บทที่ 2
เอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

การศึกษาวิจัย เรื่อง ความคิดเห็นของพนักงานที่มีต่อระบบการควบคุมภายในของ บริษัท ไทยมารูจูน จำกัด ที่มีผลต่อระบบการควบคุมภายใน ของ บริษัท ไทยมารูจูน จำกัด ผู้วิจัยได้ศึกษาปัจจัยต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับการควบคุมภายในที่มีผลต่อการประเมินระบบการควบคุมภายใน ในการปฏิบัติงานของผู้บริหาร หัวหน้างาน และพนักงาน ของบริษัท ไทยมารูจูน จำกัด โดยได้ศึกษาค้นคว้า แนวคิด ทฤษฎี และผลงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง และเนื้อหาที่จำเป็นต่อการวิจัย เป็นแนวทางในการศึกษาดังนี้

1. ข้อมูลเกี่ยวกับ บริษัท ไทยมารูจูน จำกัด
   1.1 ประวัติความเป็นมาของ บริษัท ไทยมารูจูน จำกัด
   1.2 โครงสร้างและการบริหารจัดการของ บริษัท ไทยมารูจูน จำกัด
   1.3 การประเมินระบบการควบคุมภายใน ของ บริษัท ไทยมารูจูน จำกัด
2. แนวคิดและทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง
   2.1 การควบคุมภายในตามแนวคิดของ COSO
   2.2 แนวคิดพื้นฐานของระบบควบคุมภายใน
   2.3 การประเมินตอนเองในการควบคุม
3. งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

1. ข้อมูลเกี่ยวกับ บริษัท ไทยมารูจูน จำกัด

1.1 ประวัติและความเป็นมาของ บริษัท ไทยมารูจูน จำกัด

สถานที่ตั้งโรงงาน เลขที่ 117 หมู่ที่ 4 นิคมอุตสาหกรรมสหรัตนนคร ตำบลบางพระครู อำเภอนครหลวง จังหวัดพระนครศรีอยุธยา 13260 พ.ศ. 2537 บริษัท มารูจูน จำกัด ประเทศญี่ปุ่น ได้ขยายการลงทุน และเพิ่มกำลังการผลิต โดยการก่อสร้างโรงงานชื่อ บริษัท ไทยมารูจูน จำกัด เพื่อทำการผลิตแม่พิมพ์ และชิ้นส่วนยานยนต์ ที่ทำจากการปั้มขึ้นรูปโลหะ เพื่อรองรับการขยายตัวของอุตสาหกรรมรถยนต์ ทั้งภายในประเทศ และต่างประเทศ โดยมีกำลังการผลิต ปีละ 6,310,000 ชิ้น/ปี พ.ศ. 2546 บริษัท ไทยมารูจูน จำกัด ได้ขยายกำลังการผลิต โดยการก่อสร้างโรงงาน และได้นำเครื่องจักรที่ใช้เทคโนโลยีอันทันสมัย เพื่อทำการผลิตชิ้นส่วนยานยนต์ และเพื่อรองรับการขยายตัว ของอุตสาหกรรมรถยนต์ที่เติบโตอย่างต่อเนื่อง โดยมีกำลังการผลิตเพิ่มขึ้นอีก

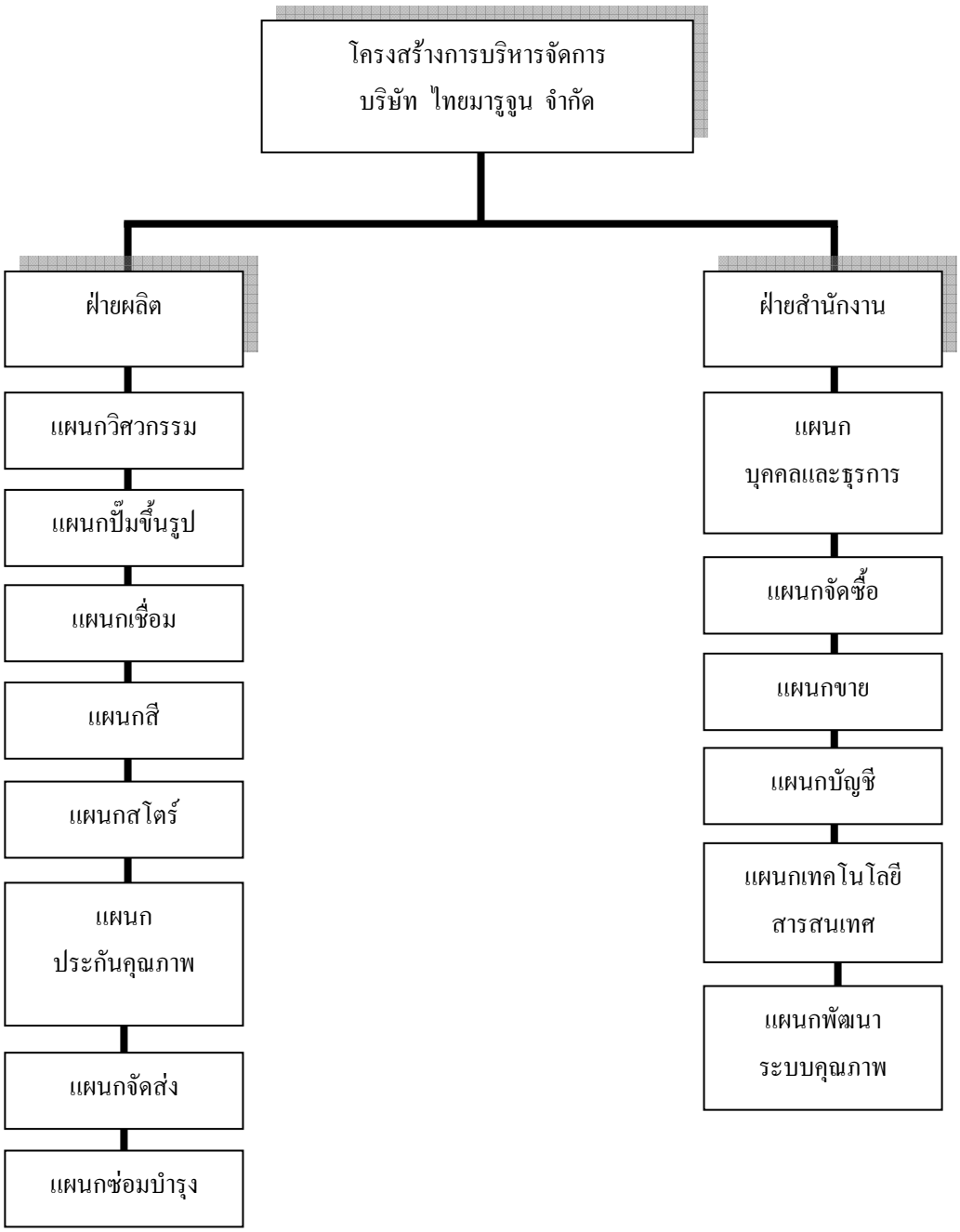
ปีละ 4,300,000 ชิ้น พ.ศ. 2548 บริษัทฯ ได้เพิ่มกำลังการผลิต และ ได้ก่อสร้างโรงงานเพิ่มขึ้นและการนำเข้าเครื่องจักร โดยมีกำลังการผลิตเพิ่มขึ้นอีก ปีละ 3,800,000 ชิ้น

พ.ศ. 2552 บริษัทฯ ได้มีการเพิ่มทุนจาก 300,000,000 บาท เป็น 546,400,000 บาท เพื่อเพิ่มศักยภาพทางการเงินให้มีเสถียรภาพมากยิ่งขึ้น และเพื่อเป็นการรองรับการขยายตัวของอุตสาหกรรมยานยนต์ให้มีความต่อเนื่องอย่างไร้ขีดจำกัด สภาวการณ์ปัจจุบัน การขยายตัวของอุตสาหกรรมรถยนต์ในประเทศ และต่างประเทศ ในแถบเอเชีย ส่งผลให้ยอดการสั่งซื้อชิ้นส่วนยานยนต์ มีอัตราการเติบโตอย่างต่อเนื่อง ทำให้ยอดของการผลิต และการจำหน่ายผลิตภัณฑ์ชิ้นส่วนยานยนต์ของบริษัทฯ มีไม่ต่ำกว่าปีละ 15,000,000 ชิ้นทำให้เกิดการจ้างงานเป็นจำนวนมาก ซึ่งปัจจุบันบริษัทฯ มีจำนวนพนักงาน 1,046 คน (บริษัท ไทยมารูจูน จำกัด. 2554 : เว็บไซต์)

การบริหารจัดการของธุรกิจในสถานการณ์ปัจจุบัน อุตสาหกรรมทางด้านการผลิตแม่พิมพ์และชิ้นส่วนยานยนต์ ถือได้ว่าเป็นธุรกิจที่มีการแข่งขันสูงมาก ทำให้องค์กรธุรกิจต่างก็พยายามที่จะลดต้นทุน เพื่อให้สามารถแข่งขันได้ ซึ่งในการบริหารงานของบริษัท ไทยมารูจูน จำกัด ก็มีความมุ่งหวัง เพื่อให้ลูกค้าเกิดความพึงพอใจอย่างสูงสุด โดยการพัฒนาคุณภาพของผลิตภัณฑ์ รวมถึงการส่งมอบสินค้าให้ตรงตามเวลาและราคาที่เหมาะสม บริษัทฯ จึงมีนโยบายการบริหารงาน โดยยึดหลัก Q, C, D, M, S, S มาใช้ในการบริหารจัดการภายในองค์กรเพื่อให้ลูกค้าเกิดความพึงพอใจสูงสุด ด้านการพัฒนาผลิตภัณฑ์โดยการนำเอานวัตกรรม และเทคโนโลยีมาใช้ในการควบคุมกระบวนการการผลิต ซึ่งส่งผลให้เกิดการรับประกันคุณภาพ รวมถึงการนำเอาระบบมาตรฐานสากล อาทิ เช่น ISO 9001:2000, ISO/TIS 16949, ISO 14001: 2004, S-QCD และ J-SOX ซึ่งเป็นระบบบริหารความเสี่ยงและการควบคุมภายใน มาใช้ในการบริหารจัดการภายในบริษัท เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพการบริหารจัดการจนได้รับการรับรอง (บริษัท ไทยมารูจูน จำกัด. 2554 : เว็บไซต์)

1.2 โครงสร้างการบริหารจัดการของ บริษัท ไทยมารูจูน จำกัด

บริษัท ไทยมารูจูน จำกัด ปัจจุบันมีจำนวนพนักงานรวมทั้งสิ้น 1,046 คน ได้มีการกำหนดโครงสร้างการบริหารงานภายในองค์กร ดังนี้ ฝ่ายผลิต ได้แก่ แผนกวิศวกรรม แผนกปั๊มขึ้นรูป แผนกเชื่อม แผนกสี แผนกสโตร์ แผนกรับประกันคุณภาพ แผนกจัดส่ง และแผนกซ่อมบำรุง ฝ่ายสำนักงาน ได้แก่ แผนกบุคคลและธุรการ แผนกจัดซื้อ แผนกขาย แผนกบัญชี แผนกเทคโนโลยีสารสนเทศ และแผนกพัฒนาระบบคุณภาพ



ภาพประกอบ 2 โครงสร้างองค์กรของ บริษัท ไทยมารูจูน จำกัด

ที่มา : บริษัท ไทยมารูจูน จำกัด. 2554 : เว็บไซต์

การบริหารงานทางด้านต่างๆ ยังคงยึดนโยบายของบริษัทฯ ซึ่งมีการกำหนดโดยผู้บริหารระดับสูง ไม่ว่าจะเป็นการผลิต การจัดซื้อวัตถุดิบ การควบคุมคุณภาพ การส่งมอบ การจำหน่ายผลิตภัณฑ์ รวมถึงระบบการควบคุมภายใน สำหรับการบริหารภายในของบริษัทฯ สามารถแยกออกเป็นดังนี้คือ (บริษัท ไทยมารูจูน จำกัด. 2554 : เว็บไซต์)

1. ฝ่ายผลิต ประกอบด้วย 8 แผนก ดังนี้

1.1 แผนกวิศวกรรม ดูแลงานด้านการออกแบบแม่พิมพ์ จัดทำแม่พิมพ์ และงานซ่อมบำรุง แม่พิมพ์

1.2 แผนกปั๊มขึ้นรูป ดูแลงานด้านปั๊มขึ้นรูป

1.3 แผนกเชื่อม ดูแลงานด้านการเชื่อมและการประกอบชิ้นส่วน

1.4 แผนกสี ดูแลงานด้านการพ่นสี และงานด้านการชุบสี

1.5 แผนกสโตร์ ดูแลงานด้านการตรวจสอบ การรับ การจ่ายวัตถุดิบ และวัตถุดิบคงคลัง

1.6 แผนกประกันคุณภาพ ดูแลงานด้านการตรวจสอบคุณภาพวัตถุดิบ สินค้าระหว่างผลิต และสินค้า ผลิตเสร็จ เพื่อให้ได้มาตรฐานตามที่ได้กำหนดไว้

1.7 แผนกจัดส่ง ดูแลงานด้านการจัดส่งสินค้าสำเร็จรูปที่ผลิตเสร็จเพื่อเตรียมการจัดส่ง และการจัดส่งสินค้าสำเร็จรูปให้กับลูกค้า

