้บริหารระดับสูง

1. กำหนดหรือออกแบบการควบคุมภายในขององค์กร
2. สร้างสภาพแวดล้อมของการควบคุมที่ดี
3. ปฏิบัติตนให้เป็นตัวอย่างที่ดีในเรื่องความซื่อสัตย์ ความมีคุณธรรม และจริยธรรม
4. จัดให้มีและให้ความสำคัญหน่วยตรวจสอบภายในและให้เป็นอิสระ
5. สนับสนุนกระบวนการประเมินการควบคุมภายใน และการบริหารความเสี่ยง

ผู้บริหารระดับรอง

1. กำหนดหรือออกแบบการควบคุมภายในส่วนงานที่ได้รับมอบหมาย
2. ประเมินประสิทธิภาพการปฏิบัติงานภายใต้การควบคุมที่นำมาใช้
3. ปลูกฝังผู้บังคับบัญชาให้มีวินัย จิตสำนึกที่ดี

แนวทางการประยุกต์ใช้

ระดับองค์กร

1. จัดวางระบบการควบคุมภายในองค์กรให้ชัดเจน
2. กำหนดนโยบายและระเบียบปฏิบัติ รวมถึงมาตรการต่าง ๆ เพื่อให้บุคลากรนำไปปฏิบัติเพื่อลดหรือควบคุมความเสี่ยง
3. จัดให้มีกระบวนการประเมินคุณภาพการปฏิบัติงาน และประเมินประสิทธิผลของการควบคุมภายในที่กำหนดไว้อย่างต่อเนื่อง และสม่ำเสมอ

ระดับหน่วยงาน

1. กำหนดหรือออกแบบการควบคุมภายในส่วนงานที่ได้รับมอบหมาย
2. ประเมินประสิทธิผลการปฏิบัติงานภายใต้การควบคุมที่นำมาใช้
3. ปลุกฝังผู้ได้บังคับบัญชาให้มีวินัย จิตสำนึกที่ดี

ระดับบุคคล

1. ปฏิบัติงานให้เป็นไปตามระเบียบ นโยบายการควบคุมอย่างเคร่งครัด โดยคำนึงถึงประโยชน์ของส่วนราชการเป็นหลัก
2. มีจิตสำนึกในการปฏิบัติงานในหน้าที่ด้วยความซื่อสัตย์ สุจริต
3. มีวินัยในการทำงาน มีคุณธรรม จริยธรรม

ผู้บันทึก

- | | |
|--------------------------|-----------------------------------|
| 1. นส.เพชรภรณ์ เพ็ชรแก้ว | มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลพระนคร |
| 2. นางศิริประภา ชัยเนตร | มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลล้านนา |
| 3. นางอรุณศรี โพธิโกฏิ | มหาวิทยาลัยอุบลราชธานี |