โรงพยาบาลโคกเจริญ

เมตตา ซื่อสัตย์ รับผิดชอบ

คู่มือการจัดวางระบบการควบคุมภายในตามระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินว่า ด้วยการกำหนดมาตรฐานการควบคุมภายในพ.ศ.2544

คณะกรรมการระบบควบคุมภายใน โรงพยาบาลโคกเจริญ จังหวัดลพบุรี

คำนำ

คู่มือการควบคุมภายใน โรงพยาบาลโคกเจริญ จัดทำขึ้นเพื่อใช้เป็นเครื่องมือเข้ามาช่วยในการ บริหารจัดการงาน เพื่อนำพาให้การดำเนินงานขององค์กรประสบความสำเร็จตามวัตถุประสงค์หรือเป้าหมาย ที่กำหนด โดยผู้บริหารให้ความสำคัญต่อการบริหารจัดการ การกำหนดโครงสร้าง การแบ่งแยกหน้าที่ความ รับผิดชอบ การควบคุมกำกับการปฏิบัติงานของบุคลากรในองค์กรให้ปฏิบัติหน้าที่อย่างระมัดระวังรอบคอบ ครบถ้วนถูกต้องตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ มาตรฐานการปฏิบัติงานด้านต่างๆ ที่กำหนดอย่างเหมาะสม เพียงพอ มีการสั่งการ การสร้างแรงจูงใจ การให้คุณให้โทษ ผู้มีส่วนได้ส่วนเสียได้รับผลประโยชน์ที่เหมาะสม และยุติธรรมจะช่วยให้เกิดความสามัคคีภายในองค์กรและในระดับที่สูงกว่าขึ้นไป หากการดำเนินงานเป็นไป อย่างรัดกุม มีระบบที่ชัดเจน สามารถควบคุมความเสี่ยงในทุกขั้นตอน และที่สำคัญอีกประการหนึ่งคือ ผู้บริหารทุกระดับจะให้ความสำคัญกับระบบการติดตาม ตรวจสอบและประเมินผลการปฏิบัติงานอย่าง สม่ำเสมอ เพื่อกระตุ้นให้บุคลากรเกิดความตระหนักในการปฏิบัติหน้าที่อย่างมีความรับผิดชอบ ซึ่งจะทำให้ การดำเนินงานขององค์กรเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ ประสิทธิผล มีการใช้ทรัพยากรอย่างคุ้มค่า ประหยัด การปฏิบัติงานมีความโปร่งใส ตรวจสอบได้ ผู้เกี่ยวข้องมีความพึงพอใจและศรัทธาต่อองค์กร

การควบคุมภายในเป็นเครื่องมือหนึ่งที่ถูกนำมาใช้ในการบริหารจัดการงานให้มีความ ครบถ้วน ถูกต้อง เหมาะสม และได้มาตรฐาน เป็นกลไกพื้นฐานสำคัญของกระบวนการกำกับดูแลการดำเนิน กิจกรรม การปฏิบัติหน้าที่ของบุคลากร การใช้ทรัพยากรต่างๆ โดยเฉพาะอย่างยิ่งการควบคุมภายในแบบ ป้องกัน (Preventive Control) จะช่วยให้การดำเนินงานลดความสูญเสียได้เป็นอย่างมาก ดังนั้น ทุก หน่วยงานจำเป็น ต้องมีแนวทางในการจัดวางระบบการควบคุมภายในให้เป็นมาตรฐานเดียวกัน ตาม แนวทางการจัดวางระบบการควบคุมภายในของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน ซึ่งเป็นไปตามแนวทางของ COSO และนำระบบที่ได้ดำเนินการนั้นไปใช้ ให้เกิดประโยชน์อย่างแท้จริง ซึ่งจะช่วยให้การบริหารจัดการ ขององค์กรเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น

โรงพยาบาลโคกเจริญ

สารบัญ

เรื่อง	หน้า
ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา	๑
วัตถุประสงค์ ขอบเขต นิยามศัพท์เฉพาะ	๒
องค์ประกอบของการควบคุมภายใน	๔
ประโยชน์ของการจัดวางระบบการควบคุมภายใน	๑๐
ความเสี่ยงจำแนกเป็น ๔ ลักษณะ	๑๑
ระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน	๑๒
ลักษณะของการควบคุม แบ่งเป็น ๒ ประเภท	๑๓
สรุปการจัดวางระบบการควบคุมภายใน	๑๔
กระบวนการจัดทำรายงานตามระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน	๑๖
รูปแบบรายงานของหน่วยรับตรวจและส่วนงานย่อย	๑๗
รูปแบบการจัดทำรายงานการประเมินผลการควบคุมภายใน	๑๘
ระดับโอกาสในการเกิดเหตุการณ์ต่างๆ (Likelihood)	๑๙
การประเมินโอกาสและผลกระทบของความเสี่ยง	๒๐
ปัจจัยแห่งความสำเร็จของการจัดทำระบบการบริหารความเสี่ยง	๒๑
บรรณานุกรม	

บทนำ

ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินได้ประกาศใช้ระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินว่าด้วยการกำหนดมาตรฐานการควบคุมภายใน พ.ศ. ๒๕๔๔ อันมีผลทำให้หน่วยรับตรวจต้องจัดวางระบบการควบคุมภายในโดยใช้มาตรฐานการควบคุมภายในตามระเบียบ ข้อ ๕ เพื่อเป็นการสร้างความมั่นใจว่าการบริหารและการปฏิบัติงานของหน่วยงานจะบรรลุวัตถุประสงค์อย่างมีประสิทธิภาพ ประสิทธิผล รวมถึงการดูแลรักษาทรัพย์สิน การป้องกันความผิดพลาด ความเสียหาย การรั่วไหลสิ้นเปลือง หรือแม้แต่การทุจริตในหน่วยงาน ภายหลังการจัดวางระบบการควบคุมภายในแล้วเสร็จจะต้องรายงานผลต่อคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน ผู้กำกับดูแลและคณะกรรมการตรวจสอบเกี่ยวกับการควบคุมภายในปีละ ๑ ครั้ง ภายในเก้าสิบวันนับจากวันสิ้นปีงบประมาณ ซึ่งเป็นการปฏิบัติตามระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินว่าด้วยการกำหนดมาตรฐานการควบคุมภายใน พ.ศ. ๒๕๔๔ ข้อ ๖ ต่อมาสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินได้กำหนดแนวทางการจัดวางระบบการควบคุมภายในและการประเมินผลการควบคุมภายในขึ้นใหม่ใน พ.ศ. ๒๕๕๒ โดยการปรับปรุงเนื้อหาการจัดวางระบบควบคุมภายใน และการประเมินผลการควบคุมภายในบางส่วน รวมทั้งปรับลดจำนวนแบบฟอร์มและรูปแบบของการจัดทำรายงานเพื่อใช้แทนคำแนะนำในการจัดวางระบบการควบคุมภายในและการรายงานการควบคุมภายใน ตามระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินว่าด้วยการกำหนดมาตรฐานการควบคุมภายใน พ.ศ. ๒๕๔๔

การจัดวางระบบการควบคุมภายในและการบริหารความเสี่ยงจะช่วยส่งเสริมให้การดำเนินงานขององค์กรบรรลุวัตถุประสงค์และเป้าหมายที่กำหนด โดยผู้บริหารจะต้องให้ความสำคัญต่อการบริหารจัดการ การกำหนดโครงสร้าง การแบ่งแยกหน้าที่ความรับผิดชอบ การควบคุมกำกับการปฏิบัติงานของบุคลากรในองค์กรให้ปฏิบัติหน้าที่อย่างระมัดระวังรอบคอบ ครบถ้วนถูกต้องตามกฎหมาย ระเบียบข้อบังคับ และมาตฐานการปฏิบัติงานที่กำหนดอย่างเหมาะสมเพียงพอ โดยการนำความเสี่ยง ปัญหาอุปสรรคและจุดอ่อนต่างๆ มาวิเคราะห์หาสาเหตุ เพื่อนำไปสู่การปรับปรุงแก้ไข หรือหาวิธีการควบคุมและพัฒนาการปฏิบัติงานให้มีประสิทธิภาพ ประสิทธิผล รวมทั้งสื่อสารให้บุคลากรในองค์กรทุกระดับรับทราบและมีส่วนร่วมในการดำเนินการดังกล่าว จากผลการประเมินของกลุ่มตรวจสอบภายในระดับกระทรวงในปีที่ผ่านมางบประมาณ พ.ศ. ๒๕๕๘ พบว่า การจัดวางระบบการควบคุมภายในของหน่วยงานและหลายส่วนราชการมีผลคะแนนการประเมินอยู่ในระดับที่ยังไม่น่าพอใจ สาเหตุส่วนหนึ่งมาจากการที่ผู้เกี่ยวข้องขาดความเข้าใจในการจัดวางระบบการควบคุมภายใน ตามระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินว่าด้วยการกำหนดมาตรฐานการควบคุมภายใน พ.ศ. ๒๕๔๔ และแนวทางการจัดวางระบบการควบคุมภายในและการประเมินผลการควบคุมภายใน

ดังนั้น กลุ่มตรวจสอบภายในระดับกระทรวงจึงได้จัดทำคู่มือการจัดวางระบบการควบคุมภายในเล่มนี้ขึ้น เพื่อใช้เป็นเครื่องมือสำหรับผู้เกี่ยวข้องและผู้ที่มีความสนใจในการบริหาร การพัฒนาองค์กรและใช้เป็นเครื่องมือในการตรวจประเมินตนเอง

วัตถุประสงค์

เพื่อให้ผู้บริหารและผู้รับผิดชอบดำเนินการจัดวางระบบการควบคุมภายในตามระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินว่าด้วยการกำหนดมาตรฐานการควบคุมภายใน พ.ศ. ๒๕๔๔ และแนวทางการจัดวางระบบการควบคุมภายในและการประเมินผลการควบคุมภ ายใน อันจะทำให้การดำเนินงานขององค์กรมีประสิทธิภาพ ประสิทธิผล มีกระบวนการกำกับดูแลการดำเนินงานแต่ละกิจกรรมอย่างชัดเจน มีแนวทางการปฏิบัติงานของบุคลากร การใช้ทรัพยากรต่างๆ โดยเฉพาะอย่างยิ่งการควบคุมภายในแบบป้องกัน (Preventive Control) จะช่วยให้การดำเนินงานลดความสูญเสียได้เป็นอย่างมาก

ขอบเขต

คู่มือการจัดวางระบบการควบคุมภายในฉบับนี้จัดทำขึ้นเพื่อให้การจัดวางระบบการควบคุมภายใน เป็นไปตามระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน ว่าด้วยการกำหนดมาตรฐานการควบคุมภายใน พ.ศ. ๒๕๔๔ และการบริหารความเสี่ยงตามกระบวนการบริหารความเสี่ยงตามมาตรฐาน COSO (.Committee of Sponsoring Organizations of the Tread way Commission.) พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. ๒๕๔๒ เอกสารวิชาการแนวทางการควบคุมภายในที่ดีสมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทย (The Institute of Internal Auditors of Thailand.) เพื่อรองรับการเปลี่ยนแปลงที่อาจจะเกิดขึ้นจากการดำเนินงาน / โครงการที่สำคัญและครอบคลุมความเสี่ยงด้านธรรมาภิบาล

นิยามศัพท์เฉพาะ

การควบคุมภายในและการจัดวางระบบการควบคุมภายใน หมายความว่า กระบวนการปฏิบัติงานที่ผู้กำกับดูแล ฝ่ายบริหาร และบุคลากรของหน่วยรับตรวจจัดให้มีขึ้นเพื่อสร้างความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลว่าการดำเนินงานของหน่วยรับตรวจจะบรรลุวัตถุประสงค์ของการดำเนินงาน ซึ่งอาจจำแนกวัตถุประสงค์ของการดำเนินงาน เป็น ๓ ประเภท คือ

๑. ประสิทธิภาพและประสิทธิผลของการดำเนินงาน คือ วัตถุประสงค์พื้นฐานของการดำเนินงานในทุกองค์กร โดยเน้นกระบวนการปฏิบัติงานที่มีคุณภาพ การใช้ทรัพยากรอย่างคุ้มค่า ประหยัด การปฏิบัติงานมีความโปร่งใส ตรวจสอบได้ อันจะส่งผลให้การดำเนินงานเป็นไปตามเป้าหมายที่กำหนด ในขณะเดียวกันผลที่ได้รับจากกระบวนการนั้นต้องคุ้มค่ากับต้นทุนที่ใช้ไป

