

บทที่ ๒

ความรู้ทางวิชาการ แนวความคิด ทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง

การพัฒนาบทบาทการตรวจสอบภายในภาครัฐสมัยใหม่ เพื่อมุ่งเน้นความมีประสิทธิภาพ ได้มีการศึกษาปัญหา อุปสรรค และข้อบกพร่องในการปฏิบัติงานด้านการตรวจสอบภายใน เพื่อใช้เป็นแนวทางในการปรับปรุง แก้ไขข้อบกพร่องในการทำงาน และแก้ไขปัญหาความไม่เข้าใจกันระหว่างผู้รับตรวจกับผู้ตรวจสอบภายใน เพื่อปรับปรุงและพัฒนาปรับบทบาทการตรวจสอบภายในของกรมวิชาการเกษตร ซึ่งจะทำให้เกิดประโยชน์ในการปฏิบัติงานด้านการตรวจสอบภายใน ให้มีประสิทธิภาพดียิ่งขึ้นและเป็นประโยชน์ต่อกรมวิชาการเกษตร ผู้เสนอผลงานได้ใช้ความรู้ทางวิชาการทั้งในเรื่อง แนวความคิด ทฤษฎี ระเบียบ ข้อบังคับ มติคณะรัฐมนตรี พระราชบัญญัติ กฎหมายและงานวิจัยที่เกี่ยวข้องมาดำเนินการ ซึ่งมีรายละเอียดต่างๆ ดังนี้

๑. แนวคิดเกี่ยวกับการตรวจสอบภายใน

การตรวจสอบภายในเป็นเครื่องมือหรือกลไกที่สำคัญของฝ่ายบริหาร ในการประเมินผลสัมฤทธิ์ของการดำเนินงาน และระบบการควบคุมภายในขององค์กร ทั้งนี้ ปัจจัยสำคัญประการหนึ่งที่จะทำให้งานตรวจสอบภายในประสบความสำเร็จ คือผู้บริหารสามารถนำผลผลิตของงานตรวจสอบภายในไปใช้ในการบริหารงานได้อย่างมีประสิทธิภาพ ช่วยให้เกิดคุณค่าเพิ่มและความสำเร็จแก่องค์กร โดยผู้ตรวจสอบภายในเป็นผู้ที่ทำหน้าที่ประเมินผล วิเคราะห์ เสนอแนะ และให้คำปรึกษาจากกระบวนการตรวจสอบภายใน ปัจจุบันการตรวจสอบภายในได้พัฒนาบทบาทและรูปแบบการตรวจสอบ โดยมุ่งเน้นที่จะเปลี่ยนทัศนคติที่บุคคลภายนอกมักมองในด้านลบ จากการจับผิดมาเป็นการส่งเสริมให้งานประสบความสำเร็จหรือเพิ่มคุณค่าให้กับองค์กร ดังคำที่ว่า " ท่านจะปลอดภัยและสบายใจ เมื่อพบกับการตรวจสอบภายใน " [You will happy with internal audit](#)

ความหมายของการตรวจสอบภายใน

การตรวจสอบภายใน (Internal Auditing) หมายถึง กิจกรรมการให้หลักประกันอย่างเที่ยงธรรมและการให้คำปรึกษาอย่างเป็นอิสระ ซึ่งจัดให้มีขึ้นเพื่อเพิ่มคุณค่าและปรับปรุงการปฏิบัติงานขององค์กรให้ดีขึ้น การตรวจสอบภายในช่วยให้องค์กรบรรลุถึงเป้าหมายที่วางไว้ ด้วยการประเมินและปรับปรุงประสิทธิผลของกระบวนการบริหารความเสี่ยง การควบคุมและการกำกับดูแลอย่างเป็นระบบ และเป็นระเบียบ (ที่มา : The Institute of Internal Auditors : IIA)

สมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทย ได้ให้ความหมาย งานตรวจสอบภายใน คือ การให้ความเชื่อมั่นและการให้คำปรึกษาอย่างเที่ยงธรรม เป็นอิสระเพื่อเพิ่มคุณค่าและปรับปรุงการดำเนินงานขององค์กร การตรวจสอบภายในช่วยให้องค์กร บรรลุเป้าหมายด้วยการประเมินและปรับปรุงประสิทธิผลของกระบวนการบริหารความเสี่ยง การควบคุมและการกำกับดูแลอย่างเป็นระบบและเป็นระเบียบ

กรมบัญชีกลาง ได้ให้ความหมาย การตรวจสอบภายใน คือ “กิจกรรมให้ความเชื่อมั่นและการให้คำปรึกษาอย่างเที่ยงธรรมและเป็นอิสระ ซึ่งจัดให้มีขึ้นเพื่อเพิ่มคุณค่าและปรับปรุงการปฏิบัติงานของส่วนราชการให้ดีขึ้น การตรวจสอบภายในจะช่วยให้ส่วนราชการบรรลุเป้าหมาย และวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้ ด้วยการประเมินและปรับปรุงประสิทธิผลของกระบวนการบริหารความเสี่ยง การควบคุมและการกำกับดูแลอย่างเป็นระบบ” ซึ่งตามความหมายข้างต้น กรมบัญชีกลางได้จำแนกงานตรวจสอบภายในออกเป็น ๒ ลักษณะ คือ

๑. งานบริการให้ความเชื่อมั่น (Assurance Service) เป็นการตรวจสอบหลักฐานต่างๆ อย่างเที่ยงธรรม เพื่อให้ได้มาซึ่งการประเมินผลอย่างเป็นอิสระในกระบวนการบริหารความเสี่ยง การควบคุม และการกำกับดูแลของส่วนราชการ เช่นการตรวจสอบงบการเงิน การตรวจสอบผลการดำเนินงาน การปฏิบัติตามกฎระเบียบข้อบังคับ ความมั่นคงปลอดภัยของระบบต่างๆ และการตรวจสอบความถูกต้องและเชื่อถือได้ของข้อมูลทางการเงินการบัญชี เป็นต้น

๒. งานบริการให้คำปรึกษา (Consulting Service) เป็นการให้คำปรึกษาและคำนำตลอดจนการให้บริการอื่นๆ ที่เกี่ยวข้อง โดยลักษณะงานและขอบเขตของงานจะจัดทำข้อตกลงร่วมกับผู้รับบริการ และมีจุดประสงค์เพื่อเพิ่มคุณค่าให้กับส่วนราชการ โดยการปรับปรุงกระบวนการ การกำกับดูแล การบริหารความเสี่ยงและการควบคุมของส่วนราชการให้ดียิ่งขึ้น เช่น การให้คำปรึกษาแนะนำในเรื่องความคล่องตัวในการดำเนินงาน การออกแบบระบบงาน วิธีการต่างในการปฏิบัติงาน และการฝึกอบรม เป็นต้น

วัตถุประสงค์ของการตรวจสอบภายใน

วัตถุประสงค์ของการตรวจสอบภายใน คือ การปฏิบัติงานโดยอิสระ ปราศจากการแทรกแซงในการทำหน้าที่ตรวจสอบ และประเมินผลการดำเนินกิจกรรมต่างๆ ภายในองค์กร ด้วยการปฏิบัติงานเกี่ยวกับการวิเคราะห์ประเมิน ให้คำปรึกษา ให้ข้อมูลและข้อเสนอแนะ เพื่อสนับสนุนผู้ปฏิบัติงานทุกระดับขององค์กรสามารถปฏิบัติหน้าที่และดำเนินงานให้เป็นไปตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับที่เกี่ยวข้องอย่างมีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น ผลการดำเนินงานตรวจสอบภายในจะอยู่ในรูปของรายงานผลที่มีประโยชน์ต่อการตัดสินใจของผู้บริหาร รวมถึงการสนับสนุนให้มีการควบคุมภายในที่มีประสิทธิภาพภายใต้ค่าใช้จ่ายที่เหมาะสม

ประเภทของการตรวจสอบภายใน

ลักษณะการดำเนินงานของแต่ละองค์กรที่มีความหลากหลาย มีภารกิจที่แตกต่างกัน ทำให้จำเป็นต้องใช้วิธีปฏิบัติในการตรวจสอบให้เหมาะสม เพื่อให้มั่นใจว่างานตรวจสอบภายในครอบคลุมถึงกิจกรรมต่างๆ ในองค์กร โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้ทราบถึงจุดอ่อน จุดแข็งของการบริหารงาน ระบบการควบคุมภายในความถูกต้องเชื่อถือได้ของข้อมูลทางบัญชีและการเงิน การควบคุมดูแลและการใช้ทรัพยากร การปฏิบัติตามระเบียบคำสั่ง การประเมินประสิทธิผล ประสิทธิภาพและความประหยัดในการจัดการและการบริหารงานของผู้บริหารในองค์กร จากนั้นจึงรวบรวมข้อบกพร่องต่างๆ ที่ตรวจพบ นำมาจัดทำรายงานเสนอแนะฝ่ายบริหาร เพื่อพิจารณาสั่งการแก้ไขปรับปรุง ต่อไป

วัตถุประสงค์ และเป้าหมายของการตรวจสอบแต่ละระบบงาน หรือแต่ละกิจกรรมจะมีส่วนสำคัญในการกำหนดวิธีการตรวจสอบ และสามารถแยกประเภทของการตรวจสอบภายในที่ใช้กันโดยทั่วไปเป็น ๖ ประเภท มีรายละเอียดดังนี้

๑. การตรวจสอบทางการเงิน (Financial Auditing) เป็นการตรวจสอบความถูกต้องเชื่อถือได้ของข้อมูลและตัวเลขต่างๆ ทางการเงิน การบัญชีและรายงานทางการเงิน โดยครอบคลุมถึงการดูแลป้องกันทรัพย์สิน และประเมินความเพียงพอของระบบการควบคุมภายในของระบบงานต่างๆ ว่ามีเพียงพอที่จะมั่นใจได้ว่าข้อมูลที่บันทึกในบัญชี รายงาน ทะเบียน และเอกสารต่างๆ ถูกต้อง และสามารถสอบทานได้หรือเพียงพอที่จะป้องกันการรั่วไหล สูญหาย ของทรัพย์สินต่างๆ ได้

๒. การตรวจสอบการดำเนินงาน (Performance Auditing) เป็นการตรวจสอบผลการดำเนินงานตามแผนงาน งานและโครงการขององค์กร ให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์และเป้าหมาย หรือหลักการที่กำหนด การตรวจสอบเน้นถึงประสิทธิภาพ ประสิทธิผลและความคุ้มค่า โดยต้องมีผลผลิตและผลลัพธ์เป็นไปตามวัตถุประสงค์หรือเป้าหมาย ซึ่งวัดจากตัวชี้วัดที่เหมาะสม ทั้งนี้ ต้องคำนึงถึงความเพียงพอ ความมีประสิทธิภาพของกิจกรรมการบริหารความเสี่ยง และการควบคุมภายในขององค์กรประกอบด้วย

๒.๑ ความมีประสิทธิภาพ (Efficiency) คือ มีการจัดระบบงานให้มั่นใจได้ว่าการใช้ทรัพยากรสำหรับแต่ละกิจกรรมสามารถเพิ่มผลผลิตและลดต้นทุน อันมีผลทำให้องค์กรได้รับผลประโยชน์อย่างคุ้มค่า

๒.๒ ความมีประสิทธิภาพ (Effectiveness) คือ มีการจัดระบบงาน และวิธีปฏิบัติงานซึ่งทำให้ผลที่เกิดจากการดำเนินงานเป็นไปตามเป้าหมายขององค์กร

๒.๓ ความคุ้มค่า (Economy) คือ มีการใช้จ่ายเงินอย่างรอบคอบ ระมัดระวัง ไม่สุรุ่ยสุร่ายฟุ่มเฟือย ซึ่งส่งผลให้องค์กรสามารถประหยัดต้นทุนหรือลดการใช้ทรัพยากรต่ำกว่าที่กำหนดไว้ โดยยังได้รับผลผลิตตามเป้าหมาย

๓. การตรวจสอบการบริหาร (Management Auditing) เป็นการตรวจสอบการบริหารงานด้านต่างๆ ขององค์กร ว่ามีระบบการบริหารจัดการเกี่ยวกับการวางแผน การควบคุม การประเมินผลเกี่ยวกับการงบประมาณ การเงิน การพัสดุและทรัพย์สิน รวมทั้งการบริหารงานด้านต่างๆ ว่าเป็นไปอย่างเหมาะสมและสอดคล้องกับภารกิจขององค์กร รวมทั้งเป็นไปตามหลักการบริหารงานและหลักการกำกับดูแลที่ดี (Good Governance) ในเรื่องความน่าเชื่อถือ ความรับผิดชอบ ความเป็นธรรม และความโปร่งใส

๔. การตรวจสอบการปฏิบัติตามข้อกำหนด (Compliance Auditing) เป็นการตรวจสอบการปฏิบัติงานต่างๆ ขององค์กรว่าเป็นไปตามนโยบาย กฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ คำสั่ง มติคณะรัฐมนตรีที่เกี่ยวข้อง ที่กำหนดทั้งจากภายนอกและภายในองค์กรการตรวจสอบประเภทนี้ อาจจะทำการตรวจสอบโดยเฉพาะ หรือถือเป็นส่วนหนึ่งของการตรวจสอบทางการเงิน หรือการตรวจสอบการดำเนินงานก็ได้

๕. การตรวจสอบระบบงานสารสนเทศ (Information System Auditing) เป็นการพิสูจน์ความถูกต้องและเชื่อถือได้ของระบบงานและข้อมูลที่ได้จากการประมวลผลด้วยคอมพิวเตอร์ รวมทั้งระบบการเข้าถึงข้อมูลในการปรับปรุงแก้ไขและการรักษาความปลอดภัยของข้อมูล การตรวจสอบประเภทนี้เป็นส่วนหนึ่งของงานตรวจสอบภายในเกือบทุกงานที่นำระบบคอมพิวเตอร์มาใช้ในการปฏิบัติงาน ไม่ว่าจะเป็นการตรวจสอบทางการเงิน การตรวจสอบการดำเนินงาน หรือการตรวจสอบการบริหาร ผู้ตรวจสอบภายใน จึงจำเป็นต้องมีความรู้ในระบบงานสารสนเทศนี้ เพื่อให้สามารถดำเนินการตรวจสอบได้อย่างมีประสิทธิภาพการตรวจสอบประเภทนี้ อาจจ้างผู้ตรวจสอบที่มีความเชี่ยวชาญทางคอมพิวเตอร์โดยตรงมาดำเนินการตรวจสอบ เนื่องจากเป็นงานเทคนิคเฉพาะ ผู้ตรวจสอบภายในอาจมีความรู้ ความชำนาญไม่เพียงพอ และต้องใช้เวลาานพอสมควรที่จะเรียนรู้ ซึ่งอาจทำให้เกิดความเสียหายแก่งานขององค์กรได้ วัตถุประสงค์ที่สำคัญที่สุดของการตรวจสอบระบบงานสารสนเทศ ก็เพื่อให้ทราบถึงความน่าเชื่อถือของข้อมูลและความปลอดภัยของระบบการประมวลผลด้วยคอมพิวเตอร์

๖. การตรวจสอบพิเศษ (Special Auditing) หมายถึง การตรวจสอบในกรณีที่ได้รับมอบหมายจากฝ่ายบริหาร หรือกรณีที่มีการทุจริตหรือการกระทำที่ส่อไปในทางทุจริต ผิดกฎหมาย หรือกรณีที่มีเหตุอันควรสงสัยว่า จะมีการกระทำที่ส่อไปในทางทุจริตหรือประพฤตินิยมชอบเกิดขึ้น ซึ่งผู้ตรวจสอบภายในจะดำเนินการตรวจสอบเพื่อค้นหาสาเหตุ ข้อเท็จจริง ผลเสียหายหรือผู้รับผิดชอบ พร้อมทั้งเสนอแนะมาตรการป้องกัน

ประโยชน์ของการตรวจสอบภายใน

การตรวจสอบภายใน เป็นการให้บริการข้อมูลด้านความเสี่ยง และจุดอ่อน อย่างครบถ้วน พร้อมทั้งให้ความเชื่อมั่นแก่ฝ่ายบริหาร อย่างตรงไปตรงมา ว่ามีการประเมินความเสี่ยงตามจริง และเป็นหลักประกันขององค์กรในด้านการประเมินประสิทธิผล และประสิทธิภาพของระบบการควบคุมภายในที่เหมาะสม ทั้งในด้านการเงินและการบริหารงานครอบคลุมเรื่องที่สำคัญดีแล้ว เพื่อส่งเสริมการปฏิบัติงานให้บรรลุวัตถุประสงค์และเป้าหมายขององค์กร โดยการเสนอรายงานเกี่ยวกับกิจกรรมการเพิ่มมูลค่าขององค์กร รวมทั้งการเป็นผู้ให้คำปรึกษากับฝ่ายบริหารในการปรับปรุงประสิทธิภาพการทำงานเพื่อเพิ่มประสิทธิผล และดูแลให้มีการใช้ทรัพยากรอย่างประหยัดและคุ้มค่า ซึ่งการตรวจสอบภายในมีส่วนผลักดันความสำเร็จดังกล่าว ดังนี้

๑. ส่งเสริมให้เกิดกระบวนการกำกับดูแลที่ดี (Good Governance) และความโปร่งใสในการปฏิบัติงาน (Transparency) ป้องกันการประพฤติมิชอบหรือการทุจริต และเป็นการลดความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้นจนทำให้การดำเนินงานไม่บรรลุวัตถุประสงค์

๒. ส่งเสริมให้เกิดความรับผิดชอบในหน้าที่ (Accountability and Responsibility) แบ่งความรับผิดชอบงานที่ชัดเจน ทำให้การทำงานเป็นไปอย่างโปร่งใส (Transparency) และสามารถตรวจสอบได้ (Auditability)

๓. ส่งเสริมให้เกิดประสิทธิภาพ และประสิทธิผลของการปฏิบัติงาน (Efficiency and Effectiveness of Performance) ขององค์กร เนื่องจากการตรวจสอบภายในเป็นการประเมิน วิเคราะห์ เปรียบเทียบข้อมูลทุกด้านในการปฏิบัติงาน จึงเป็นข้อมูลที่สำคัญที่ช่วยปรับปรุงระบบงานให้สะดวก รวดกุม ลดขั้นตอนที่ซ้ำซ้อนและให้เหมาะสมกับสถานการณ์ตลอดเวลา ช่วยลดเวลาและค่าใช้จ่าย เป็นสื่อกลางระหว่างผู้บริหารและผู้ปฏิบัติงานในการประสานและลดปัญหาความไม่เข้าใจในนโยบาย

๔. เป็นมาตรการถ่วงดุลแห่งอำนาจ (Check and Balance) ส่งเสริมให้เกิดการจัดสรรการใช้ทรัพยากรขององค์กรเป็นไปอย่างเหมาะสมตามลำดับความสำคัญ เพื่อให้ได้ผลงานที่เป็นประโยชน์สูงสุดต่อองค์กร

๕. เป็นสัญญาณเตือนภัยล่วงหน้า (Warning Signals) ของการประพฤติมิชอบหรือการทุจริตในองค์กรให้กับผู้บริหารและผู้ปฏิบัติงาน ลดโอกาสความร้ายแรงและป้องกันความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้น รวมทั้งเพื่อเพิ่มโอกาสของความสำเร็จของงาน

๒. แนวคิดเกี่ยวกับการบริหารความเสี่ยง

ในปัจจุบันทุกองค์กรต้องเผชิญกับการปฏิบัติงานภายใต้ความเสี่ยงในรูปแบบต่างๆ อันเนื่องมาจากสถานการณ์และสภาพแวดล้อมมีการเปลี่ยนแปลงเป็นพลวัต ผู้บริหารจะประสบผลสำเร็จในการบริหารงานให้บรรลุตามวัตถุประสงค์หรือไม่ สิ่งหนึ่งที่ผู้บริหารต้องให้ความสำคัญ คือ ความรู้ความเข้าใจในการบริหารความเสี่ยง รวมถึงการเลือกใช้เครื่องมือเพื่อการบริหารความเสี่ยงให้เกิดประสิทธิภาพสูงสุด

ความเสี่ยงจะมีลักษณะที่แตกต่างกันไปตามภารกิจ แต่สิ่งที่เหมือนกันคือ ความเสี่ยงเป็นความไม่แน่นอน ที่เมื่อเกิดขึ้นแล้วจะนำไปสู่ความสูญเสียหากองค์กรไม่สามารถรับมือหรือบริหารจัดการได้ทันเวลา องค์กรที่มีกระบวนการบริหารความเสี่ยง จะช่วยให้เกิดความมั่นใจระดับหนึ่งว่า การดำเนินงานจะเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ เพราะการบริหารความเสี่ยงคือการคาดการณ์ความไม่แน่นอนที่อาจเกิดขึ้นอย่างมีหลักการ และกำหนดแนวทางป้องกัน หรือลดความเสียหายที่อาจเกิดขึ้น และถือเป็นส่วนหนึ่งของการบริหารจัดการที่บุคลากรทุกระดับในองค์กรต้องเข้าไปเกี่ยวข้อง เพื่อสร้างระบบการบริหารความเสี่ยงที่เหมาะสม มีระบบการบริหารจัดการที่ดี

ผู้บริหารในปัจจุบันยอมรับว่า เหตุผลที่สนับสนุนให้มีการบริหารความเสี่ยงในองค์กรคือ การที่ทุกองค์กรต้องพยายามสร้างหรือเพิ่มมูลค่าเพิ่มให้กับผู้ที่มีส่วนได้ส่วนเสียทั้งปวง แม้ว่าจะมีความไม่แน่นอนหลายประการที่อาจกระทบต่อการดำเนินงาน มูลค่าเพิ่มขององค์กรจะเกิดขึ้นได้เพียงใด ขึ้นอยู่กับความสามารถของผู้บริหารในการตัดสินใจ การกำหนดกลยุทธ์การบริหารงานในองค์กรนั้นๆ ความไม่แน่นอนในการดำเนินงานนี้เป็นเสมือนดาบสองคม คืออาจก่อให้เกิดผลลัพธ์ในทางบวกซึ่งเป็นการให้โอกาสแก่องค์กร หรืออาจก่อให้เกิดผลลัพธ์ในทางลบซึ่งถือว่าเป็นความเสี่ยง ดังนั้นจึงเป็นสิ่งที่ท้าทายผู้บริหาร ให้ต้องสามารถใช้โอกาสให้เป็นประโยชน์ในการกำหนดกลยุทธ์องค์กร หรือกำหนดระดับความเสี่ยงที่เหมาะสมที่องค์กรสามารถยอมรับได้

ความหมายของการบริหารความเสี่ยง

ความเสี่ยง (Risk) หมายถึง โอกาสที่จะเกิดเหตุการณ์หรือการกระทำอย่างใดอย่างหนึ่ง ซึ่งมีผลกระทบทำให้การดำเนินงานขององค์กรไม่สามารถบรรลุวัตถุประสงค์ เกิดความเสียหาย ความผิดพลาด การรั่วไหล ความสูญเปล่า ทั้งในแง่ของผลกระทบที่เป็นตัวเงิน หรือผลกระทบที่มีต่อภาพลักษณ์และชื่อเสียงองค์กร

ปัจจัยเสี่ยง (Risk Factor) หมายถึง ต้นเหตุหรือสาเหตุที่มาของความเสี่ยงที่จะทำให้องค์กรไม่บรรลุวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้ โดยต้องระบุได้ด้วยว่าเหตุการณ์นั้นจะเกิดที่ไหน เมื่อใด เกิดขึ้นได้อย่างไร และทำไม ทั้งนี้สาเหตุของความเสี่ยงที่ระบุควรเป็นสาเหตุที่แท้จริง (Root Cause) เพื่อจะได้วิเคราะห์และกำหนดมาตรการลดความเสี่ยงได้อย่างถูกต้อง

การประเมินความเสี่ยง (Risk Assessment) หมายถึง กระบวนการระบุความเสี่ยงและจัดลำดับความเสี่ยง โดยประเมินจากโอกาสที่จะเกิด (Likelihood) และผลกระทบ (Impact) โอกาสที่จะเกิด (Likelihood) หมายถึง ความถี่หรือโอกาสที่จะเกิดเหตุการณ์ความเสี่ยง ผลกระทบ (Impact) หมายถึง ขนาดความรุนแรงของความเสียหายที่เกิดขึ้นจากเหตุการณ์ความเสี่ยง เมื่อทำการประเมินแล้วทำให้ทราบระดับความเสี่ยง (ระดับความเสี่ยง หมายถึงสถานะของความเสี่ยงที่ได้จากการประเมินโอกาสและผลกระทบ ของแต่ละปัจจัยเสี่ยง)

การบริหารความเสี่ยง (Risk Management) หมายถึง กระบวนการที่ปฏิบัติโดยฝ่ายบริหาร และบุคลากรทุกคนในองค์กรเพื่อช่วยในการกำหนดกลยุทธ์และดำเนินงาน โดยกระบวนการบริหารความเสี่ยงได้รับการออกแบบเพื่อให้สามารถบ่งชี้เหตุการณ์ที่อาจเกิดขึ้นและมีผลกระทบต่อองค์กร และสามารถจัดการความเสี่ยงให้อยู่ในระดับที่องค์กรยอมรับ เพื่อให้ได้รับความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลว่าองค์กรสามารถบรรลุวัตถุประสงค์ที่องค์กรกำหนดไว้ได้โดยมีประสิทธิภาพมากขึ้น

ทำไมต้องบริหารความเสี่ยง ?