1.8 แผนกซ่อมบำรุง ดูแลงานด้านการสนับสนุนพลังงาน การอนุรักษ์พลังงาน และการซ่อมบำรุงเครื่องจักร ดูแลระบบไฟฟ้า ระบบน้ำ ปรับปรุงคุณภาพน้ำ และส่วนงานดำเนินการบำบัดน้ำเสีย

2. ฝ่ายสำนักงาน ประกอบด้วย 6 แผนก ดังนี้

2.1 แผนกบุคคลและธุรการ ดูแลงานด้านงานรักษาความปลอดภัย งานด้านสวัสดิการ การพยาบาล และดำเนินนโยบายและกลยุทธ์เพื่อการดำเนินงาน ด้านการบริหารทรัพยากร ดำเนินการเกี่ยวกับงานด้านการจัดการบุคคลและการพัฒนาบุคคล ดำเนินการเกี่ยวกับการบริหารเงินเดือนและกำหนดตำแหน่งงาน ตลอดจนการให้สวัสดิการและสิทธิประโยชน์ต่างๆ ดำเนินการเกี่ยวกับงานพนักงานสัมพันธ์ ค่านิยมและวัฒนธรรมองค์กร วินัย จรรยาบรรณพนักงาน

2.2 แผนกจัดซื้อ ดูแลงานด้านการวางแผนการจัดซื้อจัดหาวัตถุดิบและอุปกรณ์เครื่องใช้ต่างๆ เพื่อให้สอดคล้องกับแผนการดำเนินงานของบริษัท กำหนดวิธีและกระบวนการจัดซื้อจัดจ้าง และควบคุมการจัดซื้อของพนักงานในแผนก ร่วมกับผู้ใช้งานในการกำหนดลักษณะและมาตรฐานของผลิตภัณฑ์และบริการที่ต้องการ เจรจาต่อรองกับผู้ขายในด้านราคา คุณลักษณะของสินค้าที่เหมาะสม คัดเลือกและประเมินผู้ขายเพื่อให้ได้ผู้ขายที่มีคุณภาพ

2.3 แผนกขาย ดูแลงานด้านรับคำสั่งซื้อจากลูกค้า วางแผนการขาย ติดต่อประสานงานกับทุกฝ่ายที่เกี่ยวข้อง ขบวนการขาย และดำเนินการขาย

2.4 แผนกบัญชี ดูแลและมีหน้าที่ศึกษาดูงานด้านบัญชี การเงิน การจัดสรรงบประมาณ ทรัพย์สิน ภายในโรงงานและงานการตรวจสอบและการควบคุมภายใน วิเคราะห์วางแผน และดำเนินนโยบายและกลยุทธ์เพื่อการดำเนินงานเสนอแนะประเด็นต่างๆ กำหนดนโยบายและแนวทางการดำเนินงานเกี่ยวกับการพัฒนาระบบการชำระเงิน การรับชำระเงินโดยใช้เทคโนโลยีที่มีความปลอดภัยข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ ประสานงานกับหน่วยงานอื่นในการกำหนดระเบียบวิธีการควบคุมภายใน การดำเนินงาน การปฏิบัติงาน การพัฒนาระบบการควบคุมภายใน การตรวจสอบระบบการควบคุมภายใน และการประเมินระบบการควบคุมภายในเพื่อเสนอรายงานต่อผู้บริหาร

2.5 แผนกเทคโนโลยีสารสนเทศ ดูแลงานด้านข้อมูลสารสนเทศและการสื่อสาร วางแผนพัฒนา ควบคุมความเสี่ยงเกี่ยวกับระบบสารสนเทศและการสื่อสารอย่างเป็นระบบและรัดกุม

2.6 แผนกพัฒนา ดูแลงานด้านการพัฒนาระบบการทำงาน การดำเนินการ การตรวจสอบและการจัดเก็บข้อมูลส่วนกลางเพื่อให้เป็นมาตรฐาน

เพื่อให้การบริหารงานของบริษัทฯ เกิดประสิทธิภาพสูงสุด บริษัทฯ ได้กำหนดแนวทางในการปฏิบัติร่วมกัน ดังมีรายละเอียดต่อไปนี้ (บริษัท ไทยมารูจูน จำกัด. 2554 : เว็บไซต์)

1. นโยบายบริษัท

จากในสภาวะปัจจุบัน มีการแข่งขันกันทางด้านธุรกิจสูง ซึ่งธุรกิจยานยนต์ก็เป็นอีกหนึ่งธุรกิจที่มีการแข่งขันทางการตลาดสูงมาก ทางบริษัทฯ จึงต้องมุ่งเน้นเรื่องคุณภาพของสินค้าเป็นสำคัญ เพื่อให้ลูกค้าเกิดความพึงพอใจสูงสุด สนองตอบต่อความต้องการของลูกค้าที่เพิ่มมากขึ้น นอกจากเรื่องคุณภาพของสินค้าแล้ว บริษัทฯ เชื่อมั่นว่าการบริหารงานด้านการตรวจสอบและการควบคุมภายใน เป็นหนึ่งในความรับผิดชอบสำคัญเป็นอันดับแรกของบริษัทฯ บริษัทฯ ตระหนักดีว่าการบริหารงานด้านการควบคุมภายใน เพื่อให้ความเสี่ยงเป็นศูนย์นั้น ไม่ว่าจะเป็น ผู้บริหาร หัวหน้างาน พนักงาน วัสดุ อุปกรณ์ ตลอดจนทรัพย์สินของบริษัทฯ เป็นตัวชี้วัดความสำเร็จในการดำเนินงาน

2. ค่านิยมร่วม

บริษัท ไทยมารูจูน จำกัด ตระหนักอยู่เสมอว่าการจะนำพาให้บริษัทฯ บรรลุเป้าหมายได้ตามที่มุ่งหวัง บริษัทฯ จะต้องส่งเสริมและปลูกฝังค่านิยมหลักที่สำคัญอย่างน้อย 6 ประการ หรือที่

เรียกโดยย่อว่า OTEACH ให้เกิดขึ้นในบริษัทฯ โดยคาดหวังที่จะให้พนักงานยึดถือและประพฤติปฏิบัติ

3. การสื่อสารอย่างเปิดเผย

บริษัทและพนักงานของบริษัทฯ จะสื่อสารอย่างเปิดเผยตรงไปตรงมากระตือรือร้น และเต็มใจในการให้ข้อมูล รับฟัง และแลกเปลี่ยนความคิดเห็นกับเพื่อนร่วมงานหรือบุคคลภายนอก

4. การทำงานเป็นทีม

บริษัท ไทยมารูจูน จำกัด จะส่งเสริมให้มีการทำงานที่มีการผสมผสานความแตกต่างของบุคคล ทั้งแนวความคิด ทักษะ และความรู้ความสามารถ ช่วยเหลือและเป็นกำลังใจให้แก่กันและกัน เพื่อฝ่าฟันอุปสรรคสู่ความสำเร็จร่วมกัน

5. การทำงานอย่างมีประสิทธิภาพและไม่สิ้นเปลือง

บริษัท ไทยมารูจูน จำกัด เห็นว่าเราจะต้องทำงานโดยเน้นการพัฒนาตนเองและวิธีการทำงานให้ดีที่สุดอยู่เสมอ ด้วยการวางแผน แสวงหาแนวทางป้องกัน รวมทั้งประเมินทางเลือกและตัดสินใจแก้ปัญหา เพื่อให้สามารถบรรลุเป้าหมายที่ได้ตั้งไว้ ด้วยการใช้ทรัพยากรอย่างประหยัด ไม่สิ้นเปลือง และใช้อย่างคุ้มค่าที่สุด

6. ความรับผิดชอบต่อหน้าที่

บริษัทฯ และพนักงาน บริษัท ไทยมารูจูน จำกัด รับรู้เข้าใจและสำนึกในบทบาทหน้าที่ของตนเองด้วยความรับผิดชอบ และบริหารทรัพยากรต่างๆ ให้บรรลุเป้าหมาย รวมทั้งกล้าตัดสินใจและยอมรับผลของการตัดสินใจนั้น โดยไม่ผลักภาระให้กับผู้อื่น

7. ความรู้ความสามารถ

บริษัทฯ และพนักงาน บริษัท ไทยมารูจูน จำกัด จะมุ่งเสริมสร้างความรู้ความสามารถที่จำเป็น โดยการประเมินความรู้ความสามารถและทักษะต่างๆ ที่มีอยู่ให้เหมาะสมกับงานที่รับผิดชอบ ขณะเดียวกันจะแสวงหาและพัฒนาความเป็นเลิศอยู่เสมอ

8. ความซื่อสัตย์ เป็นธรรม และมีจุดยืนอันมั่นคง

บริษัทฯ และพนักงาน บริษัท ไทยมารูจูน จำกัด จะทำงานด้วยสำนึกในคุณธรรมและจริยธรรม ภายใต้หลักการอันถูกต้อง อย่างโปร่งใส ตรงไปตรงมา และให้ความเป็นธรรมแก่ทุกฝ่าย

9. ทิศทางเชิงกลยุทธ์

บริษัท ไทยมารูจูน จำกัด ได้กำหนดทิศทางเชิงกลยุทธ์ ระยะ 6 ปี (ค.ศ. 2007 – 2012) โดยมุ่งสร้างผลงานให้ บริษัทฯ เป็นที่ยอมรับทั้งจากภายในและต่างประเทศในงานด้านการดำเนินนโยบายการเงิน และระบบการจัดการด้านการเงิน เพื่อสร้างความเชื่อถือ และศรัทธาด้านการเงิน

บริษัทฯ ได้กำหนดวัตถุประสงค์เชิงกลยุทธ์ ซึ่งเป็นเป้าหมายของปี ค.ศ. 2007 – 2012 ดังนี้ (บริษัท ไทยมารูจูน จำกัด. 2554 : เว็บไซต์)

1. มีการดำเนินนโยบายการเงินที่เป็นที่ยอมรับของสากล
2. มีระบบเกี่ยวกับการเงินที่มั่นคง และปรับตัวได้อย่างเหมาะสมกับสถานการณ์
3. มีระบบการดำเนินงานด้านการเงินที่สมบูรณ์แบบและเชื่อถือได้
4. เป็นองค์กรที่มีคุณภาพ
5. เป็นองค์กรที่มีภาพลักษณ์ที่ดี

1.3 การประเมินระบบการควบคุมภายในของ บริษัท ไทยมารูจูน จำกัด

การประเมินระบบการควบคุมภายใน มีการดำเนินงานโดยมีหน่วยงาน บริหารความเสี่ยงและการควบคุมภายใน เข้ามากำกับดูแล และรับผิดชอบงานด้านการประเมินระบบการควบคุมภายใน โดยสามารถสรุปได้ดังนี้ คือ (บริษัท ไทยมารูจูน จำกัด. 2554 : เว็บไซต์)

1. คณะกรรมการบริษัท ซึ่งประธานกรรมการเป็นผู้คัดเลือก คณะกรรมบริหารความเสี่ยงและการควบคุมภายใน เพื่อรับผิดชอบในการกำกับดูแลและกลั่นกรองงานที่ต้องการความเชี่ยวชาญ

2. คณะกรรมการบริหารความเสี่ยงและการควบคุมภายใน ซึ่งคณะกรรมการบริษัทฯ แต่งตั้ง คณะกรรมการบริหารความเสี่ยงและการควบคุมภายใน ประกอบด้วยผู้บริหารระดับสูงและผู้บริหารที่เกี่ยวข้อง มีภารกิจช่วยคณะกรรมการบริษัทฯ ดูแลกระบวนการบริหารความเสี่ยงและการควบคุมภายในโดยรวมให้อยู่ในระดับที่เหมาะสม

คณะกรรมการบริหารความเสี่ยงและการควบคุมภายใน ต้องดำเนินการเพื่อให้มั่นใจว่าบริษัทฯ มีการบริหารความเสี่ยงและการควบคุมภายในที่มีประสิทธิภาพในการควบคุมความเสี่ยงทั้งหมด ซึ่งรวมถึง การกำหนด ประเมิน ลด และติดตามความเสี่ยง

อำนาจหน้าที่และความรับผิดชอบของ บริษัท ไทยมารูจูน จำกัด มีดังนี้

1. ศึกษา ทบทวน และประเมินความเสี่ยงที่เกิดขึ้น รวมถึงแนวโน้มของผลกระทบที่อาจมีต่อองค์กร ทั้งความเสี่ยงจากภายนอกและภายในองค์กร โดยครอบคลุมอย่างน้อย 4 ประการ ประกอบด้วย 1) ความเสี่ยงด้านการเงิน 2) ความเสี่ยงด้านการดำเนินงาน 3) ความเสี่ยงด้านธุรกิจ และ 4) ความเสี่ยงจากเหตุการณ์ภายนอก

2. กำหนดนโยบายการบริหารความเสี่ยงและการควบคุมภายใน เสนอต่อคณะกรรมการบริษัท เพื่อพิจารณาในเรื่องการบริหารความเสี่ยงและการควบคุมภายในโดยรวม

3. กำหนดกลยุทธ์ โครงสร้างขององค์กรและทรัพยากรที่ใช้ในการบริหารความเสี่ยงและการควบคุมภายใน ของบริษัทให้สอดคล้องกับนโยบายการบริหารความเสี่ยงและการควบคุมภายในตลอดจนกลยุทธ์และทิศทางธุรกิจของบริษัทฯ