๒. ความน่าเชื่อถือของรายงานทางการเงิน คือ การจัดให้มีข้อมูล เอกสารหลักฐาน และรายงานทางการเงินที่ถูกต้อง ทันเวลา เป็นที่น่าเชื่อถือเพื่อสร้างความมั่นใจให้กับผู้บริหาร บุคลากรภายในองค์กร และบุคคลภายนอก ในการนำข้อมูลรายงานทางการเงินไปใช้ประกอบการพิจารณาตัดสินใจ

๓. การปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง คือ การมุ่งเน้นให้กระบวนการปฏิบัติงานเป็นไปตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ เงื่อนไขตามสัญญา ข้อตกลง นโยบาย และแนวทางการปฏิบัติงานต่างๆ ที่เกี่ยวข้อง

การกำหนดวัตถุประสงค์ของการดำเนินงาน ผู้บริหารจะต้องกำหนดวิธีการปฏิบัติงานให้ชัดเจน รัดกุม มุ่งตรงสู่วัตถุประสงค์นั้น ในขณะเดียวกันต้องมีการควบคุมกำกับการปฏิบัติงานอย่างต่อเนื่อง สม่ำเสมอ เพื่อให้การดำเนินงานไปอย่างมีประสิทธิภาพ ประสิทธิผล ด้วยการควบคุมต่างๆ เช่น การควบคุมปัจจัยนำเข้า ควบคุมกระบวนการปฏิบัติงาน ควบคุมสภาพแวดล้อมต่างๆ เป็นต้น จากที่กล่าวข้างต้นจะเห็นว่าการควบคุมภายในเป็นกลไกสำคัญที่ช่วยให้องค์กรสามารถบรรลุวัตถุประสงค์ของการดำเนินงาน ดังนั้น การควบคุมภายในจึงไม่ใช่สิ่งที่จะเลือกว่าองค์กรควรทำหรือไม่ควรทำ แต่เป็นสิ่งที่จำเป็นต้องทำ และต้องศึกษาวิธีการว่าจะทำอย่างไรจึงจะทำให้การจัดวางระบบการควบคุมภายในมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลมากที่สุด การควบคุมภายในสามารถสร้างความมั่นใจต่อการบรรลุวัตถุประสงค์ได้ในระดับที่สมเหตุสมผลเท่านั้น สาเหตุที่ทำให้ความมั่นใจไม่เต็มร้อยเนื่องจากกระบวนการปฏิบัติงานบางอย่างขึ้นอยู่กับความยากง่ายของงาน ความสามารถส่วนตัวของแต่ละบุคคล ความสามารถในการตัดสินใจของผู้บริหารและผู้ปฏิบัติงาน ผู้เกี่ยวข้องต้องพิจารณาถึงการลงทุนหรือค่าใช้จ่ายเพื่อควบคุมความเสี่ยงนั้นต้องไม่สูงเกินกว่าประโยชน์ที่จะได้รับ และที่สำคัญที่สุดการควบคุมภายในจะไม่ช่วยให้การดำเนินงานขององค์การบรรลุผลสำเร็จตามวัตถุประสงค์ หากผู้บริหารไม่ให้ความสำคัญต่อการควบคุม กำกับ การปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายในที่กำหนด ผู้เกี่ยวข้องพยายามที่จะละเลยการปฏิบัติตามขั้นตอนหรือละเลยต่อการปฏิบัติตามระบบที่ได้กำหนดให้มีการควบคุมไว้นั้น

ดังนั้น ผู้บริหารและผู้เกี่ยวข้องจำเป็นต้องให้ความสำคัญและปฏิบัติอย่างต่อเนื่องสม่ำเสมอ มิใช่เป็นการจัดวางระบบเพียงครั้งเดียว แต่จะต้องมีการปฏิบัติตามระบบที่ได้กำหนดไว้อย่างเคร่งครัด มีระบบการติดตาม ประเมินผล มีการประเมินความเสี่ยง ทบทวนระบบที่กำหนดไว้ว่ามีความเหมาะสมเพียงพอและปรับปรุงการควบคุมอย่างต่อเนื่อง จึงจะทำให้การดำเนินงานขององค์กรบรรลุผลสำเร็จตามวัตถุประสงค์

ผู้กำกับการดูแล หมายความว่า บุคคลหรือคณะบุคคลผู้มีหน้าที่รับผิดชอบในการกำกับดูแลหรือบังคับบัญชาของผู้รับตรวจหรือหน่วยรับตรวจ

ผู้รับตรวจ หมายความว่า หัวหน้าส่วนราชการ หัวหน้าหน่วยงาน หรือผู้บริหารองค์กรผู้รับผิดชอบในการปฏิบัติราชการ หรือการบริหารของหน่วยรับตรวจ

หน่วยรับตรวจ หมายความว่า

(๑) กระทรวง ทบวงกรม และส่วนราชการที่เรียกชื่อเป็นอย่างอื่นที่มีฐานะเป็นกระทรวง ทบวง หรือกรม

(๒) หน่วยงานของราชการส่วนภูมิภาค

(๓) หน่วยงานของราชการส่วนท้องถิ่น

(๔) รัฐวิสาหกิจตามกฎหมายว่าด้วยวิธีการงบประมาณหรือตามกฎหมายอื่น

(๕) หน่วยงานอื่นของรัฐ

(๖) หน่วยงานที่ได้รับเงินอุดหนุน หรือกิจการที่ได้รับเงิน หรือทรัพย์สินลงทุนจากหน่วยรับตรวจตาม (๑) (๒) (๓) (๔) หรือ (๕)

(๗) หน่วยงานอื่นใด หรือกิจการที่ได้รับเงินอุดหนุนจากรัฐที่มีกฎหมายกำหนดให้สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินเป็นผู้ตรวจสอบ

ฝ่ายบริหาร หมายความว่า ผู้รับตรวจหรือผู้บริหารทุกระดับของหน่วยรับตรวจ

ผู้ตรวจสอบภายใน หมายความว่า ผู้ดำรงตำแหน่งผู้ตรวจสอบภายในของส่วนราชการ หรือดำรงตำแหน่งผู้ตรวจสอบภายในของหน่วยรับตรวจ หรือผู้ดำรงตำแหน่งอื่นที่ปฏิบัติหน้าที่เช่นเดียวกับผู้ตรวจสอบภายใน

รายงานประจำปี หมายความว่า รายงานการควบคุมภายในที่ผู้รับตรวจจะต้องรายงานต่อผู้กำกับดูแล คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน และคณะกรรมการตรวจสอบเกี่ยวกับการควบคุมภายในโดยมีรายละเอียดประกอบการรายงาน ดังนี้

๑. จัดทำรายงานแสดงความเห็นว่าระบบการควบคุมภายในของหน่วยรับตรวจที่ใช้อยู่นั้นมีมาตรฐานตามระเบียบที่กำหนดหรือไม่

๒. รายงานผลการประเมินความเพียงพอและประสิทธิผลของระบบการควบคุมภายในที่ทำให้การดำเนินงานบรรลุวัตถุประสงค์และเป้าหมายที่กำหนด รวมทั้งสรุปผลการประเมินในแต่ละองค์ประกอบของการควบคุมภายใน

๓. จุดอ่อนของระบบการควบคุมภายในพร้อมข้อเสนอแนะและแผนการปรับปรุงระบบการควบคุมภายใน

ระดับส่วนงานย่อย หมายความว่า หน่วยงานที่เป็นสาขาย่อยของระดับหน่วยรับตรวจ

องค์ประกอบของการควบคุมภายใน ที่คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินกำหนดมี ๕ องค์ประกอบ ดังนี้

๑. สภาพแวดล้อมของการควบคุม (.Control Environment.)

๒. การประเมินความเสี่ยง (.Risk Assessment.)

๓. กิจกรรมการควบคุม (.Control Activities.)

๔. สารสนเทศและการสื่อสารในองค์กร (.Information and Communication.)

๕. การติดตามประเมินผล (.Monitoring.)

องค์ประกอบทั้ง ๕ ประการ มีความเกี่ยวเนื่องสัมพันธ์กันโดยมีสภาพแวดล้อมของการควบคุมเป็นรากฐานที่สำคัญขององค์ประกอบอื่นๆ องค์ประกอบทั้ง ๕ นี้ เป็นสิ่งจำเป็นที่มีอยู่ในการดำเนินงานตามภารกิจของหน่วยรับตรวจ เป็นปัจจัยที่เอื้อให้การปฏิบัติงานบรรลุสำเร็จตามวัตถุประสงค์ของหน่วยรับตรวจ ๓ ประการ คือ

๑. การดำเนินงานมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล

๒. รายงานทางการเงินมีความน่าเชื่อถือ

๓. มีการปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง

๑. สภาพแวดล้อมของการควบคุม (Control Environment)

สภาพแวดล้อมของการควบคุมเป็นพื้นฐานสำคัญที่สุดของการบริหารองค์กร ผู้กำกับดูแล ฝ่ายบริหาร และบุคลากรของหน่วยรับตรวจต้องสร้างสภาพแวดล้อมที่เอื้อให้บุคลากรทุกระดับมีทัศนคติที่ดีต่อการควบคุมภายใน โดยส่งเสริมให้บุคลากรทุกคนในหน่วยรับตรวจเกิดจิตสำนึกในเรื่องความซื่อสัตย์จริยธรรม ความรับผิดชอบต่อหน้าที่ได้รับมอบหมาย และความสำคัญของประสิทธิผลการควบคุมภายใน

สภาพแวดล้อมของการควบคุม หมายถึง ปัจจัยต่างๆ ที่ส่งเสริมองค์ประกอบการควบคุมภายในอื่นๆ มีประสิทธิภาพและประสิทธิผล หรือทำให้การควบคุมที่มีอยู่มีประสิทธิผลยิ่งขึ้น หรือทำให้บุคลากรให้ความสำคัญกับการควบคุมภายในมากขึ้น และในกรณีตรงกันข้ามหากสภาพแวดล้อมของการควบคุมที่มีอยู่นั้นไมมีปัจจัยเอื้ออาจทำให้องค์ประกอบของการควบคุมภายในอื่นๆ มีประสิทธิผลลดลงได้เช่นกัน สภาพแวดล้อมของการควบคุมภายในสะท้อนให้เห็นทัศนคติและการรับรู้ถึงความสำคัญของการควบคุมภายในของบุคลากรทุกระดับในหน่วยรับตรวจ อย่างไรก็ตามถึงแม้ว่าบางปัจจัยจะขึ้นอยู่กับดุลยพินิจและการตัดสินใจ แต่ปัจจัยดังกล่าวก็มีความสำคัญที่จะทำให้บรรลุถึงความมีประสิทธิผลของสภาพแวดล้อมของการควบคุม

สภาพแวดล้อมของการควบคุมเป็นเรื่องเกี่ยวกับการสร้างความตระหนัก (Control Consciousness.) และบรรยากาศของการควบคุมในหน่วยงานเพื่อให้บุคลากรเกิดจิตสำนึกที่ดีในการปฏิบัติงานตามความรับผิดชอบ โดยเน้นการสร้างบรรยากาศโดยผู้บริหารระดับสูง (.Tone at the top) สภาพแวดล้อมของการควบคุมที่ดี คือ สภาพแวดล้อมที่ทำให้บุคลากรในหน่วยรับตรวจยึดถือและปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจริยธรรม มีความรับผิดชอบและเข้าใจขอบเขตอำนาจหน้าที่ของตนเอง มีความรู ความสามารถและทักษะที่จำเป็นต้องใช้ในการปฏิบัติงานตามที่ไดรับมอบหมายอย่างเพียงพอ ยอมรับและปฏิบัติตามนโยบายและแนวทางการปฏิบัติงาน สภาพแวดล้อมของการควบคุมประกอบด้วยปัจจัยต่างๆ เช่น

๑. ความซื่อสัตย์และจริยธรรม เป็นสิ่งที่มีความสำคัญอย่างยิ่งที่จะทำให้การดำเนินกิจกรรมต่างๆ ในหน่วยงานมีคุณธรรม เป็นที่ยอมรับว่าหน่วยรับตรวจที่มีบุคลากรที่ซื่อสัตย์และมีจริยธรรมสูงจำนวนมาก สามารถนำพาองค์กรให้มีความเจริญก้าวหนาเป็นที่ยอมรับและสร้างความศรัทธาต่อสาธารณชน โดยทั่วไปดังนั้น ผู้บริหารจะต้องเป็นแบบอย่างที่ดีโดยการแสดงออกอย่างสม่ำเสมอทั้งโดยคำพูดและการกระทำ รวมทั้งสื่อสารภายในให้บุคลากรรับทราบถึงการปฏิบัติของผู้บริหาร โดยจัดทำข้อกำหนดด้านจริยธรรมรวมถึงข้อห้ามเพื่อมิให้บุคลากรมีผลประโยชนทับซ้อน (.Conflict of Interest.) อย่างชัดเจน

๒. การพัฒนาความรู ความสามารถของบุคลากร ความรูความสามารถของบุคลากรเป็นปัจจัยสำคัญต่อความสำเร็จในการดำเนินงาน ดังนั้น ผู้บริหารจะต้องเป็นผู้กำหนดระดับความรู ความสามารถ ทักษะ ความชำนาญ และประสบการณสำหรับบุคลากรในตำแหน่งต่างๆ ว่าควรอยู่ในระดับใดเพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการพิจารณาบรรจุแต่งตั้งบุคลากรให้เหมาะสมกับหน้าที่ความรับผิดชอบ เพื่อให้การดำเนินงานบรรลุผลสำเร็จ ตามวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้ เครื่องมือสำคัญก็คือการจัดทำเอกสารบรรยายลักษณะงาน (. Job Description.)