เพื่อให้การดำเนินงานขององค์กรบรรลุตามเป้าหมายและวัตถุประสงค์ เนื่องจากความเสี่ยงเป็นปัจจัยหลักปัจจัยหนึ่งที่จะส่งผลในทางลบให้กับองค์กรได้ ทั้งในด้านชื่อเสียง ความเชื่อมั่น หากผลการดำเนินงานล้มเหลว

ประเภทของความเสี่ยง

ความเสี่ยงจำแนกเป็น ๔ ประเภทตามหลักเกณฑ์ของกระทรวงการคลัง ดังนี้

๑. ความเสี่ยงด้านกลยุทธ์ (S : Strategic Risk) เป็นความเสี่ยงที่เกิดจากการกำหนดแผนกลยุทธ์ แผนการดำเนินงานและการนำไปปฏิบัติไม่เหมาะสมหรือไม่สอดคล้องกับปัจจัยต่างๆ ซึ่งสามารถแบ่งออกได้เป็น ๒ ประเภท คือ ความเสี่ยงจากปัจจัยภายนอก (External Factor Risks) และความเสี่ยงจากปัจจัยภายใน (Internal Factor Risks)

๒. ความเสี่ยงด้านการปฏิบัติงาน (O : Operational Risk) เป็นความเสี่ยงที่เกิดจากระบบงาน กระบวนการทำงานโดยรวมขององค์กร ที่ส่งผลกระทบต่อและทำให้องค์กรไม่บรรลุผลตามแผนงานที่กำหนด เป็นความเสี่ยงที่ทุกองค์กรจะต้องเผชิญอย่างหลีกเลี่ยงไม่ได้ แต่องค์กรจะต้องหาวิธีการในการจัดการ ป้องกัน หรือควบคุมไม่ให้ส่งผลกระทบต่อเป้าหมายที่ได้ตั้งไว้

๓. ความเสี่ยงด้านการเงิน (F : Financial Risk) เป็นความเสี่ยงที่ส่งผลกระทบต่อฐานะการเงิน ความไม่แน่นอนของผลลัพธ์ในอนาคต อันเนื่องมาจากการดำเนินกิจกรรมทางการเงินของฝ่ายที่เกี่ยวข้องในองค์กร ที่จะส่งผลกระทบต่อมูลค่าขององค์กร

๔. ความเสี่ยงด้านการปฏิบัติตามกฎหมายและระเบียบข้อบังคับต่างๆ (C : Compliance Risk) เป็นความเสี่ยงที่เกิดจากการฝ่าฝืนหรือไม่สามารถปฏิบัติตามกฎหมายและระเบียบข้อบังคับ หรือมาตรฐานที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงาน รวมทั้งไม่สามารถปฏิบัติตามนโยบาย และวิธีการปฏิบัติงานที่องค์กรได้กำหนดขึ้น

โครงสร้างกระบวนการบริหารความเสี่ยงองค์กร (Enterprise Risk Management : ERM)

COSO (Committee of Sponsoring Organizations of Treadway Commission) ได้เสนอแนวทางใหม่ที่เรียกว่า การจัดการความเสี่ยงขององค์กร (Enterprise Risk Management : ERM) ซึ่งเป็นกระบวนการที่ระบุ และวิเคราะห์ความเสี่ยงในมุมมองของภาพที่เป็นองค์รวมแบบบูรณาการทั่วทั้งองค์กร เพื่อให้การบริหารความเสี่ยงเป็นไปอย่างมีระบบ และดำเนินไปในทิศทางเดียวกันทั่วทั้งองค์กร มีขั้นตอนวิธีการที่สำคัญของกระบวนการบริหารความเสี่ยงองค์กร ประกอบด้วย ๘ ขั้นตอน ดังนี้

๑. สภาพแวดล้อมภายในองค์กร (Internal Environment)
๒. การกำหนดวัตถุประสงค์ (Objective Setting)
๓. การบ่งชี้เหตุการณ์ (Event Identification)
๔. การประเมินความเสี่ยง (Risk Assessment)
๕. การตอบสนองความเสี่ยง (Risk Response)
๖. กิจกรรมการควบคุม (Control Activities)
๗. ข้อมูลและการติดต่อสื่อสาร (Information and Communication)
๘. การติดตาม (Monitoring)

วงจรกระบวนการบริหารความเสี่ยงองค์กร



๑. สภาพแวดล้อมภายในองค์กร (Internal Environment)

สภาพแวดล้อมภายในองค์กร เป็นพื้นฐานที่สำคัญสำหรับกรอบการบริหารความเสี่ยง ซึ่งมีอิทธิพลต่อการกำหนดกลยุทธ์และเป้าหมายขององค์กร การกำหนดกิจกรรม การบ่งชี้ ประเมิน และจัดการความเสี่ยง สภาพแวดล้อมภายในมีผลต่อการประเมิน และการดำเนินการในการกำหนดกลยุทธ์และวัตถุประสงค์ขององค์กร การกำหนดกิจกรรมและการระบุความเสี่ยง มีอิทธิพลต่อการออกแบบและกำหนดหน้าที่ของกิจกรรมในการควบคุมระบบข้อมูลข่าวสารและการสื่อสาร กิจกรรมการติดตามกำกับดูแล ในทางตรงข้ามสภาพแวดล้อมภายในนั้นก็ได้รับอิทธิพลมาจากประวัติและวัฒนธรรมในอดีตขององค์กร

สภาพแวดล้อมภายในองค์กร ประกอบด้วยองค์ประกอบต่างๆ เช่น ค่านิยมทางจริยธรรม วิธีการทำงาน ศักยภาพและการพัฒนาของผู้บริหารและบุคลากร รูปแบบการจัดการของฝ่ายบริหาร และวิธีการมอบหมายอำนาจหน้าที่และความรับผิดชอบ ซึ่งผู้บริหารต้องมีการกำหนดร่วมกันกับบุคลากรในองค์กร ส่งผลให้มีการสร้างจิตสำนึก การตระหนักและรับรู้เรื่องความเสี่ยง และการควบคุมแก่บุคลากรทุกคนในองค์กร คณะกรรมการบริหารเองก็เป็นส่วนหนึ่งของการควบคุมภายในและมีความสำคัญเป็นอย่างมากในการกำหนดสภาพแวดล้อมการควบคุมภายใน แม้ว่าทุกองค์ประกอบจะมีความสำคัญแต่ในองค์กรที่แตกต่างกันก็จะให้ความสำคัญที่แตกต่างกันออกไป

สภาพแวดล้อมภายในองค์กรพิจารณาได้ดังนี้

๑. ปรัชญาการบริหารความเสี่ยงขององค์กร

เป็นปรัชญาที่คนในองค์กรมีความเข้าใจตระหนักถึงและสามารถนำมาใช้ในการจัดการกับความความเสี่ยงได้อย่างมีประสิทธิภาพ ปรัชญาที่ว่าความเชื่อเกี่ยวกับความเสี่ยงและการเลือกวิธีจัดการกับความความเสี่ยงขององค์กรทั่วไป จะสะท้อนให้เห็นค่านิยมที่องค์กรแสวงหาจาก ERM (Enterprise Risk Management : การจัดการความเสี่ยงขององค์กร) และมีอิทธิพลต่อวิธีการจัดการกับองค์ประกอบต่างๆ ของความเสี่ยงขององค์กร ทั้งนี้ ปรัชญาการบริหารความเสี่ยงขององค์กรทั่วไป จะต้องสะท้อนให้เห็นถึงนโยบายขององค์กรและมีการสื่อสารให้บุคลากรทุกระดับเข้าใจและนำไปสู่การปฏิบัติได้จริง

๒. ความเสี่ยงที่ยอมรับได้

ระดับหรือมูลค่าของความเสี่ยงที่องค์กรยอมรับ ฝ่ายบริหารและผู้ที่เกี่ยวข้องจะพิจารณาความเสี่ยงในเชิงคุณภาพในแต่ละประเภทว่า สูง ปานกลาง หรือต่ำ หรืออาจใช้วิธี การเชิงปริมาณ เพื่อสะท้อนและสร้างความสมดุลของวัตถุประสงค์เพื่อการเติบโต ผลตอบแทนและความเสี่ยง ความเสี่ยงที่ยอมรับได้จะต้องเกี่ยวข้องกับกลยุทธ์ขององค์กรโดยตรง โดยการนำไปใช้ในการกำหนดกลยุทธ์ ผลตอบแทนที่ต้องการได้รับจากกลยุทธ์ กลยุทธ์ที่ต่างกันจะทำให้องค์กรมีความเสี่ยงที่ต่างกัน ERM จึงถูกนำมาประยุกต์ใช้ในการกำหนดกลยุทธ์ ช่วยผู้บริหารในการเลือกกลยุทธ์เพื่อให้องค์กรมีความเสี่ยงที่ยอมรับได้

๓. ความเสี่ยงทางด้านวัฒนธรรม

วัฒนธรรมด้านความเสี่ยงคือทัศนคติร่วมกันขององค์กร คุณค่าและแนวทางการปฏิบัติขององค์กรว่าองค์กรมีการพิจารณาความเสี่ยงแบบไหน ผู้บริหารองค์กรจะเป็นผู้ปรับให้วัฒนธรรมทางด้านความเสี่ยงขององค์กรไปในทิศทางเดียวกับปรัชญาการบริหารความเสี่ยงขององค์กรและความเสี่ยงที่ยอมรับได้

๔. วัฒนธรรมย่อยด้านความเสี่ยง

แต่ละหน่วยงานขององค์กร ความหมายต่างกัน สายงาน/ฝ่ายงานตามหน้าที่ และส่วนต่างๆ จะมีลักษณะงาน รวมทั้งวัฒนธรรมการบริหารความเสี่ยงที่แตกต่างกัน ผู้อำนวยการ/ผู้จัดการจึงต้องมีการเตรียมตัวในการเผชิญกับความเสี่ยงมากขึ้น เช่น สายงานหนึ่งอาจเน้นไปยังยอดรายได้โดยไม่ได้ระวังในเรื่องการปฏิบัติตามกฎเกณฑ์ ส่วนค่านิยมร่วมกันของสายงานอื่นอาจต้องการให้เน้นความสนใจเพื่อให้เกิดความแน่ใจว่ามีการปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ที่เกี่ยวข้อง วัฒนธรรมย่อยๆ ที่แตกต่างกันนี้อาจส่งผลต่อองค์กรได้ แต่ถ้าสายงานเหล่านี้ทำงานร่วมกัน ส่งเสริมซึ่งกันและกัน วัฒนธรรมที่แตกต่างนี้อาจสะท้อนออกมาเป็นความเสี่ยงที่องค์กรยอมรับได้และปรัชญาขององค์กร สำหรับองค์กรทั่วไป สายงานและฝ่ายงานต่างๆ ก็มีคุณลักษณะในการบรรลุเป้าหมายและการจัดการกับความเสี่ยงที่ต้องแตกต่างกันด้วย ดังนั้นความเข้าใจในการบริหารความเสี่ยงในภาพรวมทั้งองค์กร และของแต่ละหน่วยงาน ซึ่งจะถ่ายทอดไปสู่แผนงานและโครงการต่างๆ เพื่อก้าวไปสู่เป้าประสงค์ และวิสัยทัศน์ จึงแตกต่างกัน

๕. ความตระหนักถึงความเสี่ยงที่แท้จริง

องค์กรทั่วไปที่มีประวัติ ที่ไม่เคยได้รับความสูญเสียและไม่มีความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญที่สังเกตเห็นได้ อาจเชื่อว่าจะมีโอกาสเกิดขึ้น ในขณะที่องค์กรอาจมีพนักงานที่มีความสามารถ มีกระบวนการที่มีประสิทธิผลและเทคโนโลยีที่น่าเชื่อถือได้ มีความหลากหลายของสภาพแวดล้อมภายในและภายนอก ซึ่งสิ่งต่างๆ เหล่านี้สามารถเปลี่ยนแปลงได้อย่างรวดเร็ว ฝ่ายบริหารควรตระหนักว่าการดำเนินการที่ดีนั้นย่อมเกิดความอ่อนแอได้ ความอ่อนแอในมิติต่างๆ เป็นเรื่องของความเสี่ยง ซึ่งทำให้การบรรลุเป้าหมายอาจเบี่ยงเบนไปได้

๖. คณะกรรมการบริหาร

คณะกรรมการบริหารขององค์กร เป็นส่วนหนึ่งของสภาพแวดล้อมภายในที่สำคัญยิ่งและมีอิทธิพลต่อองค์ประกอบของสภาพแวดล้อมภายในอื่น ๆ อย่างมีนัยสำคัญ คณะกรรมการมีความเป็นอิสระจากฝ่ายบริหาร ประสบการณ์และภูมิความรู้ของบุคลากร ขอบเขตขององค์ประกอบและการพิจารณา กิจกรรม และความเหมาะสมของการปฏิบัติการ การบริหารความเสี่ยงขององค์กร ที่ได้ผลไม่อาจเกิดขึ้นได้ หากคณะกรรมการบริหารและผู้บริหาร และบุคลากรทุกคน มีความเข้าใจที่แตกต่างกันในเรื่องการบริหารเชิงรุกหรือการบริหารความเสี่ยงในภาพโดยรวมทั้งองค์กร

๒. การกำหนดวัตถุประสงค์ (Objectives Setting)

องค์กรควรมีการกำหนดวัตถุประสงค์ในการดำเนินงานที่ชัดเจน เพื่อให้มั่นใจว่าวัตถุประสงค์ที่กำหนดนั้นมีความสอดคล้องกับเป้าหมายเชิงกลยุทธ์ และความเสี่ยงที่องค์กรยอมรับได้ โดยการบริหารจัดการให้อยู่ในกรอบของ Risk Appetite และ Risk Tolerance

๓. การบ่งชี้เหตุการณ์ (Event Identification)

ในกระบวนการบ่งชี้เหตุการณ์ ควรต้องพิจารณาปัจจัยความเสี่ยงทุกด้านที่อาจเกิดขึ้น เช่น ความเสี่ยงด้านกลยุทธ์ การเงิน บุคลากร การปฏิบัติงาน กฎหมาย ระบบงาน สิ่งแวดล้อม ความสัมพันธ์ระหว่างเหตุการณ์ที่อาจเกิดขึ้น แหล่งความเสี่ยงทั้งจากสภาพแวดล้อมภายในและภายนอกองค์กร

สภาพแวดล้อมภายนอกองค์กร เป็นองค์ประกอบต่างๆ ที่อยู่ภายนอกองค์กรซึ่งมีอิทธิพลต่อวัตถุประสงค์/เป้าหมายขององค์กร เช่น

- วัฒนธรรม การเมือง กฎหมาย ข้อบังคับ การเงิน เทคโนโลยี เศรษฐกิจ สภาพแวดล้อมในการแข่งขันทั้งภายในประเทศและต่างประเทศ
- ตัวขับเคลื่อนหลักและแนวโน้มที่ส่งผลกระทบต่อวัตถุประสงค์ขององค์กร
- การยอมรับและคุณค่าของผู้มีส่วนได้เสียภายนอกองค์กร

สภาพแวดล้อมภายในองค์กร เป็นสิ่งต่างๆ ที่อยู่ภายในองค์กรและมีอิทธิพลต่อเป้าหมายขององค์กร เช่น

- ชีตความสามารถขององค์กร ในแง่ของทรัพยากรและความรู้ เช่น งบประมาณ บุคลากร เวลา กระบวนการ ระบบและเทคโนโลยี
- ระบบสารสนเทศ การ Flow ของข้อมูล และกระบวนการตัดสินใจทั้งที่เป็นทางการและไม่เป็นทางการ
- ผู้มีส่วนได้เสียภายในองค์กร
- นโยบาย วัตถุประสงค์ และกลยุทธ์องค์กร
- การรับรู้ คุณค่าและวัฒนธรรมองค์กร
- มาตรฐานและแบบจำลองที่พัฒนาโดยองค์กร
- โครงสร้าง เช่น ระบบการจัดการ บทบาทหน้าที่และความรับผิดชอบ

การระบุเหตุการณ์อาจดำเนินการโดยการสัมภาษณ์ผู้บริหารระดับสูง หรือฝ่ายบริหารที่รับผิดชอบในแผนงานหรือการดำเนินการนั้น และรวบรวมประเด็นความเสี่ยงสำคัญที่ได้รับความสะดวก หรือเป็นประเด็นที่กังวล เพื่อนำมาจัดทำภาพรวมความเสี่ยงขององค์กร (Corporate Risk Profile)

๔. การประเมินความเสี่ยง (Risk Assessment)

สำหรับการประเมินความเสี่ยงเป็นขั้นตอนที่จะต้องดำเนินการต่อจากการระบุความเสี่ยง โดยการประเมินความเสี่ยงประกอบด้วย ๒ กระบวนการหลัก ได้แก่

๔.๑ การวิเคราะห์ความเสี่ยง

เราจะพิจารณาสาเหตุและแหล่งที่มาของความเสี่ยง ผลกระทบที่ตามมาทั้งในทางบวกและทางลบ รวมทั้งโอกาสที่อาจเกิดขึ้นของผลกระทบที่อาจตามมา โดยจะต้องมีการระบุถึงปัจจัยที่มีผลกระทบต่อผลกระทบและโอกาสที่จะเกิดขึ้น ทั้งนี้เหตุการณ์หรือสถานการณ์หนึ่งๆ อาจเกิดผลที่ตามมาและกระทบต่อวัตถุประสงค์/เป้าหมายหลายด้าน นอกจากนั้นในการวิเคราะห์ควรพิจารณาถึงมาตรการจัดการความเสี่ยงที่ดำเนินการอยู่ ณ ปัจจุบัน รวมถึงประสิทธิผลของมาตรการดังกล่าวด้วย

๔.๒ การประเมินความเสี่ยง

การประเมินความเสี่ยงจะเปรียบเทียบระหว่างระดับของความเสี่ยงที่ได้จากการวิเคราะห์ความเสี่ยง เทียบกับระดับความเสี่ยงที่ยอมรับได้ (Risk Appetite) ในกรณีที่ระดับของความเสี่ยงไม่อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ของเกณฑ์การยอมรับความเสี่ยง ความเสี่ยงดังกล่าวจะได้รับการจัดการทันที

การกำหนดเกณฑ์ความเสี่ยง

เกณฑ์ที่ใช้ในการประเมินความเสี่ยงควรสะท้อนถึงคุณค่า วัตถุประสงค์และทรัพยากรขององค์กร โดยเกณฑ์บางประเภทอาจพัฒนาได้จากข้อกำหนดทางกฎหมาย หรือข้อบังคับของหน่วยงานกำกับดูแลหรือหน่วยงานที่เป็นสมาชิกอยู่ ซึ่งเกณฑ์ที่กำหนดต้องสอดคล้องกับนโยบายความเสี่ยงขององค์กรและมีการทบทวนอย่างต่อเนื่อง

ปัจจัยที่นำมาพิจารณาเพื่อประกอบการกำหนดเกณฑ์ความเสี่ยง

- ลักษณะและประเภทของผลกระทบที่สามารถเกิดขึ้น และแนวทางในการประเมินผลกระทบ
- แนวทางในการระบุโอกาสในการเกิดขึ้น
- กรอบเวลาของโอกาสและผลกระทบที่เกิดขึ้น
- แนวทางในการกำหนดระดับความเสี่ยง
- ระดับของความเสี่ยงที่สามารถยอมรับได้
- ระดับของความเสี่ยงที่จะต้องจัดการ

โอกาสที่จะเกิดเหตุการณ์ความเสี่ยง (Likelihood)

ระดับของโอกาสที่จะเกิดเหตุการณ์ความเสี่ยงและระดับของความเสียหาย แบ่งเป็น ๕ ระดับ โดยกำหนดนิยามในแต่ละระดับดังนี้

ระดับ	คำอธิบาย
5	ค่อนข้างแน่นอน
4	น่าจะเกิด
3	เป็นไปได้ที่จะเกิด
2	ไม่น่าจะเกิด
1	ยากที่จะเกิด

ระดับของความเสียหาย (Impact)

ระดับของความเสียหายจากเหตุการณ์ความเสี่ยง แบ่งเป็น ๕ ด้าน ดังนี้

๑. ผลกระทบด้านการเงิน
๒. ผลกระทบด้านชื่อเสียงและภาพลักษณ์องค์กร
๓. ผลกระทบต่อการไม่ปฏิบัติตามกฎ ระเบียบ ข้อบังคับ
๔. ผลกระทบต่อบุคลากรสำคัญขององค์กร
๕. ผลกระทบต่อความล่าช้าในการดำเนินงานโครงการที่สำคัญ

แต่ละด้านแบ่งเป็น ๕ ระดับ โดยกำหนดนิยามในแต่ละระดับ ดังนี้

ระดับ	คำอธิบาย
5	วิกฤต
4	มีนัยสำคัญ
3	ปานกลาง
2	น้อย
1	ไม่เป็นนัยสำคัญ

แผนภาพความเสี่ยง (Risk Map)

แผนภาพความเสี่ยงเป็นเครื่องมือที่ใช้สำหรับการรายงานระดับความเสี่ยงที่ได้รับการประเมิน โดยแสดงถึงความสัมพันธ์ระหว่างโอกาสที่จะเกิดความเสี่ยงและผลกระทบของความเสี่ยง โดยประกอบด้วย ๒ แกน ได้แก่

- แกนผลกระทบของความเสี่ยง (Risk Impact)
- แกนโอกาสที่จะเกิดความเสี่ยง (Risk Likelihood)

ทั้งนี้ เพื่อประโยชน์ในการจัดลำดับความเสี่ยงว่าความเสี่ยงที่ได้รับการประเมินอยู่ในกลุ่มประเภทความเสี่ยงสูง (แดง) ค่อนข้างสูง (ส้ม) ปานกลาง (เหลือง) หรือต่ำ (เขียว)

Impact	5					
	4					
	3					
	2					
	1					
		1	2	3	4	5
						Likelihood

- หลังจากได้รับผลการประเมินแล้ว ฝ่ายบริหารความเสี่ยง/ฝ่ายจัดการ จะดำเนินการ ดังนี้
- วิเคราะห์และสรุปผลการประเมิน โดยใช้ Risk Map ข้างต้น และจัดลำดับความสำคัญของประเด็นความเสี่ยง
 - นำเสนอผลการประเมินต่อที่ประชุมคณะผู้บริหาร เพื่อดำเนินการคัดเลือกประเด็นความเสี่ยงสำคัญที่ต้องจัดการดูแลรวมถึงการกำหนดฝ่ายจัดการที่รับผิดชอบ เพื่อดำเนินการ
 - จัดหามาตรการจัดการความเสี่ยงเพิ่มเติมจากที่มีอยู่ ณ ปัจจุบัน
 - นำเสนอประเด็นความเสี่ยงและมาตรการต่างๆ ที่กำหนดให้ต้องจัดการดูแลเพิ่มเติมต่อคณะกรรมการบริหารความเสี่ยง และคณะกรรมการบริหารองค์กร เพื่อทราบ