4. กำหนดวงเงินหรือประเภทของกิจกรรมตามความเสี่ยงเสนอต่อคณะกรรมการบริษัทฯ เพื่อขออนุมัติเป็นเกณฑ์ในการปฏิบัติงานในสถานการณ์ตามความเสี่ยงแต่ละประเภท

5. กำกับดูแลตลอดจนทบทวนนโยบาย กลยุทธ์ และวิธีปฏิบัติเพื่อให้มั่นใจได้ว่ากลยุทธ์การบริหารความเสี่ยงและการควบคุมภายใน ได้นำไปปฏิบัติได้อย่างเหมาะสม

6. ให้มีอำนาจแต่งตั้งคณะทำงาน เพื่อประเมินและติดตามความเสี่ยงทั่วองค์กร

7. เรื่องอื่นๆ ตามที่คณะกรรมการบริษัทฯ มอบหมายทั้งนี้คณะกรรมการบริหารความเสี่ยงและการควบคุมภายใน มีหน้าที่รายงานผลการดำเนินงานต่อคณะกรรมการตรวจสอบเพื่อพิจารณาก่อนเสนอให้คณะกรรมการบริษัทฯ รับทราบ (บริษัท ไทยมารูจูน จำกัด. 2554 : เว็บไซต์)

2. แนวคิดและทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง

การศึกษาเรื่อง ความคิดเห็นของพนักงานที่มีต่อระบบการควบคุมภายในของ บริษัท ไทยมารูจูน จำกัด ผู้ศึกษาได้ศึกษาทฤษฎี แนวคิด ตลอดจนสรุปวรรณกรรมที่เกี่ยวข้องตามลำดับ ดังนี้

2.1 การควบคุมภายในตามแนวคิดของ COSO

การควบคุมภายในเป็นปัจจัยภายในอย่างหนึ่งที่ส่งผลต่อความสำเร็จขององค์กร เป็นหน้าที่ของผู้บริหารต้องสร้างขึ้น และนำไปปฏิบัติโดยพนักงานในองค์กร หากการควบคุมภายในถูกสร้างขึ้นอย่างเหมาะสม บุคลากรมีคุณภาพ จะช่วยเพิ่มประสิทธิภาพในการทำงาน ช่วยให้องค์กรมีความสามารถในการแข่งขัน ป้องกันการรั่วไหล ช่วยให้องค์กรมีฐานะทางการเงินที่ถูกต้องเชื่อถือได้ และในที่สุดก็คือการช่วยให้องค์กรเติบโตได้อย่างมั่นคง (ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และสมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทย. 2548 : 287-288)

พ.ศ. 2535 คณะกรรมการของสถาบันวิชาชีพ 5 สถาบัน ในสหรัฐอเมริกา หรือที่เรียกกันว่า “The Committee of Sponsoring Organizations of the Tread Way Commission” หรือเรียกย่อๆ ว่า “COSO” ได้ออกรายงาน เรียกว่า COSO International Control Integrated Framework กำหนดความหมายและวัตถุประสงค์ และองค์ประกอบของการควบคุมภายในไว้ดังนี้

1. ความหมายและวัตถุประสงค์ของการควบคุมภายใน

การควบคุมภายใน หมายถึง กระบวนการที่ได้รับการออกแบบไว้ โดยคณะกรรมการผู้บริหารขององค์กร โดยมีวัตถุประสงค์หลักเพื่อให้เกิดความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลในเรื่องดังต่อไปนี้

1.1 ด้านการดำเนินงาน การควบคุมภายในมุ่งหมายให้การปฏิบัติงานเกิดประสิทธิภาพ ประสิทธิผลและคุ้มค่า ด้วยการกำกับการใช้ทรัพยากรทุกประเภทขององค์กรทั้งคน เงิน ทรัพย์สิน เครื่องมือ เครื่องใช้ เวลา วัสดุ ให้เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพโดยประหยัด ได้ผลคุ้มค่า และบรรลุเป้าหมายที่ผู้บริหารขององค์กรกำหนดไว้ ซึ่งจะส่งผลให้การดำเนินงานขององค์กรมีกำไร หรือสำหรับองค์กรที่มิได้หากำไรก็ให้มีรายรับเพียงพอกับรายจ่ายที่เกิดขึ้นเท่าที่จำเป็นจริงๆ เท่านั้น อันจะทำให้ทุกฝ่ายได้รับประโยชน์ร่วมกัน และการดูแลป้องกันระวังรักษาทรัพยากรทุกประเภทให้อยู่ในสภาพที่พร้อมสำหรับการนำไปใช้ประโยชน์ และให้ปลอดจากการรั่วไหล สิ้นเปลือง สูญเปล่า หรือการกระทำทุจริตของพนักงาน หรือผู้บริหาร และหากมีความเสียหายเกิดขึ้น ไม่ว่าจะเป็นความสูญเปล่าอย่างใดอย่างหนึ่งหรือโดยการกระทำอันมีเจตนาทุจริตก็ช่วยให้ทราบถึงความเสียหายนั้นได้โดยเร็วที่สุด

1.2 ด้านการรายงานทางการเงิน รายงานหรืองบการเงินไม่ว่าจะเป็นรายงานที่ใช้ภายในหรือภายนอกองค์กร ต้องมีความเชื่อถือได้ และทันเวลาเพื่อให้เป็นรายงานที่นำเสนอข้อสนเทศที่มีคุณภาพเหมาะสมสำหรับการนำไปใช้เป็นข้อมูลประกอบการพิจารณาและการตัดสินใจทางธุรกิจของนักบริหาร เจ้าหนี้ ผู้ถือหุ้น และผู้ลงทุนโดยทั่วไป

1.3 ด้านการปฏิบัติให้เป็นไปตามกฎ ระเบียบ และนโยบาย ในการปฏิบัติงาน หรือการดำเนินธุรกิจสอดคล้อง หรือเป็นไปตามบทบัญญัติ หรือข้อกำหนดของกฎหมาย นโยบาย ข้อบังคับ ระเบียบ โครงการ หรือแผนงาน มติคณะกรรมการผู้บริหาร หรือองค์กรบริหารอื่นที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงาน หรือเกี่ยวข้องกับการดำเนินธุรกิจนั้นเพื่อป้องกันมิให้เกิดผลเสียหายใดๆ จากการละเว้นการปฏิบัติให้เป็นไปตามกฎ ระเบียบ เหล่านั้น

จากวัตถุประสงค์ของการควบคุมภายในทั้ง 3 ด้านข้างต้น มีข้อสังเกตว่าบางครั้งการจัดการควบคุมภายในก็สามารถแยกแยะวัตถุประสงค์ได้ชัดเจนแต่ในบางกรณี มาตรการต่างๆ ก็มีวัตถุประสงค์เกี่ยวข้องกัน ดังนั้น จึงเป็นหน้าที่ของผู้บริหารที่จะต้องตัดสินใจว่าจะจัดมาตรการควบคุมภายในเพื่อวัตถุประสงค์อะไร ต้องการให้เน้นชัดเจนเพื่อวัตถุประสงค์ใดวัตถุประสงค์หนึ่งเพียงอย่างเดียว หรือต้องการจัดให้มีระบบการควบคุมภายในเพื่อวัตถุประสงค์หลายประการที่สัมพันธ์กัน การออกแบบมาตรการควบคุมภายในก็จะต้องเป็นไปตามนั้น แต่จากประสบการณ์ทางการบริหารมักพบว่า ในการกำหนดวัตถุประสงค์ของการจัดมาตรการควบคุมภายใน จะพบได้เสมอที่วัตถุประสงค์ ซึ่งผู้บริหารกำหนด มีความคาบเกี่ยวกันมากกว่าหนึ่งด้าน หรืออีกนัยหนึ่งวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้อย่างหนึ่งอาจเกื้อกูลวัตถุประสงค์อื่นพร้อมกันไว้ด้วย นั่นคือ มาตรการควบคุมภายในเรื่องหนึ่ง อาจตอบสนองวัตถุประสงค์หนึ่ง หรืออาจตอบสนองวัตถุประสงค์หลายประการรวมกันได้ เช่น ผู้บริหารอาจกำหนดให้จัดทำรายงานฐานะการเงิน และผลการดำเนินงาน

เป็นรายเดือน โดยต้องจัดทำให้เสร็จภายในวันที่ 5 ของเดือนถัดไป วัตถุประสงค์หลักอาจเพื่อให้มีข้อมูลสำหรับใช้ในการบริหารงาน แต่ผลพลอยได้สำคัญๆ มีอีกหลายประการ เช่น ทำให้สามารถยื่นรายงานการเงินใดๆ ที่ตลาดหลักทรัพย์ฯ กำหนดให้จัดส่ง และช่วยให้สามารถยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีแก่ทางราชการ กรมสรรพากร ได้ทันกำหนด ซึ่งทำให้ไม่ต้องเสี่ยงกับการถูกเตือน ถูกปรับ หรือการจ่ายเงินเพิ่มอื่นใดอีกโดยไม่จำเป็น

นอกจากนี้ความหมายดังกล่าวยังสะท้อนให้เห็นถึงข้อสังเกตขั้นพื้นฐาน ได้ว่าการควบคุมภายในเป็นกระบวนการที่ต่อเนื่อง ซึ่งแทรกเข้าไปในกิจกรรมต่างๆขององค์กร หรือแฝงอยู่ในวิธีดำเนินธุรกิจของผู้บริหาร การควบคุมภายในไม่ใช่ส่วนที่เพิ่ม (Build on) จากการดำเนินการปกติ แต่เป็นกระบวนการที่ต้องสร้างให้มีขึ้น (Build in) ในองค์กร ผู้บริหารจึงควรนำการควบคุมภายในมาใช้เป็นส่วนหนึ่งของกระบวนการบริหาร เช่น การวางแผน และการติดตามผล เป็นต้น

ในการควบคุมภายในเป็นสิ่งที่มีขึ้นได้โดยคนในองค์กร ซึ่งคนในที่นี้ หมายถึง คณะกรรมการ ผู้บริหาร หรือผู้ปฏิบัติงานทุกระดับในองค์กรอย่างมากในการสร้างบรรยากาศของการควบคุม รวมทั้งกำหนดทิศทาง และอนุมัตินโยบายหรือรายการสำคัญ ส่วนผู้ปฏิบัติงานรับผิดชอบต่อระบบการควบคุมภายในที่กำหนดขึ้น และการควบคุมภายในไม่ว่าจะได้รับการออกแบบหรือดำเนินการอย่างไรก็ให้ได้เพียงความมั่นใจในระดับที่สมเหตุสมผล (Reasonable assurance) เท่านั้น แต่ไม่สามารถที่จะเป็นหลักประกันที่สมบูรณ์ได้ ทั้งนี้เพราะการควบคุมภายในมีข้อจำกัด เช่น โอกาสที่จะเกิดข้อผิดพลาดจากบุคลากร เนื่องจากความไม่ระวังพลั้งเผลอ การใช้ดุลยพินิจผิดพลาด หรือไม่เข้าใจคำสั่ง และข้อจำกัดที่สำคัญที่สุด คือ การที่ผู้บริหารหลีกเลี่ยงขั้นตอนของระบบการควบคุมภายในหรือใช้อำนาจในทางที่ผิด โดยฝ่าฝืน (Override) ระบบการควบคุมภายใน นอกจากนี้ การจัดให้มีระบบการควบคุมภายในยังต้องคำนึงถึงต้นทุนที่เกิดขึ้นและผลประโยชน์ที่ได้รับ (Cost-benefit trade off) ด้วย

2. องค์ประกอบของการควบคุมภายใน

องค์ประกอบของการควบคุมภายใน จำแนกออกเป็น 5 องค์ประกอบ ที่เกี่ยวเนื่องสัมพันธ์กัน องค์ประกอบทั้ง 5 นี้มาจากวิถีทางที่ผู้บริหารดำเนินธุรกิจ และเชื่อมโยงเข้าเป็นอันหนึ่งอันเดียวกับกระบวนการทางการบริหาร แม้ว่าองค์ประกอบนี้จะใช้ได้กับทุกองค์กรแต่องค์กรขนาดเล็กและขนาดกลางอาจจัดให้มีขึ้นโดยต่างไปจากองค์กรขนาดใหญ่ได้ โดยการควบคุมภายในขององค์กรขนาดเล็ก และขนาดกลางอาจมีรูปแบบและโครงสร้างที่ง่ายขึ้นองค์ประกอบของการควบคุมภายในทั้ง 5 มีรายละเอียดดังนี้