๓. คณะกรรมการบริหาร และคณะกรรมการตรวจสอบมีส่วนสำคัญต่อการกำกับดูแลกิจการซึ่งหากหน่วยงานมีการกำกับดูแลที่ดีจะทำให้การควบคุมภายในมีประสิทธิผลด้วย สวนคณะกรรมการตรวจสอบเป็นกลไกที่ช่วยในการตรวจสอบและสอบทานการดำเนินงานให้เป็นไปตามทิศทางที่คณะกรรมการบริหารกำหนด รวมถึงผลสำเร็จตามแผนงานต่างๆ ที่ฝ่ายบริหารดำเนินการ คณะกรรมการตรวจสอบจึงต้องมีความเป็นอิสระจากฝ่ายบริหาร มีความรู ความสามารถ ซึ่งจะช่วยส่งเสริมและสนับสนุนสภาพ แวดล้อมการควบคุมภายในให้มีประสิทธิผลยิ่งขึ้น

๔. ปรัชญาและรูปแบบการบริหารของผู้บริหาร หมายถึง แนวคิด ทัศนคติ และวิธีการปฏิบัติงานที่ผู้บริหารนำมาใช้ในการบริหารหน่วยรับตรวจ ผู้บริหารแต่ละคนมีแนวคิดและวิธีการปฏิบัติงานรวมทั้งประสบการณ์ที่แตกต่างกันออกไป ปรัชญาและรูปแบบการบริหารที่แตกต่างกัน จะทำให้เกิดจุดอ่อนของการควบคุมภายในที่แตกต่าง ซึ่งจะส่งผลกระทบโดยตรงต่อโครงสร้าง ประสิทธิภาพ ประสิทธิผลของการควบคุมภายใน

๕. โครงสร้างองค์กรเป็นการกำหนดลำดับการบริหารการควบคุม ความรับผิดชอบ กิจกรรม รวมถึงเส้นทางการรายงานผลการปฏิบัติงาน และความรับผิดชอบของบุคลากรในระดับต่างๆ โดยคำนึงถึงความรู้ความสามารถของบุคคลเหล่านั้นด้วย โครงสร้างองค์กรที่ได้จัดไว้อย่างดีย่อมเป็นพื้นฐานสำคัญที่จะทำให้ผู้บริหารสามารถวางแผน สั่งการ ควบคุมกำกับการปฏิบัติงานได้อย่างถูกต้องรวดเร็ว มีประสิทธิภาพและประสิทธิผล

๖. การมอบอำนาจและหน้าที่ความรับผิดชอบ หมายถึง การกระจายการควบคุมในส่วนที่ผู้บริหารต้องดูแลไปยังผู้ปฏิบัติงานตามความเหมาะสมและตามความจำเป็นในการดำเนินกิจการ เพื่อให้บรรลุผลสำเร็จตามวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้ การกระจายอำนาจควรพิจารณาถึง ลักษณะของกิจกรรม ความซับซ้อน ขนาดของพื้นที่ และระดับความเสี่ยงที่ยอมรับได้ หรือความเสี่ยงในระดับต่ำ ที่อาจเกิดจากการตัดสินใจของบุคลากรผู้ที่ได้รับมอบอำนาจ ดังนั้น เพื่อให้มีสภาพแวดล้อมของการควบคุมที่ดี ผู้บริหารจึงควรมอบอำนาจให้เหมาะสมกับหน้าที่ความรับผิดชอบในแต่ละตำแหน่ง จัดทำเอกสารคำบรรยายลักษณะงานของบุคลากรทุกระดับ เอกสารคู่มือระบบงาน โดยเฉพาะงานที่มีความซับซ้อน มีการลงทุนสูง มีระบบการควบคุมกำกับ และระบบการรายงานตามหน้าที่ความรับผิดชอบ มีทีมประสิทธิภาพ และมีการติดตามเร่งรัดเพื่อให้ได้ผลงานอย่างทันเหตุกาล อย่างชัดเจนใช้เป็นแนวทางอ้างอิงในการปฏิบัติงานเพื่อป้องกันไม่ให้เกิดความซ้ำซ้อน หรือละเว้นการปฏิบัติ รวมทั้งป้องกันมิให้การดำเนินงานหยุดชะงักเมื่อมีการสับเปลี่ยนโยกย้าย

๗. นโยบายและวิธีบริหารงานบุคคลเป็นปัจจัยสำคัญและมีอิทธิพลที่สุดต่อการปฏิบัติงานทุกด้าน ต่อประสิทธิผลของการควบคุมภายใน ฝ่ายบริหารจึงควรกำหนดนโยบายและวิธีปฏิบัติในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการคัดเลือกบุคลากร การฝึกอบรม การเลื่อนขั้น เลื่อนตำแหน่ง การประเมินผลการปฏิบัติงานและเผยแพรแนวทาง หรือหลักเกณฑ์ด้านทรัพยากรบุคคลให้บุคลากรรับทราบโดยละเอียด รวมถึงควรมีการให้ความรู้เพื่อพัฒนาความสามารถให้กับบุคลากรอย่างต่อเนื่อง

๒. การประเมินความเสี่ยง (Risk Assessment)

ฝ่ายบริหารต้องให้ความสำคัญและประเมินความเสี่ยงที่มีผลกระทบต่อความสำเร็จตามวัตถุประสงค์ของหน่วยรับตรวจ ทั้งที่เกิดมาจากปัจจัยภายในและปัจจัยภายนอกด้วยวิธีการที่เหมาะสมและเป็นระบบอย่างเพียงพอที่จะทำให้การดำเนินงานบรรลุผลสำเร็จตามวัตถุประสงค์หรือเป้าหมายที่กำหนด

การประเมินความเสี่ยง หมายถึง กระบวนการสำคัญที่ใช้ในการระบุและวิเคราะห์ความเสี่ยงที่มีผลกระทบต่อการบรรลุวัตถุประสงค์ของหน่วยรับตรวจ การค้นหา และนำวิธีการควบคุมเพื่อป้องกันหรือลดความเสี่ยงมาใช้ให้เกิดประสิทธิภาพ ประสิทธิผลต่อการดำเนินงานของหน่วยรับตรวจและตามมาตรฐานที่กำหนด ผู้บริหารต้องประเมินความเสี่ยงเพื่อให้ทราบว่ามีความเสี่ยงใดบ้างที่จะส่งผลกระทบต่อวัตถุประสงค์หรือเป้าหมายของการดำเนินงาน ความเสี่ยงนั้นอยู่ในกระบวนงานและขั้นตอนใด ค่าของความเสี่ยงคำนวณได้จาก **โอกาสที่จะเกิด** คูณกับ **ผลกระทบเมื่อเกิดความเสี่ยง** ซึ่งหน่วยรับตรวจจะต้องกำหนดระดับของ

โอกาสและผลกระทบออกมาเป็นค่าของตัวเลข และมีคำอธิบายกำกับว่าแต่ละค่าของตัวเลขนั้นๆ มีความหมายว่าอย่างไร การที่หน่วยรับตรวจได้รับรู้ปัจจัยเสี่ยง (สาเหตุของความเสี่ยง) จะเป็นประโยชน์อย่างยิ่งต่อการกำหนดแนวทางการควบคุมเพื่อป้องกันหรือลดความเสี่ยงที่อาจจะเกิดขึ้น ทำให้เกิดความมั่นใจว่าการดำเนินงานขององค์กรจะบรรลุวัตถุประสงค์และเป้าหมายที่กำหนด เนื่องจากหน่วยรับตรวจมีระบบการควบคุมความเสี่ยง เพื่อป้องกันมิให้เกิดความเสียหายต่อองค์กรหรือหากมีความเสี่ยงเกิดขึ้นก็จะอยู่ในระดับที่ไม่เป็นปัญหาและอุปสรรคต่อการดำเนินงาน

ขั้นตอนการประเมินความเสี่ยง ประกอบด้วย

๑. ระบุปัจจัยเสี่ยง (Event Identification) ความเสี่ยงมีสาเหตุจากปัจจัยทั้งภายในและภายนอก ปัจจัยเหล่านี้มีผลกระทบต่อวัตถุประสงค์และเป้าหมาย หรือผลการปฏิบัติงานของหน่วยรับตรวจ ทั้งในระดับหน่วยรับตรวจและระดับกิจกรรม การระบุปัจจัยเสี่ยงผู้บริหารทุกระดับจำเป็นต้องทราบว่ามีเหตุการณ หรือกิจกรรมใดของกระบวนการปฏิบัติงานที่อาจจะเกิดความผิดพลาดเสียหาย ซึ่งส่งผลกระทบต่อการไมบรรลุวัตถุประสงค์และเป้าหมายที่กำหนด กระทบต่อการใช้ทรัพยากรและทรัพย์สินที่มีความจำเป็นต้องได้รับการดูแลรักษาเพื่อให้เกิดความประหยัด คุ้มค่า เช่น ความเสี่ยงจากการจัดซื้อจัดจ้างในราคาแพง ความเสี่ยงจากการจัดซื้อพัสดุที่มีคุณภาพต่ำกว่าข้อกำหนด ความเสี่ยงจากการบริหารจัดการทรัพยากร ความเสี่ยงทางการเงิน เป็นต้น

๒. วิเคราะห์ความเสี่ยง (Risk Analysis) หลังจากการระบุปัจจัยเสี่ยงแล้ว ขั้นตอนต่อไป คือ การวิเคราะห์ความเสี่ยง เทคนิคการวิเคราะห์ความเสี่ยงมีหลายวิธี การวัดความเสี่ยงที่เป็นตัวเลขว่ามีผลกระทบต่อหน่วยรับตรวจเป็นสิ่งที่ทำได้ยาก โดยทั่วไปจะวิเคราะห์ความเสี่ยงโดยการประมาณโอกาสหรือความถี่ที่เกิดขึ้นว่ามีมากน้อยเพียงใด พิจารณาถึงผลกระทบหากเกิดความเสี่ยงและจัดลำดับความสำคัญของความเสี่ยงที่มีผลต่อหน่วยรับตรวจ

๓. การจัดการความเสี่ยง (.Risk Response.) เป็นขั้นตอนการกำหนดวิธีการจัดการเพื่อลดความเสี่ยง เมื่อทราบว่ามีความเสี่ยงที่สำคัญและมีโอกาสที่จะเกิดความเสี่ยงนั้นแล้ว ควรดำเนินการวิเคราะหหาสาเหตุที่ทำให้เกิดความเสี่ยง และพิจารณาว่าจะจัดการกับความเสี่ยงนั้นอย่างไร การดำเนินการผู้บริหารต้องคำนึงถึงค่าใช้จ่ายหรือต้นทุนในการจัดการความเสี่ยง โดยเปรียบเทียบค่าใช้จ่ายกับประโยชนที่จะได้รับว่ามีความเหมาะสมและคุ้มค่าหรือไม่

ทั้งนี้ ฝ่ายบริหารควรพิจารณาว่าความเสี่ยงที่เกิดขึ้นนั้นเกิดจากปัจจัยภายใน เช่น ระบบการปฏิบัติงานไมเหมาะสม คุณภาพและความสามารถของบุคลากร ขนาดและโครงสร้างขององค์กร เป็นต้น หรือเกิดจากปัจจัยภายนอก เช่น การเปลี่ยนแปลงทางเศรษฐกิจ การเมือง เทคโนโลยี และกฎหมายใหมที่มีผลบังคับใช้ เป็นต้น