๕. การตอบสนองความเสี่ยง (Risk Response)

การตอบสนองความเสี่ยง (Risk Response) คือ เมื่อความเสี่ยงได้รับการบ่งชี้และประเมินความสำคัญแล้ว ผู้บริหารต้องประเมินวิธีการจัดการความเสี่ยงที่สามารถนำไปปฏิบัติได้ โดยการพิจารณาทางเลือกในการดำเนินการ การกำหนดแผนจัดการความเสี่ยงจะต้องคำนึงถึงความเสี่ยงที่ยอมรับได้และต้นทุนที่เกิดขึ้นเปรียบเทียบกับผลประโยชน์ที่จะได้รับ เพื่อให้การบริหารความเสี่ยงมีประสิทธิภาพ ผู้บริหารอาจต้องเลือกวิธีการจัดการความเสี่ยงอย่างใดอย่างหนึ่ง หรือหลายวิธีรวมกันในการจัดการความเสี่ยงที่เหมาะสมที่สุด เพื่อลดระดับโอกาสที่อาจเกิดขึ้นและผลกระทบของเหตุการณ์ให้อยู่ในช่วงที่องค์กรสามารถยอมรับได้ (Risk Appetite) กับต้นทุนที่เกิดขึ้นเปรียบเทียบกับประโยชน์ที่จะได้รับ รวมถึงข้อกฎหมายและข้อกำหนดอื่นๆ ที่เกี่ยวข้อง ความรับผิดชอบที่มีต่อสังคมหรือส่วนรวม

ระดับความเสี่ยงที่ยอมรับได้ คือ ระดับความเสี่ยงที่องค์กรยอมรับได้ โดยยังคงให้องค์กรสามารถดำเนินงานตามภารกิจ และบรรลุเป้าหมายหรือวัตถุประสงค์ที่วางไว้

กระบวนการบริหารความเสี่ยงที่มีประสิทธิภาพ ประกอบด้วย ๕ ขั้นตอน ดังนี้

๑. การกำหนดวัตถุประสงค์ การกำหนดวัตถุประสงค์ และกลยุทธ์ที่ชัดเจนขององค์กร หรือกระบวนการทำงาน คือ ขั้นตอนแรกของกระบวนการบริหารความเสี่ยง วัตถุประสงค์และกลยุทธ์ดังกล่าวควรมีการกำหนดให้ชัดเจน และสื่อสารให้แก่หน่วยงานต่างๆ ที่เกี่ยวข้องในองค์กรด้วย เพื่อให้มีความเข้าใจตรงกัน โดยมีขั้นตอนการกำหนดวัตถุประสงค์ ดังนี้

- กำหนดวัตถุประสงค์ เป้าหมาย กลยุทธ์ ระดับองค์กร
- กำหนดกระบวนการ /โครงการ และกิจกรรมที่ทำให้บรรลุวัตถุประสงค์ระดับองค์กร
- กำหนดวัตถุประสงค์ระดับกระบวนการ /กิจกรรมและวัตถุประสงค์แต่ละระดับควร

กำหนดเป้าหมายและตัวชี้วัดที่ชัดเจน และสามารถวัดผลได้ โดยเป็นไปตามหลักการ “SMART” คือ

Specific (ชัดเจน) มีการระบุผลตอบแทนหรือผลลัพธ์ที่ต้องการอย่างชัดเจน เพื่อให้ทุกคนเข้าใจได้

Measurable (วัดผลได้) สามารถวัดผลและระบุหลักเกณฑ์ของการวัดผลได้

Achievable (บรรลุผลได้) มีความเป็นไปได้ที่จะบรรลุวัตถุประสงค์ตามสภาพ

การดำเนินงาน ระยะเวลา และทรัพยากรที่ได้รับการจัดสรร

Realistic (สมเหตุสมผล) สอดคล้องกับวัตถุประสงค์ของส่วนอื่นๆ ในองค์กรและสัมพันธ์กับเป้าหมายในระดับที่สูงกว่า

Timely (มีกำหนดเวลา) มีการระบุเวลาที่ชัดเจนว่าต้องการบรรลุวัตถุประสงค์เมื่อไร

๒. การบ่งชี้ความเสี่ยง ความเสี่ยงและเหตุแห่งความเสี่ยง ควรครอบคลุมความเสี่ยงสำคัญ คือ ความเสียหายหรือเหตุการณ์ต่างๆ ที่อาจมีผลกระทบในเชิงลบต่อองค์กร ความไม่แน่นอนที่อาจมีผลกระทบต่อการบรรลุวัตถุประสงค์และกลยุทธ์ขององค์กร และเหตุการณ์ที่อาจทำให้องค์กรเสียโอกาสในการได้สิ่งที่ดี

๓. การประเมินความเสี่ยง คือ พิจารณาความเสี่ยงที่มีอยู่ก่อนจะทำการควบคุมใดๆ หลังจากนั้นจึงพิจารณาว่า การปฏิบัติงานในปัจจุบันได้มีวิธีการอย่างไรในการจัดการความเสี่ยง ในการประเมินความเสี่ยง ควรพิจารณาให้ครอบคลุมในเรื่องโอกาสที่อาจเกิดขึ้น และผลกระทบที่องค์กรจะได้รับ

๔. การจัดการความเสี่ยง การตอบสนองความเสี่ยง อาจเลือกใช้เป็นวิธีใดวิธีหนึ่งหรือหลายวิธีร่วมกัน ดังนี้

- **Avoid (การหลีกเลี่ยง)** ลดโอกาสที่จะเกิดให้เหลือศูนย์ คือ การหลีกเลี่ยง หรือการไม่ยอมรับความเสี่ยงนั้นเลย เป็นการดำเนินการเพื่อหลีกเลี่ยงเหตุการณ์ที่ก่อให้เกิดความเสี่ยง มักใช้ในกรณีที่ความเสี่ยงมีความรุนแรงสูง ไม่สามารถหาวิธีลด/จัดการให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้

- Share (การโอน) หมายถึงการถ่ายโอนความเสี่ยงทั้งหมดหรือบางส่วนไปยังบุคคล/หน่วยงานภายนอกองค์กร ให้ช่วยแบกรับภาระความเสี่ยงแทน เช่น การซื้อกรมธรรม์ประกันภัย
- Reduce (การลด) หมายถึง การหามาตรการจัดการ เพื่อลดโอกาสการเกิดเหตุการณ์ความเสี่ยง หรือลดผลกระทบที่อาจเกิดขึ้น ให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ เช่น การเตรียมแผนฉุกเฉิน (Contingency plan)
- Accept (การยอมรับ) หมายถึง ใช้วิธีการเดิมต่อไปในการจัดการความเสี่ยง โดยความเสี่ยงที่เหลือในปัจจุบันอยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ไม่ต้องดำเนินการใดๆ เพื่อลดโอกาสหรือผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นอีก มักใช้กับความเสี่ยงที่มีต้นทุนของมาตรการจัดการสูงไม่คุ้มกับประโยชน์ที่ได้รับ

๕. การติดตามผลและการรายงาน องค์ประกอบหลักของการติดตามผล และการรายงาน คือ การประเมินคุณภาพและความเหมาะสมในการปฏิบัติงานเพื่อลดความเสี่ยง รวมไปถึงการระบุความเสี่ยงที่สามารถโอนย้ายออกไปภายนอกองค์กรได้ และการรายงานความเสี่ยงจากทุกองค์กรอย่างสม่ำเสมอ สอดคล้องและต่อเนื่อง องค์ประกอบสำคัญของการติดตาม คือ องค์ประกอบการสื่อสารที่ต้องดำเนินการอย่างรวดเร็วและสม่ำเสมอโดยวิธีการที่หลากหลาย เช่น การประชุม การจัดทำรายงานประจำเดือน เป็นต้น เพื่อให้ผู้บริหารได้ทำการสอบทานสถานะของความเสี่ยงและแผนการดำเนินงาน สิ่งเหล่านี้ จะช่วยให้เกิดการบอกกล่าวข้อมูลที่สำคัญ และทำให้เกิดการตัดสินใจที่มีประสิทธิภาพได้อย่างทันเวลา

๖. กิจกรรมการควบคุม (Control Activities)

กิจกรรมการควบคุม คือ นโยบายและกระบวนการปฏิบัติงาน เพื่อให้มั่นใจว่าได้มีการจัดการความเสี่ยงให้อยู่ในระดับที่สามารถยอมรับได้ เพื่อป้องกันไม่ให้เกิดผลกระทบต่อเป้าหมายขององค์กร เนื่องจากแต่ละองค์กรมีการกำหนดวัตถุประสงค์และเทคนิคการนำไปปฏิบัติเป็นของเฉพาะองค์กร ดังนั้น กิจกรรมการควบคุมจึงมีความแตกต่างกัน ซึ่งอาจแบ่งได้เป็น ๔ ประเภท คือ

๑. การควบคุมเพื่อการป้องกัน (Preventive Control) เป็นวิธีการควบคุมที่กำหนดขึ้นเพื่อป้องกันไม่ให้เกิดความเสี่ยงและข้อผิดพลาดตั้งแต่แรก
๒. การควบคุมเพื่อให้ตรวจพบ (Detective Control) เป็นวิธีการควบคุมเพื่อให้ค้นพบข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้นแล้ว
๓. การควบคุมโดยการชี้แนะ (Directive Control) เป็นวิธีการควบคุมที่ส่งเสริมหรือกระตุ้นให้เกิดความสำเร็จตามวัตถุประสงค์ที่ต้องการ
๔. การควบคุมเพื่อการแก้ไข (Corrective Control) เป็นวิธีการควบคุมที่กำหนดขึ้นเพื่อแก้ไขข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้น และป้องกันไม่ให้เกิดซ้ำอีกในอนาคต

ทั้งนี้ในการดำเนินกิจกรรมการควบคุม ควรต้องคำนึงถึงความคุ้มค่าในด้านค่าใช้จ่ายและต้นทุนกับผลประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับด้วย โดยกิจกรรมการควบคุมควรมีองค์ประกอบ ดังนี้

- วิธีการดำเนินงาน (ขั้นตอน, กระบวนการ)
- การกำหนดบุคลากรภายในองค์กรเพื่อรับผิดชอบการควบคุมนั้น ซึ่งควรมีความรับผิดชอบดังนี้
 - (ก) พิจารณาประสิทธิผลของการจัดการความเสี่ยงที่ได้ดำเนินการอยู่ในปัจจุบัน
 - (ข) พิจารณาการปฏิบัติเพิ่มเติมที่จำเป็น เพื่อเพิ่มประสิทธิผลของการจัดการความเสี่ยง
- กำหนดระยะเวลาแล้วเสร็จของงาน

๗. ข้อมูลและการติดต่อสื่อสาร (Information and Communication)

สารสนเทศเป็นสิ่งจำเป็นสำหรับองค์กรในการบ่งชี้ ประเมิน และจัดการความเสี่ยง ข้อมูลสารสนเทศที่เกี่ยวข้องกับองค์กร ทั้งจากแหล่งข้อมูลภายในและภายนอกองค์กร ควรได้รับการบันทึกและสื่อสารไปยังบุคลากรในองค์กรอย่างเหมาะสม ทั้งในด้านรูปแบบและเวลา เพื่อให้สามารถปฏิบัติงานตามหน้าที่และความรับผิดชอบได้ รวมถึงเป็นการรายงานการบริหารจัดการความเสี่ยง เพื่อให้ทุกคนในองค์กรได้รับทราบถึงความเสี่ยงที่เกิดขึ้น และผลของการบริหารจัดการความเสี่ยงเหล่านั้น

การสื่อสารที่มีประสิทธิภาพยังครอบคลุมถึงการสื่อสารจากระดับบนลงล่าง และระดับล่างไปสู่บน และการสื่อสารระหว่างหน่วยงาน

การบริหารความเสี่ยงควรใช้ทั้งข้อมูลในอดีตและปัจจุบัน ข้อมูลในอดีตจะแสดงแนวโน้มของเหตุการณ์และช่วยคาดการณ์การปฏิบัติงานในอนาคต ส่วนข้อมูลปัจจุบันมีประโยชน์ต่อผู้บริหารในการพิจารณาความเสี่ยงที่เกิดขึ้นในกระบวนการ สายงาน หรือหน่วยงานซึ่งช่วยให้องค์กรสามารถปรับเปลี่ยนกิจกรรมการควบคุมตามความจำเป็นเพื่อให้ความเสี่ยงอยู่ในระดับที่ยอมรับได้

๘. การติดตาม (Monitoring)

กระบวนการบริหารความเสี่ยงที่ดำเนินการภายในองค์กร มีความจำเป็นต้องได้รับการสื่อสารถึงการประเมินความเสี่ยงและการควบคุม ความคืบหน้าในการบริหารความเสี่ยง การดูแลติดตามแนวโน้มของความเสี่ยงหลัก รวมถึงการเกิดเหตุการณ์ผิดปกติอย่างต่อเนื่อง เพื่อให้มั่นใจว่า

- เจ้าของความเสี่ยง (Risk Owner) มีการติดตาม ประเมินสถานการณ์ วิเคราะห์ และบริหารความเสี่ยงที่อยู่ภายใต้ความรับผิดชอบของตนอย่างสม่ำเสมอ และเหมาะสม
- ความเสี่ยงที่มีผลกระทบสำคัญต่อการบรรลุวัตถุประสงค์ขององค์กร ได้รับการรายงานถึงความคืบหน้าในการบริหารความเสี่ยง และแนวโน้มของความเสี่ยงต่อผู้บริหารที่รับผิดชอบและคณะกรรมการบริหารความเสี่ยง

➤ ระบบการควบคุมภายในที่วางไว้มีความเพียงพอ เหมาะสม มีประสิทธิผล และมีการนำมาปฏิบัติใช้จริง เพื่อป้องกันหรือลดความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้น รวมทั้งมีการปรับปรุงแก้ไขการควบคุมภายในอย่างสม่ำเสมอ เพื่อให้สอดคล้องกับสถานการณ์หรือความเสี่ยงที่เปลี่ยนแปลงไป

ฝ่ายบริหารความเสี่ยงจะประสานงานให้ฝ่ายจัดการที่รับผิดชอบความเสี่ยง รายงานสถานะความเสี่ยง รวมถึงกระบวนการบริหารความเสี่ยงให้ที่ประชุมผู้บริหาร คณะกรรมการบริหารความเสี่ยง และคณะกรรมการบริหารองค์กร เพื่อทราบ/พิจารณาต่อไป

ฝ่ายจัดการควรวิเคราะห์/ติดตามการเปลี่ยนแปลงของสภาพแวดล้อมทั้งภายในและภายนอก รวมถึงการเปลี่ยนแปลงในความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้น ซึ่งอาจส่งผลให้ต้องมีการทบทวนการจัดการความเสี่ยง และการจัดลำดับความสำคัญ รวมถึงอาจนำไปใช้ในการทบทวนกรอบการบริหารความเสี่ยงโดยรวม

๓. แนวคิดเกี่ยวกับการควบคุมภายใน

ปัจจุบันการตรวจสอบของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน ได้รับคำบอกกล่าวว่าเป็นไปในทางไม่สร้างสรรค์ เนื่องจากสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินได้ตรวจสอบ โดยเน้นให้ความสำคัญกับความไม่ถูกต้อง ความไม่พึงประสงค์ และความไม่โปร่งใสมากกว่าความถูกต้อง ความพึงประสงค์และความโปร่งใสทางการเงิน การงาน และผลงานของหน่วยงานของรัฐ ซึ่งผลงานของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินในปัจจุบัน ไม่สามารถแก้ปัญหาการฉ้อราษฎร์บังหลวงทั้งปวงได้ โดยเฉพาะอย่างยิ่งการฉ้อราษฎร์บังหลวงเกี่ยวกับการจัดซื้อจัดจ้าง รวมทั้งการจัดเก็บรายได้ของหน่วยงานของรัฐ สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน จึงเห็นความจำเป็นที่จะต้องปรับบทบาทใหม่ โดยให้ความสำคัญกับการสนับสนุนหน่วยงานของรัฐ ให้มีระบบการควบคุมภายในที่เพียงพอ สามารถป้องกันหรือตรวจพบความไม่ถูกต้อง ความไม่พึงประสงค์ และความไม่โปร่งใสทางการเงิน การงาน และการประเมินผลได้เองด้วยการสร้างกลไกการควบคุมและการตรวจสอบที่มีประสิทธิภาพ ซึ่งเป็นการเปลี่ยนบทบาทจากการตรวจสอบ เพื่อป้องกัน โดยอ้อมเป็นการตรวจสอบเพื่อป้องกันโดยตรง ซึ่งจะส่งผลให้หน่วยงานของรัฐมีศักยภาพเข้มแข็งขึ้น เมื่อหน่วยงานของรัฐมีระบบการป้องกันความไม่ถูกต้อง ไม่พึงประสงค์และไม่โปร่งใสที่เข้มแข็งแล้ว สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินก็สามารถนำทรัพยากรไปตรวจสอบเรื่องอื่นที่อาจส่งผลให้เกิดความเสียหายแก่การเงิน และทรัพย์สินของทางราชการได้มากขึ้น ซึ่งสามารถให้ความเชื่อมั่นต่อรัฐบาล รัฐสภา และประชาชน

ระบบการควบคุมภายใน เป็นเครื่องมือด้านการจัดการประเภทหนึ่ง ที่ถูกนำมาช่วยในการบริหารงาน และเป็นกลไกพื้นฐานสำคัญของกระบวนการกำกับดูแล การดำเนินกิจกรรมต่างๆในหน่วยงาน เพื่อให้การดำเนินงานเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ และบรรลุวัตถุประสงค์ เนื่องจากระบบการควบคุมภายใน เป็นเครื่องมือที่ช่วยในการป้องกัน และรักษาทรัพย์สินของหน่วยงาน ช่วยให้การใช้ทรัพยากรของหน่วยงานเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ และช่วยให้การปฏิบัติงานในขั้นตอนต่างๆเป็นไปอย่างถูกต้องเหมาะสม คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน จึงอาศัยอำนาจตามพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วย

การตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. ๒๕๔๒ มาตรา ๑๕ (๓) (ก) ออกระเบียบ เรียกว่า “ระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินว่าด้วยการกำหนดมาตรฐานการควบคุมภายใน พ.ศ. ๒๕๔๔” เพื่อให้ผู้บริหารระดับสูงซึ่งมีหน้าที่รับผิดชอบในการกำหนดนโยบาย และมาตรการการควบคุมของหน่วยงาน มาตรฐานการควบคุมภายในของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินไปใช้เป็นแนวทาง สำหรับการจัดวางระบบการควบคุมภายในของหน่วยงาน ให้เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและบรรลุตามวัตถุประสงค์ของการควบคุมภายใน

มาตรฐานการควบคุมภายใน

๑. ความหมาย วัตถุประสงค์ แนวคิดและการพัฒนาการควบคุมภายใน

๑.๑ ความหมายและวัตถุประสงค์ของการควบคุมภายใน

การควบคุมภายใน หมายถึง กระบวนการที่ผู้กำกับดูแลฝ่ายบริหารและบุคลากรทุกระดับของหน่วยรับตรวจ กำหนดให้มีขึ้นเพื่อให้มีความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลว่าการดำเนินงานจะบรรลุผลสำเร็จตามวัตถุประสงค์ ดังต่อไปนี้

๑) การดำเนินงาน (Operation : O) หมายถึง การบริหารจัดการ การใช้ทรัพยากรให้เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล รวมถึงการดูแลรักษาทรัพย์สิน การป้องกันหรือลดความผิดพลาด ความเสียหายการรั่วไหล การสิ้นเปลืองหรือการทุจริตของหน่วยรับตรวจ

๒) การรายงานทางการเงิน (Financial : F) หมายถึง รายงานทางการเงินที่จัดทำขึ้นเพื่อใช้ภายในและภายนอกหน่วยรับตรวจ เป็นไปอย่างถูกต้อง เชื่อถือได้ และทันเวลา

๓) การปฏิบัติตามกฎหมายและระเบียบข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง (Compliance : C) ได้แก่ การปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ หรือมติคณะรัฐมนตรีที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานของหน่วยรับตรวจรวมทั้งการปฏิบัติตามนโยบาย และวิธีการปฏิบัติงานที่องค์กรได้กำหนดขึ้น

๑.๒ แนวคิดของการควบคุมภายใน

จากความหมายของการควบคุมภายในข้างต้นสะท้อนให้เห็นถึงแนวคิดเกี่ยวกับการควบคุมภายใน ดังนี้

๑) การควบคุมภายในเป็นกระบวนการที่รวมไว้หรือเป็นส่วนหนึ่งในการปฏิบัติงานตามปกติ การควบคุมภายในมิใช่เหตุการณ์ใดเหตุการณ์หนึ่ง และมีผลสุดท้ายของการกระทำแต่เป็นกระบวนการ(Process) ที่มีการปฏิบัติอย่างต่อเนื่อง ซึ่งกำหนดไว้ในกระบวนการปฏิบัติงาน (Built in) ประจำวันตามปกติของหน่วยรับตรวจ ดังนั้นฝ่ายบริหารจึงควรนำการควบคุมภายในมาใช้โดยรวมเป็นส่วนหนึ่งของกระบวนการบริหารงาน ซึ่งได้แก่ การวางแผน (Planning) การดำเนินการ (Executing) และการติดตามผล (Monitoring)

๒) การควบคุมภายในเกิดขึ้นได้โดยบุคลากรของหน่วยรับตรวจ บุคลากรทุกระดับเป็นผู้มีบทบาทสำคัญในการให้ความสนับสนุนระบบการควบคุมภายในของหน่วยรับตรวจให้มีประสิทธิผล ผู้บริหารเป็นผู้รับผิดชอบในการกำหนดและจัดให้มีระบบการควบคุมภายในที่มีประสิทธิผลด้วยการสร้าง

บรรยากาศสภาพแวดล้อมการควบคุม กำหนดทิศทาง กลไกการควบคุมและกิจกรรมต่างๆ รวมทั้งการติดตามผลการควบคุมภายใน ส่วนบุคลากรอื่นของหน่วยรับตรวจมีหน้าที่รับผิดชอบโดยการปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายในที่ฝ่ายบริหารกำหนดขึ้น

๓) การควบคุมภายในให้ความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลว่าการปฏิบัติงานจะบรรลุผลสำเร็จตามวัตถุประสงค์ที่กำหนด ถึงแม้ว่าการควบคุมภายในจะออกแบบไว้ให้มีประสิทธิผลเพียงใดก็ตาม ก็ไม่สามารถให้ความมั่นใจว่าจะทำให้การดำเนินงานบรรลุผลสำเร็จตามวัตถุประสงค์ได้อย่างสมบูรณ์ตามที่ตั้งใจไว้ ทั้งนี้เพราะการควบคุมภายในมีข้อจำกัด เช่น โอกาสที่จะเกิดข้อผิดพลาดจากบุคลากร เนื่องจากความไม่ระมัดระวัง ไม่เข้าใจคำสั่ง หรือการใช้ดุลยพินิจผิดพลาด การสมรู้ร่วมคิดกัน การปฏิบัติผิดกฎหมาย ระเบียบและกฎเกณฑ์ที่กำหนดไว้ ที่สำคัญที่สุด คือ การที่ผู้บริหารหลีกเลี่ยงขั้นตอนของระบบการควบคุมภายในหรือใช้อำนาจในทางที่ผิด นอกจากนี้ การวางระบบการควบคุมภายในจะต้องคำนึงถึงต้นทุนและผลประโยชน์ที่เกี่ยวข้องกันว่า ผลประโยชน์ที่ได้รับจากการควบคุมภายในจะคุ้มค้ำกับต้นทุนที่เกิดขึ้น

๒. ความรับผิดชอบของฝ่ายบริหารต่อการควบคุมภายใน

“การควบคุมภายในเป็นเครื่องมือที่ผู้บริหารนำมาใช้เพื่อให้ความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลว่าการดำเนินงานจะบรรลุผลสำเร็จตามวัตถุประสงค์ที่กำหนด”