2.1 สภาพแวดล้อมการควบคุม เป็นปัจจัยซึ่งร่วมกันส่งผลให้เกิดมาตรการหรือวิธีการควบคุมขึ้นในองค์กร หรือทำให้บุคลากรให้ความสำคัญกับการควบคุมมากขึ้น หรือทำให้การควบคุมที่มีอยู่นั้นได้ผลตามวัตถุประสงค์ดีขึ้น หรือในทางตรงกันข้ามสภาพแวดล้อมอาจทำให้การควบคุมย่อหย่อนลง สภาพแวดล้อมของการควบคุมภายในสะท้อนให้เห็นทัศนคติ และการรับรู้ถึงความสำคัญของการควบคุมภายในของบุคลากรระดับต่างๆ ในองค์กร นับตั้งแต่คณะกรรมการ ฝ่ายบริหาร เจ้าของ พนักงานโดยทั่วไป ตัวอย่างของสภาพแวดล้อมการควบคุม เช่น ความซื่อสัตย์สุจริตและจรรยาบรรณ ในการดำเนินธุรกิจ การพัฒนาความรู้ความสามารถของบุคลากร คณะกรรมการองค์กรและคณะกรรมการตรวจสอบ การจัดโครงสร้างองค์กร การกำหนดอำนาจหน้าที่และความรับผิดชอบ นโยบายและวิธีการบริหารงานทรัพยากรบุคคล

2.2 การประเมินความเสี่ยง หมายถึง เหตุการณ์หรือสถานการณ์ใดก็ตามที่มีความไม่แน่นอน ซึ่งอาจเกิดขึ้นและมีผลทำให้องค์การหรือกิจการไม่สามารถดำเนินงานให้บรรลุวัตถุประสงค์หรือเป้าหมายที่ตั้งไว้ได้ ซึ่งความเสี่ยงของธุรกิจ คือ การที่กิจการไม่สามารถจัดการความสูญเสียหรือการเสียโอกาสที่พึงมีต่อธุรกิจ เนื่องจากไม่ดำเนินการจัดการความเสี่ยงอย่างเหมาะสม และทำให้องค์กรเสียโอกาสหรือได้รับความเสียหายอื่นๆ อันอาจแก้ไขได้ยาก หรือในบางครั้งอาจมีผลกระทบสำคัญต่อความอยู่รอดขององค์กร ความเสี่ยงสามารถเกิดขึ้นได้ทั้งจากปัจจัยภายนอกและปัจจัยภายในที่มากระทบ ต่อไปนี้เป็นตัวอย่างของปัจจัยภายนอกและภายในที่มีผลกระทบต่อความเสี่ยงขององค์กร ปัจจัยเสี่ยงภายนอก เช่น การเปลี่ยนแปลงที่สำคัญทางเศรษฐกิจ การเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยี การเปลี่ยนแปลงด้านการเมืองการปกครอง ข้อกำหนดของรัฐบาล ซึ่งมีผลกระทบต่อการดำเนินงาน การเปลี่ยนแปลงทางวัฒนธรรมและสังคม ปัจจัยเสี่ยงภายใน เช่น วัฒนธรรมและจรรยาบรรณองค์กรซึ่งรวมถึงความซื่อสัตย์และจริยธรรมของผู้บริหาร การบริหารทรัพยากรบุคคล ความสลับซับซ้อนของระบบการปฏิบัติงาน โครงสร้างองค์กรและขนาดของหน่วยงาน ผู้บริหารควรทำความเข้าใจถึงปัจจัยเปลี่ยนแปลงต่างๆ ที่มีผลกระทบต่อธุรกิจ และความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องรวมทั้งต้องทำการประเมินความเสี่ยงอย่างสม่ำเสมอ เนื่องจากการประเมินความเสี่ยงเป็นกระบวนการที่ต้องทำต่อเนื่องเพื่อปรับเปลี่ยนมาตรการต่างๆ รวมถึงมาตรการด้านการควบคุมภายในให้มีความสัมพันธ์ที่เหมาะสมอยู่ตลอดเวลา

2.3 กิจกรรมการควบคุม หมายถึง นโยบายและมาตรการต่างๆ ที่ฝ่ายบริหารนำมาใช้เพื่อให้เกิดความมั่นใจว่าคำสั่งต่างๆ ที่ฝ่ายบริหารกำหนดขึ้น เพื่อลดหรือควบคุมความเสี่ยง ได้รับการตอบสนองและการปฏิบัติตาม เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ขององค์กร ซึ่งหมายถึงความสำเร็จทางธุรกิจ ความถูกต้องเรียบร้อยสมบูรณ์ของรายงานทางการเงิน การระแวดระวังดูแลทรัพย์สินขององค์กรเป็นอย่างดี และไม่มีการปฏิบัติผิดกฎหมาย ระเบียบ หรือคำสั่งในสาระสำคัญกิจกรรมการ

ควบคุมต้องมีอยู่ในทุกหน้าที่และทุกระดับของการปฏิบัติงานในองค์กร การดำเนินงานด้านด้านหนึ่งล้วนมีความสำคัญต่อผลความสำเร็จขององค์กรทั้งสิ้น ดังนั้นในการปฏิบัติงานทุกด้านจะต้องจัดให้มีกิจกรรมการควบคุมอย่างเหมาะสมเพียงพอกับระดับความเสี่ยงต่อความผิดพลาด หรือความเสียหาย กิจกรรมการควบคุมประกอบด้วยกิจกรรมต่างๆ คือ การอนุมัติ การมอบอำนาจ การตรวจสอบ การกระทบยอด การสอบทานผลการปฏิบัติงาน การป้องกันดูแลทรัพย์สิน และการแบ่งแยกหน้าที่

2.4 ข้อมูลสารสนเทศและการสื่อสาร

2.4.1 ข้อมูลสารสนเทศ หมายถึง ข้อมูลข่าวสารทางการเงิน และข้อมูลที่เกี่ยวกับการดำเนินงานอื่นๆ ที่มาจากทั้งแหล่งข้อมูลภายในและแหล่งข้อมูลภายนอกองค์กร ข้อมูลสารสนเทศ เป็นสิ่งจำเป็นสำหรับการบริหารงานโดยเฉพาะอย่างยิ่งในปัจจุบัน ซึ่งเป็นยุคของผู้ที่สามารถได้ข้อมูลข่าวสารที่รวดเร็วถูกต้อง จะสามารถช่วงชิงโอกาสได้ก่อนผู้อื่น ข้อมูลข่าวสารสนเทศมีความสำคัญต่อการปฏิบัติงานของผู้บริหาร และผู้ปฏิบัติงานในทุกระดับ เนื่องจากผู้บริหารใช้ข้อมูลสารสนเทศในการพิจารณา สั่งการ วางแผน ควบคุมการดำเนินงานทั้งในระยะสั้นและระยะยาว เช่น ผู้บริหารใช้ข้อมูลสารสนเทศในการบริหารงานด้านการตลาด การเงิน หรือการพัฒนาทรัพยากรบุคคล ส่วนผู้ปฏิบัติงานใช้ข้อมูลสารสนเทศเพื่อเป็นเครื่องชี้นำในการปฏิบัติงานตามหน้าที่ความรับผิดชอบ และแก้ไขปัญหาที่เกิดขึ้นในระหว่างปฏิบัติงาน ข้อมูลสารสนเทศที่ดีซึ่งทุกองค์กรควรจัดให้มี ควรมีลักษณะเหมาะสมกับการใช้ คือ มีเนื้อหาสาระที่จำเป็นต่อการตัดสินใจ มีความถูกต้อง สมบูรณ์ สะท้อนผลตามความเป็นจริงและมีรายละเอียดที่จำเป็นครบถ้วน เป็นปัจจุบัน คือ ให้ข้อมูลล่าสุด หรือใกล้เคียงกับวันที่ตัดสินใจมากที่สุด และทันเวลา คือ การได้ข้อมูลที่ถูกต้องการทันเวลาที่จะใช้ เหมาะสมในการเข้าถึง คือ ควรง่ายในการเข้าถึงสำหรับบุคคลที่มีอำนาจเกี่ยวข้อง แต่มีระบบการควบคุมป้องกันสำหรับผู้ไม่มีหน้าที่เกี่ยวข้องไม่ให้เข้าถึงข้อมูลดังกล่าว

2.4.2 การสื่อสาร หมายถึง การสื่อสารกับบุคคล หรือหน่วยงานทั้งภายในและภายนอกองค์กร ข้อมูลสารสนเทศจะมีประโยชน์ เมื่อองค์กรมีระยะสื่อสารที่สามารถส่งถึงผู้ที่สมควรได้รับ และสามารถนำข้อมูลไปใช้เป็นประโยชน์ได้การสื่อสารที่ดีต้องเป็นการสื่อสารสองทาง คือ มีการรับ และส่งข้อมูลแบบโต้ตอบกันได้ การติดต่อสื่อสารทั้งภายใน และภายนอกองค์กรควรมีการประเมินเป็นระยะๆ อย่างเหมาะสม เพื่อทราบประสิทธิภาพ และประสิทธิผล ของระบบการสื่อสารที่องค์กรใช้อยู่ การสื่อสารภายในต้องจัดให้เป็นการสื่อสารสองทาง มิใช่การสื่อสารจากผู้บริหารระดับสูงมายังผู้ใต้บังคับบัญชาเท่านั้น แต่ต้องอำนวยความสะดวกให้ผู้ใต้บังคับบัญชาสามารถสื่อข้อมูลสารสนเทศให้ผู้บริหารระดับสูงรับทราบได้ด้วยเช่นกัน ทั้งนี้ เพราะมีหลายกรณีที่

ผู้ปฏิบัติงานอย่างใดอย่างหนึ่ง หากไม่มีระบบการสื่อสารสองทาง องค์กรก็จะเสียโอกาสดีๆ ในหลายเรื่องได้อย่างน่าเสียดาย สื่อที่ใช้ในการสื่อสารภายในมีหลายอย่าง เช่น การประชุม เอกสาร นโยบาย ประกาศ คู่มือการปฏิบัติงาน บันทึกข้อความ บอร์ดประกาศ วารสาร หนังสือเวียน จดหมายข่าว เสียงตามสาย อิเล็กทรอนิกส์เมล์ วีดิโอเทป ฯลฯ ส่วนการสื่อสารภายนอกนั้น ข้อมูลสารสนเทศภายนอกอาจได้มาจากลูกค้า ผู้ขายสินค้า เจ้าหน้าที่ของรัฐ แหล่งข้อมูลเหล่านี้มีคุณค่ามากต่อองค์กร เพราะอาจทำให้รู้เบาะแสการปฏิบัติหน้าที่อย่างไม่ถูกต้อง ของพนักงานที่ติดต่อกับบุคคลภายนอกเหล่านั้น อันอาจนำมาซึ่งความเสียหายต่อองค์กรได้ การได้ข้อมูลย่อมเป็นโอกาสให้แก้ไขปัญหา และรับทราบความประพฤติของพนักงานซึ่งมีประโยชน์ในการปกครองบังคับบัญชา หรือการให้ความดีความชอบ การสื่อสารกับแหล่งข้อมูลภายนอก อาจทำอย่างเป็นทางการเป็นระยะ โดยสม่ำเสมอ หรืออาจทำเมื่อมีเหตุจำเป็น เป็นครั้งคราวก็ได้ สื่อที่ใช้ในการสื่อสารกับบุคคลภายนอกอยู่ในรูปการติดต่อทางโทรศัพท์ การเชิญพบปะสังสรรค์ การใช้จดหมาย หรือแบบสอบถาม

2.5 การติดตามและประเมินผล หมายถึง กระบวนการในการเฝ้าสังเกต สอดส่องดูแลหรือสอบทาน และประเมินคุณภาพ ผลงานหรือผลการปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายในที่กำหนดไว้ อย่างต่อเนื่องสม่ำเสมออยู่ตลอดเวลา เพื่อให้เกิดความมั่นใจว่า ระบบการควบคุมภายในที่กำหนดไว้ยังคงมีความเพียงพอเหมาะสม มีการปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายในนั้นจริง และก่อให้เกิดประสิทธิผลตามที่คาดได้ ข้อบกพร่องที่พบได้รับการแก้ไขอย่างเหมาะสมและทันเวลา รวมทั้งมีการปรับปรุงระบบการควบคุมภายในให้เหมาะสมกับสภาพการณ์ที่เปลี่ยนแปลงไปอยู่เสมอ การติดตามประเมินผลมักกระทำโดยการเฝ้าสังเกตหรือสอบทานกิจกรรมและข้อมูลรายการต่างๆ ขององค์กร เพื่อเปรียบเทียบคุณภาพหรือผลการปฏิบัติงานที่เป็นอยู่จริงกับหลักเกณฑ์หรือมาตรฐานของสิ่งที่ควรจะเป็นหรือผลที่คาดไว้ หากมีข้อแตกต่าง ก็ต้องมีการค้นหาสาเหตุที่ทำให้ผลงานหรือผลการปฏิบัติงานจริง แตกต่างหรือเบี่ยงเบนไปจากที่ควรจะเป็นหรือที่คาดไว้ข้อบกพร่องที่พบในระบบการควบคุมภายใน (Internal ccontrol defficiencies) ควรได้รับการรายงานขึ้นไปตามสายงาน โดยเรื่องที่มีนัยสำคัญสูง ได้รับการรายงานถึงผู้บริหารระดับสูง และคณะกรรมการบริษัทฯ เพื่อนำไปสู่การกำหนดมาตรการปรับปรุงแก้ไขในเรื่องที่จำเป็น การติดตามประเมินผลมีขอบเขตครอบคลุมถึงทุกกิจกรรมในองค์กร และในบางกรณีครอบคลุมถึงกิจกรรมภายนอกที่มีผลต่อความสำเร็จตามวัตถุประสงค์ และเป้าหมายขององค์กรด้วย การติดตามประเมินผล อาจทำได้ทั้งในระหว่างการปฏิบัติงานจริง (Ongoing monitoring) และการจัดให้มีการประเมินผลการปฏิบัติงานเฉพาะ (Separate evaluations) หรือทั้งสองแบบประกอบกัน การกำหนดขอบเขตและความถี่ในการประเมินผลการปฏิบัติงานเฉพาะ ให้พิจารณาจากผลของการประเมินความเสี่ยง และสิทธิผลของ