กรณีเป็นความเสี่ยงที่เกี่ยวกับหน่วยรับตรวจโดยรวมมักเกิดจากปัจจัยภายนอกซึ่งมิได้อยู่ภายใต้การควบคุมของฝ่ายบริหาร การป้องกันหรือลดความเสี่ยงกระทำได้ ดังนี้

๑. การหลีกเลี่ยงความเสี่ยง (.Risk Avoidance.) หมายถึงการเลิกหรือหลีกเลี่ยงการกระทำกิจกรรมหรือเหตุการณ์ที่อาจก่อให้เกิดความเสี่ยง เช่น การดำเนินงานที่องค์กรไม่ถนัด อาจหลีกเลี่ยงได้โดยการไม่กระทำการนั้นๆ เอง หรือกระทำโดยการจ้างบุคคลภายนอก เป็นต้น

๒. การแบ่งปัน (Sharing) เป็นการแบ่งความรับผิดชอบให้กับผู้อื่นร่วมรับความเสี่ยง เช่น การทำประกันต่างๆ การใช้บริการจากภายนอก (.Outsource.) เป็นต้น

๓. การลด (Reducing) เป็นการลดหรือควบคุมความเสี่ยงโดยใช้กระบวนการควบคุมภายในเพื่อลดโอกาสที่จะเกิดความเสี่ยงและลดผลกระทบที่เกิดจากความเสี่ยง

๔. การยอมรับความเสี่ยง (Risk Acceptance) หมายถึง การไม่กระทำการใดๆ เพิ่มเติมกรณีนี้ใช้กับความเสี่ยงที่มีผลกระทบน้อยหรือความเสี่ยงที่เกิดขึ้นไม่บ่อยนัก หรือเห็นว่ามีต้นทุนในการบริหารความเสี่ยง**สูงกว่า**ผลประโยชน์ที่จะได้รับ

กรณีเป็นความเสี่ยงเกี่ยวกับการควบคุมภายในที่เกิดจากปัจจัยภายในและอยู่ภายใต้การควบคุมของฝ่ายบริหาร การป้องกันหรือลดความเสี่ยงกระทำได้โดยจัดให้มีกิจกรรมการควบคุมอย่างเพียงพอและเหมาะสม เช่น ความเสี่ยงจากการจัดซื้อพัสดุในราคาแพงแต่คุณภาพต่ำอาจจัดให้มีกิจกรรมควบคุมเกี่ยวกับการจัดซื้อให้รัดกุมมากขึ้น โดยการกำหนดนโยบายการคัดเลือกผู้ขายที่ดีที่สุดทั้งในเรื่องคุณภาพและราคา การกำหนดวงเงิน การอนุมัติจัดซื้อให้อย่างเหมาะสม การจัดทำทะเบียนประวัติผู้ขาย รวมทั้งสถิติราคาและปริมาณการจัดซื้อ การแบ่งแยกแยกหน้าที่ตามหลักการควบคุมภายในที่ดี การกำหนดให้มีการสับเปลี่ยนหมุนเวียนเจ้าหน้าที่ในการจัดซื้อ เป็นต้น

๓. กิจกรรมการควบคุม (Control Activities)

กิจกรรมการควบคุมเป็นวิธีการต่างๆ ที่นำมาใช้ในการปฏิบัติงาน ซึ่งกำหนดหรือออกแบบเพื่อป้องกันหรือลดความเสี่ยงอย่างมีประสิทธิภาพ ประสิทธิผล ฝ่ายบริหารต้องจัดให้มีกิจกรรมการควบคุมเพื่อป้องกัน หรือลดความเสียหาย หรือความผิดพลาดที่อาจจะเกิดขึ้น กิจกรรมการควบคุมเป็นสิ่งที่ทำให้การดำเนินงานขององค์กรบรรลุผลสำเร็จตามวัตถุประสงค์

กิจกรรมการควบคุม หมายถึง การกระทำที่สนับสนุนและส่งเสริมการปฏิบัติงานให้เป็นไปตามมาตรฐาน นโยบาย วิธีปฏิบัติงาน และคำสั่งต่างๆที่ฝ่ายบริหารกำหนด ซึ่งจะต้องเป็นการกระทำที่ถูกต้องและเหมาะสม ภายในระยะเวลาที่ต้องการ เพื่อเพิ่มความมั่นใจในความสำเร็จตามวัตถุประสงค์ที่กำหนด กิจกรรมการควบคุมภายใน แบ่งออกตามประเภทของการควบคุมได้ ดังต่อไปนี้

๑. การควบคุมแบบป้องกัน เป็นวิธีการควบคุมที่กำหนดขึ้นเพื่อป้องกันมิให้เกิดความเสี่ยงและข้อผิดพลาดตั้งแต่แรก

๒. การควบคุมแบบค้นพบ เป็นวิธีการควบคุมที่กำหนดขึ้นเพื่อให้เกิดการค้นพบข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้นมาแล้วในอดีต

๓. การควบคุมแบบแก้ไข เป็นวิธีการควบคุมที่กำหนดขึ้นเพื่อแก้ไขข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้นให้ถูกต้อง หรือเพื่อหาวิธีแก้ไขไม่ให้เกิดข้อผิดพลาดซ้ำขึ้นอีกในอนาคต

๔. การควบคุมแบบส่งเสริม เป็นวิธีการควบคุมที่ส่งเสริมหรือกระตุ้นให้เกิดความมุ่งมั่นที่จะดำเนินงานให้สำเร็จตามวัตถุประสงค์ที่ต้องการ

๔. ข้อมูลสารสนเทศและการสื่อสาร (Information and Communication)

การสื่อสารและสารสนเทศเป็นองค์ประกอบสำคัญต่อการควบคุมภายในยุคปัจจุบัน ซึ่งนับว่าเป็นยุคของข้อมูลข่าวสาร หากข้อมูลข่าวสารมีความทันสมัยจะทำให้องค์กรรับรู้ข้อมูลได้ทันท่วงทีมีความได้เปรียบทางด้านธุรกิจ สามารถเพิ่มประสิทธิภาพ ประสิทธิผลต่อการบริหารองค์กรได้ด้วยดี แต่อย่างไรก็ตาม ความถูกต้องของข้อมูลข่าวสารถือว่าเป็นสิ่งสำคัญยิ่งเช่นกัน ดังนั้น ควรให้ผู้ปฏิบัติงานเข้าถึงหรือรับทราบข้อมูลที่จำเป็นต่อการปฏิบัติงานผ่านเครื่องมือต่างๆ ได้ดังนี้

ข้อมูลสารสนเทศ (.Information.) เป็นข้อมูลที่มีความจำเป็นสำหรับการปฏิบัติงานของบุคลากร ทั้งผู้บริหารและผู้ปฏิบัติงานทุกระดับ โดยผู้บริหารมีความจำเป็นต้องใช้ข้อมูลประกอบการพิจารณาตัดสินใจ สั่งการ ส่วนผู้ปฏิบัติงานมักใช้ข้อมูลสารสนเทศเป็นเครื่องชี้นำทิศทางในการปฏิบัติหน้าที่ ข้อมูลสารสนเทศที่ดีควรมีลักษณะ ดังนี้

๑. ความเหมาะสมต่อการใช้งาน หมายถึง สารสนเทศมีเนื้อหาสาระที่จำเป็นต่อการตัดสินใจของผู้ใช้ข้อมูล ซึ่งอาจเป็นบุคลากรผู้ปฏิบัติงาน ผู้บริหารทุกระดับ รวมทั้งผู้มีหน้าที่ในการตรวจสอบ เป็นต้น

๒. ความถูกต้องสมบูรณ์ หมายถึง สารสนเทศที่สามารถสะท้อนผลตามความจำเป็น การให้ข้อมูลที่เป็นจริงและมีรายละเอียดครบถ้วนถูกต้อง

๓. ความเป็นปัจจุบัน หมายถึง การให้ข้อมูล ตัวเลข หรือข้อเท็จจริงล่าสุดได้อย่างครบถ้วนถูกต้องเป็นปัจจุบัน เป็นข้อมูลที่เชื่อถือได้ สามารถใช้เป็นประโยชน์ประกอบการตัดสินใจได้อย่างทันเวลา

๔. สะดวกในการเข้าถึง หมายถึง ความยากง่ายในการเข้าถึงข้อมูลสำหรับผู้มีหน้าที่เกี่ยวข้อง ผู้มีอำนาจ หรือผู้รับบริการ มีระบบรักษาความปลอดภัยเพื่อป้องกันมิให้ผู้ไม่มีส่วนเกี่ยวข้องเข้าถึงข้อมูลสารสนเทศที่มีความสำคัญหรือข้อมูลที่เป็นความลับ

การจัดให้มีระบบสารสนเทศที่ดีเป็นหน้าที่ของผู้บริหารซึ่งจะต้องจัดหาบุคลากรที่มีความรู้ความสามารถและประสบการณ์ทางวิชาชีพ รวมทั้งการจัดหาเครื่องมือ เครื่องใช้ เทคโนโลยี และจัดวางระบบการปฏิบัติงานที่ดี เพื่อให้มีการปฏิบัติตามระบบที่กำหนดไว้อย่างครบถ้วน ถูกต้อง และสม่ำเสมอ มีระบบการควบคุมการปฏิบัติให้เป็นไปตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับที่กำหนดไว้อย่างเคร่งครัด

การสื่อสาร (.Communication.) การสื่อสารที่มีประสิทธิภาพนั้น หมายถึง การจัดระบบการสื่อสารให้ข้อมูลส่งไปถึงผู้ที่ควรได้รับ และระบบการสารสื่อสารที่ดีนั้นจะต้องประกอบด้วยระบบที่ดีและมีการสื่อสารกันภายในองค์กร หรือการสื่อสารที่เกิดขึ้นภายในองค์กรเดียวกันควรจัดให้มีรูปแบบที่เป็นการสื่อสารสองทาง และมีระบบการสื่อสารกับบุคคลภายนอกซึ่งอาจเป็นผู้รับบริการหรือบุคคลอื่นภายนอกองค์กร

๕. การติดตามประเมินผล (Monitoring)

การติดตามประเมินผล หมายถึง กระบวนการประเมินคุณภาพการปฏิบัติงานและประเมินประสิทธิผลของการควบคุมภายในที่กำหนดไว้อย่างต่อเนื่องและสม่ำเสมอ เพื่อให้เกิดความมั่นใจว่าระบบการควบคุมภายในมีความเหมาะสมเพียงพอ มีการปฏิบัติตามระบบที่ได้กำหนดไว้อย่างจริงจัง ข้อบกพร่องที่พบได้รับการแก้ไขอย่างเหมาะสมและทันเวลา การควบคุมภายในขององค์กรจะไม่ประสบความสำเร็จ หากขาดระบบการติดตามและประเมินผล เนื่องจากการติดตามและประเมินผลเป็นองค์ประกอบสำคัญที่ทำให้ผู้บริหารมั่นใจได้ว่ามาตรการและระบบการควบคุมภายในมีประสิทธิภาพ ประสิทธิผล ได้รับการปรับปรุงระบบการควบคุมภายในให้ทันสมัยอย่างสม่ำเสมอ และสามารถควบคุมความเสี่ยงได้จริง

มาตรฐานข้อนี้มีวัตถุประสงค์ให้ผู้ประเมินพิจารณาความเหมาะสมของระบบการติดตามประเมินผลการควบคุมภายในของหน่วยงาน อันจะช่วยให้การดำเนินงานบรรลุวัตถุประสงค์ของการควบคุมภายใน การติดตามประเมินผลการควบคุมภายในควรเป็นการประเมินคุณภาพของผลการดำเนินงานในรอบระยะเวลาที่กำหนด เพื่อให้เกิดความมั่นใจว่าข้อตรวจพบจากการตรวจสอบและการสอบทานอื่นได้รับการพัฒนา ปรับปรุง แก้ไข อย่างทันท่วงที การติดตามประเมินผลการควบคุมภายใน ประกอบด้วย

๑. การติดตามระหว่างการปฏิบัติงาน (.Ongoing Monitoring.) หมายถึง การติดตามการปฏิบัติตามวิธีการควบคุมในระหว่างการปฏิบัติงาน อาจเรียกว่าการติดตามผลอย่างต่อเนื่อง หรือการประเมินผลแบบต่อเนื่อง