“การควบคุมภายใน” หรือ “ระบบการควบคุมภายใน” เป็นสิ่งที่ผู้บริหารระดับสูงของหน่วยรับตรวจทุกคน ควรให้ความสำคัญเพราะเป็นพันธกรณีที่สำคัญ ซึ่งจะช่วยให้สามารถปฏิบัติงานได้สำเร็จลุล่วงตามนโยบายและวัตถุประสงค์ของหน่วยรับตรวจ ดังนั้น การออกแบบการควบคุมภายในอย่างเหมาะสม และการติดตามผลการปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายในที่ฝ่ายบริหารกำหนด รวมทั้งการประเมินผลอย่างต่อเนื่อง จะช่วยให้ผู้บริหารได้รับทราบจุดอ่อนต่างๆ ที่เกิดขึ้นเพื่อนำมาปรับปรุงแก้ไขให้หน่วยรับตรวจสามารถปฏิบัติงานได้สำเร็จตามนโยบายและวัตถุประสงค์อย่างต่อเนื่อง

ผู้บริหารระดับสูง ของหน่วยรับตรวจมีหน้าที่รับผิดชอบโดยตรงในการกำหนดหรือออกแบบและประเมินผลการควบคุมภายในของหน่วยรับตรวจ รวมถึงการกำหนดหรือออกแบบระบบการควบคุมภายในของส่วนงานต่างๆ ภายใต้ความรับผิดชอบให้มีประสิทธิผลในระดับที่น่าพอใจอยู่เสมอ โดยผู้บริหารริเริ่มและดำเนินการสร้างบรรยากาศเพื่อให้เกิดสภาพแวดล้อมของการควบคุม และปฏิบัติตนให้เป็นตัวอย่างที่ดีในเรื่องความซื่อสัตย์ ความมีคุณธรรมและจริยธรรม ในส่วนที่เกี่ยวกับการตรวจสอบภายใน ผู้บริหารควรกำหนดบทบาทของหน่วยตรวจสอบภายในให้เป็นส่วนหนึ่งของโครงสร้างการควบคุมภายใน โดยทำหน้าที่สอบทานหรือประเมินผลการควบคุมภายในของหน่วยรับตรวจอย่างเป็นอิสระ (Independent Assessment) เพื่อให้ความมั่นใจว่าหน่วยรับตรวจมีการควบคุมภายในที่มีประสิทธิผล มีกระบวนการบริหารความเสี่ยงอยู่ในระดับที่ยอมรับได้

ผู้บริหารระดับรองลงมาทุกระดับ มีหน้าที่กำหนดหรือออกแบบการควบคุมภายในของส่วนงานที่แต่ละคนรับผิดชอบ ให้สอดคล้องกับการควบคุมภายในที่หน่วยรับตรวจกำหนด และสอบทานหรือประเมินประสิทธิผลการปฏิบัติงานภายใต้ระบบการควบคุมภายในที่นำมาใช้ การประเมินการควบคุมด้วยตนเอง (Control Self Assessment) เป็นวิธีการหนึ่งซึ่งช่วยให้ผู้ปฏิบัติงานมีส่วนร่วมในการปรับปรุงเปลี่ยนแปลงการควบคุมภายในให้มีความรัดกุม การปลูกฝังให้ผู้ได้บังคับบัญชาที่มีความเข้าใจ มองเห็นความสำคัญ มีวินัยและจิตสำนึกที่ดีก็เป็นสิ่งสำคัญซึ่งช่วยให้การควบคุมภายในมีประสิทธิภาพอย่างต่อเนื่อง เช่น ผู้บริหารฝ่ายการเงินหรือหัวหน้าการเงินรับผิดชอบการควบคุมภายในด้านการเงินการบัญชี ผู้บริหารฝ่ายพัสดุรับผิดชอบการควบคุมภายในด้านพัสดุของส่วนงานที่รับผิดชอบ เป็นต้น

“ผู้บริหารควรตระหนักว่าโครงสร้างการควบคุมภายในที่ดี เป็นพื้นฐานที่สำคัญของการควบคุมเพื่อให้การดำเนินงานบรรลุผลสำเร็จตามวัตถุประสงค์ของหน่วยรับตรวจ”

การจัดให้มีโครงสร้างการควบคุมภายในที่มีประสิทธิผลและเพียงพอ นั้นขึ้นอยู่กับผู้บริหารของหน่วยรับตรวจ ต้องดำเนินการเพื่อความมั่นใจได้ว่าหน่วยงานของตน มีโครงสร้างการควบคุมภายในที่เหมาะสม ติดตามผล และปรับปรุงให้ทันกับเหตุการณ์ที่เปลี่ยนแปลงไปเพื่อให้การควบคุมนั้นมีประสิทธิผลอยู่เสมอ ทักษะที่ดีต่อการควบคุมภายใน และการสนับสนุนจากผู้บริหารเป็นสิ่งสำคัญที่จะทำให้เกิดการควบคุมภายในที่ดี นอกจากนี้ผู้บริหารต้องเป็นผู้ที่มีความซื่อสัตย์สุจริตทั้งต่อตนเองและต่อองค์กร และควรมีความรู้ความเข้าใจอย่างเพียงพอในหลักการพื้นฐานของการควบคุมภายในและให้ความสำคัญของการจัดให้มีการควบคุมภายใน การนำการควบคุมภายในไปปฏิบัติและการดำรงรักษาไว้ซึ่งการควบคุมภายในที่มีประสิทธิผล

ผู้บริหารควรกำหนดให้หน่วยตรวจสอบภายในเป็นส่วนหนึ่งของโครงสร้างองค์กร โดยมีหน้าที่ประเมินระบบการควบคุมภายในอย่างเป็นอิสระ หัวหน้าหน่วยตรวจสอบภายในควรเป็นผู้ที่มีประสบการณ์ ทักษะและมีคุณสมบัติเหมาะสม หน่วยตรวจสอบภายในควรมีทรัพยากรที่เพียงพอและมีบุคลากรที่มีความรู้ ความสามารถที่จะทำหน้าที่ประเมินระบบการควบคุมภายใน เพื่อสนับสนุนข้อมูลสารสนเทศต่อผู้บริหารในการปรับปรุงระบบการควบคุมภายใน และกระบวนการบริหารความเสี่ยง

๓. การพัฒนาการควบคุมภายใน

ระบบการควบคุมภายใน เป็นกลไกที่สำคัญและเป็นเครื่องมือในการบริหารงานของผู้บริหารทั้งภาครัฐและเอกชน เป็นกระบวนการที่ช่วยเสริมสร้างความมีประสิทธิภาพในการดำเนินงานให้หน่วยงานบรรลุผลสำเร็จตามวัตถุประสงค์ที่ตั้งไว้ การควบคุมภายในจึงต้องมีการพัฒนาอยู่เสมอ เพราะนอกจากจะช่วยให้หน่วยงานมีระบบการควบคุมภายในที่ดีแล้ว ยังส่งเสริมให้เกิดการบริหารกิจการบ้านเมืองและสังคมที่ดีอีกด้วย กลไกภายนอกและกลไกภายในที่ใช้ในการพัฒนาการควบคุมภายใน ประกอบด้วย

๓.๑ กลไกภายนอก – องค์กรที่กำกับดูแล

องค์กรที่กำกับดูแลต้องเข้ามามีบทบาท โดยการกำหนดกฎเกณฑ์ ข้อบังคับและแนวทางปฏิบัติเพื่อสนับสนุนและเสริมสร้างให้เกิดการจัดการด้านการควบคุมภายใน ซึ่งในปัจจุบันองค์กรกำกับดูแลทั้งภาครัฐและเอกชนได้ดำเนินการอย่างต่อเนื่อง เช่น

- **ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย** ออกข้อกำหนดให้บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ฯ ต้องจัดให้มีระบบการควบคุมภายในที่เหมาะสมและมีประสิทธิภาพ
- **คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน** ได้ออกระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินว่าด้วยการกำหนดมาตรฐานการควบคุมภายใน พ.ศ. ๒๕๔๔ กำหนดให้หน่วยรับตรวจนำมาตรฐานการควบคุมภายในตามระเบียบฯ ไปใช้เป็นแนวทางการจัดวางและประเมินผลการควบคุมภายในให้เกิดประสิทธิผลและประสิทธิภาพพร้อมรายงานต่อคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินและผู้ที่เกี่ยวข้องทราบ
- **สำนักนายกรัฐมนตรี** ได้ออกระเบียบว่าด้วยการตรวจสอบและประเมินผลภาคราชการ พ.ศ.๒๕๔๘ ซึ่งคณะกรรมการตรวจสอบและประเมินผลภาคราชการตามระเบียบฯ ได้กำหนดให้การปฏิบัติตามระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินว่าด้วยการกำหนดมาตรฐานการควบคุมภายใน พ.ศ. ๒๕๔๔ เป็นตัวชี้วัดส่วนหนึ่งในการติดตามและประเมินผลส่วนราชการ เพื่อเสริมสร้างความเข้มแข็งของการกำกับดูแลและควบคุมตนเองที่ดีของส่วนราชการ

๓.๒ กลไกภายในหน่วยงาน ได้แก่

๑) คณะกรรมการบริหารและฝ่ายบริหารระดับสูง

คณะกรรมการบริหารและฝ่ายบริหารระดับสูง เป็นผู้มีบทบาทสำคัญในการผลักดันให้มีการพัฒนาระบบการควบคุมภายในขององค์กรให้มีประสิทธิภาพอย่างต่อเนื่อง โดยให้ความสำคัญในการกำหนดวัตถุประสงค์ แนวทางการติดตามประเมินผลการควบคุมภายในและการปรับปรุงจุดอ่อนของการควบคุมภายใน รวมทั้งปฏิบัติตนให้เป็นแบบอย่างที่ดีในเรื่องของจริยธรรมและความซื่อสัตย์ ไม่ยึดผลประโยชน์ของตนเองเป็นสำคัญ ไม่ใช้ประโยชน์จากตำแหน่งหน้าที่ของหน่วยงานเพื่อประโยชน์ของตนเอง รวมทั้งไม่ใช้โอกาสและช่องโหว่ในกฎ ข้อบังคับ แสวงหาผลประโยชน์ให้กับตนเอง ซึ่งจะทำให้สามารถลดข้อจำกัดของการควบคุมภายในลงได้ ส่งผลให้เกิดการพัฒนาและนำพาองค์กรไปสู่การดำเนินกิจการอย่างยั่งยืน

๒) หัวหน้าส่วนงานย่อยและผู้ปฏิบัติ

หัวหน้าส่วนงานย่อยเป็นผู้นำเอาวิธีการควบคุมต่างๆ ไปใช้ในการควบคุมงานและกำกับดูแลให้ผู้ปฏิบัติงานปฏิบัติตามวิธีการที่ฝ่ายบริหารกำหนด นอกจากนั้นหัวหน้าส่วนงานย่อยยังเป็นผู้ที่มี

ความรู้ ความเข้าใจปัญหาอุปสรรค จุดอ่อนการควบคุมภายในและความเสี่ยงในกิจกรรมที่รับผิดชอบเป็นอย่างดี จึงเป็นบุคคลสำคัญที่จะช่วยให้การพัฒนาระบบการควบคุมภายในมีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น อย่างไรก็ตาม หัวหน้าส่วนงานย่อยและผู้ปฏิบัติงานต้องปฏิบัติหน้าที่ด้วยความซื่อสัตย์สุจริตอย่างสม่ำเสมอควบคู่ไปด้วย

๓) ผู้ตรวจสอบภายใน

ผู้ตรวจสอบภายในมีหน้าที่และความรับผิดชอบโดยตรงในเรื่องการควบคุมภายใน โดยการประเมินผลการควบคุมภายในอย่างเป็นระบบและมีแบบแผน เพื่อช่วยให้องค์กรสามารถพัฒนากระบวนการการควบคุมภายในให้มีประสิทธิผลและประสิทธิภาพยิ่งขึ้น รวมทั้งเป็นผู้ที่มีบทบาทในการกระตุ้นบุคลากรทุกระดับภายในหน่วยงานให้เห็นความสำคัญของการควบคุมภายในและปฏิบัติตามระบบด้วยความเคร่งครัดอย่างมีวินัย

๔) วิธีการควบคุมและเครื่องมือที่ใช้

วิธีการควบคุมที่นำมาใช้ในปัจจุบันอาจเหมาะสมกับสภาพแวดล้อมในขณะที่ใช้ เมื่อเหตุการณ์เปลี่ยนแปลงไป วิธีการควบคุมที่ใช้อยู่อาจไม่เหมาะสม ผู้รับผิดชอบในการประเมินผลการควบคุมภายในจะต้องคิดนำวิธีการควบคุมใหม่ๆ มาปรับปรุงใช้ให้เหมาะสม นอกจากนี้ยังต้องปรับเปลี่ยนเครื่องมือที่ใช้ให้มีความทันสมัย สอดคล้องกับวิวัฒนาการที่เปลี่ยนแปลงไป

๔. การควบคุม แบ่งได้เป็น ๒ ประเภท ดังนี้

๔.๑ การควบคุมเชิงนามธรรม (Soft Controls)

หมายถึง การควบคุมที่เกิดขึ้นจากจิตสำนึก การกระทำ ทักษะ ความสามารถ ของบุคลากรทุกระดับที่แสดงออกให้เห็นว่าเป็นสิ่งที่ดีและเป็นประโยชน์ต่อหน่วยรับตรวจ ซึ่งไม่สามารถจับต้องได้ ส่งเสริมให้การปฏิบัติงานประสบผลสำเร็จตามวัตถุประสงค์ของหน่วยรับตรวจ เช่น ความซื่อสัตย์ ความโปร่งใส ความมีคุณธรรมและจริยธรรม ความขยันขันแข็ง ความรับผิดชอบ เป็นต้น

๔.๒ การควบคุมเชิงรูปธรรม (Hard Controls)

หมายถึง การควบคุมที่ฝ่ายบริหารกำหนดขึ้นเป็นลายลักษณ์อักษรเพื่อเป็นแนวทางในการปฏิบัติงานสำหรับผู้รับผิดชอบกิจกรรมให้ประสบผลสำเร็จตามวัตถุประสงค์ และเป็นสิ่งที่จับต้องได้ เช่น ผังโครงสร้างหน่วยรับตรวจ นโยบาย และคู่มือปฏิบัติงาน เป็นต้น

การควบคุมภายในจะมีประสิทธิผลเพียงใดก็ขึ้นอยู่กับการควบคุมทั้งสองส่วนประกอบกัน หน่วยรับตรวจที่มีระบบการควบคุมภายในที่มีประสิทธิผลจะให้ความสำคัญในเรื่องการควบคุมเชิงนามธรรม แต่ก็ไม่ได้ละเลยการควบคุมเชิงรูปธรรม

๕. ทฤษฎีการควบคุมภายในตามแนว COSO (Committee of Sponsoring Organization of the Trade Way Commission – COSO)

การควบคุมภายในองค์กร เป็นการควบคุมเพื่อให้มั่นใจว่ามีการแยกหน้าที่ความรับผิดชอบในการทำงานเพื่อลดความเสี่ยงในทุกๆ ด้าน โดยการควบคุมภายในที่เหมาะสมเป็นความรับผิดชอบของฝ่ายบริหารระดับสูงขององค์กรที่ต้องจัดวางการควบคุมภายในให้เพียงพอ การควบคุมภายในเป็นเครื่องมือซึ่งองค์กรกำหนดขึ้นเพื่อให้ความมั่นใจว่า กิจกรรมในการดำเนินการของหน่วยงานจะประสบความสำเร็จและได้ผลลัพธ์ตามวัตถุประสงค์ที่วางไว้ แนวคิดการควบคุมที่สำคัญของ COSO เกี่ยวกับการควบคุมภายใน มี ๔ ประการ ดังนี้

๑. การเปลี่ยนแนวความคิดว่า การควบคุมภายในเป็น “กระบวนการ (process) “ เป็นสิ่งที่ต้องกระทำอย่างเป็นขั้นตอน แต่ไม่ใช่เป็นผลสุดท้ายของการกระทำ (means not an end)

๒. การควบคุมภายในไม่ใช่เพียงแต่การกำหนดนโยบาย แบบฟอร์มที่สวยงามและไม่ใช้ระบบที่จะไปจ้างคนมาทำให้ หรือไม่ใช่คู่มือที่วางไว้บนหิ้งหนังสือ แต่เป็นกระบวนการที่ทุกคนในองค์กรต้องร่วมมือกันทำและอย่างต่อเนื่อง

๓. การควบคุมให้ความเชื่อมั่นในระดับสมเหตุสมผล (Reasonable Assurance) เท่านั้น เพราะการควบคุมมีข้อจำกัดที่แฝงอยู่ (Inherent Limitations)

๔. เป็นการกระทำเพื่อความสำเร็จตามวัตถุประสงค์ ๓ ประการของการควบคุม ได้แก่

- ประสิทธิภาพและประสิทธิผลของการปฏิบัติงาน (Operation)
- ความเชื่อถือได้ของรายงานการเงิน การบัญชี (Financial)
- การปฏิบัติตามกฎหมายและกฎระเบียบที่เกี่ยวข้อง (Compliance)

โครงสร้างการควบคุมภายในตามแนว COSO (Internal Control-COSO Framework)

การควบคุมภายในเป็นกระบวนการตรวจสอบกิจกรรมในการดำเนินงาน ซึ่งโดยทั่วไปจะใช้ระบบของ COSO ซึ่งประกอบด้วยองค์ประกอบหลักของการควบคุมภายใน ทั้งหมด ๕ องค์ประกอบที่มีความสัมพันธ์เกี่ยวเนื่องกัน ได้แก่

๑. สภาพแวดล้อมของการควบคุม (Control Environment)
๒. การประเมินความเสี่ยง (Risk Assessment)
๓. กิจกรรมการควบคุม (Control Activities)
๔. สารสนเทศและการสื่อสาร (Information and Communication)
๕. การติดตามผล (Monitoring)



องค์ประกอบของการควบคุมภายในตามแนวทางของ COSO

องค์ประกอบการควบคุม ๕ ประการตามแนว COSO อธิบายได้ดังนี้

๑. สภาพแวดล้อมของการควบคุม (Control Environment)

การจัดบรรยากาศการควบคุมในองค์กรโดยบุคคล องค์ประกอบด้านแรก เป็นองค์ประกอบเกี่ยวกับการสร้างจิตสำนึก (Control Consciousness) และบรรยากาศ (Atmosphere) ของการควบคุมในองค์กร เพื่อให้บุคลากรขององค์กร เกิดความเข้าใจและมีจิตสำนึกที่ดีในการควบคุม และการปฏิบัติงานตามความรับผิดชอบโดยเน้นการสร้างบรรยากาศโดยผู้บริหารระดับสูง (Tone at the top) COSO ถือว่าบุคลากรเป็นองค์ประกอบแรกและสำคัญที่สุด เพราะเป็นพื้นฐานและมีอิทธิพลสำคัญต่อบรรยากาศของการควบคุมภายในองค์กรนั้นทั้งหมด การมีบุคลากรดีเป็นแกนของจักรกลสำคัญ ในการผลักดันสิ่งดีอื่นๆ ให้เกิดขึ้นภายในองค์กร

COSO ระบุองค์ประกอบย่อยด้านสภาพแวดล้อมหลายประการ เช่น

๑.๑ ความซื่อสัตย์และจริยธรรม (Integrity and Ethical Values)

ผู้บริหารควรแจ้งให้พนักงานทุกคนทราบว่า การปฏิบัติหน้าที่ด้วยความซื่อสัตย์และมีจริยธรรมมีความสำคัญอย่างยิ่ง และไม่ยินยอมให้มีการต่อรอง หรือผ่อนปรนในเรื่องนี้ การประเมินองค์ประกอบด้านนี้มักจะพิจารณาจาก

- การจัดทำข้อกำหนดด้านจริยธรรม แนวทางที่พึงปฏิบัติ หรือมาตรฐานการปฏิบัติงาน โดยเฉพาะ ข้อที่พึงปฏิบัติในกรณีความขัดแย้งทางผลประโยชน์ กรณีใดที่ห้ามปฏิบัติอย่างเด็ดขาด ข้อกำหนดเหล่านี้ต้องแจ้งให้พนักงานทุกคนได้รับทราบ และปฏิบัติตามข้อกำหนดอย่างชัดเจน ในบางองค์กรอาจให้พนักงานลงนามรับทราบเป็นประจำทุกปี เมื่อไม่ทำตามจึงควรได้รับโทษและไม่อาจอ้างว่าไม่ทราบ
- การจัดการ และปฏิบัติต่อผู้มีส่วนเกี่ยวข้องที่ดี เช่น แนวการปฏิบัติต่อพนักงาน คู่ค้า ลูกค้า ผู้ลงทุน เจ้าหนี้ ผู้รับประกัน คู่แข่งขัน ผู้ตรวจสอบที่ได้รับมอบหมายไว้ให้ชัดเจน ซึ่งในบางองค์กร อาจลงโทษถึงขั้นไล่ออกเมื่อพบว่าไม่ยอมปฏิบัติตาม
- ผู้บริหารทำตัวให้เป็นอย่างอย่างสม่ำเสมอ ทั้งโดยคำพูดและการกระทำ ไม่ให้เป็นดังทัศนคติที่ “พูดอย่าง-ทำอย่าง” (Do as I say not Do as I Do)
- ลดวิธีการหรือแรงจูงใจที่เปิดโอกาสหรือส่งเสริมให้เกิดการกระทำผิด เช่น การไม่กดดันให้พนักงานต้องปฏิบัติงานตามเป้าหมายที่สูงเกินจริง การให้รางวัลผู้กระทำดี การลงโทษผู้กระทำผิด

๑.๒ ความรู้ทักษะและความสามารถของบุคลากร (Commitment to competence)

ผู้บริหารควรกำหนดระดับของความรู้ความสามารถที่จำเป็นสำหรับการปฏิบัติงานแต่ละงาน ระดับความรู้ความสามารถในยุคปัจจุบัน ต้องเป็นความรู้ความสามารถเชิงแข่งขันที่พนักงานต้องมี เพื่อให้องค์กรแข่งขันกับองค์กรอื่นได้ องค์ประกอบหรือจุดควบคุมย่อยในด้านนี้อาจเริ่มพิจารณาจาก

- การจัดทำเอกสารกำหนดลักษณะงาน (Job Description) และคุณสมบัติที่ต้องการในแต่ละตำแหน่งงาน
- การวิเคราะห์ด้านพื่นความรู้ทางการศึกษา และทักษะที่จำเป็นในการปฏิบัติงานอย่างเพียงพอเพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการพิจารณาบรรจุแต่งตั้งพนักงานให้เหมาะสมกับหน้าที่และความรับผิดชอบ

๑.๓ คณะกรรมการบริหารหรือคณะกรรมการตรวจสอบ (Board of Directors or Audit Committee)

COSO เน้นว่าฝ่ายบริหารระดับสูง มีบทบาทสำคัญยิ่งในการสร้างบรรยากาศการควบคุมของกิจการ (Tone at the top) หรือตามคำกล่าวที่มักได้ยินว่า “ หัวไม่ส่าย หางไม่กระดิก ” ส่วนคณะกรรมการตรวจสอบเป็นคณะบุคคลสำคัญ ที่ทำหน้าที่ส่งเสริมบรรยากาศของการควบคุม โดยเฉพาะ



การส่งเสริมให้การตรวจสอบ ทั้งการตรวจสอบภายในและการสอบบัญชีเป็นไปโดยอิสระและได้มาตรฐานของการปฏิบัติงาน องค์ประกอบหรือจุดควบคุมย่อยในด้านนี้อาจเริ่มพิจารณาจาก