กิจกรรมการติดตามประเมินผลต่อเนื่องเป็นหลัก หากวิธีการติดตามประเมินผลต่อเนื่องมีประสิทธิผลสูง ก็อาจมีความจำเป็นน้อยลงที่จะจัดให้มีการประเมินผลการปฏิบัติงานเฉพาะแต่โดยทั่วไปแล้วการจัดให้มีการติดตามประเมินผลทั้งสองแบบควบคู่กันอย่างเหมาะสม จะก่อให้เกิดความมั่นใจได้ว่าระบบการควบคุมภายในที่กำหนดไว้ ยังคงมีประสิทธิผลอยู่เสมอ

ในเดือนกันยายน พ.ศ.2547 COSO ได้ขยายขอบเขตของการควบคุมภายในให้กว้างขวางมากขึ้นกว่าเดิม โดยนำองค์ประกอบทั้ง 5 ประการเดิมที่กล่าวมา มาปรับใหม่ให้เหมาะสม และเน้นแนวคิดเรื่องกรอบการจัดการความเสี่ยงขององค์กร (Enterprise Risk Management-Integrated Framework : ERM) COSO มิได้มีเจตนาที่จะใช้กรอบการจัดการความเสี่ยงมาทดแทนกรอบการควบคุมภายในเดิม แต่จะใช้กรอบการควบคุมภายในเป็นแกนสำคัญเพื่อให้องค์กรสามารถขยายจากกรอบการควบคุมภายในเดิมมาเป็นกรอบการจัดการความเสี่ยงได้ง่าย

2.2 แนวคิดพื้นฐานของระบบการควบคุมภายใน

จันทนา สาขากร และคณะ (2551 : 2-13) กล่าวไว้ว่า พื้นฐานของระบบการควบคุมภายในที่ดี จะต้องมีหลักปฏิบัติ ดังนี้

1. ความรับผิดชอบของผู้บริหาร การจัดให้มีระบบการควบคุมภายในเป็นความรับผิดชอบของผู้บริหาร เพื่อช่วยให้บรรลุวัตถุประสงค์ที่จะทำให้เกิดความมั่นใจเท่าที่จะสามารถทำได้ การดำเนินธุรกิจเป็นไปอย่างมีระเบียบและมีประสิทธิภาพ

2. ความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผล ในการจัดให้มีระบบการควบคุมภายในย่อมมีต้นทุนเกิดขึ้น (เช่น จ้างพนักงานเพิ่มขึ้นเพื่อให้มีการแบ่งแยกหน้าที่กันทำอย่างเหมาะสม หรือออกแบบระบบเอกสารและคู่มือการปฏิบัติงาน) ผู้บริหารควรมีความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลว่า ต้นทุนของการควบคุมภายในต้องไม่สูงกว่าประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการจัดให้มีระบบการควบคุมภายในนั้น

3. ข้อจำกัดสืบเนื่องตามลักษณะของการควบคุมภายใน การควบคุมภายในถึงแม้จะมีการออกแบบไว้อย่างดีแล้วก็ตาม แต่ก็ไม่สามารถให้ข้อสรุปแก่ผู้บริหารว่าระบบการควบคุมภายในได้บรรลุวัตถุประสงค์แล้ว เนื่องจากการควบคุมภายในมีข้อจำกัดสืบเนื่องภายในตัวเอง เช่น โอกาสที่จะเกิดข้อผิดพลาดจากบุคลากร เนื่องจากความไม่ระมัดระวัง พลั้งเผลอการใช้ดุลยพินิจผิดพลาดหรือไม่เข้าใจคำสั่ง โอกาสที่จะเกิดการหลีกเลี่ยงขั้นตอนการควบคุมภายในโดยผู้บริหาร หรือโอกาสที่บุคคลซึ่งรับผิดชอบในการควบคุมภายในใช้อำนาจนั้นในทางที่ผิด เป็นต้น

จันทนา สาขากร และคณะ (2551 : 2-14) กล่าวว่า ปัจจัยในการพิจารณาตัดสินใจให้มีระบบการควบคุมภายใน สรุปได้เป็น 3 ประการ ได้ดังนี้

1. โอกาสที่จะเกิดความเสี่ยงต่อความเสียหาย ผู้บริหารจะวิเคราะห์ว่ามีขั้นตอนการปฏิบัติงานใดบ้างที่อาจเกิดความเสียหาย การรั่วไหล หรือการทุจริตได้ง่าย และความถี่ของการเกิดความเสียหายดังกล่าวมีมากน้อยเพียงใจ

2. ขนาดความรุนแรงของความเสียหาย ผู้บริหารจะพิจารณาว่า ความเสี่ยงต่อความเสียหายที่มีโอกาสเกิดขึ้นนั้น มีขนาดความรุนแรงเพียงใด ขนาดของความเสียหาย ถ้าเป็นจำนวนเงินสูงหรือมีส่วนเกี่ยวข้องกับชีวิตมนุษย์ หรือเป็นเรื่องชื่อเสียงของกิจการมากเพียงใด ความจำเป็นที่จะต้องมีระบบการควบคุมภายในที่ดี ก็ย่อมจะมีมากขึ้นเพียงนั้น

3. ค่าใช้จ่ายในการป้องกันหรือลดความเสี่ยง เมื่อใดที่ฝ่ายบริหารตัดสินใจให้มีระบบการควบคุมภายใน ไม่ว่าจะเป็นลักษณะหรือประการใดก็ตาม กิจการจะมีค่าใช้จ่ายเกิดขึ้นทันที ทั้งๆ ที่ประโยชน์ที่จะได้รับจากการจัดให้มีระบบการควบคุมภายในนั้นยังไม่อาจมองเห็นได้ เนื่องจากยังไม่มีความเสียหายเกิดขึ้น การวิเคราะห์เพื่อหาความคุ้มค่าของจำนวนเงินที่จ่ายเพื่อจัดให้มีระบบการควบคุมภายในบางครั้งจึงเป็นเรื่องที่ยากที่จะวัดได้ ดังนั้น ผู้บริหารจึงต้องพิจารณาให้รอบคอบโดยใช้ดุลยพินิจเป็นกรณีๆ ไป และพิจารณาด้วยว่ากิจการมีความสามารถทางการเงินเพียงพอหรือไม่ที่จะรับภาระค่าใช้จ่ายดังกล่าวมาประกอบ

จันทนา สาขากร และคณะ (2551 : 15) ได้อธิบายถึงลักษณะของระบบการควบคุมภายในที่ดีไว้ว่า การควบคุมภายในของธุรกิจมักจะแตกต่างกันไปตามประเภทของการดำเนินธุรกิจ แต่โดยทั่วไปแล้ว การควบคุมภายในที่ดีจะมีลักษณะที่เหมือนกัน ซึ่งมีรายละเอียดดังนี้

1. มีแผนจัดแบ่งส่วนงาน ซึ่งกำหนดความรับผิดชอบของงานด้านต่างๆ ได้อย่างชัดเจน โดยมีหลักสำคัญ คือ การไม่ให้พนักงานคนใดคนหนึ่งคุมงานหรือปฏิบัติงานเรื่องใดเรื่องหนึ่งเพียงคนเดียว ตั้งแต่เริ่มต้นจนสิ้นสุด เพราะจะเป็นการเปิดโอกาสให้มีการทุจริตได้ง่าย หรือหากมีข้อผิดพลาดเกิดขึ้นก็จะไม่มีใครทราบ หรือแก้ไขได้ทันเวลา ดังนั้น ในแผนจัดแบ่งส่วนงานจึงต้องแยกงานด้านการปฏิบัติการ การดูแลรักษาทรัพย์สิน การบัญชี และการตรวจสอบภายในให้เป็นอิสระจากกัน เพื่อให้มีการควบคุมสอบทานกันได้ แต่ในขณะเดียวกันก็ให้มีการประสานงานที่ดีด้วย

2. มีระบบการควบคุมทางบัญชีที่ดี คือ มีการอนุมัติรายการบัญชี คู่มือการบัญชี มีการควบคุมโดยงบประมาณและระบบต้นทุนที่เหมาะสม เพื่อให้การรวบรวมข้อมูลการบัญชีเป็นไปอย่างถูกต้อง เรียบร้อย สามารถนำไปใช้ประโยชน์ได้ มีการใช้งบประมาณเพื่อควบคุมการปฏิบัติงาน สำหรับเอกสารประกอบรายการบัญชีและแบบพิมพ์ต่างๆ ที่เกี่ยวข้องควรมีหมายเลขเรียงลำดับกำกับเพื่อให้สามารถควบคุมได้ และใช้เป็นหลักในการประมวลข้อมูลทางบัญชี

3. มีแนวปฏิบัติงานที่ดี โดยกำหนดหน้าที่ความรับผิดชอบของพนักงานแต่ละตำแหน่งไว้อย่างครบถ้วนเป็นลายลักษณ์อักษร ตลอดจนวิธีการปฏิบัติงาน การมอบหมายหน้าที่ และการกำหนดนโยบายต่างๆ เพื่อป้องกันความเข้าใจคลาดเคลื่อน การโต้แย้งหรือปัดความรับผิดชอบของพนักงาน

4. ใช้เจ้าหน้าที่ที่มีคุณสมบัติเหมาะสมกับความรับผิดชอบ การใช้เจ้าหน้าที่เหมาะสมนี้จะเริ่มตั้งแต่การรับสมัครบุคคลเข้าทำงาน การเลื่อนตำแหน่งและการฝึกอบรม ผู้ปฏิบัติงานที่มีคุณสมบัติและประสบการณ์ที่เหมาะสมเป็นปัจจัยที่มีความสำคัญอย่างหนึ่งของผลสำเร็จของงาน เพราะกิจการอาจได้รับความเสียหายหากใช้เจ้าหน้าที่ที่มีคุณสมบัติไม่ตรงกับงานที่มอบหมาย หรือหากใช้เจ้าหน้าที่ที่มีคุณสมบัติสูงกว่างานที่ทำก็จะเป็นการสูญเปล่าและไม่ประหยัด

จันทนา สาขากร และคณะ (2551 : 16) ได้กล่าวอีกว่า เทคนิคการควบคุมภายในที่พบเห็นบ่อย ๆ มีลักษณะดังนี้

1. เทคนิคการควบคุมขั้นพื้นฐาน เช่น

1.1 การให้หมายเลขเอกสารเรียงลำดับแก่รายการที่เกิดขึ้นโดยเร็วที่สุด และมีการสอบทานภายหลังว่ารายการทุกรายการที่ให้หมายเลขไว้ ได้รับการดำเนินการตั้งแต่ต้นจนครบทุกหมายเลข และในกรณีที่ต้องการให้ความผิดพลาดในการให้หมายเลขเกิดขึ้นน้อยที่สุด ควรใช้วิธีพิมพ์เลขที่เอกสารเรียงลำดับไว้ล่วงหน้า (Pre-numbering of documents)

1.2 การตรวจสอบเอกสารชนิดหนึ่งกับเอกสารอีกชนิดหนึ่งในช่วงเวลาหนึ่ง

1.3 การให้มีการอนุมัติก่อนดำเนินการ ซึ่งอาจแบ่งเป็นการอนุมัติทั่วไปและการอนุมัติแต่ละกรณี

1.4 การควบคุมการเคลื่อนย้ายของสินทรัพย์

1.5 การตรวจสอบการคำนวณตัวเลข

1.6 การทำบัญชีหรือทะเบียนคุม

1.7 การพิสูจน์ของจริง (Physical verification) และกรรมสิทธิ์ของทรัพย์สิน

2. เทคนิคการควบคุมสนับสนุน เช่น

2.1 การแบ่งแยกหน้าที่ความรับผิดชอบอย่างชัดแจ้งระหว่างหน่วยงานและบุคคล ตลอดจนการหมุนเวียนสับเปลี่ยนหน้าที่ในระยะเวลาที่เหมาะสม

2.2 การดูแลรักษาทรัพย์สิน โดยการจำกัดการเข้าถึงทรัพย์สิน และการแบ่งแยกหน้าที่การเก็บรักษาทรัพย์สินกับการบันทึกบัญชีทรัพย์สินออกจากกัน

2.3 การควบคุมทบทวนงาน โดยกำหนดให้มีการควบคุมดูแลการปฏิบัติงานโดยหัวหน้างานอย่างเพียงพอ มีการอนุมัติเอกสารขั้นสุดท้ายก่อนการดำเนินการ และการสอบทานการปฏิบัติงานของผู้ใต้บังคับบัญชาที่ทำหน้าที่ควบคุมขั้นพื้นฐาน

3. เทคนิคการควบคุมอื่น เช่น

3.1 การควบคุมคู่ หมายถึง การยอมให้มีการกระทำที่ซ้ำซ้อน เพื่อให้มีการควบคุมอย่างรัดกุมยิ่งขึ้น ซึ่งมักใช้กับกรณีการควบคุมการกระทำที่หากเกิดการผิดพลาดแล้ว จะเป็นความเสียหายเป็นจำนวนเงินสูง เช่น การกำหนดให้มีผู้ลงนามในเช็คสั่งจ่ายเงินของกิจการสองคนแทนที่จะเป็นเพียงบุคคลเดียว