๒. การประเมินผลเป็นรายครั้ง (.Separate Evaluation.) หมายถึง การประเมินที่มีวัตถุประสงค์มุ่งเน้นไปที่ประสิทธิผลของการควบคุม ณ ช่วงเวลาใดเวลาหนึ่ง โดยขอบเขตและความถี่ในการ ประเมินรายครั้งขึ้นอยู่กับการประเมินความเสี่ยงและประสิทธิผลของวิธีการติดตามอย่างต่อเนื่องเป็นหลัก แบ่งเป็น

(๑) การประเมินการควบคุมด้วยตนเองเป็นกระบวนการติดตามประเมินผลเพื่อวัตถุประสงค์ในการปรับปรุงระบบการควบคุมภายในด้วยการให้ผู้ที่มีความชำนาญในกิจกรรมนั้นเข้ามามีส่วนร่วมในการประเมิน โดยกำหนดให้กลุ่มผู้ปฏิบัติงานของส่วนงานย่อยนั้นร่วมกันพิจารณาถึงความเพียงพอและความมีประสิทธิผลของระบบการควบคุมภายใน และค้นหาความเสี่ยงของงานในความรับผิดชอบเพื่อพิจารณาปรับปรุงกระบวนการและกิจกรรมการควบคุมที่มีอยู่ให้มีประสิทธิภาพ ประสิทธิผลมากขึ้น ดังนั้น ฝ่ายบริหารจึงควรกำหนดให้มีการประเมินการควบคุมด้วยตนเองทุกส่วนงานย่อยภายในองค์กร

(๒) การประเมินการควบคุมอย่างเป็นอิสระ เป็นการประเมินผลที่กระทำโดยผู้ที่ไม่มีส่วนเกี่ยวข้องโดยตรงกับการปฏิบัติงานนั้นๆ เพื่อให้เกิดความมั่นใจว่าผลการประเมินจะให้ข้อมูลสารสนเทศที่มีความถูกต้อง ครบถ้วน ประเมินผลอย่างเป็นอิสระ ซึ่งอาจเป็นการประเมินจากผู้มีหน้าที่ในการตรวจสอบหรือจากที่ปรึกษาภายนอก เป็นต้น

ประโยชน์ของการจัดวางระบบการควบคุมภายใน

๑. การปฏิบัติงานเป็นไปอย่างมีระบบ การดำเนินงานเป็นไปตามมาตรฐาน ถูกต้องครบถ้วนตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง

๒. การบริหารและการใช้ทรัพยากรเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ ประหยัด และคุ้มค่า

๓. ข้อมูลรายงานทางการเงินมีความถูกต้องครบถ้วน เชื่อถือได้ สามารถใช้เป็นเครื่องมือของผู้บริหารในการติดตาม กำกับดูแลการปฏิบัติงานได้อย่างมีประสิทธิภาพ ประสิทธิผล

๔. การดำเนินงานขององค์กรบรรลุวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้อย่างมีประสิทธิภาพ

๕. มีขั้นตอนการปฏิบัติงาน ผู้รับผิดชอบ จุดควบคุมความเสี่ยง ระยะเวลาในการดำเนินงานที่ละเอียด ชัดเจน สามารถใช้เป็นคู่มือในการปฏิบัติงานได้เป็นอย่างดี

๖. ผลที่ได้จากการวิเคราะห์ความเสี่ยงนำไปใช้เป็นข้อมูลในการตัดสินใจของผู้เกี่ยวข้องและบริหารทุกระดับ

๗. ประชาชน หรือผู้รับบริการได้รับประโยชน์จากการจัดวางระบบการควบคุมภายในของส่วนราชการ เนื่องจากการปฏิบัติงานมีขั้นตอนที่ชัดเจน มีมาตรฐาน มีความเสมอภาคในการเข้าถึงบริการและมีโอกาสเลือกปฏิบัติได้น้อยลง

ความเสี่ยง (.Risk.) คือ โอกาสที่จะเกิดความผิดพลาด ความเสียหาย การรั่วไหล ความสูญเปล่า หรือเหตุการณ์ที่ไม่พึงประสงค์หรือการกระทำใดๆ ที่อาจเกิดขึ้นภายใต้สถานการณ์ที่ไม่แน่นอน ซึ่งอาจเกิดขึ้นในอนาคตและมีผลกระทบหรือทำให้การดำเนินงานไม่ประสบความสำเร็จตามวัตถุประสงค์และเป้าหมายขององค์กรทั้งในด้านยุทธศาสตร์ การปฏิบัติงาน การเงิน และการบริหาร

การบริหารความเสี่ยงองค์กร (ERM : Enterprise Risk Management) คือ กระบวนการที่ได้รับอิทธิพลจากคณะกรรมการผู้บริหาร และบุคลากรในองค์กรเพื่อช่วยในการกำหนดกลยุทธ์ทั่วทั้งองค์กร ซึ่งได้รับการออกแบบไว้ให้สามารถบ่งชี้เหตุการณ์ที่อาจจะเกิดขึ้นและส่งผลกระทบต่อองค์กร เพื่อจัดการกับความเสี่ยงให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ และมีความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลว่าการดำเนินงานจะบรรลุวัตถุประสงค์ขององค์กร

ความเสี่ยงจำแนกเป็น ๔ ลักษณะ

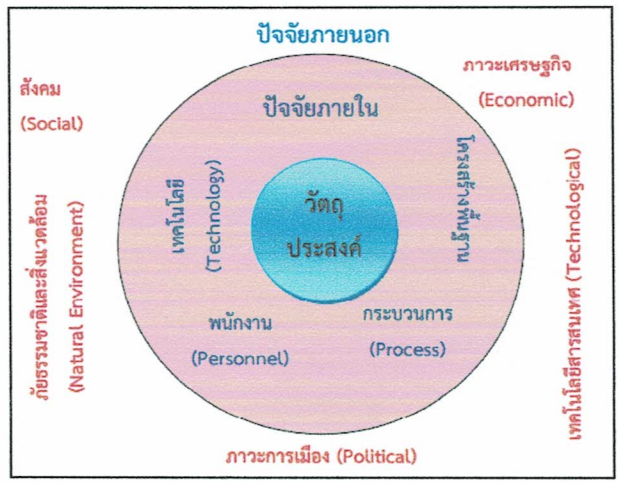
๑. Strategic Risk คือ ความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องในระดับยุทธศาสตร์เป็นความเสี่ยงเชิงนโยบาย หรือความเสี่ยงเชิงกลยุทธ์ ครอบคลุมความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับนโยบายและแผนกลยุทธ์ของหน่วยงาน รวมถึงการตัดสินใจด้านการบริหารงานที่ส่งผลต่อทิศทางขององค์กรในทางที่ไม่ส่งเสริม หรือเป็นอุปสรรคต่อการปฏิบัติงานตามแผนยุทธศาสตร์ การบริหารความเสี่ยงของหน่วยงานภาครัฐส่วนใหญ่จะเกี่ยวเนื่องกับความเสี่ยงเชิงนโยบาย ความเสี่ยงเชิงยุทธศาสตร์ ซึ่งเป็นสาเหตุที่ทำให้การดำเนินงานตามแผนยุทธศาสตร์ไม่ประสบความสำเร็จ

๒. Operation Risk คือ ความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องในระดับปฏิบัติการเป็นความเสี่ยงจากการดำเนินงาน เป็นความเสี่ยงที่เกิดขึ้นในกระบวนการปฏิบัติงานตามแผนยุทธศาสตร์ที่ส่งผลต่อความสำเร็จของการดำเนินงานตามแผนยุทธศาสตร์ เช่น การขาดความร่วมมือจากหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง การออกแบบกระบวนการปฏิบัติงานที่ไม่เหมาะสม การปฏิบัติงานที่ไม่ถูกต้องหรือล่าช้า การขาดข้อมูลหรือเครื่องมือที่จำเป็นในการปฏิบัติงาน เป็นต้น

๓. Financial Risk คือ ความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องด้านการเงิน รายงานทางการเงิน การบริหารงบประมาณที่ขาดประสิทธิภาพเพียงพอ อาจส่งผลกระทบต่อการดำนินงานโครงการ หรือการดำเนินงานตามแผนยุทธศาสตร์ ทำให้ไม่สามารถดำเนินการได้อย่างต่อเนื่องหรือสำเร็จลุล่วงภายใต้กรอบเวลาที่กำหนด ซึ่งอาจมีสาเหตุจากการประเมินค่าใช้จ่ายของโครงการไว้ต่ำกว่าที่ความเป็นจริง หรือการเพิ่มขึ้นของราคาวัสดุอุปกรณ์ รวมถึงการจัดสรรเงินงบประมาณล่าช้าหรือไม่ได้รับการจัดสรร การใช้ทรัพยากรให้เกิดประโยชน์อย่างเหมาะสม

๔. ความเสี่ยงด้านการปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบ (.Compliance Risk : C.) เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติตามกฎระเบียบต่างๆ โดยความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้นเป็นความเสี่ยงเนื่องจากความไม่ชัดเจน ความไม่ทันสมัย หรือความไม่ครอบคลุมของกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับต่างๆ รวมถึงการทำนิติกรรมสัญญา การร่างสัญญาที่ไม่ครอบคลุมการดำเนินงาน ความรู้ความเข้าใจของผู้มีส่วนเกี่ยวข้อง

ซึ่งความเสี่ยงทั้ง ๔ ด้าน เป็นความเสี่ยงที่อาจเกิดจากปัจจัยภายในและปัจจัยภายนอกองค์กรที่มีผลกระทบต่อความสำเร็จตามวัตถุประสงค์ ตามภาพที่ ๑



ภาพที่ ๑ วิเคราะห์ปัจจัยภายในและปัจจัยภายนอกที่มีผลกระทบต่อวัตถุประสงค์

การควบคุมภายในตามมาตรฐานของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินตามแนวทางของ The Committee of Sponsoring Organization of Tread way Commission (.COSO.) ได้มีการพัฒนาแนวคิดมาเป็นการบริหารความเสี่ยงทั่วทั้งองค์กร (.Enterprise Risk Management : ERM.) ดังนั้น เพื่อให้การศึกษาครั้งนี้ได้รับความรู้และข้อมูลที่เป็นประโยชน์ยิ่งขึ้น จึงเห็นสมควรที่จะศึกษาแนวคิดของ COSO และ ERM การศึกษาแนวคิดและทฤษฎีเกี่ยวกับการควบคุมภายใน และการบริหารความเสี่ยงทั่วทั้งองค์กร ได้ดำเนินการศึกษาตามแนวทาง ดังนี้

ระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินว่าด้วยการกำหนดมาตรฐานการควบคุมภายใน พ.ศ. ๒๕๔๔

ข้อ ๔ ให้ผู้กำกับดูแลและฝ่ายบริหารเป็นผู้รับผิดชอบในการนำมาตรฐานการควบคุมภายในท้ายระเบียบเป็นแนวทางในการจัดวางระบบการควบคุมภายในของหน่วยงานให้เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพบรรลุตามวัตถุประสงค์ของการควบคุมภายใน

ข้อ ๕ ให้หน่วยรับตรวจจัดวางระบบการควบคุมภายใน โดยใช้มาตรฐานการควบคุมภายในเป็นแนวทางให้แล้วเสร็จภายในหนึ่งปีนับแต่วันที่ระเบียบนี้ใช้บังคับโดยอย่างน้อยต้องแสดงข้อมูล ดังนี้

(๑) สรุปภารกิจและวัตถุประสงค์การดำเนินงานที่สำคัญในระดับหน่วยรับตรวจ และระดับกิจกรรม

(๒) ข้อมูลเกี่ยวกับสภาพแวดล้อมการควบคุม โดยเฉพาะเกี่ยวกับความซื่อสัตย์และจริยธรรมของผู้บริหารระดับสูงและบุคลากรในหน่วยรับตรวจ

(๓) ความเสี่ยงที่สำคัญที่มีผลกระทบต่อการบรรลุวัตถุประสงค์ของการควบคุมภายใน

(๔) ข้อมูลเกี่ยวกับกิจกรรมการควบคุม เพื่อป้องกันหรือลดความเสี่ยงที่สำคัญตาม (๓)

(๕) ผู้รับผิดชอบประเมินระบบการควบคุมภายใน และวิธีการติดตามประเมินผล

ข้อ ๖ ให้ผู้รับตรวจรายงานต่อคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน ผู้กำกับดูแลและคณะกรรมการตรวจสอบเกี่ยวกับการควบคุมภายในอย่างน้อยปีละหนึ่งครั้ง ภายในเก้าสิบวันนับจากวันสิ้นปีงบประมาณ