- ความเป็นอิสระจากฝ่ายบริหาร ความรู้และประสบการณ์ในการปฏิบัติงาน การตั้งคำถาม ที่ตรงประเด็นและลึกซึ้งเกี่ยวกับงานที่ฝ่ายบริหารปฏิบัติ การติดตามวิเคราะห์คำตอบที่ได้ (probing questions are raised)
- ความถี่และการมีเวลาในการปฏิบัติหน้าที่ และการประชุมกับ ผู้บริหารฝ่ายการเงิน ฝ่ายบัญชี ผู้ตรวจสอบภายใน และผู้สอบบัญชี
- ความเพียงพอและทันกาลของสารสนเทศที่จัดให้คณะกรรมการบริษัท คณะกรรมการตรวจสอบที่จะติดตามความสัมฤทธิ์ผลของแผนกลยุทธ์ เป้าหมายของฝ่ายบริหาร ฐานะการเงินขององค์กร ผลการปฏิบัติงาน และการปฏิบัติตามสัญญาที่สำคัญ
- ความเพียงพอและทันกาลของสารสนเทศที่จัดให้คณะกรรมการบริษัท คณะกรรมการตรวจสอบที่เกี่ยวกับข้อมูลพิเศษและอ่อนไหว ตัวอย่างของสารสนเทศ เช่น ค่าใช้จ่ายเดินทางของผู้บริหารระดับสูง ค่าฟ้องร้องในคดีความหรือการผิดสัญญาที่สำคัญ รายงานสืบสวนจากสถาบันกำกับดูแล การฉ้อฉล การจ่ายเงินให้พนักงานเมือง และการจ่ายเงินที่ผิดกฎหมาย เป็นต้น

๑.๔ ปรัชญาและสไตล์การทำงานของผู้บริหาร (Management Philosophy and Operating Styles)

ความแตกต่างในแนวความคิดและวิธีการทำงานของนักบริหารย่อมมีผลสำคัญต่อการควบคุมภายในขององค์กร เพราะผู้บริหารมีหน้าที่โดยตรงในการจัดให้มโนนโยบาย มาตรการและวิธีการควบคุมภายในที่เหมาะสมกับแต่ละสถานการณ์ รวมทั้งต้องรับผิดชอบต่อผลที่เกิดขึ้น ปรัชญาและสไตล์การทำงานของผู้บริหารอาจขึ้นอยู่กับรูปแบบโครงสร้างของกิจการ เช่น เป็นเครือข่ายต่างประเทศหรือเป็นกิจการภายในประเทศ เป็นกิจการที่มีสาขาหรือไม่มีสาขา รวมถึงเป็นกิจการขนาดเล็กหรือใหญ่ เป็นต้น องค์ประกอบหรือจุดควบคุมย่อยในด้านนี้อาจเริ่มพิจารณาจาก

- ลักษณะในการยอมรับความเสี่ยงขององค์กร เช่น กล้าเสี่ยง กล้าได้กล้าเสีย หรือชอบความระมัดระวัง
- ความถี่ในการติดตามงานระหว่างผู้บริหารระดับสูงกับระดับปฏิบัติการ โดยเฉพาะหน่วยงานที่อยู่ห่างไกล
- ทิศนคติของฝ่ายบริหารที่มีต่อการเลือกนโยบายบัญชี ความระมัดระวังในการกำหนดประมาณการทางบัญชี การเปิดเผยข้อมูลบัญชี และการแสดงข้อมูลที่เป็นเท็จ รวมทั้งการส่งเสริมในงานบัญชี การพัฒนาความรู้ของฝ่ายบัญชี

๑.๕ โครงสร้างการจัดองค์กร (Organizational Structure)

โครงสร้างขององค์กรที่ได้รับการจัดไว้ดีเยี่ยมเป็นพื้นฐานสำคัญ ที่ทำให้ผู้บริหารสามารถวางแผนงาน สั่งการ และควบคุมการปฏิบัติงานได้อย่างถูกต้อง รวดเร็ว และมีประสิทธิภาพ โดยการจัดโครงสร้างองค์กรให้เหมาะสมกับลักษณะขององค์กรธุรกิจนั้นๆ องค์กรประกอบ หรือจุดควบคุมย่อยในด้านนี้อาจเริ่มพิจารณาจาก

- การจัดโครงสร้างที่เหมาะสมทำให้การไหลเวียนของระบบสารสนเทศเป็นไปอย่างทันกาลระหว่างผู้บริหารกับผู้ปฏิบัติงาน
- มีการระบุหน้าที่ความรับผิดชอบของผู้บริหารในตำแหน่งสำคัญๆ อย่างเพียงพอชัดเจน และทุกคนเข้าใจบทบาทความรับผิดชอบ ของแต่ละตำแหน่งนั้น
- ความรู้และประสบการณ์ที่เพียงพอของผู้บริหารในตำแหน่งสำคัญนั้น

๑.๖ วิธีมอบอำนาจและความรับผิดชอบ (Assignment of Authority and Responsibility)

องค์กรประกอบนี้หมายถึงการมอบอำนาจในระดับปฏิบัติการ การกำหนดวิธีการรายงาน และอำนาจในการอนุมัติ ซึ่งควรมอบในระดับที่ให้ผู้ปฏิบัติงานเกิดความริเริ่ม หรือสามารถแก้ไขปัญหาให้เหมาะสมกับหน้าที่ความรับผิดชอบของแต่ละคน

องค์กรยุคใหม่นิยมการกระจายอำนาจในการบริหาร (Empowerment) โดยกระจายอำนาจบริหารตัดสินใจในกิจกรรมประจำวัน จากส่วนกลางสู่ผู้ปฏิบัติงานแนวหน้า (front line) ที่รับผิดชอบโดยตรงทำให้ลดชั้นการบริหารแบบแนวตั้ง (Vertical Organization) มาสู่การบริหารแบบแนวราบ (Flat Organization) ทำให้เกิดความคล่องตัว และมีการตอบสนองความต้องการได้ดีกว่า อย่างไรก็ตาม ยังมีมีการกระจายอำนาจลงสู่เบื้องล่างมากเท่าไร องค์กรอาจพบความเสี่ยงกับสถานการณ์ที่ไม่คาดมาก่อนมากขึ้น หรือมีผู้กล่าวว่าการกระจายอำนาจอาจเพิ่มการกระจายกรณีทุจริตประพฤติมิชอบ ดังนั้นทำให้องค์กรต้องการระบบการควบคุม และระบบการรายงานตามหน้าที่ความรับผิดชอบ (accountability) ที่มีประสิทธิผลและทันกาลมากขึ้น ซึ่งรวมถึงมาตรการการติดตามผล การระบุชื่อผู้รับผิดชอบในงานต้องชัดเจน การให้รางวัล และการลงโทษต้องกระทำอย่างทันกาล องค์กรประกอบหรือจุดควบคุมย่อยในด้านนี้อาจเริ่มพิจารณาจาก

- ความชัดเจนในการระบุความรับผิดชอบและอำนาจในการอนุมัติให้ผู้ปฏิบัติการฝ่ายต่างๆ ในการปฏิบัติงานให้ได้ตามวัตถุประสงค์ และเป้าหมายขององค์กร รวมทั้งความรับผิดชอบในระบบการรายงานสารสนเทศ และการเปลี่ยนแปลงต่างๆ
- ความเหมาะสมของมาตรฐานการควบคุมและวิธีการควบคุมที่เกี่ยวข้อง รวมทั้งเอกสารระบุลักษณะความรับผิดชอบในตำแหน่งงาน
- ความเหมาะสมของจำนวนพนักงาน โดยเฉพาะผู้ที่เกี่ยวข้องกับการประมวลผลและการบัญชี ซึ่งจะต้องมีความรู้และทักษะที่เหมาะสมกับปริมาณงาน และความซับซ้อนของกิจกรรม และระบบงานที่เกี่ยวข้อง

๑.๗ นโยบายและวิธีบริหารงานด้านทรัพยากรมนุษย์ (Human Resource Policy and Practices)

บุคลากรเป็นปัจจัยสำคัญ และมีอิทธิพลที่สุดต่อการปฏิบัติงานทุกด้าน รวมทั้งต่อประสิทธิผลของการควบคุมภายใน ดังนั้นฝ่ายบริหารควรกำหนดนโยบาย และวิธีปฏิบัติในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการบริหารทรัพยากรมนุษย์ เช่น การว่าจ้าง คัดเลือกบุคลากรที่มีความรู้ ทักษะ พฤติกรรม และอุปนิสัยที่เหมาะสมกับงาน และเมื่อได้บุคลากรที่เหมาะสมต้องมีนโยบายในการจูงใจ และการพัฒนาให้ ความรู้และความสามารถที่ทันสมัยตามเทคโนโลยีใหม่ที่เปลี่ยนแปลงอย่างมากในปัจจุบัน องค์กรประกอบหรือจุดควบคุมย่อยในด้านนี้อาจเริ่มพิจารณาจาก

- นโยบายและวิธีปฏิบัติในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการคัดเลือก การฝึกอบรม การเลื่อนตำแหน่ง การจ่ายผลตอบแทนบุคลากร
- ความเหมาะสมของวิธีการที่ใช้ เมื่อมีการประพจน์แตกต่างจากนโยบายและวิธีปฏิบัติที่กำหนด
- ความเพียงพอในการตรวจสอบภูมิหลังของบุคลากรที่จะรับ โดยเฉพาะกิจกรรมบางอย่างที่องค์กรเห็นว่าเป็นเรื่องสำคัญและยอมรับไม่ได้
- ความเพียงพอในการใช้นโยบายการเลื่อนตำแหน่งและความดีความชอบ โดยใช้เกณฑ์ประเมินผลงานและข้อกำหนดทางจริยธรรมและแนวทางที่พึงปฏิบัติที่กำหนดขึ้น

๒. การประเมินความเสี่ยง (Risk Assessment)

การประเมินความเสี่ยง เป็นเครื่องมือทางการบริหารอย่างหนึ่งที่ผู้บริหารนิยมใช้ เนื่องจากการดำเนินงานในปัจจุบันมีความเสี่ยงสูง และต้องการความพร้อมพร้อมในทุกสถานการณ์ เพื่อประเมินความเสี่ยงล่วงหน้า และการจัดการบริหารความเสี่ยงให้มีผลกระทบต่อองค์กร หรือหน่วยที่รับผิดชอบในระดับที่ยอมรับได้

ขั้นตอนในการประเมินความเสี่ยง คือ (๑) การกำหนดวัตถุประสงค์ (๒) การระบุปัจจัย ความเสี่ยง (๓) การวิเคราะห์และจัดระดับความเสี่ยง (๔) การบริหารความเสี่ยง และความเปลี่ยนแปลง ให้มีผลกระทบในระดับที่ยอมรับได้

๒.๑ การกำหนดวัตถุประสงค์ (Objectives Setting)

ผู้บริหารในยุคใหม่ต้องกำหนดวัตถุประสงค์ หรือเป้าหมายของงานที่ต้องการไว้ล่วงหน้า ก่อนการปฏิบัติงาน ไม่ใช่ปฏิบัติงานไปแล้วจึงมากำหนดตามผลงานที่เกิด ส่วนความเสี่ยง คือโอกาสที่อาจเกิดเหตุการณ์ที่มีผลให้งานไม่ประสบความสำเร็จตามวัตถุประสงค์ และเป้าหมายที่ต้องการ เช่น การตัดสินใจผิด การทำงานไม่เป็นไปตามเป้าหมาย การขาดประสิทธิภาพ ทรัพย์สินสูญหาย เสื่อมค่า การทุจริต การไม่ปฏิบัติตามกฎระเบียบที่สำคัญ

วัตถุประสงค์หรือเป้าหมายขององค์กร แบ่งเป็นระดับใหญ่ๆได้ ๒ ระดับ คือ วัตถุประสงค์ระดับหน่วยงาน (Entity Level) ซึ่งกำหนดโดยฝ่ายบริหารหรือผู้บริหารระดับสูง และ วัตถุประสงค์ระดับกิจกรรม (Activity Level) ซึ่งกำหนดโดยผู้บริหารที่รับผิดชอบในกิจกรรมนั้นๆ

วัตถุประสงค์ระดับหน่วยงาน ย่อมเป็นเป้าหมายหลักของวัตถุประสงค์ระดับกิจกรรมที่เกี่ยวข้องในระดับรองๆ ลงมา และต้องกำหนดให้สอดคล้องกัน เพื่อป้องกันการมีวัตถุประสงค์หรือเป้าหมายที่ขัดแย้งกัน การกำหนดวัตถุประสงค์จึงควรมีเป้าหมายที่ชัดเจนวัดผลได้ เพื่อใช้วัดความสำเร็จของการปฏิบัติงานในแต่ละระดับ ซึ่ง COSO เน้นเป้าหมายที่ระบุปัจจัยความสำเร็จที่สำคัญ (Key Success Factors) และการใช้ดัชนีวัดผลการปฏิบัติงานที่สำคัญ (Key Performance Indicators : KPI)

๒.๒ การระบุปัจจัยความเสี่ยง (Risk Identification)

ความเสี่ยงของหน่วยงาน มีสาเหตุหรือปัจจัยความเสี่ยงทั้งจากภายในและภายนอกหน่วยงาน ปัจจัยต่างๆเหล่านี้มีผลกระทบต่อวัตถุประสงค์ เป้าหมาย หรือผลการปฏิบัติงานของทั้งในระดับหน่วยงานและระดับกิจกรรม

๒.๓ การวิเคราะห์ความเสี่ยง (Risk Analysis)

การวิเคราะห์ความเสี่ยง หมายถึง

- การประเมินระดับความสำคัญของความเสี่ยง (Significant of Risk)
- การกำหนดโอกาสที่จะเกิด (Likelihood) หรือความถี่ (Frequency) ที่จะเกิด
- การพิจารณาวิธีการที่จะจัดการ กับความเสี่ยงที่มีความสำคัญ หรือมีโอกาสจะเกิดสูง

เทคนิคการวิเคราะห์ความเสี่ยงมีหลายวิธี ซึ่งผู้บริหารอาจต้องเลือกใช้อย่างมีดุลพินิจและรอบคอบ เช่น การวิเคราะห์อย่างง่าย การใช้คะแนนถ่วงน้ำหนัก การพิจารณาทั้งจากผลกระทบและโอกาสที่จะเกิด ผู้บริหารควรให้ความสำคัญกับความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญและมีโอกาสเกิดขึ้นบ่อยๆ ซึ่งควรพิจารณาเลือกวิธีการหรือเทคนิคที่ใช้วิเคราะห์ความเสี่ยงให้เหมาะสมกับขนาด และลักษณะการดำเนินงานของหน่วยงาน เพื่อให้สามารถประเมินความเสี่ยงได้ทั้งในเชิงปริมาณและคุณภาพ รวมทั้งผลเสียหายที่อาจเกิดจากรisk นั้น

๒.๔ การบริหารความเสี่ยงหรือความเปลี่ยนแปลง (Risk or Change Management)

การบริหารความเปลี่ยนแปลงเป็นสิ่งที่ผู้บริหารยุคปัจจุบันต้องให้ความสนใจ เพราะอาจมีผลกระทบต่อกิจกรรมอย่างร้ายแรง ผู้บริหารควรพิจารณาหาวิธีการป้องกันหรือลดความเสี่ยงนั้นๆ ว่าหากเกิดความเสี่ยงนั้นขึ้นจริง จะมีผลเสียหายหรือเกิดผลกระทบในระดับที่ยอมรับได้ โดยต้องคำนึงถึงค่าใช้จ่ายที่ต้องจ่ายว่าคุ้มกับประโยชน์ที่จะได้รับหรือไม่ ซึ่งการบริหารความเสี่ยงและความเปลี่ยนแปลงสามารถดำเนินการได้ ๔ ลักษณะ ดังนี้

- ๑) การหลีกเลี่ยงความเสี่ยง (Avoiding) การดำเนินการหลีกเลี่ยงเหตุการณ์ที่ก่อให้เกิดความเสี่ยง
- ๒) การแบ่งปัน (Sharing) เป็นการแบ่งความรับผิดชอบให้ผู้อื่นร่วมรับความเสี่ยง

- ๓) การลด (Reducing) เป็นการลดความเสี่ยงจากระดับความเสี่ยงสูงไปสู่ระดับความเสี่ยงต่ำการกระจายหรือถ่ายโอนความเสี่ยง
- ๔) การยอมรับ (Accepting) หน่วยงานยอมรับความเสี่ยงนั้น ซึ่งกรณีนี้หน่วยงานอาจมีระบบการควบคุมภายในที่มีประสิทธิภาพ

การกำจัดความเสี่ยงให้หมดไปนั้นเป็นสิ่งที่เป็นไปได้ยากอย่างยิ่งหรือเป็นไปได้น้อยมาก ดังนั้นที่ดีที่สุด ก็คือ พยายามลดความเสี่ยงให้น้อยลงจนอยู่ในระดับที่ผู้บริหารกำหนดว่าอยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ผู้บริหารที่ให้ความสำคัญกับการประเมินความเสี่ยงอย่างสม่ำเสมอ และปรับเปลี่ยนมาตรการควบคุมภายในให้มีความสัมพันธ์เหมาะสมกับความเสี่ยงที่เปลี่ยนไปอยู่ตลอดเวลา ย่อมถือได้ว่าปฏิบัติหน้าที่ของผู้บริหารอย่างเหมาะสม และถือเป็นองค์ประกอบสำคัญอย่างหนึ่งของการควบคุมภายใน

๓. กิจกรรมการควบคุม (Control Activities)

องค์ประกอบที่ ๓ ของการควบคุมภายใน คือ กิจกรรมการควบคุม หมายถึง การกระทำ (Action) ที่สนับสนุนการปฏิบัติงานให้เป็นไปตามนโยบาย วิธีปฏิบัติงาน และคำสั่งต่างๆ ที่ฝ่ายบริหารกำหนด ซึ่งเมื่อกระทำอย่างถูกต้องภายในเวลาที่เหมาะสมแล้ว ควรเพิ่มความมั่นใจในความสำเร็จตามวัตถุประสงค์ที่กำหนด หรือคือกิจกรรมที่กำหนดขึ้นเพื่อป้องกัน ค้นพบ หรือลดความเสี่ยงที่จะเกิดขึ้นได้ตามผลการประเมินความเสี่ยงที่กล่าวไปแล้ว

ประเภทของการควบคุม สามารถแบ่งได้เป็น ๕ ประเภท คือ

๑. การควบคุมแบบป้องกัน (Preventive Control) เป็นวิธีการควบคุมที่กำหนดขึ้นเพื่อป้องกันไม่ให้เกิดความเสี่ยงและข้อผิดพลาดตั้งแต่แรก เช่น การอนุมัติ การจัดโครงสร้างองค์กร การใช้พนักงานที่มีความรู้และจริยธรรม การแบ่งแยกหน้าที่ การควบคุมการเข้าถึงเอกสาร

๒. การควบคุมแบบค้นพบ (Detective Control) เป็นวิธีการควบคุมที่กำหนดขึ้นเพื่อค้นพบข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้นแล้ว เช่น การสอบทาน การวิเคราะห์ การยืนยันยอด การตรวจนับ การรายงานข้อบกพร่อง การตรวจสอบ

๓. การควบคุมแบบแก้ไข (Corrective Control) เป็นวิธีการควบคุมที่กำหนดขึ้นเพื่อแก้ไขข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้นให้ถูกต้อง หรือเพื่อหาวิธีแก้ไขไม่ให้เกิดข้อผิดพลาดซ้ำอีกในอนาคต

๔. การควบคุมแบบส่งเสริม (Directive Control) เป็นวิธีการควบคุมที่ส่งเสริมหรือกระตุ้นให้เกิดความสำเร็จโดยตรงกับวัตถุประสงค์ที่ต้องการ การควบคุมแบบนี้จะทำให้บรรลุเป้าหมายในการปฏิบัติงานของหน่วยงาน เช่น ผู้บริหารกำหนดระเบียบ คำสั่ง นโยบาย คู่มือ หรือมาตรฐานการปฏิบัติงานให้บุคลากรถือปฏิบัติ ผู้บริหารจัดให้บุคลากรได้รับการอบรมเพื่อให้ได้รับการพัฒนาและสามารถปฏิบัติงานตามที่มอบหมายได้ เป็นต้น

๕. การควบคุมแบบทดแทน (Compensating Control) เป็นการควบคุมเพื่อช่วยลดระดับความเสี่ยงจากการที่ไม่มีการควบคุมบางอย่างที่อยู่ในกิจกรรมนั้น เช่น การควบคุมโดยการแบ่งแยกหน้าที่งาน ส่วนใหญ่มักพบในหน่วยงานใหญ่ๆ แต่ถ้าเป็นหน่วยงานเล็กๆ อาจไม่สามารถจ้างบุคลากรจำนวนมากได้ จึงจำเป็นต้องอาศัยการควบคุมโดยผู้บริหารอย่างใกล้ชิด เป็นต้น

ผู้บริหารควรกำหนดและออกแบบการควบคุมที่ดี โดยการแฝงแทรกลงเป็นกิจกรรมส่วนหนึ่งของกิจกรรมปฏิบัติงานจริง และจะมีการควบคุมมากหรือน้อยเพียงไร ควรขึ้นอยู่กับความสำคัญและระดับความเสี่ยง เพราะการควบคุมมากเกินไป (Over Control) ย่อมเสียเวลาเสียค่าใช้จ่ายและกำลังใจของผู้ปฏิบัติงาน แต่การควบคุมน้อยไป (Under Control) ทำให้เกิดความเสี่ยงและเปิดโอกาสการทุจริต ดังนั้น COSO จึงเน้นว่าผู้บริหารต้องรับผิดชอบในการจัดการควบคุมการทำงานของตนเองอย่างเพียงพอและมีประสิทธิภาพ ควรกำหนดให้เหมาะสมกับความซับซ้อนของงานในแต่ละกิจกรรม/หน่วยงานนั้น และสอดคล้องกับนโยบายและสภาพแวดล้อมที่เปลี่ยนไป เพื่อให้มั่นใจว่าระบบการควบคุมภายในของหน่วยงานเป็นไปอย่างเหมาะสมและเพียงพอ ซึ่งต้องทำอย่างสม่ำเสมอและตลอดไป

๔. สารสนเทศและการสื่อสาร (Information and Communication)

๔.๑ สารสนเทศ (Information) หมายความว่าสารสนเทศทางการบัญชี และสารสนเทศที่เกี่ยวกับการดำเนินงานด้านอื่นๆ ทั้งที่เป็นสารสนเทศจากแหล่งภายใน และแหล่งภายนอก ผู้บริหารยุคใหม่จำเป็นต้องตื่นตัวและใช้สารสนเทศ โดยเฉพาะที่มีลักษณะเป็นสิ่งบอกเหตุ (Warning signals) ประกอบการพิจารณาสั่งการแก้ไข ส่วนปฏิบัติงานมักใช้สารสนเทศที่ออกมาจากฝ่ายบริหาร เป็นเครื่องชี้นำทิศทางการปฏิบัติหน้าที่ ลักษณะสารสนเทศที่ดีซึ่งทุกองค์กรควรจัดให้มีและใช้ประกอบการตัดสินใจ มีดังนี้

- ความเหมาะสมกับการใช้ หมายถึง สารสนเทศบรรจุเนื้อหาสาระที่จำเป็นสำหรับการตัดสินใจ
- ความถูกต้องสมบูรณ์ หมายถึง สารสนเทศที่สะท้อนผลตามความเป็นจริงและมีรายละเอียดที่จำเป็นครบถ้วน
- ความเป็นปัจจุบัน หมายถึง สารสนเทศที่ให้ตัวเลขและข้อเท็จจริงล่าสุดหรือใกล้เคียงวันที่ใช้ตัดสินใจมากที่สุด
- ความทันเวลา หมายถึง จัดทำอย่างรวดเร็วเพื่อให้ผู้ตัดสินใจได้รับทันเวลาที่ต้องการใช้สารสนเทศนั้น
- ความสะดวกในการเข้าถึง หมายถึง ความง่ายในการเข้าถึง ซึ่งควรง่ายสำหรับผู้ที่มีอำนาจหน้าที่เกี่ยวข้อง แต่มีระบบรักษาความปลอดภัยมิให้ผู้ที่ไม่เกี่ยวข้องเข้าถึงสารสนเทศได้

๔.๒ การสื่อสาร (Communication) หมายถึง การจัดให้มีความเข้าใจอันดีระหว่างบุคคลที่มีหน้าที่ความรับผิดชอบในงานที่สัมพันธ์กัน การจัดระบบสื่อสารให้สะดวกที่มีส่งถึงผู้ที่ควรได้รับ หรือมีไว้พร้อมอย่างทันกาล และการสื่อสารที่ดีต้องเป็นการสื่อสารสองทาง ไม่ว่าจะเป็นทางการหรือไม่ เป็นทางการก็ตาม ระบบการสื่อสารที่ดีจะส่งผลถึงการบริหารงานของผู้บริหาร โดยเฉพาะข่าวสารที่เป็นสัญญาณบอกเหตุอันจะทำให้ผู้บริหารสามารถแก้ไขปัญหาได้ทันกาล และบริหารงานให้บรรลุวัตถุประสงค์ของหน่วยงาน