3.2 การเก็บรักษาดูแลร่วมกัน มักใช้กับสินทรัพย์ที่มีมูลค่าสูง หรือง่ายต่อความเสียหาย เช่น เงินสด ซึ่งมักกำหนดให้มีกรรมการดูแลรักษาเงิน หรือกำหนดให้มีผู้รักษากุญแจตู้นิรภัยมากกว่า 1 คน โดยแยกเก็บรักษากุญแจกันคนละดอก และต้องใช้กุญแจทั้งสองดอกร่วมกันไขจึงจะสามารถเปิดตู้นิรภัยได้

3.3 สิทธิการลาพักผ่อนของพนักงาน เป็นเทคนิคการควบคุมภายในที่ใช้เพื่อให้พนักงานได้ซ่อมแซมฟื้นฟูสุขภาพกายและใจ และในขณะเดียวกันก็ใช้เป็นเครื่องมือสอบทานการทำงานของพนักงานผู้ลาพักผ่อนนั้น

3.4 กิจกรรมภายนอกของพนักงานเป็นเครื่องมือที่กิจการใช้เพื่อให้ได้ใกล้ชิด และทราบคุณสมบัติและบุคลิกที่แท้จริงของพนักงาน ในการที่จะบรรจุแต่งตั้งพนักงานที่มีคุณสมบัติเหมาะสมกับตำแหน่ง

จันทนา สาขากร และคณะ (2551 : 18) ได้อธิบายถึง สภาวะแวดล้อมที่จะมีผลกระทบต่อประสิทธิผลของระบบของระบบการควบคุมภายใน ว่าเป็นสภาวะบางอย่างในระดับหนึ่ง จะต้องเกิดขึ้นและมีอยู่ก่อนจึงจะทำให้เกิดระบบการควบคุมภายในขึ้นได้หากพบว่าองค์กรใดไม่มีสภาวะดังกล่าวในระดับที่ควรจะต้องมีและเป็นผลทำให้เกิดข้อผิดพลาดต่างๆ ขึ้นย่อมเป็นหน้าที่ของผู้บริหารที่จะตัดสินใจว่า ควรจะต้องลดความเสี่ยงภัยอันเกิดขึ้นจากความผิดพลาดลงหรือไม่และถ้าจะลดลงจะใช้วิธีการใด จึงจะทำให้เสียค่าใช้จ่ายน้อยที่สุด ผู้บริหารเป็นผู้ตัดสินใจเลือกว่าจะทำให้องค์กรของตนมีสภาวะดังกล่าวอยู่ในระดับใด นั่นคือ ผู้บริหารเป็นผู้ตัดสินใจว่าจะต้องการให้ระบบการควบคุมภายในเป็นไปภายใต้สภาวะแวดล้อมเช่นใด เช่น อาจมีนโยบายเลือกจ้างพนักงานที่มีความสามารถต่ำและยอมรับความผิดพลาดที่จะเกิดขึ้นในอัตราที่สูง โดยหวังว่าระบบการควบคุมดูแลการปฏิบัติงานโดยหัวหน้างานที่มีประสิทธิผล จะช่วยทำให้ค้นพบข้อผิดพลาดนั้นๆ ได้ หรืออาจเป็นเพราะว่าการลดความผิดพลาดนั้นจะได้ผลไม่คุ้มค่าเป็นต้น สภาวะแวดล้อมของระบบ

การควบคุมภายใน (Condition of control) ที่มีอยู่ในกิจการที่จะมีผลกระทบต่อประสิทธิภาพของระบบการควบคุมที่กิจการจะนำมาใช้ ประกอบด้วย

1. ความเป็นระบบ การวางแผนอย่างเป็นระบบเป็นพื้นฐานของการควบคุมของกิจกรรมทุกประเภท ถ้าผู้บริหารสามารถกำหนดวิธีดำเนินงานและการปฏิบัติงานของกิจกรรมใดได้ชัดเจนมากเท่าใด ก็จะยิ่งช่วยให้การปฏิบัติงานของกิจกรรมนั้นๆ เป็นไปโดยถูกต้องยิ่งขึ้น และยังสามารถควบคุมให้ดำเนินการไปในทิศทางที่ต้องการได้ง่าย

โดยหลักการแล้ว หากผู้บริหารสามารถทำให้ทุกๆ คนที่ต้องเกี่ยวข้องกับกิจกรรมใดๆ รู้ได้อย่างชัดแจ้งในสถานการณ์เช่นไรเขาควรปฏิบัติอย่างไร และไม่ควรปฏิบัติอย่างไร ในทุกสถานการณ์ที่อาจเกิดขึ้นได้ทั้งหมด รวมทั้งการดำเนินงานที่เกี่ยวกับรายการที่ไม่ได้รับการอนุมัติ รายการที่ไม่สมบูรณ์ และรายการที่มีความผิดพลาดได้ จะทำให้เกิดความเป็นระบบขึ้น กิจการยิ่งมีความเป็นระบบมากเท่าใดก็ย่อมช่วยสนับสนุนให้การควบคุมมีประสิทธิผลมากขึ้นเท่านั้น

ในทางปฏิบัติ ระดับความเป็นระบบของกิจการต่างๆ อาจแตกต่างกันได้อย่างมาก เช่น ในระบบข้อมูลที่ใช้คอมพิวเตอร์จะมีความเป็นระบบมากกว่าระบบข้อมูลที่ใช้คนทำ เพราะการใช้คอมพิวเตอร์ทำงานจำเป็นต้องมีการวางแผน และเขียนคำสั่งงานโดยละเอียดและแน่ชัดมากกว่าการสั่งงานให้คนทำ ระดับของความเป็นระบบย่อมมีผลกระทบต่อประเภทของการควบคุมที่ควรจะนำมาใช้ และวิธีการประเมินควบคุมนั้นๆ

2. การมีเอกสารหลักฐาน การบันทึกข้อมูลมีเป้าหมายเพื่อให้เกิดประโยชน์ในด้านต่างๆ เช่น เป็นสื่อในการถ่ายทอดความเข้าใจระหว่างบุคคลต่างๆ เพื่อใช้ในการวิเคราะห์ เพื่อแสดงหลักฐาน ภาระผูกพัน และความรับผิดชอบ และเพื่อประโยชน์ในการควบคุม การมีเอกสารหลักฐานข้อมูลหรือรายการที่เกิดขึ้นอย่างพอเพียงจะช่วยให้บัญชีถูกต้อง และช่วยป้องกันข้อผิดพลาดในขั้นตอนการปฏิบัติงานและการบันทึกรายการ

เอกสารหลักฐานบางอย่างอาจจัดทำขึ้นเพื่อประโยชน์ในการควบคุมทางด้านการบัญชีโดยเฉพาะ แต่ในขณะเดียวกันก็อาจใช้ประโยชน์ในการควบคุมด้านการบริหารได้ด้วย เช่น การให้หมายเลขเอกสารเรียงลำดับกันมีเป้าหมายสำคัญเพื่อให้ทราบว่า รายการที่เกิดขึ้นทั้งหมดได้นำไปประมวลไว้โดยครบถ้วนหรือไม่ แต่เลขที่เอกสารนี้ก็อาจนำไปใช้เพื่อประโยชน์อื่นได้อีกมาก

ความจริงแล้ว การมีเอกสารหลักฐานนี้เป็นส่วนหนึ่งของความเป็นระบบ แต่เหตุที่แยกการมีเอกสารหลักฐานออกมาไว้เป็นหัวข้อหนึ่งก็เพื่อเน้นให้เห็นความสำคัญว่าเป็นสิ่งจำเป็นยิ่งสำหรับการควบคุมภายใน เพราะถ้าไม่มีเอกสารหลักฐานประกอบแสดงให้เห็นว่ามีรายการใดเกิดขึ้นบ้าง ใครเป็นผู้อนุมัติและผู้ปฏิบัติ มีการปฏิบัติอย่างไรและอนุมัติอย่างไร ย่อมจะทำให้ไม่

สามารถควบคุมได้ ดังนั้น ระบบการควบคุมภายในที่มีประสิทธิผลมากที่สุด ก็คือระบบที่มีการกำหนดให้การปฏิบัติงานทุกขั้นตอนต้องมีเอกสารหลักฐานประกอบอย่างแน่ชัด

3. ความสามารถและซื่อสัตย์ของบุคลากร ระบบการควบคุมภายในใดๆ จะไม่มีผลเลย ถ้าบุคลากรที่ปฏิบัติหน้าที่ต่างๆ มิได้ปฏิบัติหน้าที่อย่างตั้งใจ สม่ำเสมอ และซื่อสัตย์ ความสามารถและความซื่อสัตย์ของแต่ละบุคคลในองค์กรนั้นขึ้นอยู่กับองค์ประกอบหลายประการ เช่น ชื่อเสียงและสถานที่ตั้งของกิจการ นโยบายการคัดเลือกและฝึกอบรมขององค์กรความยากลำบากในการปฏิบัติงาน ระดับของความเป็นระบบ และสิ่งที่สำคัญที่สุดคือ ปริมาณและคุณภาพของการควบคุมดูแลการทำงานของหัวหน้างาน การควบคุมดูแลของหัวหน้างานเป็นการตรวจสอบความสามารถและซื่อสัตย์ของบุคลากรผู้ปฏิบัติงาน และในขณะเดียวกันความสามารถ และซื่อสัตย์ของบุคลากรก็เป็นตัวกำหนดว่ากิจการควรจัดให้มีการควบคุมดูแลการปฏิบัติงานมากน้อยเพียงใด ซึ่งรวมถึงด้านอื่นของระบบการควบคุมด้วยบางครั้งอาจใช้ลักษณะของงานที่จะต้องทำเป็นเครื่องกำหนดว่า ควรจะเลือกบุคคลประเภทใด แต่ในบางครั้งอาจจำเป็นต้องปรับระบบการควบคุมดูแลการปฏิบัติงาน เพื่อให้เหมาะสมกับระดับความสามารถของบุคลากรที่มีอยู่ การกำหนดระดับการควบคุมดูแลการปฏิบัติงาน ผสมผสานกับการไม่มีการควบคุมดูแลการปฏิบัติงานโดยหัวหน้างานนั้น เป็นเรื่องที่ผู้บริหารจะต้องตัดสินใจ โดยพิจารณาจากหลักการวิเคราะห์ต้นทุนและผลประโยชน์ที่จะได้รับตลอดระยะของการใช้วิธีการเช่นนั้น

2.3 การประเมินตนเองในการควบคุม

จันทนา สาขากร และคณะ (2551 : 19-21) อธิบายไว้ว่า การประเมินตนเองในการควบคุม (Control self – assessment : CSA) หมายถึง กระบวนการซึ่งฝ่ายบริหารในสายงานต่างๆ รับผิดชอบและถือเป็นภาระหน้าที่ในการพัฒนา ประเมิน คงไว้ และตรวจสอบการควบคุม โดยสรุปก็คือ วิธีการตรวจสอบ ซึ่งทำให้ผู้บริหารสามารถปฏิบัติหน้าที่ได้อย่างบรรลุจุดมุ่งหมาย ซึ่งการประเมินตนเองในการควบคุมที่สมบูรณ์จะประกอบด้วย 4 องค์ประกอบ ดังนี้

1. กำหนดขอบเขตของการประเมินตนเอง ซึ่งโดยทั่วไปแล้วขอบเขตนั้น จะเกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์ด้านการดำเนินงาน (O) ด้านการเงิน (F) และด้านการปฏิบัติตามกฎหมาย (C) ดังนี้

1.1 วัตถุประสงค์ด้านการดำเนินงานจะเน้นการใช้ทรัพยากรในองค์กรให้มีประสิทธิภาพและประสิทธิผลสูงสุด

1.2 วัตถุประสงค์ด้านการเงินจะเกี่ยวข้องกับการใช้หลักการบัญชีที่ถูกต้องเหมาะสม มีการควบคุมที่ดี เพื่อให้ได้ข้อมูลทางการเงินที่น่าเชื่อถือ

1.3 วัตถุประสงค์ด้านการปฏิบัติตามกฎหมายเพื่อให้องค์กร พนักงาน และสังคมนั้นๆ มีความปลอดภัย มีสุขอนามัยและเป็นองค์กรที่ดี ปฏิบัติตามกฎหมาย และมีจรรยาบรรณในการทำธุรกิจ

2. ต้องมีการจัดทำคู่มือและเอกสารเกี่ยวกับกระบวนการควบคุม ซึ่งองค์กรได้ดำเนินการอยู่เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ในด้านการดำเนินงาน ด้านการเงิน และด้านการปฏิบัติตามกฎหมายดังกล่าวข้างต้น

3. มีการวิเคราะห์ความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้น ซึ่งอาจทำให้องค์กรไม่สามารถบรรลุวัตถุประสงค์ในด้านการดำเนินงาน ด้านการเงิน และด้านการปฏิบัติตามกฎหมายดังกล่าว