แนวทางการจัดวางระบบการควบคุมภายใน และการประเมินผลการควบคุมภายใน ของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน

๑. การควบคุมภายในเป็นกระบวนการที่รวมไว้หรือเป็นส่วนหนึ่งในการปฏิบัติงานตามปกติ การควบคุมภายในมิใช่เหตุการณ์ใดเหตุการณ์หนึ่งและมิใช่ผลสุดท้ายของการกระทำ แต่เป็นกระบวนการ (.Process,) ที่มีการปฏิบัติอย่างต่อเนื่อง ซึ่งกำหนดไว้ในกระบวนการปฏิบัติงาน (.Built in.) ประจำวันตามปกติของหน่วยรับตรวจ ดังนั้น ฝ่ายบริหารจึงควรนำการควบคุมภายในมาใช้โดยรวมเป็นส่วนหนึ่งของกระบวนการบริหารงาน ซึ่งได้แก่ การวางแผน (.Planning.) การดำเนินการ (Executing) และการติดตามผล (Monitoring)

๒. การควบคุมภายในเกิดขึ้นได้โดยบุคลากรทุกระดับของหน่วยรับตรวจเป็นผู้มีบทบาทสำคัญในการสนับสนุนให้ระบบการควบคุมภายในของหน่วยรับตรวจมีประสิทธิภาพ ประสิทธิผล ผู้บริหารเป็นผู้รับผิดชอบในการกำหนดและจัดให้มีระบบการควบคุมภายใน ด้วยการสร้างบรรยากาศ สภาพแวดล้อมการควบคุม กำหนดทิศทาง กลไกการควบคุม และกิจกรรมต่างๆ รวมทั้งการติดตามผลการควบคุมภายในส่วนบุคลากรอื่นของหน่วยรับตรวจมีหน้าที่รับผิดชอบโดยการปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายในที่ฝ่ายบริหารกำหนดขึ้น

๓. การควบคุมภายในให้ความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลว่าการปฏิบัติงานจะบรรลุผลสำเร็จตามวัตถุประสงค์ที่กำหนด ถึงแม้ว่าการควบคุมภายในจะออกแบบไว้ให้มีประสิทธิผลเพียงใดก็ตาม ก็ไม่สามารถให้ความมั่นใจว่าจะทำให้การดำเนินงานบรรลุผลสำเร็จตามวัตถุประสงค์ได้อย่างสมบูรณ์ตามที่ตั้งใจไว้ ทั้งนี้ เนื่องจากการควบคุมภายในมีข้อจำกัด เช่น โอกาสที่จะเกิดข้อผิดพลาดจากบุคลากร เนื่องจากขาดความระมัดระวังรอบคอบ ไม่เข้าใจคำสั่ง หรือการใช้ดุลยพินิจผิดพลาด การปฏิบัติผิดกฎหมาย ระเบียบและกฎเกณฑ์ที่กำหนดไว้ ที่สำคัญที่สุด คือ การที่ผู้บริหารหลีกเลี่ยงขั้นตอนของระบบการควบคุมภายในหรือการใช้อำนาจในทางที่ไม่ถูกต้องเหมาะสม

ลักษณะของการควบคุม แบ่งเป็น ๒ ประเภท

๑. การควบคุมเชิงรูปธรรม (Hard Control) หมายถึง การควบคุมที่ฝ่ายบริหารกำหนดเป็นลายลักษณ์เพื่อเป็นแนวทางในการปฏิบัติงานสำหรับผู้รับผิดชอบในการดำเนินกิจกรรมให้ประสบผลสำเร็จ ตามวัตถุประสงค์ และเป็นสิ่งที่จับต้องได้ เช่น ผังโครงสร้างองค์กร นโยบาย กฎหมาย ระเบียบข้อบังคับของทางราชการ มาตรฐาน คู่มือปฏิบัติงาน วิธีการปฏิบัติต่างๆ เป็นต้น

๒. การควบคุมเชิงนามธรรม (Soft Control) หมายถึง การควบคุมที่เกิดขึ้นจากจิตสำนึกการกระทำ ทักษะความสามารถของบุคลากรทุกระดับที่แสดงออกให้เห็นว่าเป็นสิ่งที่ดีและเป็นประโยชน์ต่อหน่วยรับตรวจ ซึ่งไม่สามารถจับต้องได้ เช่น การมีภาวะผู้นำ ความซื่อสัตย์สุจริต ความโปร่งใส ความมีคุณธรรม จริยธรรม ความขยันขันแข็ง ความมีจิตสำนึกที่ดี เป็นต้น

พระราชกฤษฎีกาว่าด้วยหลักเกณฑ์และวิธีการบริหารกิจการบ้านเมืองที่ดี พ.ศ. ๒๕๔๖ โดยกำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการบริหารกิจการบ้านเมืองที่ดี ตามหลักธรรมาภิบาล คือ รัฐกำหนดนโยบายและเป้าหมายการดำเนินงานที่ชัดเจน ส่วนราชการมีแนวทางปฏิบัติที่เป็นมาตรฐานชัดเจน โปร่งใส วัดผลได้ และประชาชนได้รับบริการที่ดีและมีส่วนร่วม

การบริหารความเสี่ยงระดับองค์กร (Enterprise Risk Management.) หมายถึง กระบวนการที่บุคลากรทั่วทั้งองค์กรมีส่วนร่วมในการคิด วิเคราะห์ และคาดการณ์ ถึงเหตุการณ์หรือความเสี่ยงที่อาจจะเกิดขึ้น รวมทั้งการระบุแนวทางในการจัดการกับความเสี่ยงให้อยู่ในระดับที่เหมาะสมหรือยอมรับได้ เพื่อช่วยให้องค์กรบรรลุวัตถุประสงค์ที่ต้องการ

สรุปการจัดวางระบบการควบคุมภายใน

๑. จัดทำคำสั่งแต่งตั้งคณะทำงานด้านการจัดวางระบบการควบคุมภายใน และสั่งแต่งตั้งคณะกรรมการติดตามและประเมินผลระบบการควบคุมภายในโดยทั้งสองคณะไม่ควรเป็นบุคคลเดียวกัน

๒. ควรมีการสื่อสารเพื่อสร้างความเข้าใจให้บุคลากรในองค์กรทุกคนได้รับทราบถึงวัตถุประสงค์ที่แท้จริงของการจัดวางระบบการควบคุมภายใน ว่าการจัดวางระบบการควบคุมภายในเป็นการสำรวจระบบการปฏิบัติงานและสำรวจความเป็นอยู่จริงในองค์กรในทุกๆ ด้านเพื่อทำการประเมินตนเอง ซึ่งตามแนวทางการจัดวางระบบการควบคุมภายใน และการประเมินผลการควบคุมภายในของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน ได้กล่าวไว้ว่า คือ การประเมินองค์ประกอบ ๕ องค์ประกอบของการควบคุมภายใน (ภาคผนวก ก) เพื่อให้ทราบถึงความเสี่ยงที่มีอยู่และนำไปสู่การหามาตรการในการควบคุมต่อไป

๓. กำหนดให้บุคลากรทุกคนจัดทำขั้นตอนการปฏิบัติงาน (Flow Chart) ของตนเองตามระบบการควบคุมภายใน โดยมีขั้นตอนการปฏิบัติ ผู้รับผิดชอบ จุดควบคุมความเสี่ยง และระยะเวลาในการปฏิบัติงานในแต่ละขั้นตอนให้ครบทุกกระบวนงาน โดยเป็นไปตามมาตรฐาน แนวทางการปฏิบัติ กฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง เมื่อดำเนินการได้ครบทุกกระบวนงานในแต่ละกลุ่มงานแล้วให้หัวหน้างานและเจ้าหน้าที่ทุกคนในกลุ่มงานประชุมร่วมกัน เพื่อพิจารณาว่าผลงานที่ได้นั้นเป็นไปอย่างถูกต้องตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ และมติคณะรัฐมนตรีที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานขององค์กร

๔. ให้ทุกกลุ่มงานจัดเก็บ Flow Chart เข้าแฟ้ม โดยจัดทำสารบัญและจัดเก็บเอกสารเรียงตามลำดับให้ครบถ้วนทุกกระบวนงานไว้ที่กลุ่มงาน จำนวน ๑ ชุด กำหนดให้มีระบบการจัดเก็บงานไว้ในอิเล็กทรอนิกส์ไฟล์ มีมาตรการควบคุมมิให้เกิดความเสียหาย เพื่อเป็นข้อมูลในการดำเนินการปีต่อ ๆ ไป

๕. จัดทำบันทึกเสนอผู้บริหารและแจ้งเวียนให้บุคลากรในหน่วยงานเพื่อทราบและถือปฏิบัติตามขั้นตอนการปฏิบัติงาน (Flow Chart) ที่กำหนดไว้เพื่อความเข้าใจที่ถูกต้องตรงกัน

๖. ทุกกลุ่มงาน (ส่วนงานย่อย) ดำเนินการประเมิน ๕ องค์ประกอบของการควบคุมภายในโดยจัดทำภาคผนวก ก ภาคผนวก ข จัดทำตารางวิเคราะห์ระดับความเสี่ยง จัดทำแบบ ปย.๑ และ ปย.๒

๗. คณะทำงานด้านการจัดวางระบบการควบคุมภายในระดับองค์กร (หน่วยรับตรวจ) รวบรวมผลการดำเนินงานของส่วนงานย่อยทั้งหมด เพื่อนำมาสรุปประเมินผลภาพรวมในระดับองค์กร จัดทำตารางวิเคราะห์ระดับความเสี่ยงที่มีผลกระทบต่อวิสัยทัศน์ และวัตถุประสงค์หลักขององค์กร รวมทั้งหามาตรการควบคุมความเสี่ยงที่พบ จัดทำรายงานผลการประเมินองค์ประกอบของการควบคุมภายใน (แบบ ปอ.๒) และรายงานแผนการปรับปรุงการควบคุมภายใน (แบบ ปอ.๓) จัดทำหนังสือรับรองการประเมินผลการควบคุมภายใน (แบบ ปอ.๑) เสนอหัวหน้าหน่วยงานลงนาม

๘. แจ้งเวียนบุคลากรทราบ และนำระบบการควบคุมภายในที่กำหนดไปสู่การปฏิบัติให้เกิดประโยชน์สูงสุดต่อองค์กรอย่างแท้จริง และหากพบว่ามีความจำเป็นต้องปรับปรุงกระบวนการปฏิบัติงานให้มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้นก็สามารถกระทำได้ แล้วสื่อสารให้ผู้เกี่ยวข้องทราบถึงการเปลี่ยนแปลงนั้น

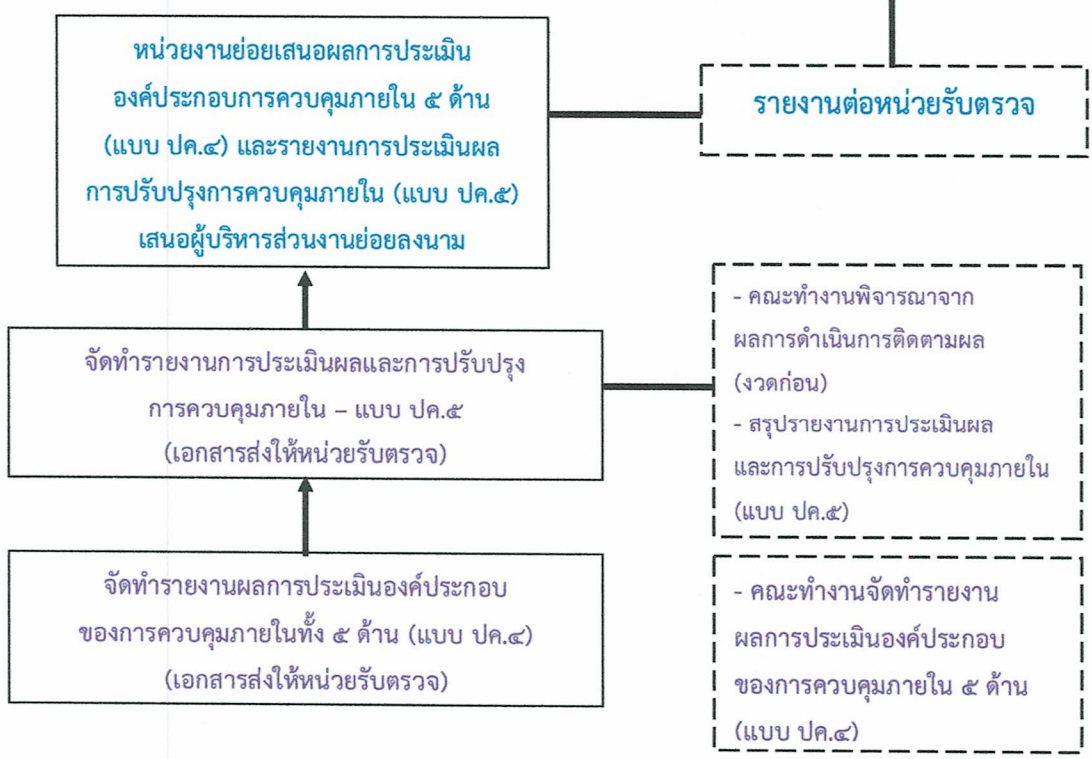
๙. ผู้ตรวจสอบภายในประจำหน่วยงานสอบทานแบบ ปย.๑ แบบ ปย.๒ ของทุกส่วนงานย่อย และสอบทานแบบ ปอ.๑ แบบ ปอ.๒ แบบ ปอ.๓ และจัดทำแบบ ปส. เสนอหัวหน้าหน่วยงาน