๕. การติดตามประเมินผล (Monitoring)

การติดตามผล เป็นวิธีการที่ช่วยให้ฝ่ายบริหารมีความมั่นใจว่า ระบบการควบคุมภายใน มีการปฏิบัติตาม ฝ่ายบริหารต้องจัดให้มีการติดตามประเมินผล โดยการติดตามผลในระหว่างการปฏิบัติงานและการประเมินผลเป็นรายครั้ง อย่างต่อเนื่องและสม่ำเสมอ เพื่อให้มีความมั่นใจว่าระบบการควบคุมภายในที่กำหนดหรือออกแบบไว้เพียงพอ เหมาะสม มีประสิทธิผล

การติดตามประเมินผล เป็นกระบวนการประเมินความมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลของระบบงานต่างๆ ของหน่วยงาน ซึ่งรวมถึงการปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบ หรือข้อบังคับ และการปฏิบัติงานตามภาระหน้าที่ความรับผิดชอบของเจ้าหน้าที่ฝ่ายต่างๆ ในหน่วยงาน ทั้งนี้ เนื่องจากมาตรการต่างๆ และระบบการควบคุมภายในมีการเปลี่ยนแปลงหรือต้องพัฒนาตลอดเวลา ผู้บริหารจึงจำเป็นต้องมีการติดตามและประเมินผล เพื่อให้เกิดความมั่นใจว่า ระบบการควบคุมภายในที่กำหนดไว้มีความเพียงพอและเหมาะสม มีการปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายในจริงข้อบกพร่องที่พบได้รับการแก้ไขอย่างเหมาะสมและทันเวลา และทำให้ทราบประสิทธิภาพและประสิทธิผลของระบบการควบคุมภายในว่าอยู่ในระดับที่เหมาะสมสอดคล้องกับสถานการณ์ปัจจุบันเพียงใด

การติดตามผลในระหว่างการปฏิบัติงาน และการประเมินผลเป็นรายครั้ง มีดังต่อไปนี้

๑) **การติดตามผลในระหว่างการปฏิบัติงาน** โดยทั่วไปการควบคุมภายในจะได้รับการออกแบบเพื่อให้เกิดความมั่นใจว่ามีการติดตามผลอย่างต่อเนื่อง รวมเป็นส่วนเดียวกันและอยู่ในการดำเนินงานด้านต่างๆ ตามปกติของหน่วยรับตรวจ การติดตามผลครอบคลุมทุกกิจกรรมและต่อเนื่องตลอดระยะเวลาของการปฏิบัติงาน เช่น การวิเคราะห์ข้อมูล การทดสอบความถูกต้องและการเปรียบเทียบข้อมูลต่างๆ และกิจกรรมอื่นซึ่งเป็นการปฏิบัติงานตามหน้าที่ประจำของบุคลากรในหน่วยรับตรวจ

๒) **การประเมินผลเป็นรายครั้ง** คือ การประเมินเป็นครั้งคราวตามเวลาที่กำหนดหรือตามความเหมาะสม โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้ทราบถึงประสิทธิผลของการควบคุมภายใน ณ ช่วงเวลาใดเวลาหนึ่ง ขอบเขตและความถี่ในการประเมินขึ้นอยู่กับวัตถุประสงค์การติดตามประเมินผล การประเมินผลเป็นรายครั้งสามารถทำได้ ดังนี้

๒.๑) **การประเมินการควบคุมด้วยตนเอง** เป็นกระบวนการติดตามประเมินผลเพื่อวัตถุประสงค์ในการปรับปรุงระบบการควบคุมภายในด้วยการให้ผู้มีความชำนาญในกิจกรรมนั้นเข้ามามีส่วนร่วมในการประเมิน โดยกำหนดให้กลุ่มผู้ปฏิบัติงานของส่วนงานย่อยนั้น ๆ ร่วมกันพิจารณาถึงความ

เพียงพอและควมามีประสิทธิผลของระบบการควบคุมภายใน และค้นหาความเสี่ยงของงานในความรับผิดชอบ เพื่อพิจารณาปรับปรุงกระบวนการและกิจกรรมการควบคุมที่มีอยู่ ให้มีประสิทธิภาพและประสิทธิผลมากยิ่งขึ้น

๒.๒) การประเมินการควบคุมอย่างเป็นอิสระ เป็นการประเมินผลที่กระทำโดยผู้ที่ไม่มีส่วนเกี่ยวข้องโดยตรงกับการปฏิบัติงานนั้นๆ เพื่อให้เกิดความมั่นใจว่าผลการประเมินจะให้ข้อมูลสารสนเทศที่มีความถูกต้อง ครบถ้วน การประเมินผลอย่างเป็นอิสระอาจกระทำโดยผู้ตรวจสอบภายในและผู้ตรวจสอบภายนอก และ/หรือที่ปรึกษาภายนอก เพื่อให้ผลการประเมินเป็นไปตามวัตถุประสงค์และมีความเที่ยงธรรมมากขึ้น การประเมินการควบคุมอย่างเป็นอิสระควรจะเป็นกิจกรรมที่ช่วยเสริมและสนับสนุนการประเมินการควบคุมด้วยตนเอง

ลักษณะของการควบคุมภายในที่ดี

การควบคุมภายในของแต่ละส่วนราชการมักจะแตกต่างกันไปตามภารกิจที่ได้รับมอบหมาย แต่โดยทั่วไปแล้วการควบคุมภายในที่ดีจะมีลักษณะที่เหมือนหรือคล้ายกัน ดังนี้

๑) มีแผนการจัดแบ่งส่วนงาน ซึ่งกำหนดความรับผิดชอบของงานด้านต่างๆ ไว้อย่างชัดเจน และให้เป็นอิสระจากกัน เพื่อให้มีการควบคุมสอบทานกันได้ แต่ขณะเดียวกันก็ให้มีการประสานงานที่ดีด้วย

๒) มีระบบควบคุมทางบัญชีที่ดี มีการอนุมัติรายการบัญชี คู่มือการบัญชี การควบคุมงบประมาณและต้นทุนที่เหมาะสม เพื่อให้การรวบรวมข้อมูลทางบัญชีเป็นไปอย่างถูกต้อง สามารถนำสารสนเทศไปใช้ประโยชน์ได้

๓) มีแนวทางปฏิบัติงานที่ดี โดยกำหนดหน้าที่ความรับผิดชอบของบุคลากรแต่ละตำแหน่งไว้ครบถ้วนเป็นลายลักษณ์อักษร ตลอดจนวิธีปฏิบัติงาน การมอบหมายหน้าที่ และการกำหนดนโยบายต่างๆ เพื่อป้องกันความเข้าใจที่คลาดเคลื่อน การโต้แย้งหรือปิดความรับผิดชอบของบุคลากร

๔) มอบหมายให้เจ้าหน้าที่ซึ่งมีคุณสมบัติเหมาะสมกับความรับผิดชอบ ผู้ปฏิบัติงานที่มีคุณสมบัติและประสบการณ์ที่เหมาะสมเป็นปัจจัยที่มีความสำคัญอย่างหนึ่งของผลสำเร็จของงาน เพราะหน่วยงานอาจได้รับความเสียหาย หากมอบหมายให้บุคลากรที่มีคุณสมบัติไม่ตรงกับงานที่มอบหมาย หรือหากมอบหมายให้บุคลากรที่มีคุณสมบัติสูงกว่างานที่มอบหมายก็จะเป็นการสูญเปล่า และไม่ประหยัดค่าใช้จ่าย

นอกจากที่กล่าวมาข้างต้นแล้ว ในการกำหนดระบบการควบคุม ผู้บริหารที่รับผิดชอบควรพิจารณาลักษณะของการควบคุมที่ดี ซึ่งประกอบด้วยลักษณะ ดังนี้

๑. ไม่เสียค่าใช้จ่ายเกินควร การควบคุมที่มากเกินไป ย่อมสิ้นเปลืองทั้งเวลา ค่าใช้จ่าย โดยไม่คุ้มค่าและเสียขวัญต่อการปฏิบัติงาน

๒. ควบคุมในจุดที่สำคัญ หากไม่แก้ไขให้ตรงจุดนี้จะมีผลกระทบสำคัญ ความเสียหายสูง

๓. เหมาะสมและเข้าใจง่าย สามารถสะท้อนสถานการณ์ที่ประเมินได้ดี และผู้ถูกประเมินเข้าใจและยอมรับผลการประเมิน

๔. สอดคล้องกับเป้าหมาย เป็นการควบคุมที่ตรงเป้าหมายและให้ผลการประเมินที่แม่นยำ

๕. ทันกาล ผลการประเมินที่ล่าช้า ไม่ทันกาล ย่อมไม่เกิดประโยชน์ การควบคุมภายในปัจจุบันจึงนิยมการควบคุมในระหว่างการปฏิบัติงาน (Concurrent Controls) สามารถทราบผล และแก้ไขทันที่

ปัจจัยสำคัญที่ทำให้ระบบการควบคุมภายในของหน่วยงานประสบความสำเร็จ

ระบบการควบคุมภายในของหน่วยงาน จะสำเร็จได้ ต้องมีปัจจัยเกื้อหนุน และปัจจัยผลักดัน ดังนี้

๑. ปัจจัยเกื้อหนุน

๑.๑ ผู้บริหารระดับสูง ต้องเป็นผู้ริเริ่มในการจัดให้มีระบบการควบคุมภายในขึ้นในหน่วยงาน และระบบการควบคุมภายในนั้นต้องได้รับการยอมรับในระดับปฏิบัติ

๑.๒ มีการประเมินความเสี่ยงและบริหารความเสี่ยงอย่างสม่ำเสมอ

๑.๓ มีการจัดการเกี่ยวกับทรัพยากรบุคคลอย่างเป็นระบบและเหมาะสม

๑.๔ ผู้ปฏิบัติงานทุกระดับมีความซื่อสัตย์ รับผิดชอบในหน้าที่การงาน

๒. ปัจจัยผลักดัน

ปัจจัยที่เป็นแรงผลักดันให้ระบบการควบคุมภายในเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพยิ่งขึ้นได้แก่

๒.๑ วัตถุประสงค์ (Purpose) หน่วยงานจะต้องมีวัตถุประสงค์ที่ชัดเจนว่ากำลังจะทำอะไร เพื่อให้สามารถกำหนดทิศทางการทำงานและความก้าวหน้าของหน่วยงานได้

๒.๒ ข้อตกลงร่วมกัน (Commitment) เจ้าหน้าที่ทุกระดับควรมีการตกลงร่วมกันที่จะปฏิบัติงานตามระบบที่วางไว้ เพื่อบรรลุตามวัตถุประสงค์และเพิ่มคุณค่าแก่หน่วยงาน

๒.๓ ความสามารถในการบริหารงาน (Capability) เพื่อให้หน่วยงานมีระบบการควบคุมภายในที่มีประสิทธิภาพ สามารถแข่งขันกับผู้อื่นได้ ผู้บริหารของหน่วยงานควรเพิ่มขีดความสามารถในด้านต่างๆ เช่น การบริหารงบประมาณ การจัดการเทคโนโลยีสารสนเทศ การจัดสรรทรัพยากรที่มีอยู่ ให้มีการนำไปใช้อย่างมีประสิทธิภาพ เป็นต้น

๒.๔ ปฏิบัติการ (Action) เจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบต้องลงมือปฏิบัติอย่างจริงจัง และสม่ำเสมอ

๒.๕ การเรียนรู้ต่อเนื่อง (Learning) หน่วยงานต้องเสริมสร้างหรือสนับสนุนให้เจ้าหน้าที่ทุกระดับให้มีการศึกษาต่อเนื่อง เพื่อให้มีการเรียนรู้ที่จะพัฒนางานให้ดีขึ้น หรือพัฒนาระบบการควบคุมใหม่ๆ ให้กับหน่วยงาน ทั้งนี้ เพื่อให้หน่วยงานมีระบบการควบคุมภายในที่เหมาะสมกับสภาพแวดล้อม และปรับเปลี่ยนได้ทันเหตุการณ์

ข้อจำกัดของระบบการควบคุมภายใน

๑. การตัดสินใจของฝ่ายบริหาร ในบางครั้งแม้ว่ามีระบบการควบคุมภายในที่เหมาะสม แต่หากฝ่ายบริหารตัดสินใจโดยใช้ดุลยพินิจที่ไม่ถูกต้อง อันเนื่องจากระบบข้อมูลที่มีอยู่ในขณะนั้น หรือ เหตุจำเป็นที่ไม่สามารถหลีกเลี่ยงได้ ระบบการควบคุมภายในก็ไม่สามารถเป็นเครื่องมือที่จะช่วยได้ใน สถานการณ์เช่นนั้น

๒. การปฏิบัติงานของบุคลากร การที่บุคลากรละเว้นไม่ปฏิบัติตามวิธีการควบคุมภายในที่วางไว้ ระบบการควบคุมภายในที่มีอยู่ดังกล่าวก็ไม่สามารถเป็นกลไกและเครื่องมือช่วยในการปฏิบัติงานได้

๓. เหตุการณ์ที่อยู่นอกเหนือการควบคุม ระบบการควบคุมภายในที่มีอยู่ อาจไม่สามารถรองรับเหตุการณ์ที่อยู่นอกเหนือการควบคุม โดยผลสืบเนื่องมาจากปัจจัยภายนอกหรือบางกรณีเกิด เหตุการณ์พิเศษที่มีได้คาดคิดมาก่อน

๔. การทุจริตในหน่วยงาน ในบางกรณีบุคลากรในหน่วยงานร่วมมือทุจริตเพื่อหาประโยชน์ร่วมกันซึ่งจะเป็นการทำลายระบบการควบคุมที่กำหนดไว้ได้

๕. ต้นทุนค่าใช้จ่ายเมื่อเทียบกับผลตอบแทนที่ได้ บางครั้งผู้บริหารต้องยอมรับในอัตรา ความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้นเมื่อพิจารณาเห็นว่าต้นทุนค่าใช้จ่ายที่เสียไปในการป้องกันความเสี่ยงมากกว่า ผลตอบแทนที่จะได้รับ

นอกจากนี้ยังมีปัจจัยอีกมากมายที่เป็นข้อจำกัดของระบบการควบคุมภายใน อย่างไรก็ตาม ระบบการควบคุมภายใน เป็นเพียงกลไกที่สร้างความมั่นใจแก่ผู้บริหารในการบริหารงานให้บรรลุตาม เป้าหมายได้ในระดับหนึ่งเท่านั้น

ประโยชน์ที่ได้รับจากการมีระบบควบคุมภายใน

หน่วยงานจะได้รับประโยชน์จากการมีระบบการควบคุมภายในที่ดี ดังนี้

๑. การดำเนินงานของหน่วยงานบรรลุวัตถุประสงค์ที่วางไว้อย่างมีประสิทธิภาพ
๒. การใช้ทรัพยากรเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ ประหยัด และคุ้มค่า
๓. มีข้อมูลและรายงานทางการเงินที่ถูกต้อง ครบถ้วนและเชื่อถือได้ ลดโอกาสความ ผิดพลาด ความเสียหาย ความสิ้นเปลือง สูญเปล่า และการทุจริตในหน่วยงาน สามารถนำไปใช้ในการตัดสินใจ

๔. การปฏิบัติในหน่วยงานเป็นไปอย่างมีระบบและอยู่ในกรอบของกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับที่วางไว้

๕. เป็นเครื่องมือช่วยผู้บริหารในการกำกับดูแลการปฏิบัติงานได้อย่างดีเยี่ยม ทำให้ผู้บริหารได้รับทราบข้อมูล หรือผลการปรับปรุงการควบคุมภายในตามแผนการปรับปรุงที่เสนอ ซึ่งเป็นประโยชน์ในการนำข้อคิดเห็นและข้อเสนอแนะของผู้บริหาร และผู้ปฏิบัติงานทุกระดับในหน่วยงานมาดำเนินการ อย่างเป็นรูปธรรมในเชิงปฏิบัติ

๔. แนวคิดหลักเกณฑ์และวิธีการบริหารกิจการบ้านเมืองที่ดี (Good Governance) พ.ศ. ๒๕๕๖

การบริหารกิจการบ้านเมืองที่ดี เป็นการเสริมสร้างหลักธรรมาภิบาลและจริยธรรมในองค์กร โดยมีมาตรฐานทางคุณธรรมและจริยธรรม เพื่อใช้เป็นแนวทางในการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ในองค์กร ซึ่งเป็นการจัดให้มีโครงสร้างที่ดีของการจัดการและการดำเนินการขององค์กร รวมทั้งความสัมพันธ์ที่ดีระหว่างผู้บริหารและผู้ปฏิบัติงาน การกำกับดูแลที่ดีมีวัตถุประสงค์หลักในการติดตาม กำกับควบคุม และกำกับดูแลให้องค์กรมีการจัดกระบวนการดำเนินงาน เพื่อให้การปฏิบัติงานของหน่วยงานต่างๆ ภายในองค์กรเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ ประสิทธิผล มีความโปร่งใส และเป็นธรรมเพื่อให้เกิดประโยชน์สูงสุดต่อผู้ที่เกี่ยวข้องทุกฝ่าย โดยรูปแบบกระบวนการกำกับดูแลกิจการที่ดีนั้น จะมีผลต่อการควบคุมและการจัดการขององค์กร เพื่อจัดระเบียบให้ตรงตามเป้าหมายขององค์กรในลักษณะที่มีประสิทธิภาพมากที่สุดและมีประสิทธิผลเท่าที่จะทำได้ โดยการกำกับดูแลที่มีประสิทธิภาพขององค์กรจะช่วยให้องค์กรสามารถจัดการในทุกๆ ด้าน เพื่อตอบสนองวัตถุประสงค์ขององค์กร

ธรรมาภิบาล กับ การบริหารแนวใหม่

ธรรมาภิบาล จัดเป็นแนวคิดสำคัญในการบริหารงานและการปกครองในปัจจุบัน เพราะโลกปัจจุบันได้หันไปให้ความสนใจกับเรื่องของโลกาภิวัตน์ และธรรมาภิบาลหรือการบริหารจัดการที่ดี มากขึ้น แทนการสนใจเรื่องการพัฒนาอุตสาหกรรมดังแต่ก่อน เพราะกระแสการพัฒนาเศรษฐกิจมีความสำคัญกระทบถึงกัน การติดต่อสื่อสาร การดำเนินกิจกรรมในที่หนึ่งมีผลกระทบต่ออีกที่หนึ่ง การพัฒนาเรื่องของการเมืองการปกครองได้มุ่งให้ประชาชนเป็นศูนย์กลางมากขึ้น หากจะให้ประเทศมีการเจริญเติบโตอย่างยั่งยืน การมุ่งดำเนินธุรกิจ หรือปฏิบัติราชการต่างๆ โดยไม่ให้ความสนใจถึงเรื่องของสังคม ประชาชน และสิ่งแวดล้อมจึงเป็นไปได้ไม่ได้อีกต่อไป การมีการบริหารจัดการที่ดีจึงเข้ามาเป็นเรื่องที่ทุกภาคส่วนให้ความสำคัญและเริ่มมีการนำไปปฏิบัติกันมากขึ้น

การบริหารกิจการบ้านเมืองที่ดี หรือธรรมาภิบาล (Good Government) เป็นแนวคิดสากลที่ได้นำมาใช้ในสังคมไทย เป็นประเด็นที่อยู่ในความสนใจของประชาชน โดยเฉพาะข้าราชการ และพนักงานบริษัทเอกชน เพราะธรรมาภิบาลเป็นการบริหารงานให้มีประสิทธิภาพและประสิทธิผล ตั้งมั่นอยู่บนหลักการบริหารงานที่เที่ยงธรรม สุจริต โปร่งใส ตรวจสอบได้ มีจิตสำนึกในการทำงาน มีความรับผิดชอบในสิ่งที่ได้กระทำ พร้อมตอบคำถามหรือตอบสนองต่อผู้มีส่วนได้ส่วนเสีย และพร้อมรับผิดชอบ มีศีลธรรม จริยธรรมในการทำงาน การคำนึงถึงการมีส่วนร่วมในการรับรู้ ตัดสินใจ ดำเนินการและประเมินผล ตลอดจนร่วมรับผลจากการตัดสินใจร่วมกัน โดยมีความหมายรวมถึงระบบโครงสร้างกระบวนการต่างๆ ที่วางกฎเกณฑ์ความสัมพันธ์ระหว่างเศรษฐกิจ การเมือง และสังคมของประเทศ เพื่อที่ภาคส่วนต่างๆ ของสังคมจะพัฒนา และอยู่ร่วมกันอย่างสันติสุข “ธรรมาภิบาล” เป็นทั้งเป้าหมายและวิธีการในการพัฒนา ถ้าพิจารณาในฐานะ วิธีการอันจะนำไปสู่เป้าหมายก็จะหมายถึง เครื่องมือหรือกลไกในการบริหารจัดการทรัพยากรทางเศรษฐกิจ การพัฒนาทรัพยากรมนุษย์ การสร้างความเป็นธรรมใน



สังคม เป็นต้น ในขณะที่ถ้าพิจารณาในฐานะที่เป็นเป้าหมายของการพัฒนานั้น จะหมายถึงระบบบริหารจัดการที่มีองค์ประกอบที่สำคัญ คือ มีความเป็นประชาธิปไตย ประชาชนมีส่วนร่วมในกระบวนการตัดสินใจ ให้บริการสาธารณะที่มีประสิทธิภาพ ตลอดจนการเคารพสิทธิมนุษยชน และยึดมั่นในความสุจริต ความถูกต้องดีงาม และโปร่งใส ดังนั้น ธรรมนูญบาลจึงประกอบด้วย หลักการสำคัญ ๖ ประการ ดังนี้

๑) หลักนิติธรรม (The Rule of Law) เป็นหลักที่ถือเป็นกฎ กติกาในสังคมที่ทุกคนมีส่วนร่วมเกี่ยวข้อง ดังนั้น การตรากฎหมายที่ถูกต้อง เป็นธรรม การบังคับให้เป็นไปตามกฎหมาย โดยคำนึงถึงสิทธิเสรีภาพของสมาชิก ระบบกฎหมายและกระบวนการยุติธรรมที่ดี มีความเป็นธรรมและมีความชัดเจน มีระบบลงโทษที่เหมาะสม รวมทั้งมีการบังคับใช้ที่คำนึงถึงสิทธิเสรีภาพของประชาชน จะช่วยควบคุมการใช้อำนาจของรัฐให้เป็นไปอย่างชอบธรรม พร้อมกับช่วยคุ้มครองสิทธิและเสรีภาพของประชาชน ไม่ให้ถูกละเมิดโดยการใช้อำนาจรัฐ และจะเกิดผลในทางตรงกันข้ามหากกฎหมายและระบบยุติธรรมอ่อนแอ จะก่อให้เกิดพฤติกรรมกรรมการแสวงหาผลประโยชน์จากข้อมูลภายในและแพร่กระจายกว้างขวางนำไปสู่การทุจริตในระดับการใช้อำนาจหน้าที่อย่างไม่ระมัดระวัง กระทบต่อสิทธิเสรีภาพของประชาชนและกระทบต่อการลงทุนทางเศรษฐกิจ

๒) หลักคุณธรรม (Morality) เป็นการพัฒนาให้บุคลากรของภาครัฐ ยึดมั่นในความถูกต้องดีงาม การส่งเสริมสนับสนุนให้ประชาชนพัฒนาตนเองเพื่อเป็นผู้ที่มีความซื่อสัตย์ จริตใจ ขยันอดทน มีระเบียบวินัย ประกอบอาชีพสุจริต การบริหารจัดการที่ดีภาครัฐเป็นการบริหารที่ไม่เพียงแต่ให้ความสำคัญกับประสิทธิภาพ แต่ต้องให้ความสำคัญกับการดำรงรักษาไว้ซึ่งหลักการอันถูกต้อง การยึดถือระบบคุณธรรม คุณค่าและความดีงามทั้งหลาย ทั้งนี้ เพราะระบบคุณค่าและค่านิยมต่าง ๆ ในระบบราชการจะเป็นปัจจัยกำหนดพฤติกรรมของข้าราชการและชี้แนะวิธีการให้บริการแก่ประชาชนด้วย