4. มีการตรวจสอบ ประเมินและปรับปรุงกระบวนการ และการควบคุมที่ดำเนินการอยู่และเปรียบเทียบกับการปฏิบัติที่ดีที่สุด (Best practices) และพิจารณาตัดหรือลดการควบคุมภายในที่ทำให้ล่าช้าและไม่มีประสิทธิภาพ โดยไม่ก่อให้เกิดความเสี่ยงที่จะเกิดขึ้นจากการตัด หรือลดการควบคุมภายในนั้นเพื่อให้ได้ประโยชน์ยิ่งขึ้น จากการประเมินตนเองในการควบคุม องค์กรนั้นควรจะมีคุณสมบัติ ดังนี้

4.1 เป็นองค์กรที่ให้อำนาจหน้าที่ความรับผิดชอบ ตลอดจนให้ข้อมูลที่เหมาะสมกับอำนาจหน้าที่และความรับผิดชอบของพนักงานในการปฏิบัติงาน ซึ่งฝ่ายบริหารและพนักงานสามารถพิจารณาและจัดลำดับความสำคัญของวัตถุประสงค์ในการควบคุม

4.2 เป็นองค์การที่มีกระบวนการในการปรับปรุงกระบวนการทำงานให้ดีขึ้นอย่างต่อเนื่อง

4.3 ฝ่ายบริหารสนับสนุนแนวทางการประเมินตนเอง การใช้แนวทางการประเมินตนเองในการควบคุม ก่อให้เกิดวัฒนธรรมการควบคุมขึ้นในองค์การ เนื่องจาก

4.4 ผู้บริหารงานได้ตระหนักถึงความรับผิดชอบที่มีต่อการสร้างและธำรงไว้ ซึ่งระบบการควบคุมภายในที่เข้มแข็ง

4.5 ผู้บริหารมีการปรับปรุงการควบคุมอย่างต่อเนื่อง

4.6 ความต้องการบริหารงานให้ดีขึ้นและลดความเสี่ยงให้แก่องค์กร และต้องปรับปรุงระบบการควบคุมให้มีความยืดหยุ่นเพื่อให้ทันต่อสภาพแวดล้อมที่เปลี่ยนแปลงไป

4.7 กระบวนการประเมินตนเองสอดคล้องกับกระแสการจัดการในปัจจุบันที่เน้นการกระจายอำนาจ และการให้ความสำคัญต่อลูกค้า

การประเมินตนเองในการควบคุม จะสมบูรณ์หรือไม่นั้นจำเป็นต้องมีการกำหนดขอบเขตการประเมินตนเอง ซึ่งโดยทั่วไปจะเกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์ด้านการดำเนินงาน การเงินและการปฏิบัติตามกฎหมาย และมีการวิเคราะห์ความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้นถ้าหากองค์กรไม่สามารถบรรลุ

วัตถุประสงค์ดังกล่าว รวมทั้งมีการประเมิน ปรับปรุงกระบวนการและการควบคุมที่ดำเนินการอยู่ และพิจารณาลดการควบคุมภายในที่ทำให้ล่าช้าและไม่มีประสิทธิภาพโดยไม่ก่อให้เกิดความเสี่ยงที่จะเกิดขึ้นจากการลดภาระการควบคุมภายในนั้น การควบคุมที่มากเกินไปอาจทำให้การตัดสินใจล่าช้า ในขณะที่ถ้าการควบคุมหย่อนเกินไปอาจส่งผลให้มีการรั่วไหลผิดพลาดและสูญหายได้ การวิเคราะห์และประเมินความเสี่ยงจะช่วยตอบคำถามและแยกแยะการควบคุมที่จำเป็นกับการควบคุมที่ไม่จำเป็น โดยเปรียบเทียบต้นทุนการควบคุม เช่น เปรียบเทียบทรัพยากรที่มีอยู่อย่างจำกัดกับความเสียหายที่อาจเกิดขึ้นว่าคุ้มกันหรือไม่ ผู้ตรวจสอบภายในที่มีส่วนเกี่ยวข้องอย่างมากในการพิจารณาความเสี่ยงและการควบคุมที่จำเป็น ผู้ตรวจสอบภายในที่จะทำหน้าที่นี้ได้จะต้องมีความคิดทันสมัย และมีจิตใจที่เปิดกว้าง ผู้ตรวจสอบจะต้องเปลี่ยนบทบาทจากผู้ตรวจมาเป็นผู้ประสานงาน

จันทนา สาขากร และคณะ (2551 : 19-21) ได้กล่าวถึง แนวทางในการก่อให้เกิดการประเมินตนเองในการควบคุม ไว้ดังนี้

1. การใช้แบบสอบถาม (Questionnaire) ซึ่งเป็นวิธีดั้งเดิมโดยการส่งแบบสอบถามเกี่ยวกับการควบคุมไปยังฝ่ายบริหารในสายงานต่างๆ ในองค์กร แต่วิธีนี้มีข้อจำกัด คือ ไม่ยืดหยุ่นและไม่ก่อให้เกิดความคิดริเริ่มในการปรับปรุงระบบการควบคุมให้ดีขึ้น

2. การระดมความคิด การสัมมนากลุ่มย่อย (Brainstorming Workshop) ซึ่งวิธีนี้จะส่งเสริมให้มีการนำหลักการควบคุมไปใช้ในองค์กรได้อย่างแพร่หลาย ในขณะเดียวกันยังช่วยให้ฝ่ายบริหารในสายงานต่างๆ ในองค์กร สามารถพัฒนากระบวนการในการควบคุมให้มีประสิทธิผลและประสิทธิภาพ

ดังนั้น จึงเป็นหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายในซึ่งต้องส่งเสริมให้ผู้บริหารและพนักงานแต่ละกลุ่มสายงานมีความรู้เพียงพอเกี่ยวกับวัตถุประสงค์ของการควบคุม และนำหลักการควบคุมไปปฏิบัติได้

สรุปได้ว่า ขั้นตอนของการก่อให้เกิดการประเมินตนเองในการควบคุมโดยการสัมมนากลุ่มย่อย มีดังนี้

1. ในกลุ่มย่อยควรประกอบด้วยพนักงานหลายระดับในสายงานนั้นๆ ซึ่งทุกคนในกลุ่มย่อยสามารถเสนอความคิดเห็นได้อย่างเปิดเผย และทุกคนในกลุ่มจะต้องเข้าใจถึงกระบวนการในการประเมินตนเองและการกำหนดวัตถุประสงค์

2. ต้องกำหนดว่าใครรับผิดชอบในเรื่องอะไรบ้างในกระบวนการตรวจสอบ และประเมินการควบคุมโดยหน่วยงานนั้น

3. ต้องประเมินความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้น ซึ่งสามารถพิจารณาได้จากวัตถุประสงค์ที่ได้กำหนดไว้แล้ว และประเมินว่าจะมีสาเหตุอะไรที่ทำให้ไม่สามารถบรรลุวัตถุประสงค์นั้นได้ ไม่ว่าจะเป็นเรื่องความสมบูรณ์ครบถ้วน ความถูกต้อง การทันต่อเวลา หรือปัจจัยอื่นๆ ที่เกี่ยวข้อง

4. พัฒนาการควบคุมในรายละเอียด เพื่อป้องกันความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้น ซึ่งในขั้นนี้ผู้ตรวจสอบสามารถช่วยเรื่องหลักการควบคุมได้ดียิ่ง โดยการให้ความรู้ความกระจ่างเกี่ยวกับหลักการควบคุม

5. หลังจากที่กำหนดหลักการควบคุมได้แล้ว ต้องแน่ใจว่ามีการดำเนินการตามหลักการควบคุมภายในที่ได้วางไว้แล้ว

3. งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

สาวรตี เฮ้งตระกูล (2546 : บทคัดย่อ) ศึกษาเรื่อง การประเมินระบบการควบคุมภายในของสหกรณ์โคนมตามระเบียบของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ พบว่า ในมุมของผู้สอบบัญชีสหกรณ์โคนมมีประสิทธิผลของระบบการควบคุมภายในอยู่ในระดับปานกลางและมีปัญหาในองค์ประกอบทั้ง 5 ด้าน คือ สภาพแวดล้อมการควบคุม การประเมินความเสี่ยง กิจกรรมการควบคุม สารสนเทศและการสื่อสาร และการติดตามและประเมินผล ส่วนในมุมมองของพนักงานสหกรณ์เห็นว่าความมีประสิทธิผลอยู่ในระดับสูงและระบบการควบคุมภายในโดยทั่วไปไม่มีปัญหา สำหรับการศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างประสิทธิผลของระบบควบคุมภายในกับผลการดำเนินงานและกับทุนดำเนินงานพบว่าไม่มีความสัมพันธ์ ข้อเสนอแนะในการปรับปรุงระบบการควบคุมภายในจะเน้นที่การพัฒนาทรัพยากรมนุษย์เพราะเป็นปัจจัยที่มีความสำคัญต่อระบบการควบคุมภายในและนำไปสู่การบริหารงานที่มีประสิทธิภาพ

ดวงพร นุชศิริ (2548 : บทคัดย่อ) ศึกษาเรื่อง การประเมินการควบคุมภายในของสหกรณ์ออมทรัพย์วชิรพยาบาล จำกัด พบว่า สหกรณ์ออมทรัพย์วชิรพยาบาล จำกัด มีการปฏิบัติงานตามขั้นตอน หรือหลักการต่างๆ ในการให้บริการเงินกู้แก่สมาชิก บริการฝากเงิน และการดำเนินงานต่างๆ มีระบบการควบคุมภายในตามองค์ประกอบและวัตถุประสงค์ เช่น มีการติดตามผลการดำเนินงานเป็นไปตามนโยบาย มีการกำหนดลักษณะงาน เป็นไปตามแนวคิดของ COSO ร้อยละ 82.54 และ ร้อยละ 92.31 ตามลำดับ และยังมิได้มีการปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายใน เช่น การจัดทำคู่มือการปฏิบัติงาน การควบคุมการเข้า-ออกของผู้ปฏิบัติงาน ร้อยละ 17.46 และร้อยละ 7.69 ตามลำดับ

ธนัชชา โยธาทัย (2549 : บทคัดย่อ) ศึกษาเรื่องความสัมพันธ์ระหว่างประสิทธิผลการควบคุมภายในกับผลการดำเนินงานของสหกรณ์การเกษตรในเขตภาคตะวันออกเฉียงเหนือ พบว่า

ประสิทธิผลการควบคุมภายในด้านสภาพแวดล้อมของการควบคุมและด้านสารสนเทศและการสื่อสาร มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับผลการดำเนินงานโดยรวม เมื่อพิจารณาเป็นรายด้าน พบว่า 1) ด้านการประเมินความเสี่ยงมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับด้านลูกค้า 2) ด้านสารสนเทศ และการสื่อสารมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับด้านลูกค้า ด้านกระบวนการภายในและด้านการเรียนรู้และพัฒนา 3) ด้านการติดตามประเมินผลมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับด้านกระบวนการภายในและด้านการเรียนรู้และพัฒนา 4) ด้านสภาพแวดล้อมของการควบคุมมีความสัมพันธ์ และผลกระทบเชิงบวกกับด้านเรียนรู้และพัฒนา 5) ด้านกิจกรรมการควบคุมมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงลบกับด้านการเงิน โดยสรุปประสิทธิผลการควบคุมภายในเป็นปัจจัยหนึ่งที่ช่วยให้สหกรณ์การเกษตรในเขตภาคตะวันออกเฉียงเหนือสามารถดำเนินธุรกิจบรรลุตามเป้าหมายที่กำหนดไว้ได้อย่างมีประสิทธิภาพ ซึ่งสหกรณ์การเกษตรควรให้มีความสำคัญกับการพัฒนาทักษะบุคลากร เพื่อให้มีการเรียนรู้และพัฒนา นอกจากนี้ควรให้ความสำคัญกับกระบวนการดำเนินงาน และการบริการที่ดี ซึ่งจะนำไปสู่ความพึงพอใจของลูกค้าและผลการดำเนินงานที่ดี ตลอดจนการดำรงอยู่ได้อย่างยั่งยืนของสหกรณ์การเกษตร

ดวงโสภา ศรีบุหงา (2548 : บทคัดย่อ) ศึกษาเรื่อง แนวทางการประยุกต์ใช้การประเมินการควบคุมภายในโดยตนเอง (CSA) กับหน่วยการตรวจสอบภายใน : กรณีศึกษามหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลล้านนา มีขอบเขตการศึกษาเฉพาะการควบคุมภายในของแผนกพัสดุ และแผนกการเงินและบัญชีโดยหลักการในการทำ CSA คือการที่ผู้ปฏิบัติงานและผู้บังคับบัญชาทุกระดับในแต่ละส่วนงานเป็นผู้ประเมินความเสี่ยงและการควบคุมภายในขององค์กรนั้นเอง โดยอาศัยความช่วยเหลือจากผู้ตรวจสอบภายใน จากการศึกษาเปรียบเทียบหลักเกณฑ์ของ CSA กับแนวทางการนำ CSA มาใช้ในปัจจุบัน เพื่อเสนอแนะแนวทางการประยุกต์ใช้ CSA ในการปรับปรุงและพัฒนาระบบการควบคุมภายในต่อไปในอนาคต พบว่าในด้านวัตถุประสงค์ ควรนำ CSA มาใช้ในทุกขั้นตอนของการจัดทำระบบการควบคุมภายใน เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของการควบคุมภายในเพื่อจะป้องกันและลดความเสี่ยงให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ซึ่งจะทำให้มีระบบการควบคุมภายในที่เหมาะสมเพียงพอ ด้านหน่วยงานและขอบเขตงานควรนำ CSA มาใช้ครอบคลุมทุกหน่วยงานและทุกกิจกรรมภายในองค์กร ด้านผู้ประเมินผล ควรให้ผู้ปฏิบัติงานและผู้บังคับบัญชาทุกระดับในแต่ละหน่วยงานเป็นผู้ประเมินผลการควบคุมภายในด้วยตนเอง โดยให้ผู้ตรวจสอบภายในและผู้มีความรู้ด้าน CSA จากภายนอกองค์กรทำหน้าที่เป็นผู้ประสานงานคุณภาพในการให้คำปรึกษาแนะนำและสารสนเทศเกี่ยวกับการควบคุมภายใน ด้านวิธีการปฏิบัติ ควรนำวิธีการประชุมเชิงปฏิบัติการ (Workshop) มาใช้เป็นเครื่องมือในการปรับปรุงพัฒนาระบบการควบคุมภายในของแต่