๑๐. คณะทำงานด้านการจัดวางระบบการควบคุมภายในระดับองค์กร (หน่วยรับตรวจ) จัดส่งหนังสือรับรองการประเมินผลการควบคุมภายใน (แบบ ปอ.๑) ให้สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน และส่งรายงานระดับองค์กร แบบ ปอ. ๑ แบบ ปอ. ๒ แบบ ปอ. ๓ ให้คณะกรรมการตรวจสอบและประเมินผลประจำกระทรวงสาธารณสุข (ส่วนกลาง) หรือคณะกรรมการตรวจสอบและประเมินผลประจำจังหวัด (ส่วนภูมิภาค) และผู้ว่าราชการจังหวัด จำนวน ๑ ชุด ภายในวันที่ ๓๐ ธันวาคม ของทุกปี

๑๑. คณะกรรมการติดตามและประเมินผลระบบการควบคุมภายในดำเนินการติดตามประเมินผลระบบการควบคุมภายในเป็นรายครั้ง (๖ เดือน : ครั้ง) สรุปรายงานผลเสนอต่อผู้บริหารและคณะกรรมการตรวจสอบประเมินผล ตามข้อ ๑๐ เพื่อให้คณะกรรมการจัดทำรายงานเสนอต่อคณะกรรมการตรวจสอบและประเมินผลภาคราชการต่อไป

กระบวนการจัดทำรายงานตามระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน
ว่าด้วยการกำหนดมาตรฐานการควบคุมภายใน พ.ศ. ๒๕๔๔ ข้อ ๖ ของหน่วยรับตรวจ

กระบวนการจัดทำรายงานตามระเบียบ ข้อ ๖ ของส่วนงานย่อย



รูปแบบรายงานของหน่วยรับตรวจและส่วนงานย่อย

๑. ระดับหน่วยรับตรวจ มีรายงาน ๓ แบบ คือ

๑.๑ หนังสือรับรองการประเมินผลการควบคุมภายใน – แบบ ปค.๑

เป็นการรับรองการควบคุมภายใน เพื่อให้ความเห็นว่าระบบการควบคุมภายในที่ใช้อยู่มีประสิทธิผล และเพียงพอที่จะสนับสนุนการดำเนินงานให้บรรลุผลสำเร็จตามวัตถุประสงค์ หรือไม่เพียงใด

๑.๒ รายงานผลการประเมินองค์ประกอบของการควบคุมภายใน – แบบ ปค.๔

เป็นการสรุปผลการประเมินแต่ละองค์ประกอบของการควบคุมในการประเมินกิจกรรมต่างๆ

๑.๓ รายงานแผนการปรับปรุงการควบคุมภายใน – แบบ ปค.๕

เพื่อนำเสนอจุดอ่อนของระบบการควบคุมภายในหรือความเสี่ยงที่ยังมีอยู่ พร้อมแผนการปรับปรุงระบบการควบคุมภายใน จากการประเมินระดับส่วนงานย่อยตามแบบ ปค.๔

๒. ระดับส่วนงานย่อย มีรายงาน ๒ แบบ คือ

๒.๑ รายงานผลการประเมินองค์ประกอบของการควบคุมภายใน – แบบ ปค.๔

เพื่อนำเสนอผลการประเมินแต่ละองค์ประกอบของการควบคุมภายในของส่วนงานย่อย

๒.๒ รายงานการประเมินผลและการปรับปรุงการควบคุมภายใน – แบบ ปค.๕

เพื่อบันทึกกระบวนการในการประเมินผลการควบคุมภายใน ระบุการควบคุมที่มีอยู่ การประเมินผลการควบคุม ความเสี่ยงที่ยังมีอยู่ การควบคุมภายในที่ต้องปรับปรุงและผู้รับผิดชอบ

๓. ผู้ตรวจสอบภายในจัดทำรายงานผลการสอบทานการประเมินผลการควบคุมภายในของผู้ตรวจสอบภายใน – แบบ ปส. เพื่อรายงานผลการสอบทานการประเมินผลการควบคุมภายในของหน่วยรับตรวจว่าดำเนินการตามวิธีการที่หน่วยงานกำหนดหรือไม่ เพียงใด พร้อมเสนอแนะ เพื่อปรับปรุงการควบคุมภายในให้มีความเพียงพอและมีประสิทธิผลยิ่งขึ้น

การติดตามประเมินผล (Monitoring)

มาตรฐาน : ฝ่ายบริหารต้องจัดให้มีการติดตามประเมินผลโดยการติดตามผล

๑. ระหว่างการปฏิบัติงาน (Ongoing Monitoring)

๒. เป็นรายครั้ง (Separate Evaluation)

การติดตามประเมินผลต้องดำเนินการทำอย่างต่อเนื่องและสม่ำเสมอ เพื่อให้เกิดความมั่นใจว่า

๑. ระบบควบคุมภายในที่วางไว้เพียงพอ เหมาะสม มีประสิทธิภาพและมีการปฏิบัติจริง

๒. การควบคุมภายในดำเนินไปอย่างมีประสิทธิผล

๓. ข้อตรวจพบจากการตรวจสอบและสอบทานได้รับการปรับปรุงแก้ไขอย่างเหมาะสมและทันเวลา

๔. การควบคุมภายใน ได้รับการปรับปรุงแก้ไขให้สอดคล้องกับสถานการณ์ที่เปลี่ยนแปลงไป

การติดตามประเมินผล หมายถึง กระบวนการประเมินคุณภาพการปฏิบัติงานและประเมินประสิทธิผลของการควบคุมภายใน ดังนี้

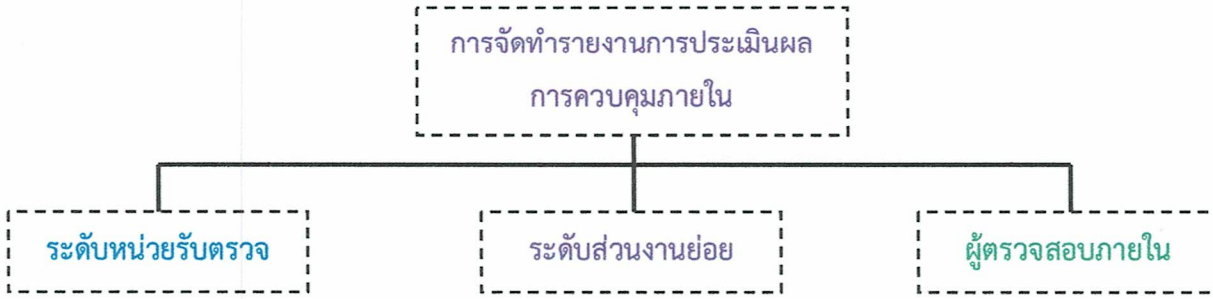
๑. ติดตามผลระหว่างปฏิบัติงาน (Ongoing Monitoring)

๒. ประเมินผลเป็นรายครั้ง (Separate Evaluation)

๒.๑ ประเมินด้วยตนเอง (Control Self - Assessment)

๒.๒ ประเมินอย่างอิสระ (Independent Assessment)

รูปแบบการจัดทำรายงานการประเมินผลการควบคุมภายใน



- แบบ ปค.๑
- แบบ ปค.๔
- แบบ ปค.๕

- แบบ ปค.๔
- แบบ ปค.๕

- แบบ ปส.

การกำหนดเกณฑ์การประเมินมาตรฐาน

เป็นการกำหนดเกณฑ์ที่จะใช้ในการประเมินความเสี่ยง ได้แก่ ระดับโอกาสที่จะเกิดความเสี่ยง (Likelihood) ระดับความรุนแรงของผลกระทบ (Impact) และระดับของความเสี่ยง (Degree of Risk) โดยคณะกรรมการบริหารความเสี่ยงของแต่ละหน่วยงานจะต้องกำหนดเกณฑ์ของหน่วยงานขึ้น ซึ่งสามารถกำหนดเกณฑ์ ได้ทั้งเกณฑ์ในเชิงปริมาณ และเชิงคุณภาพ ทั้งนี้ ขึ้นอยู่กับข้อมูลสภาพแวดล้อมในหน่วยงาน และดุลยพินิจการตัดสินใจของคณะกรรมการ และฝ่ายบริหารของหน่วยงาน

โดยเกณฑ์ในเชิงปริมาณจะเหมาะกับหน่วยงานที่มีข้อมูลตัวเลข หรือจำนวนเงินมาใช้ในการวิเคราะห์อย่างพอเพียง สำหรับหน่วยงานที่มีข้อมูลเชิงพรรณนาไม่สามารถระบุเป็นตัวเลข หรือจำนวนเงินที่ชัดเจนได้ก็ให้กำหนดเกณฑ์ในเชิงคุณภาพ ตัวอย่างดังนี้

ระดับโอกาสในการเกิดเหตุการณ์ต่างๆ (Likelihood) กำหนดเกณฑ์ไว้ ๕ ระดับ ดังนี้

ตัวอย่าง ระดับโอกาสในการเกิดเหตุการณ์ต่างๆ (Likelihood) เชิงปริมาณ		
ระดับ	**โอกาสที่จะเกิด**	**คำอธิบาย**
๕	สูงมาก	๑ เดือนต่อครั้งหรือมากกว่า
๔	สูง	๑ - ๖ เดือนต่อครั้งแต่ไม่เกิน ๕ ครั้ง
๓	ปานกลาง	๑ ปีต่อครั้ง
๒	น้อย	๒ - ๓ ปีต่อครั้ง
๑	น้อยมาก	๕ ปีต่อครั้ง
ตัวอย่าง ระดับโอกาสในการเกิดเหตุการณ์ต่างๆ (Likelihood) เชิงคุณภาพ		
ระดับ	**โอกาสที่จะเกิด**	**คำอธิบาย**
๕	สูงมาก	มีโอกาสในการเกิดเกือบทุกครั้ง
๔	สูง	มีโอกาสในการเกิดค่อนข้างสูงหรือบ่อย
๓	ปานกลาง	มีโอกาสเกิดบางครั้ง
๒	น้อย	อาจมีโอกาสเกิดแต่นานๆครั้ง
๑	น้อยมาก	มีโอกาสเกิดในกรณียกเว้น

ระดับความรุนแรงของผลกระทบของความเสี่ยง (Impact) กำหนดเกณฑ์ไว้ ๕ ระดับ ดังนี้

ตัวอย่าง ระดับความรุนแรงของผลกระทบของความเสี่ยง (Impact) เชิงปริมาณ		
ระดับ	**ความรุนแรงของผลกระทบ**	**คำอธิบาย**
๕	สูงมาก	> ๑๐ ล้านขึ้นไป
๔	สูง	> ๕ แสนบาท – ๑๐ ล้านบาท
๓	ปานกลาง	> ๕๐.๐๐๐ บาท – ๕ แสนบาท
๒	น้อย	> ๑๐,๐๐๐ - ๕๐,๐๐๐ บาท
๑	น้อยมาก	ไม่เกิน ๑๐,๐๐๐.- บาท
ตัวอย่าง ระดับความรุนแรงของผลกระทบของความเสี่ยง (Impact) เชิงคุณภาพ		
ระดับ	**ความรุนแรงของผลกระทบ**	**คำอธิบาย**
๕	สูงมาก	มีการสูญเสียทรัพย์สินอย่างมาก
๔	สูง	มีการสูญเสียทรัพย์สินมาก
๓	ปานกลาง	มีการสูญเสียทรัพย์สิน
๒	น้อย	มีการสูญเสียทรัพย์สินพอสมควร
๑	น้อยมาก	มีการสูญเสียทรัพย์สินเล็กน้อย