๓) หลักความโปร่งใส (Accountability) การทำงานที่เปิดเผยและสามารถตรวจสอบได้ จะส่งผลให้การทุจริตคอร์รัปชันและความด้อยประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานของข้าราชการลดลง ดังนั้น ถ้าภาครัฐจัดระบบการบริหารจัดการให้มีความโปร่งใสและเปิดเผยให้ประชาชนเข้ามามีส่วนรับรู้ในวิธีการและขั้นตอนการทำงาน ได้มีโอกาสตรวจสอบการปฏิบัติงาน ตลอดจนผลการดำเนินงานจะส่งผลให้ข้าราชการมีความรับผิดชอบต่อการทำงานและผลของงาน มีการปฏิบัติงานอย่างถูกต้องเป็นธรรม และก่อให้เกิดประโยชน์สุขแก่ประชาชนและประเทศชาติโดยรวมมากขึ้น ซึ่งจะทำให้ประชาชนมีความมั่นใจว่าข้าราชการมีความตั้งใจจริงในการปฏิบัติงาน

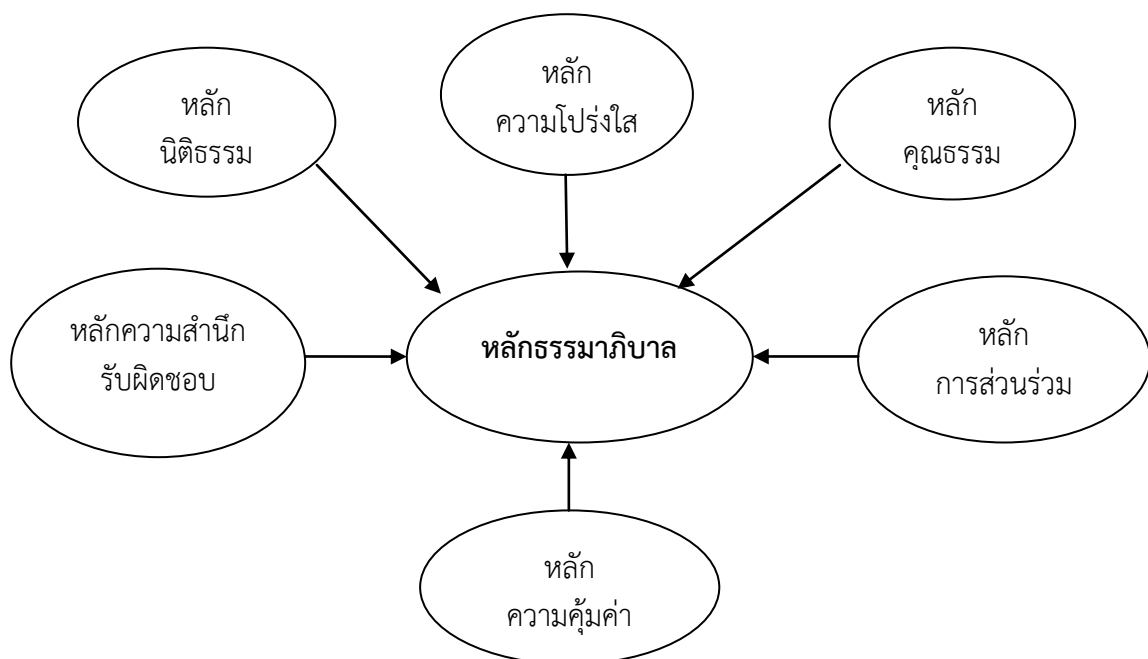
๔) หลักการมีส่วนร่วม (Participation) เป็นการเปิดโอกาสให้ประชาชนเข้ามามีส่วนร่วมรับรู้ มีส่วนเกี่ยวข้องกับกระบวนการตัดสินใจ กระบวนการดำเนินการของโครงการ รวมถึงได้รับการเสริมสร้างขีดความสามารถในการเข้ามามีส่วนร่วม การมีส่วนร่วมจึงเป็นกระบวนการที่ประชาชนผู้มีส่วนได้ส่วนเสียมีส่วนร่วมทางการเมือง การบริหาร และการตัดสินใจในเรื่องต่างๆ รวมทั้งการจัดสรรทรัพยากรของชุมชนและของชาติ โดยมีการแสดงทัศนะต่างๆ ต่อการดำเนินงานที่มีผลต่อชีวิต ความเป็นอยู่ เพื่อให้รัฐบาลนำไปประกอบการตัดสินใจระดับนโยบาย การให้คำแนะนำปรึกษา ร่วมวางแผน ร่วมปฏิบัติ

รวมตลอดจนควบคุมการดำเนินงาน ดังนั้น การมีส่วนร่วมจึงเป็นการ สื่อสารสองทาง มีการแลกเปลี่ยน ข้อมูลและรับฟังความเห็นซึ่งกันและกันระหว่างรัฐกับประชาชน ซึ่งเป็นกระบวนการที่เสริมสร้างความสามัคคีในชาติ ในขณะที่เดียวกันจะก่อให้เกิดกระบวนการติดตามตรวจสอบนโยบาย และการดำเนินงานของรัฐ ให้ดำเนินงานที่รับผิดชอบต่อสังคมมากขึ้น

๕) หลักความคุ้มค่า (Cost – effectiveness or Economy) การพัฒนาที่ยั่งยืนจะต้องบริหารจัดการและใช้ทรัพยากรที่มีอยู่อย่างจำกัดให้เกิดประโยชน์สุขแก่ส่วนรวม คำนึงถึงความประหยัด ความคุ้มค่า สร้างสรรค์สินค้าและบริการที่มีคุณภาพ โดยยึดถือประชาชนเป็นเป้าหมายสูงสุดในการทำงาน ดังนั้น ภาครัฐซึ่งยังคงฐานะเป็นแกนสำคัญในกระบวนการบริหารจัดการในการพัฒนาประเทศและการให้บริการแก่ประชาชน จึงอาจจำเป็นต้องมีการปรับเปลี่ยนวิธีการและกลไกการทำงาน ให้คำนึงถึงความคุ้มค่าและประสิทธิภาพมากขึ้น

๖) หลักความสำนึกรับผิดชอบ (Responsibility) เป็นกระบวนการทำงานที่จะช่วยเสริมสร้างประสิทธิภาพการทำงานให้ดีขึ้น ความสำนึกรับผิดชอบต่อการปฏิบัติงานของหน่วยงานจะต้องมีลักษณะสำคัญ ๖ ประการ คือ การมีเป้าหมายที่ชัดเจน ทุกคนเป็นเจ้าของร่วมกัน การปฏิบัติกรอย่างมีประสิทธิภาพ การจัดการพฤติกรรมที่ไม่เอื้ออำนวยให้เกิดการรับผิดชอบ การทำงานอย่างไม่หยุดยั้ง การมีแผนสำรองการติดตามประเมินผลการทำงาน เนื่องจากภาครัฐเป็นผู้ใช้อำนาจหน้าที่ในการบริหารจัดการกิจการของรัฐในทุกระดับ ดังนั้น จึงต้องสร้างเครื่องมือและวัฒนธรรมสำนึกรับผิดชอบให้เกิดแก่ข้าราชการอย่างกว้างขวาง ความรับผิดชอบและตรวจสอบได้จะเป็นการตรวจสอบและควบคุมพฤติกรรมของข้าราชการให้รับผิดชอบต่อภารกิจ ต่อสังคม ภาครัฐหรือร้นในการแก้ปัญหาของประชาชน เคารพความคิดเห็นที่แตกต่าง และกล้าที่จะยอมรับผลดีผลเสียจากการกระทำของตนเอง

หลักการสำคัญของธรรมาภิบาล



๕. แนวคิดเกี่ยวกับสายโซ่แห่งคุณค่า (Value Chain)

การที่จะสร้างคุณค่าอื่นๆ หรือประโยชน์อื่นมาประกอบกันให้เป็นประโยชน์สุดท้ายที่ลูกค้าหรือผู้รับบริการต้องการ จะมีขั้นตอนของกระบวนการสร้างคุณค่าที่ต่อเนื่องกันเป็นทอดๆ เหมือนห่วงโซ่ของกิจกรรมที่มีความเกี่ยวพันกัน เพื่อสร้างประโยชน์สุดท้ายในผลิตภัณฑ์หรือบริการ เพื่อนำส่งต่อไปให้ลูกค้าหรือผู้รับบริการ กระบวนการเหล่านี้เรียกว่า **Value Chain** หรือ **สายโซ่แห่งคุณค่า**

สายโซ่แห่งคุณค่า (value chain)

การจัดการกระบวนการเป็นการจัดการกิจกรรมที่เปลี่ยนปัจจัยนำเข้า (input) ให้เป็นผลิตผล (output) เป็นกิจกรรมที่เชื่อมโยงกัน เพื่อจุดมุ่งหมายในการผลิตหรือการบริการให้แก่ผู้รับบริการ (ลูกค้า) ทั้งภายในและภายนอกองค์กร กระบวนการแบ่งออกเป็น ๒ กระบวนการ คือ กระบวนการสร้างคุณค่า และกระบวนการสนับสนุน กระบวนการกำหนดขั้นตอนมีระเบียบปฏิบัติ และข้อกำหนดที่เป็นลายลักษณ์อักษร มีการควบคุมและขั้นตอนการวัดและประเมินกระบวนการ

ในเรื่องโซ่แห่งคุณค่าเป็นแนวความคิดที่พัฒนาโดย Michael E. Porter (๑๙๘๕) ได้ให้ทฤษฎีเกี่ยวกับการสร้างสายโซ่คุณค่า (Value Chain) นี้ว่า จะเน้น**กิจกรรมหลัก** และ**กิจกรรมรอง** ที่เพิ่มมูลค่าให้กับสินค้า/บริการของกิจการ ทั้งนี้โดยกิจการอาจนำระบบสารสนเทศในกิจกรรมเหล่านั้นมาสร้างความได้เปรียบในการแข่งขัน ดังนั้น โมเดลนี้จึงให้ความสำคัญกับบทบาทของเทคโนโลยีสารสนเทศในการแข่งขัน โดยแนวคิดนี้จะแบ่งกิจกรรมขององค์กร โดยใช้มิติทางด้านเทคโนโลยีและเศรษฐศาสตร์เป็นพื้นฐานในการแบ่งประเภทของกิจกรรมต่างๆ ที่ทำภายในองค์กร และเรียกกิจกรรมเหล่านี้ว่า **“กิจกรรมที่มีมูลค่า”** (Value Activities) โดยที่

- **มูลค่า (Value)** ที่องค์กรสร้างขึ้น วัดจากจำนวนของผู้ค้าที่เต็มใจจะซื้อสินค้า/บริการ องค์กรจะมีกำไร ถ้ามูลค่าที่สร้างขึ้นเกินกว่าต้นทุนในการดำเนินกิจกรรมเหล่านั้นในการสร้างความได้เปรียบในการแข่งขัน องค์กรจะต้องทำกิจกรรมต่างๆ เหล่านี้ด้วยต้นทุนที่ต่ำกว่าคู่แข่งหรือดำเนินการในลักษณะที่มีความแตกต่างจากคู่แข่งและด้วยราคาพรีเมียม (มีมูลค่ามากกว่า)

- **สายโซ่แห่งคุณค่า (value chain)** ของหน่วยงานจึงหมายถึง ระบบของกิจกรรมที่มีความสัมพันธ์กัน และเชื่อมโยงกัน ความเชื่อมโยงนี้ หมายถึง เมื่อดำเนินกิจกรรมใดกิจกรรมหนึ่งไปจะมีผลกระทบต่อต้นทุนหรือประสิทธิผลของกิจกรรมอื่นด้วย ความเชื่อมโยงของกิจกรรมต่างๆ จึงต้องมีการเปรียบเทียบ (trade-offs) ในการทำงานของแต่ละกิจกรรมเพื่อให้แน่ใจว่ากิจกรรมโดยรวมของกิจการจะเกิดประโยชน์สูงสุด เช่น หากต้นทุนในการออกแบบสินค้ามีราคาสูง และวัตถุดิบที่ใช้ในการผลิตมีราคาแพง ก็จะทำให้ต้นทุนหลังการขายลดลงด้วย เพราะสินค้าได้รับการออกแบบมาอย่างดีและผลิตด้วยวัตถุดิบที่มีคุณภาพ ปัญหาที่ติดตามมาจะน้อยลงด้วย ปัญหาจึงอยู่ที่กิจการด้วยว่าจะพิจารณาในเรื่องการเปรียบเทียบ (trade-offs) นี้อย่างไรจึงจะเกิดความได้เปรียบในการแข่งขัน

ใน Porter's Value Chain ซึ่งเป็นทักษะของ Porter นั้นความสามารถในการแข่งขัน (competitiveness) ขององค์การสามารถสร้างได้ด้วย ๒ วิธีหลัก คือ

๑. การทำให้ต้นทุนในการผลิตและการให้บริการที่ต่ำกว่าคู่แข่ง (low relative cost)
๒. การทำให้สินค้าและบริการของตนเองแตกต่างจากคู่แข่ง (differentiation)

โดยกิจกรรมหลักในการสร้างมูลค่า Value Activities ออกเป็น ๒ ชนิดใหญ่ๆ คือ

- Primary Activities หมายถึงกิจกรรมต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการการผลิตสินค้า/บริการโดยตรง การส่งมอบให้กับลูกค้า รวมทั้งบริการหลังการขาย และ
- Support Activities หมายถึง กิจกรรมต่างๆ ที่คอยสนับสนุน หรือทำให้ Primary Activities ดำเนินไปโดยสะดวกและมีประสิทธิภาพ ประกอบด้วยรายละเอียดดังต่อไปนี้

๑. กิจกรรมหลัก (Primary Activities) เป็นกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับการผลิตหรือสร้างสรรค์สินค้าหรือบริการ (Service) การตลาดและการขนส่งสินค้าหรือบริการ (Service) ไปยังผู้บริโภค ประกอบด้วยกิจกรรมย่อยที่มีการดำเนินติดต่อกันเป็นลำดับอีก ๕ กิจกรรมได้แก่

๑) Inbound Logistics กิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับการการเลือกสรร การรับ การเก็บ Inputs ต่างๆ ที่ใช้ในการผลิตสินค้า/บริการ กิจกรรมเหล่านี้จึงรวมถึงการขนส่ง การจัดเก็บ และการจัดการสินค้าคงเหลือ

๒) Operation (Manufacturing) เป็นกิจกรรมการแปรสภาพ Inputs ต่างๆ ให้เป็นสินค้า/บริการ การบำรุงรักษาเครื่องจักร และอื่นๆ ที่เกี่ยวข้อง รวมถึงกิจกรรมต่างๆ ที่เกี่ยวกับการนำส่งสินค้า/บริการไปให้กับลูกค้า

๓) Outbound Logistics กิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บ รวบรวม จัดจำหน่ายสินค้าและบริการ (Service) ไปยังลูกค้า

๔) Marketing and Sales กิจกรรมที่เกี่ยวกับการชักจูงให้ลูกค้าซื้อสินค้าและบริการ (Service) เช่น การโฆษณา ช่องทางการจัดจำหน่าย

๕) Services กิจกรรมที่ครอบคลุมถึงการให้บริการเพื่อเพิ่มคุณค่าให้กับสินค้า รวมถึงการบริการหลังการขาย การแนะนำการใช้ การติดตั้ง การซ่อมบำรุง บริการอะไหล่ และการรับประกันต่าง ๆ

๒. กิจกรรมสนับสนุน (Support Activities) เป็นกิจกรรมที่เข้าไปมีอิทธิพลต่อทุก Primary Activities ในทุกขั้นตอนสามารถดำเนินไปได้ ด้วยเหตุนี้เราจึงเห็นว่าแต่ละ Support Activities เป็นกิจกรรมที่ครอบคลุมทุก Primary Activities ในทุกขณะ ประกอบด้วยกิจกรรมย่อยสำคัญ ๔ กิจกรรม คือ

๑) Procurement กิจกรรมการสรรหาสินทรัพย์ต่างๆ ที่ต้องใช้ในแต่ละ Primary Activities ไม่ว่าจะเป็นการเลือกแหล่งวัตถุดิบ การเจรจา ต่อบริษัท Supplier การเลือกวิธีการในการส่งมอบสินค้า/บริการแก่ลูกค้า

๒) Technology Development กิจกรรมเกี่ยวกับวิทยาการ (know-how) การพัฒนาเทคโนโลยีที่ช่วยในการเพิ่มคุณค่าให้สินค้าและบริการหรือกระบวนการผลิต

๓) Human Resource Management กิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับการบริหารทรัพยากรบุคคล ตั้งแต่วิเคราะห์ความต้องการ สรรหาและคัดเลือก พัฒนา ฝึกอบรม ประเมินผล รวมทั้งการให้ผลตอบแทน และรางวัล

๔) Firm Infrastructure โครงสร้างพื้นฐานขององค์กร ได้แก่ ระบบบัญชี ระบบการเงิน การบริหารจัดการขององค์กร และฝ่ายกฎหมายแนวทางดังกล่าวได้เน้นให้เห็นถึงความสำคัญของการทำให้กิจกรรมต่างดำเนินไปอย่างสอดคล้อง รวมทั้งการวางกรอบ Value Chain

กิจกรรมหลักข้างต้นจะทำงานประสานงานกันได้ดีจนก่อให้เกิดคุณค่าได้นั้น จะต้องอาศัยกิจกรรมสนับสนุนทั้ง ๔ กิจกรรม ซึ่งได้แก่ โครงสร้างองค์กร (Firm Infrastructure) ได้แก่ ระบบบัญชี ระบบการเงิน การบริหารจัดการ การจัดการทรัพยากรมนุษย์ (Human Resource Management) การพัฒนาเทคโนโลยี (Technology Development) และการจัดหา (Procurement) นอกจากนี้ กิจกรรมสนับสนุนจะทำหน้าที่สนับสนุนกิจกรรมหลักแล้ว กิจกรรมสนับสนุนยังจะต้องทำหน้าที่สนับสนุนซึ่งกันและกันอีก

คำว่าคุณค่าอาจมีความหมายที่แตกต่างกันโดยมุมมองของคนที่แตกต่างกัน เช่นในมุมมองลูกค้า คุณค่าอาจหมายถึง สินค้ามีราคาถูก สินค้ามีคุณภาพดีกว่าเดิม การให้บริการที่ดีกว่าเดิม หรือความเป็นเอกลักษณ์และเป็นหนึ่งเดียวของสินค้า เป็นต้น โดยคุณค่าได้มาจากความรู้ ประสบการณ์ ความถนัด เวลา และพลังงานที่องค์กรลงทุนลงแรงไปในผลิตภัณฑ์ (Products) หรือกิจกรรมนั้นๆ

สายโซ่แห่งคุณค่า (Value Chain) มีบทบาทและมีความสำคัญต่อองค์กรเป็นอย่างมาก ไม่เฉพาะกับการผลิตสินค้าเท่านั้น แต่ครอบคลุมถึงการให้บริการที่ดีขึ้น การเพิ่มใส่คุณค่าจำนวนมากๆ ลงไปในผลิตภัณฑ์ (Products) หรือบริการ (Service) องค์กรจะประสบความสำเร็จในการดำเนินงานทันที

การจัดการสายโซ่คุณค่า มีองค์ประกอบ ๒ อย่างที่มีบทบาทที่สำคัญ ได้แก่ การจัดการสายโซ่อุปทาน (Supply chain management : SCM) และการจัดการลูกค้าสัมพันธ์ (Customer relationship management : CRM) โดยสายโซ่อุปทาน (SCM) จะช่วยในเรื่องต่างๆ เช่น การตัดสินใจว่าทรัพยากรหรือวัตถุดิบใดที่ควรจะส่งเข้ามาในสายโซ่คุณค่า ส่งเข้ามาด้วยปริมาณเท่าใด ทรัพยากรหรือวัตถุดิบเหล่านั้นจะถูกจัดการหรือบริหารอย่างไรเพื่อแปลงให้เป็นสินค้าหรือบริการได้ตามที่ลูกค้าต้องการ และจะส่งสินค้าไปให้ลูกค้าได้อย่างไร มีกำหนดการการส่งเป็นอย่างไร การตรวจติดตามและควบคุมการส่งสินค้า

ส่วนการจัดการลูกค้าสัมพันธ์ (Customer Relationship Management : CRM) เป็น การช่วยเหลือและเผชิญหน้ากับลูกค้า ทั้งในส่วนของการขาย การตลาดและโฆษณา บริการหลังการขาย และการทำให้ลูกค้าซื้อซ้ำและจงรักภักดีกับผลิตภัณฑ์ (Products) ปัจจุบันมีซอฟต์แวร์เพื่อจัดการ เกี่ยวกับลูกค้าสัมพันธ์ โดยที่ซอฟต์แวร์จะเก็บข้อมูลลูกค้า ประวัติการซื้อของลูกค้า ข้อเสนอแนะหรือ ข้อเสนอแนะเกี่ยวกับสินค้าใหม่ เป็นต้น

กลยุทธ์สายโซ่แห่งคุณค่าที่ประสบผลสำเร็จ

ในกระบวนการสร้างคุณค่าในงานเพิ่มผลผลิตขององค์กร มีสิ่งที่จะต้องคำนึงถึงที่เป็นส่วน ประกอบสำคัญของการดำเนินการสร้างคุณค่าในสายโซ่แห่งคุณค่าข้างต้น ดังต่อไปนี้

๑. วัฒนธรรมองค์กร (organization culture) เมื่อโซ่แห่งคุณค่าเป็นระบบของ กิจกรรมที่มีความสัมพันธ์กันและเชื่อมโยงกัน คนในองค์กรจะต้องมีแนวทางการปฏิบัติที่เป็นแบบอย่าง เดียวกันจนถึงขั้นเป็นวัฒนธรรมองค์กร การดำเนินกิจกรรมการสร้างมูลค่าจะต้องมีการสร้าง **วัฒนธรรม องค์กร (organization culture)** เป็นแบบอย่างเดียวกัน การสร้างวัฒนธรรมองค์กร ก็เหมือนกับการ ปลูกฝังวัฒนธรรมหรือขนบธรรมเนียมประเพณีต่างๆ ให้แก่ผู้คนในสังคม ผู้บริหารจำเป็นต้องสื่อสาร เน้น ย้ำ ทำตัวเป็นตัวอย่างว่ากล่าวตักเตือนเมื่อไม่ปฏิบัติตาม และให้รางวัลเมื่อปฏิบัติได้ถูกต้อง

๒. ทรัพยากรบุคคล (human resource) ทรัพยากรมนุษย์ คือ ทรัพยากรที่มีค่าที่มีอยู่ใน ตัวของมนุษย์ นับว่าเป็นทรัพยากรที่มีคุณค่าและมีเกียรติภูมิ ทรัพยากรที่ว่่านั้น ได้แก่ความรู้ ความสามารถ ความคิดต่างๆ ที่มีอยู่ในตัวของมนุษย์ ซึ่งขึ้นอยู่กับว่าจะนำทรัพยากรเหล่านั้นมาใช้อย่างไร ให้เกิดประโยชน์และมีคุณภาพ ความสำคัญของทรัพยากรบุคคล (ทุนมนุษย์) ที่นำมาสร้างขีด ความสามารถในการแข่งขันอย่างยั่งยืนจะต้องใช้ระยะเวลายาวนานและเป็นสิ่งที่ทำได้ยากเมื่อเทียบกับสิ่ง อื่น ดังนั้นการบริหารทรัพยากรมนุษย์จึงต้องพัฒนาเป็นแนวคิดใหม่ๆ เพื่อที่จะสร้างคุณค่าให้กับองค์กรได้ เพราะทรัพยากรบุคคล (human resource) เป็นสิ่งที่มีค่ามากที่สุดขององค์กร