การประเมินโอกาสและผลกระทบของความเสี่ยง

เป็นการนำความเสี่ยงและปัจจัยเสี่ยงแต่ละปัจจัยที่ระบุไว้มาประเมินโอกาส (Likelihood) ที่จะเกิดเหตุการณ์ความเสี่ยงต่างๆ และประเมินระดับความรุนแรงหรือมูลค่าความเสียหาย (Impact) จากความเสี่ยง เพื่อให้เห็นระดับของความเสี่ยงที่แตกต่างกัน ทำให้สามารถกำหนดการควบคุมความเสี่ยงได้อย่างเหมาะสม มีการวางแผนและจัดสรรทรัพยากรได้อย่างถูกต้อง ภายใต้งบประมาณ กำลังคน หรือเวลาที่มีอยู่อย่างจำกัด โดยอาศัยเกณฑ์มาตรฐานที่กำหนดไว้ข้างต้น

คณะกรรมการผู้ประเมินของหน่วยงานควรเป็นผู้มีความชำนาญมีประสบการณ์เรื่องนั้นๆ สำหรับเทคนิคการให้คะแนนระดับการประเมินโอกาสและผลกระทบของแต่ปัจจัยความเสี่ยงนั้น อาจใช้คะแนนเสียงข้างมากในที่ประชุม หรือแต่ละคนเป็นผู้ให้คะแนนแล้วนำคะแนนนั้นมาหาค่าเฉลี่ย เป็นต้น ทั้งนี้มีขั้นตอนการดำเนินการ ดังนี้

๑. พิจารณาโอกาส/ความถี่ในการเกิดเหตุการณ์ต่างๆ (Likelihood) ว่ามีโอกาส/ความถี่ที่จะเกิดขึ้นนั้นมากน้อยเพียงใดตามเกณฑ์มาตรฐานที่กำหนด

๒. พิจารณาความรุนแรงของผลกระทบเมื่อเกิดความเสี่ยง (Impact) ที่มีผลต่อส่วนราชการหรือหน่วยงานว่ามีระดับความรุนแรง หรือความเสียหายเพียงใด ตามเกณฑ์มาตรฐานที่กำหนด ตามตัวอย่าง

การวิเคราะห์ความเสี่ยง

เมื่อหน่วยงานพิจารณาโอกาส/ความถี่ที่จะเกิดเหตุการณ์ (Likelihood) และความรุนแรงของผลกระทบ (Impact) ของแต่ละปัจจัยเสี่ยงแล้ว (สาเหตุของความเสี่ยง) ให้นำผลที่ได้มาพิจารณาโดยการนำค่าของโอกาสที่จะเกิด **คูณกับ** ค่าของผลกระทบเมื่อเกิดความเสี่ยง ว่าได้ค่าเท่าใด (๑ – ๒๕) อยู่ในระดับความเสี่ยงต่ำ ปานกลาง สูง หรือสูงมาก ซึ่งจะทำให้หน่วยงานทราบว่ามีความเสี่ยงใดที่เป็นความเสี่ยงสูงสุดซึ่งจะต้องรีบดำเนินการป้องกันหรือบริหารจัดการกับความเสี่ยงนั้นก่อน

การจัดลำดับความเสี่ยง

เมื่อได้ค่าระดับความเสี่ยงแล้วจะนำมาจัดลำดับความรุนแรงของความเสี่ยงที่มีผลต่อหน่วยงาน หรือกอง/สำนัก เพื่อพิจารณากำหนดกิจกรรมการควบคุมในแต่ละสาเหตุของความเสี่ยงที่สำคัญให้เหมาะสมโดยพิจารณาจากระดับของความเสี่ยงที่เกิดจาก โอกาสที่จะเกิดความเสี่ยง **คูณกับ** ผลกระทบเมื่อเกิดความเสี่ยง ที่ประเมินได้ตามตารางการวิเคราะห์ความเสี่ยง โดยจัดเรียงตามลำดับจากระดับสูงมาก สูง ปานกลาง ต่ำ และเลือกความเสี่ยงที่มีระดับสูงมาก หรือสูง มาจัดทำแผนการบริหารจัดการความเสี่ยงในขั้นตอนต่อไป โดยทั่วไปการปฏิบัติงานจะต้องมีการควบคุมโดยธรรมชาติซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของการดำเนินงานอยู่แล้ว เช่น การอนุมัติ การลงความเห็น การตรวจสอบ การทบทวนประสิทธิภาพของการดำเนินงาน การจัดการทรัพยากร และการแบ่งแยกหน้าที่ของบุคลากร เป็นต้น

การบริหารจัดการความเสี่ยง

การบริหารจัดการความเสี่ยงเป็นการนำกลยุทธ์ มาตรการ หรือแผนงาน เพื่อลดโอกาสที่จะเกิดความเสี่ยง หรือลดความเสียหายจากผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นจากความเสี่ยง ในการดำเนินงานตามโครงการ/กิจกรรมที่ยังไม่มีกิจกรรมควบคุมความเสี่ยง หรือที่มีอยู่แต่ยังไม่เพียงพอจะต้องนำมาวางแผนจัดการความเสี่ยง หรือการปรับปรุงการควบคุม

การรายงาน

เป็นการรายงานผลการวิเคราะห์ ประเมิน และบริหารจัดการความเสี่ยงว่ามีความเสี่ยงที่ยังเหลืออยู่หรือไม่ ถ้ายังมีเหลืออยู่ มีอยู่ในระดับความเสี่ยงสูงมากเพียงใด และมีวิธีจัดการความเสี่ยงนั้นอย่างไร เสนอต่อผู้บริหารเพื่อให้ทราบและพิจารณาสั่งการ รวมถึงการจัดสรรงบประมาณสนับสนุน ทั้งนี้การบริหารความเสี่ยงจะเกิดผลสำเร็จได้ต้องได้รับการสนับสนุนอย่างจริงจังจากผู้บริหาร ซึ่งหลังจากที่หน่วยงานได้รับทราบผลการประเมินความเสี่ยงและนำความเสี่ยงที่ยังเหลืออยู่ในระดับสูงมาก และหรือสูงมากำหนดวิธีการจัดการความเสี่ยงแล้วจะต้องจัดทำรายงาน

การติดตามผล และทบทวน

การติดตามผล เป็นการติดตามผลภายหลังจากได้ดำเนินการตามแผนการบริหารความเสี่ยงแล้วเพื่อให้มั่นใจว่าแผนการบริหารความเสี่ยงนั้นมีประสิทธิภาพ ทั้งสาเหตุของความเสี่ยงที่มีผลต่อความสำเร็จ ความรุนแรงของผลกระทบ วิธีการบริหารจัดการความเสี่ยง รวมถึงค่าใช้จ่ายของการควบคุมมีความเหมาะสมกับสถานการณ์การเปลี่ยนแปลง โดยมีเป้าหมายในการติดตามผล คือ

๑. เป็นการประเมินคุณภาพ และความเหมาะสมของวิธีการจัดการความเสี่ยง รวมทั้งติดตามผลการจัดการความเสี่ยงที่ได้มีการดำเนินการไปแล้ว ว่าบรรลุวัตถุประสงค์ของการบริหารความเสี่ยงหรือไม่

๒. เป็นการตรวจสอบความคืบหน้าของมาตรการควบคุมที่มีการจัดทำเพิ่มเติมว่าแล้วเสร็จตามกำหนดหรือไม่ สามารถลดโอกาสหรือความรุนแรงจากผลกระทบให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้หรือไม่

ปัจจัยแห่งความสำเร็จของการจัดทำระบบการบริหารความเสี่ยง ประกอบด้วย

๑. การสนับสนุนอย่างจริงจังจากผู้บริหารระดับสูง

๒. การมีทีมงานที่เข้าใจและไม่ย่อท้อต่ออุปสรรคในการขับเคลื่อนระบบให้ทั่วทั้งองค์กร

๓. การเชื่อมโยงการบริหารความเสี่ยงเข้ากับโครงสร้างระบบงานเดิม

๔. การนำการบริหารความเสี่ยงไปใช้เป็นตัวชี้วัดให้เห็นถึงโอกาสและการปรับปรุงระบบงาน

๕. กำหนดตัวชี้วัดให้ชัดเจนและเชื่อมโยงกับยุทธศาสตร์องค์กร

๖. การสื่อสารถึงผลสัมฤทธิ์และประสิทธิผลให้ทั่วทั้งองค์กร

บรรณานุกรม

กระทรวงการคลัง กรมบัญชีกลาง **ระเบียบการเบิกจ่ายเงินจากคลัง การเก็บรักษาเงินและการนำเงินส่งคลัง พ.ศ. ๒๕๕๑**

สำนักมาตรฐานด้านการบัญชีภาครัฐกลุ่มมาตรฐานและนโยบายการบัญชีภาครัฐ มกราคม ๒๕๔๖**หลักการและนโยบายบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐฉบับที่ ๒**

สำนักงานปลัดกระทรวงสาธารณสุข กลุ่มประกันสุขภาพ **คู่มือบัญชีสำนักงานปลัดกระทรวงสาธารณสุข**

กระทรวงการคลัง กรมบัญชีกลาง **ผังบัญชีมาตรฐานในระบบ GFMIS Version ๒๕๕๑**

กระทรวงการคลัง กรมบัญชีกลาง **แนวทางการตรวจสอบการประเมินผลการปฏิบัติงานด้านบัญชีของส่วนราชการสำหรับผู้ตรวจสอบภายใน ประจำปีงบประมาณ พ.ศ. ๒๕๕๗**

กระทรวงการคลัง กรมบัญชีกลาง **เกณฑ์การประเมินผลการปฏิบัติงานด้านบัญชีของส่วนราชการ ประจำปีงบประมาณ พ.ศ. ๒๕๕๗**

คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน **ระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินว่าด้วยการกำหนดมาตรฐานการควบคุมภายใน พ.ศ. ๒๕๔๔**

สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน **แนวทาง: การจัดวางระบบการควบคุมภายในและการประเมินผลการควบคุมภายใน พ.ศ. ๒๕๕๒**

สำนักนายกรัฐมนตรี **พระราชกฤษฎีกาว่าด้วยหลักเกณฑ์ วิธีการบริหารกิจการบ้านเมืองที่ดี พ.ศ. ๒๕๔๖**

กรมบัญชีกลาง กลุ่มงานมาตรฐานด้านการตรวจสอบภายใน ตุลาคม ๒๕๔๘ **แนวปฏิบัติการตรวจสอบภายในภาคราชการ การตรวจสอบการดำเนินงาน**

กระทรวงการคลัง กรมบัญชีกลาง **แนวปฏิบัติการตรวจสอบภายใน**

กระทรวงการคลัง กรมบัญชีกลาง **แนวทางการประกันคุณภาพงานตรวจสอบภายในภาครัฐ พ.ศ. ๒๕๕๕**

ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย **แนวทางการตรวจสอบภายใน**

กระทรวงการคลัง **มาตรฐานการบัญชีภาครัฐ**

กรมบัญชีกลาง **แนวปฏิบัติการตรวจสอบภายในภาคราชการ**

สำนักนายกรัฐมนตรี **ระเบียบสำนักนายกรัฐมนตรีว่าด้วยการพัสดุ พ.ศ. ๒๕๓๕ และที่แก้ไขเพิ่มเติม**

สำนักนายกรัฐมนตรี **ระเบียบสำนักนายกรัฐมนตรี ว่าด้วยการพัสดุวิธีอิเล็กทรอนิกส์ พ.ศ.๒๕๔๙**

คณะกรรมการธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์ **แนวนโยบายและแนวปฏิบัติในการรักษาความมั่นคงปลอดภัยด้านสารสนเทศของหน่วยงานของรัฐ พ.ศ. ๒๕๕๓**

กระทรวงการคลัง **ระเบียบว่าด้วยการเบิกจ่ายค่าใช้จ่ายในการบริหารงานของส่วนราชการ พ.ศ. ๒๕๕๓**

โรงพยาบาลพระนครศรีอยุทธยา กระทรวงสาธารณสุข **คู่มือการจัดวางระบบควบคุมภายใน**