๓. ภาวะผู้นำ (leadership) ภาวะผู้นำเป็นกระบวนการใช้อำนาจในการจูง หรือใช้ความ สามารถในการจูงใจและอิทธิพลที่แสดงความสัมพันธ์ระหว่างผู้นำและผู้ตาม เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์และ เป้าหมายที่กำหนดไว้ บุคคลที่จะนำแนวทางนโยบายปฏิบัติกระบวนการสร้างคุณค่าในงานเพิ่มผลผลิต ขององค์กรจำเป็นต้องอาศัยผู้นำที่สามารถจูงใจ และการติดต่อสื่อสารในองค์กรให้ความสำคัญ และปฏิบัติให้ได้อย่างมีประสิทธิภาพ การจูงใจจึงเป็นสิ่งที่คู่กับผู้นำที่หลีกเลี่ยงไม่ได้ ผู้นำโดยพื้นฐานแล้ว จะต้องมึทักษะการจูงใจให้คนได้ดี คือ พนักงานมีความต้องการหรือความเต็มใจภายในที่ผลักดันบุคลากร แสดงพฤติกรรมที่นำไปสู่เป้าหมาย หรือผลสำเร็จของงานและองค์กร

๔. กระบวนการต่างๆ ภายในองค์กร (business process) เป็นขั้นตอนในการ ดำเนินงาน โดยเริ่มตั้งแต่การลงทุนในกิจการเพื่อใช้จ่ายเป็นค่าเครื่องจักร วัสดุอุปกรณ์ วัตถุดิบ ค่าแรง ตลอดจนค่าใช้จ่ายในการบริหารงานด้านต่างๆ แล้วจำหน่ายสินค้าหรือบริการออกไป เพื่อให้ได้มาซึ่งผล

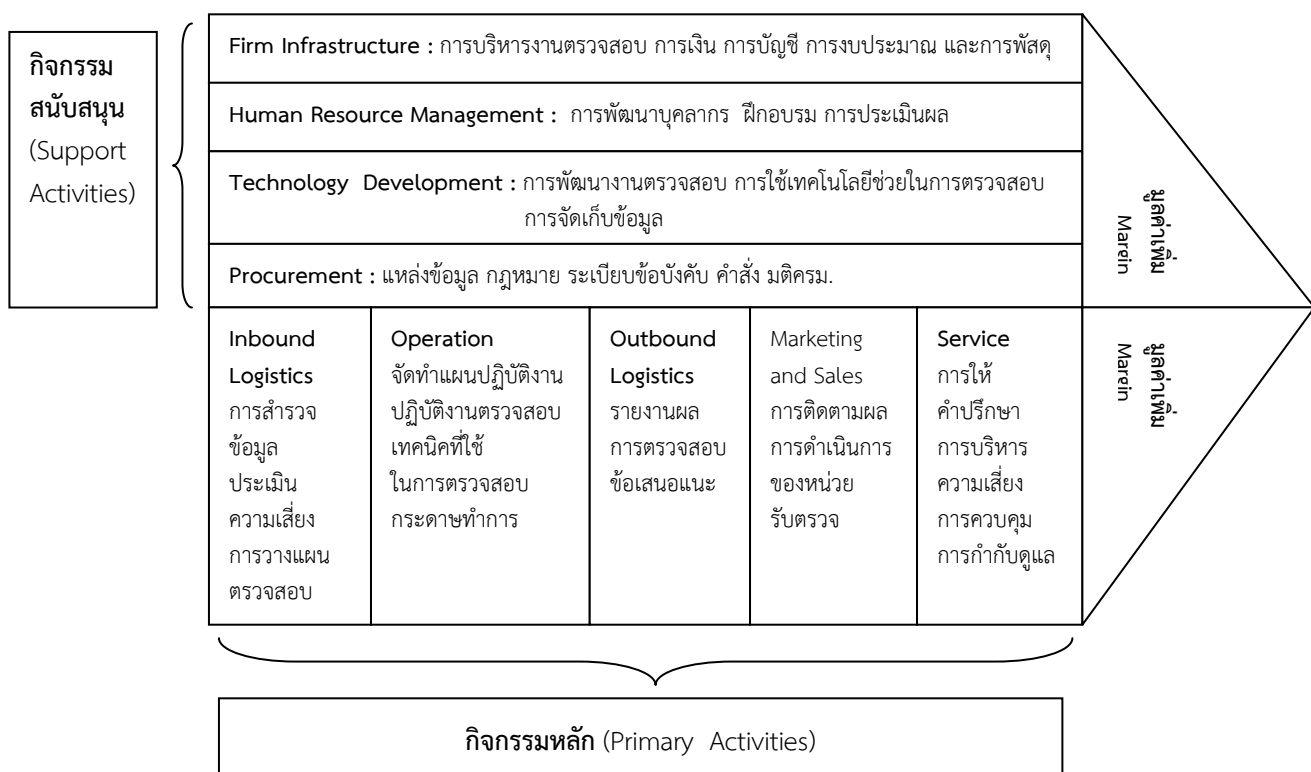
กำไรหรือขาดทุนสุทธิ แล้วจึงนำกำไรนั้นมาใช้เพื่อดำเนินธุรกิจต่อไป การสร้างคุณค่าในงานต้องคำนึงถึงทุกกระบวนการ การในระบบงานว่าเป็นอย่างไร เพราะแต่ละองค์กรมีขนาดศักยภาพต่างกัน การดำเนินกิจกรรมการสร้างคุณค่าในงานอาจมีแนวทางที่ต่างกันบ้าง

๕. การลงทุนในเทคโนโลยี (technology investment) การดำเนินงานในปัจจุบัน ไม่ว่าจะ เป็นองค์กรที่มีขนาดเล็กไปจนถึงขนาดใหญ่ มีความจำเป็นอย่างยิ่งที่ต้องมีการนำเทคโนโลยีต่างๆ เข้ามาเกี่ยวข้อง เนื่องจากเทคโนโลยีเหล่านี้ สามารถเกื้อกูลให้งานสร้างคุณค่าขององค์กรมีความก้าวหน้า และสร้างความสามารถในทางการแข่งขันได้ ไม่ว่าจะมีความสลับซับซ้อนใดๆ ในงาน

๖. ความร่วมมือ และการประสานงาน (co-operation) สิ่งสำคัญอย่างยิ่งที่ขาดไม่ได้ในกระบวนการสร้างคุณค่า คือความร่วมมือและการประสานงานที่ดีของทุกแผนกในองค์กรจะต้องร่วมมือกันตลอดจนมีความเข้าใจในการทำงานเป็นอย่างดีจึงจะประสพผลสำเร็จได้

ภาพกิจกรรมสายโซ่แห่งคุณค่า (Value Chain)

การปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน



๖. ความรู้ทางวิชาการเกี่ยวกับ มาตรฐานการตรวจสอบภายใน และจริยธรรมของ ผู้ตรวจสอบภายในของส่วนราชการ

การตรวจสอบภายในนับเป็นวิชาชีพสาขาหนึ่งที่มีมาตรฐานในการปฏิบัติงาน โดยมีมาตรฐานสากลที่กำหนดโดยสถาบันวิชาชีพ เรียกว่า สถาบันผู้ตรวจสอบภายใน (The Institute of Internal Auditors ; IIA) ทำหน้าที่กำกับดูแลการตรวจสอบภายในระหว่างประเทศ ส่วนในภาคราชการไทย กระทรวงการคลัง โดยกรมบัญชีกลาง ซึ่งเป็นหน่วยงานกลางด้านการตรวจสอบภายในได้กำหนดมาตรฐานการตรวจสอบภายในและจริยธรรม เพื่อให้ผู้ตรวจสอบภายในภาคราชการถือปฏิบัติ

มาตรฐานการตรวจสอบภายใน และจริยธรรมของผู้ตรวจสอบภายใน เป็นการกำหนดข้อปฏิบัติหลักๆ ของการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน เป็นกรอบการปฏิบัติงานที่ผู้ตรวจสอบภายใน จำเป็นต้องยึดถือและปฏิบัติตาม เพื่อให้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายในเป็นที่ยอมรับ และเชื่อถือจากทุกฝ่ายที่เกี่ยวข้องโดยแยกเป็น ๒ ส่วน คือ มาตรฐานด้านคุณสมบัติและมาตรฐานการปฏิบัติงาน สรุปได้ดังนี้

๑. มาตรฐานด้านคุณสมบัติ ประกอบด้วย

๑) การกำหนดถึงวัตถุประสงค์ อำนาจหน้าที่ ความรับผิดชอบของงานตรวจ

ทั้งนี้หน่วยตรวจสอบภายในควรกำหนดวัตถุประสงค์ อำนาจหน้าที่ และความรับผิดชอบของงานตรวจสอบภายในอย่างเป็นทางการไว้ในกฎบัตรการตรวจสอบภายใน เพื่อใช้เป็นกรอบอ้างอิงและเป็นแนวทางปฏิบัติงานที่สำคัญของหน่วยตรวจสอบภายใน

๒) การกำหนดถึงความเป็นอิสระและความเที่ยงธรรม

การปฏิบัติงานตรวจสอบภายในควรมีความเป็นอิสระและผู้ตรวจสอบภายในควรปฏิบัติหน้าที่ด้วยความเที่ยงธรรม ซื่อสัตย์ สุจริตและมีจริยธรรม

๓) การปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน ด้วยความเชี่ยวชาญและความระมัดระวังรอบคอบ

ผู้ตรวจสอบภายในควรปฏิบัติหน้าที่ด้วยความเชี่ยวชาญและความระมัดระวังรอบคอบเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ

๔) การสร้างหลักประกันคุณภาพและการปรับปรุงการปฏิบัติงานอย่างต่อเนื่อง

หัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายในควรปรับปรุงและรักษาระดับคุณภาพของงานตรวจสอบภายใน โดยมีการปรับปรุงงานตรวจสอบภายในให้ครอบคลุมทุกๆ ด้านและติดตามดูแลประสิทธิภาพ ของงานอย่างต่อเนื่อง

๒. มาตรฐานการปฏิบัติงาน โดยกล่าวถึงประเด็นต่าง ๆ ดังนี้

๑) การบริหารงานตรวจสอบภายใน

หัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายใน ควรบริหารงานตรวจสอบภายในให้เกิดสัมฤทธิ์ผลมีประสิทธิภาพ เพื่อให้งานตรวจสอบภายในสามารถสร้างคุณค่าเพิ่มให้กับองค์กร

๒) ลักษณะของงานตรวจสอบภายใน

งานตรวจสอบภายใน คือ การประเมินเพื่อเพิ่มคุณค่า และปรับปรุงการปฏิบัติงานขององค์กรให้ถึงเป้าหมายที่วางไว้ และปรับปรุงประสิทธิภาพของการบริหารความเสี่ยง โดยการควบคุมและการกำกับดูแล

๓) การวางแผนการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน

ผู้ตรวจสอบภายในควรจัดทำแผนการปฏิบัติงานตามภารกิจที่ได้รับมอบหมาย ทั้งในด้านการให้หลักประกันและการให้คำปรึกษา โดยควรคำนึงถึง

๓.๑ วัตถุประสงค์ของงานและวิธีการดำเนินงานตรวจสอบภายใน อันจะทำให้การปฏิบัติงานบรรลุผล

๓.๒ ความเสี่ยงที่สำคัญๆ ที่มีผลกระทบต่อความสำเร็จ และความเสี่ยงที่อยู่ในระดับที่ยอมรับได้

๓.๓ ความเพียงพอและควมมีประสิทธิภาพของกิจกรรมการบริหารความเสี่ยง และระบบการควบคุม เมื่อเปรียบเทียบกับกรอบการปฏิบัติงาน กฎ ระเบียบ ข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง

๓.๔ โอกาสในการปรับปรุงกิจกรรมการบริหารความเสี่ยง และระบบการควบคุมภายในให้ดีขึ้น

๔) การปฏิบัติงานตรวจสอบ

ผู้ตรวจสอบภายในควรรวบรวม วิเคราะห์ ประเมิน และบันทึกข้อมูลให้เพียงพอต่อการปฏิบัติงานที่ได้รับมอบหมายให้บรรลุตามวัตถุประสงค์ และหัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายในควรควบคุมการปฏิบัติงานที่ได้มอบหมายอย่างใกล้ชิด เพื่อให้เกิดความมั่นใจว่าการปฏิบัติงานจะสามารถบรรลุตามวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้ได้อย่างมีคุณภาพ ซึ่งจะเป็นการช่วยพัฒนาเจ้าหน้าที่ตรวจสอบภายในด้วย

๕) การรายงานผลการปฏิบัติงาน

ผู้ตรวจสอบภายในควรรายงานผลการปฏิบัติงานอย่างทันกาล โดยรายงานดังกล่าวประกอบด้วย วัตถุประสงค์ ขอบเขต การสรุปผลการตรวจสอบ ความคิดเห็น ข้อเสนอแนะ และแนวทางในการปรับปรุงแก้ไขที่สามารถนำไปปฏิบัติได้ด้วยความถูกต้อง ครบถ้วน ชัดเจน เที่ยงธรรม รัดกุม สร้างสรรค์และรวดเร็ว รวมทั้งควรเผยแพร่ผลการปฏิบัติงานให้บุคคลที่เกี่ยวข้องและเหมาะสมได้รับทราบ

๖) การติดตามผล

หัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายใน ควรกำหนดระบบการติดตามผลว่าได้มีการนำข้อเสนอแนะในรายงานผลการปฏิบัติงานไปสู่การปฏิบัติ

๗) การยอมรับสภาพความเสี่ยง

หัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายในควรนำเรื่องความเสี่ยงที่อาจก่อให้เกิดความเสียหายแก่องค์กรซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไขหรือกับผู้บริหาร

จริยธรรมของผู้ตรวจสอบภายใน

เพื่อเป็นการยกฐานะและศักดิ์ศรีของวิชาชีพตรวจสอบภายใน ให้ได้รับการยกย่องและการยอมรับจากบุคคลทั่วไป รวมทั้งให้การปฏิบัติหน้าที่เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ ผู้ตรวจสอบภายในจึงต้องพึงประพฤติปฏิบัติตนภายใต้กรอบความประพฤติที่ดีงาม ในอันที่จะนำมาซึ่งหลักประกันความเชื่อมั่นที่เที่ยงธรรม และที่ปรึกษาที่เปี่ยมด้วยคุณภาพ

แนวปฏิบัติ

๑. หลักปฏิบัติที่กำหนดในจริยธรรมของผู้ตรวจสอบภายใน เป็นหลักการพื้นฐานในการปฏิบัติหน้าที่ ที่ผู้ตรวจสอบภายในพึงปฏิบัติโดยใช้สามัญสำนึก และพิจารณาณอันเหมาะสม
๒. ผู้ตรวจสอบภายใน ควรประพฤติปฏิบัติตนตามกรอบจริยธรรมนั้นนอกเหนือจากการปฏิบัติตามจรรยาบรรณของข้าราชการ และกฎหมายหรือระเบียบอื่นที่เกี่ยวข้อง
๓. ผู้ตรวจสอบภายในควรยึดถือและดำรงไว้ซึ่งหลักปฏิบัติดังต่อไปนี้

๓.๑ ความมีจุดยืนที่มั่นคง (Integrity) : ความมีจุดยืนที่มั่นคงของผู้ตรวจสอบภายใน จะช่วยให้เกิดความเชื่อถือ และยอมรับจากบุคคลทั่วไป

๓.๒ ความเที่ยงธรรม (Objectivity) : ผู้ตรวจสอบภายใน ต้องรวบรวมข้อมูล ประเมินผลและรายงานผลการตรวจสอบด้วยความเที่ยงธรรม ผู้ตรวจสอบภายในต้องทำหน้าที่ประเมินอย่างเป็นธรรมในทุกๆ สถานการณ์ และไม่ปล่อยให้ความรู้สึกส่วนตัว หรือความรู้สึกนึกคิดของบุคคลอื่น เข้ามามีอิทธิพลเหนือการประเมิน นั้น

๓.๓ การปกปิดความลับ (Confidentiality) : ผู้ตรวจสอบภายในจะต้องเคารพต่อค่า และสิทธิแห่งข้อมูลที่ตนได้รับทราบจากการปฏิบัติงาน และไม่เปิดเผยข้อมูลดังกล่าว โดยไม่ได้รับอนุญาตจากผู้ที่มีอำนาจหน้าที่โดยตรงเสียก่อน ยกเว้นในกรณีที่มีพันธะในแง่ของงานอาชีพ และเกี่ยวข้องกับกฎหมายเท่านั้น

๓.๔ ความสามารถในหน้าที่ (Competency) : ผู้ตรวจสอบภายใน จะต้องนำความรู้ ทักษะและประสบการณ์ไปใช้ในการปฏิบัติหน้าที่ให้บริการตรวจสอบภายในอย่างเต็มที่

หลักปฏิบัติงาน

๑. ความมีจุดยืนที่มั่นคง (Integrity)

๑.๑ ผู้ตรวจสอบภายในต้องปฏิบัติหน้าที่ของตนด้วยความซื่อสัตย์ ขยันหมั่นเพียร และมีความรับผิดชอบ

๑.๒ ผู้ตรวจสอบภายใน ต้องไม่เข้าไปเกี่ยวข้องในการกระทำใดๆ ที่ขัดต่อกฎหมาย หรือไม่เข้าไปมีส่วนร่วมในการกระทำ ที่อาจนำความเสี่ยงมาสู่วิชาชีพการตรวจสอบภายใน หรือสร้างความเสียหายต่อส่วนราชการ

๑.๓ ผู้ตรวจสอบภายใน ต้องให้ความเคารพ และสนับสนุนการปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ และจรรยาบรรณของทางราชการ

๒. ความเที่ยงธรรม (Objectivity)

๒.๑ ผู้ตรวจสอบภายใน ต้องไม่มีส่วนเกี่ยวข้องหรือสร้างความสัมพันธ์ใดๆ ที่จะนำไปสู่ความขัดแย้งกับผลประโยชน์ของทางราชการ รวมทั้งกระทำการใดๆ ที่จะทำให้เกิดอคติจนเป็นเหตุให้ไม่สามารถปฏิบัติงานตรวจสอบตามหน้าที่ความรับผิดชอบได้อย่างเที่ยงธรรม

๒.๒ ผู้ตรวจสอบภายใน ไม่พึงรับสิ่งของใดๆ ที่จะทำให้เกิดหรืออาจก่อให้เกิดความไม่เที่ยงธรรมในการใช้วิจารณญาณเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพปฏิบัติ

๒.๓ ผู้ตรวจสอบภายใน ต้องเปิดเผยหรือรายงานข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญทั้งหมดที่ตรวจพบ ซึ่งหากละเว้นไม่เปิดเผยหรือไม่รายงานข้อเท็จจริงดังกล่าวแล้ว จะทำให้รายงานการตรวจสอบบิดเบือนไปจากข้อเท็จจริง หรือเป็นการปิดบังการกระทำที่ผิดกฎหมาย

๓. การปกปิดความลับ (Confidentiality)

๓.๑ ผู้ตรวจสอบภายใน ต้องมีความรอบคอบในการใช้ข้อมูลต่างๆ ที่ได้รับจากการปฏิบัติงานตรวจสอบ

๓.๒ ผู้ตรวจสอบภายใน ต้องไม่นำข้อมูลดังกล่าวไปใช้ในการแสวงหาผลประโยชน์เพื่อตนเอง และจะไม่กระทำการใดๆ ที่ขัดต่อกฎหมายและประโยชน์ของทางราชการ

๔. ความสามารถในหน้าที่ (Competency)

๔.๑ ผู้ตรวจสอบภายใน ต้องปฏิบัติหน้าที่ด้วยความรู้ ความสามารถ ทักษะ และประสบการณ์

๔.๒ ผู้ตรวจสอบภายใน จะต้องปฏิบัติหน้าที่โดยยึดหลักมาตรฐานการตรวจสอบภายในของส่วนราชการ

๔.๓ ผู้ตรวจสอบภายในต้องพัฒนาศักยภาพของตนเอง รวมทั้งพัฒนาประสิทธิภาพ และคุณภาพของการให้บริการอย่างสม่ำเสมอและต่อเนื่อง

๗. ระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินว่าด้วยวินัยทางงบประมาณและการคลัง พ.ศ. ๒๕๔๔

โดยที่มาตรา ๑๙ แห่งพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. ๒๕๔๒ บัญญัติให้คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินกำหนดมาตรการเกี่ยวกับการควบคุมการเงินของรัฐ เพื่อให้ระบบการควบคุมการตรวจสอบการเงินแผ่นดินเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและมีวินัย

“มาตรการเกี่ยวกับการควบคุมการเงินของรัฐ” หมายความว่าข้อกำหนดเกี่ยวกับการบริหารการเงินและการคลังที่ออกตามความในกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ หรือข้อกำหนดอื่นใด ซึ่งการฝ่าฝืนเป็นความผิดวินัยทางงบประมาณและการคลัง และมีโทษปรับทางปกครองตามระเบียบนี้

“ความเสียหายแก่รัฐ” หมายความว่า ความเสียหายที่เกิดขึ้นกับรัฐหรือหน่วยงานของรัฐ เนื่องจากการฝ่าฝืนมาตรการเกี่ยวกับการควบคุมการเงินของรัฐ ไม่ว่าจะสามารถคำนวณความเสียหายนั้น เป็นตัวเงินได้หรือไม่ก็ตาม

หมวด ๑ บททั่วไป ส่วนที่ ๑ การบังคับใช้ ข้อ ๕ กำหนดว่า เจ้าหน้าที่ผู้ใดจงใจฝ่าฝืน มาตรการเกี่ยวกับการควบคุมการเงินของรัฐตามที่กำหนดในหมวด ๒ นี้ ถือว่ากระทำความผิดวินัยทาง งบประมาณและการคลัง ต้องรับโทษปรับทางปกครองตามระเบียบนี้ และข้อ ๘ กำหนดว่า เจ้าหน้าที่ผู้ใด กระทำความผิดวินัยทางงบประมาณและการคลังตามระเบียบนี้ และเป็นความผิดตามกฎหมายอื่นด้วย แม้ เจ้าหน้าที่ผู้นั้นจะได้รับโทษตามกฎหมายอื่นแล้ว ก็ยังคงต้องรับโทษในการกระทำนั้นตามระเบียบนี้ด้วย

ความผิดวินัยทางงบประมาณและการคลัง มีอัตราโทษปรับทางปกครอง ๔ ชั้น ดังนี้

- (๑) โทษชั้นที่ ๑ โทษปรับไม่เกินเงินเดือน ๑ เดือน
- (๒) โทษชั้นที่ ๒ โทษปรับเท่ากับเงินเดือน ตั้งแต่ ๒ เดือน ถึง ๔ เดือน
- (๓) โทษชั้นที่ ๓ โทษปรับเท่ากับเงินเดือน ตั้งแต่ ๕ เดือน ถึง ๘ เดือน
- (๔) โทษชั้นที่ ๔ โทษปรับเท่ากับเงินเดือน ตั้งแต่ ๙ เดือน ถึง ๑๒ เดือน

หมวด ๒ ความผิดวินัยทางงบประมาณและการคลัง มีดังนี้

- ส่วนที่ ๑ : ความผิดเกี่ยวกับการรับเงิน การเก็บรักษาเงิน และการนำเงินส่ง
- ส่วนที่ ๒ : ความผิดเกี่ยวกับการเบิกเงิน และการจ่ายเงิน
- ส่วนที่ ๓ : ความผิดเกี่ยวกับการบริหารงบประมาณ และการก่อกวนผู้กัก
- ส่วนที่ ๔ : ความผิดเกี่ยวกับการจัดเก็บรายได้
- ส่วนที่ ๕ : ความผิดเกี่ยวกับเงินยืม
- ส่วนที่ ๖ : ความผิดเกี่ยวกับการพัสดุ
- ส่วนที่ ๗ : ความผิดอื่น

ระเบียบฯ ได้กำหนดไว้ในหมวด ๒ ความผิดวินัยทางงบประมาณและการคลัง ข้อ ๕๒ ว่า ผู้บังคับบัญชาผู้ใดทำการบริหารการเงินและการคลังด้วยความเสี่ยงต่อความเสียหายหรือเสียประโยชน์ที่ พึงคาดหมายไว้ โดยปราศจากเหตุผลอันสมควร เป็นเหตุให้เกิดความเสียหายแก่รัฐ ต้องรับโทษปรับทาง ปกครองชั้นที่ ๔