ละหน่วยงาน และด้านการรายงาน ควรดำเนินการโดยผู้ปฏิบัติงานและผู้บังคับบัญชาในแต่ละส่วนงาน เป็นผู้จัดทำรายงานเพื่อสรุปผลและรับรองผลการประเมินและควบคุมโดยตนเอง

ธัญญกิจ ทรัพย์ประสม (2547 : บทคัดย่อ) ได้ทำการศึกษาเรื่อง “การประเมินผลการควบคุมภายในของ COSO : กรณีศึกษาธนาคารแห่งประเทศไทย สำนักงานภาคเหนือ ส่วนเงินตรา” จากการศึกษาพบว่า การวิเคราะห์ระดับการประเมินการควบคุมภายในตามแนวคิดของ COSO ตามความเข้าใจของพนักงานส่วนเงินตรานั้น พนักงานมีความเข้าใจในแต่ละประเด็นในระดับดี เนื่องมาจากฝ่ายบริหารมีการกำหนดนโยบายและนำมาตรการต่างๆ มาปฏิบัติเพื่อลดหรือควบคุมความเสี่ยง มีการติดตาม การวัดผลและปรับปรุงแก้ไขแนวปฏิบัติให้สอดคล้องกับนโยบาย มีการนำระบบเทคโนโลยีที่ทันสมัยมาปรับใช้ให้เข้ากับสถานการณ์ที่เปลี่ยนแปลงไป เพื่อให้พนักงานได้รับข่าวสารที่รวดเร็วทันต่อเหตุการณ์ และสามารถเรียกใช้ข้อมูลได้ทันทีจากฐานข้อมูลของธนาคารแต่การปรับปรุงเปลี่ยนแปลงในทุกๆ ด้านพร้อมกันทำให้ผู้บริหารไม่สามารถติดตาม ตรวจสอบการปฏิบัติงานอย่างสม่ำเสมอและเข้มงวด จึงทำให้ขาดความชัดเจนในประสิทธิผลการทำงาน ทำให้ขาดการพัฒนาคุณภาพการปฏิบัติงานอย่างเป็นระบบ และขาดความเชื่อมโยงในแต่ละระบบงาน

ชุลีกาญจน์ ไชยเมืองดี (2548 : บทคัดย่อ) ศึกษาเรื่อง การศึกษาระบบการควบคุมภายในด้านการเงินและบัญชีของมหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงใหม่ พบว่า มหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงใหม่มีการจัดตั้งคณะกรรมการจัดวางระบบการควบคุมภายใน ตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับและแนวปฏิบัติของส่วนราชการ ซึ่งระบบการควบคุมภายในของมหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงใหม่ได้มีความสัมพันธ์กับกระบวนการควบคุมภายในตามแนวคิด COSO 5 องค์ประกอบ และจากการเปรียบเทียบกับทั้ง 5 องค์ประกอบพบว่า ด้านสภาพแวดล้อมของการควบคุมผู้ปฏิบัติงานยังไม่เข้าใจและตระหนักถึงจริยธรรมจรรยา รวมทั้งการปฏิบัติงานตามมาตรฐานและการประเมินตรวจสอบภายในอย่างเป็นระบบ ด้านการประเมินความเสี่ยง มีการประเมิน ระบบ วิเคราะห์ และกำหนดวิธีการควบคุมเพื่อป้องกันความเสี่ยง ยกเว้นการมีส่วนร่วมในการระบุปัจจัยเสี่ยงของบุคลากรทั้งที่อาจเกิดขึ้นจากปัจจัยภายในและภายนอก ด้านกิจกรรมการควบคุม ในด้านการเงินและบัญชี มีการจัดทำเป็นคู่มือระเบียบ ข้อบังคับ และสอบทานเอกสารที่เกี่ยวข้อง แต่ยังไม่มีการนำผลการปฏิบัติจริงไปเปรียบเทียบกับสถาบันอื่นที่มีลักษณะคล้ายคลึงกันเท่านั้น ด้านสารสนเทศและการสื่อสาร มหาวิทยาลัยให้ความสำคัญกับการมีระบบสารสนเทศและการสื่อสารที่ดี แต่ในการประมวลผลข้อมูลและให้สารสนเทศในบางเรื่องยังไม่ทันการ ซึ่งอาจส่งผลต่อการตัดสินใจของผู้บริหาร ด้านการติดตามและประเมินผล มีการติดตามและตรวจสอบงบประมาณตามแผนงานที่ได้รับการอนุมัติกับค่าใช้จ่ายและเอกสารทางการเงิน จัดทำรายงานตรวจสอบเสนอแก่อธิการบดีทุกปี

ณัฐพรรณ์ บุญเรือง (2549 : บทคัดย่อ) ศึกษาเรื่อง แนวทางการจัดทำการควบคุมภายในทางการเงินและบัญชีสำหรับสถานีวิจัยและศูนย์พัฒนาโครงการหลวงในจังหวัดเชียงใหม่ โดยการใช้แบบสอบถามการควบคุมภายใน เพื่อประเมินความเสี่ยงในการปฏิบัติงาน และระบบการควบคุมภายในด้านการเงินและบัญชีของสถานีวิจัยและศูนย์พัฒนาโครงการหลวงในจังหวัดเชียงใหม่ จำนวน 3 แห่ง พบว่า การควบคุมภายในของสถานีวิจัยและศูนย์พัฒนาโครงการหลวงยังมีความเสี่ยงในบางระบบ และได้นำผลจากการประเมินการควบคุมภายในด้านการเงินและบัญชีมาจัดทำแนวทางการควบคุมภายในทางการเงินและบัญชีที่ได้ทำการศึกษาเพื่อนำมาใช้ในการป้องกันการทุจริตและผิดพลาด อีกทั้งการศึกษานี้ยังทำให้ได้แบบสอบถามที่สามารถนำมาใช้เป็นแนวทางในการประเมินความเสี่ยง และประเมินประสิทธิภาพของระบบการควบคุมภายในทางด้านการเงินและบัญชีสำหรับสถานีวิจัยและศูนย์พัฒนาโครงการหลวงอื่นๆ ได้

จุมภฏ ระเบียบโลก (2547 : บทคัดย่อ) ได้เขียนบทความในสิ่งตีพิมพ์อิเล็คทรอนิกส์ของสมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทยเรื่อง COSO กับงานตรวจสอบภายในรัฐวิสาหกิจ สรุปได้ว่าเหตุผลที่หน่วยงานตรวจสอบภายในของรัฐวิสาหกิจต้องให้ความสนใจกับกรอบการควบคุมภายในของ COSO เพราะการจัดทำรายงานตามกรอบของ COSO จะช่วยให้ผู้บริหารของรัฐวิสาหกิจนั้นๆ ได้รับข้อมูลข่าวสารสนเทศที่เกี่ยวข้องกับการควบคุมที่มองเห็น (Hard control) และการควบคุมที่มองไม่เห็น (Soft control) เพื่อนำไปปรับปรุงระบบการควบคุมภายในให้มีการกำกับดูแลที่ดี การปรับปรุงกระบวนการตรวจสอบภายในไปสู่แนวทาง COSO ที่ควรคำนึงถึง คือ ความพร้อมทางด้านบุคลากร เช่น ความเข้าใจของผู้ตรวจสอบภายใน การเตรียมเพื่อการปรับเปลี่ยนทัศนคติของผู้ตรวจสอบให้สามารถประเมินการควบคุมที่มองไม่เห็น (Soft controls) ในระดับองค์กร และระดับกิจกรรมเครื่องมือที่นำมาใช้เพื่อค้นหาความเสี่ยงในเรื่องของการควบคุมที่มองไม่เห็น (Soft controls) คือ วิธีการควบคุมภายในโดยการประเมินตนเอง (Control self assessment – CSA) ซึ่งสามารถช่วยลดเวลาในการค้นหาความเสี่ยงและประเมินระบบการควบคุมภายใน ช่วยให้ผู้ตรวจสอบภายในเข้าใจข้อจำกัดในการปฏิบัติงานได้อย่างรวดเร็วและถูกต้องรวมถึงปัญหาและอุปสรรคในการปฏิบัติงาน

สุรกิจ ปัญจวีณิน (2545 : บทคัดย่อ) การควบคุมภายในโดยการประเมินตนเอง (Control self-assessment) คือ กระบวนการที่ความมีประสิทธิผลของการควบคุมภายในได้มีการถูกตรวจสอบและประเมินผล โดยการนั้นมีวัตถุประสงค์เพื่อให้ได้มีการจัดการให้เกิดความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่าเป้าหมายต่างๆ ของธุรกิจนั้นๆ ได้มีการบรรลุได้อย่างเหมาะสม และโดยที่ความรับผิดชอบต่อกระบวนการต่างๆ นั้นได้มีการแบ่งปันกันอย่างสมดุลย์ระหว่างพนักงานทุกๆ คนภายในองค์การนั้น

วลัยรัตน์ ชื่นธีระวงศ์ (2548 : บทคัดย่อ) ศึกษาเรื่อง ปัญหาการควบคุมภายในทางการบัญชีของธุรกิจโรงแรมในจังหวัดเชียงราย โดยได้แบ่งระบบการควบคุมภายในทางการบัญชีออกเป็น 2 ด้าน คือ ทางด้านรายได้และทางด้านค่าใช้จ่าย ในการสัมภาษณ์พนักงานโรงแรมได้แบ่งโรงแรมที่จะสัมภาษณ์ออกเป็น 3 ระดับ คือ ระดับห้องพักเกินกว่า 100 ห้องแต่ไม่เกิน 200 ห้อง จำนวน 3 แห่ง ระดับห้องพักเกินกว่า 200 ห้องแต่ไม่เกิน 300 ห้อง จำนวน 2 แห่ง และขนาดเกินกว่า 300 ห้อง จำนวน 1 แห่ง ซึ่งจากผลการศึกษาปัญหาการควบคุมภายในทางการบัญชีด้านรายได้ พบว่าโรงแรมขนาดเกินกว่า 100 ห้องแต่ไม่เกิน 200 ห้อง ในจังหวัดเชียงรายจะมีปัญหาเกิดขึ้นบ่อยที่สุดในการสำรองห้องพักในเรื่องเอกสารใบรับรอง และปัญหาว่าไม่มีการแบ่งแยกหน้าที่ระหว่างแผนกรับของและแผนกต้อนรับบ่อยที่สุด ด้านการปฏิบัติงานพบปัญหาเรื่องเอกสารไม่ถูกต้องเนื่องจากไม่มีการตรวจสอบความถูกต้องของเอกสารก่อนส่งให้พนักงานต้อนรับ ปัญหาปฏิบัติงานของพนักงานรักษาเงินสดส่วนหน้า พบปัญหาว่าเอกสารให้ราคาค่าห้องพักในราคาพิเศษไม่สมบูรณ์และยอดเงินสดที่ตรวจนับได้ไม่ตรงกับในรายงาน ส่วนโรงแรมขนาดเกินกว่า 200 ห้องแต่ไม่เกิน 300 ห้องและโรงแรมขนาดเกินกว่า 300 ห้อง จะมีปัญหาทางด้านรายได้เกิดขึ้นไม่บ่อยนัก หรือแทบไม่พบปัญหาเลย สำหรับปัญหาทางการควบคุมภายในทางการบัญชีทางด้านค่าใช้จ่ายจะพบปัญหาในโรงแรมขนาดเกินกว่า 100 ห้องแต่ไม่เกิน 200 ห้องในจังหวัดเชียงราย มีปัญหาในการปฏิบัติงานของแผนกจัดซื้อ และในการควบคุมอาหารและเครื่องดื่มเนื่องจากพนักงานไม่มีการปฏิบัติตามระบบ ปัญหาในการจ่ายเงินเดือนและค่าจ้าง พบว่าพนักงานไม่เห็นความสำคัญของการปฏิบัติตามระบบของการควบคุมภายใน

จงกลณีย์ สุริยะวงค์ (2551 : บทคัดย่อ) ศึกษาเรื่อง แนวทางการควบคุมภายในทางการบัญชีการเงิน ของเทศบาลตำบลในอำเภอเมือง เชียงใหม่ ซึ่งได้ใช้ทฤษฎี 16 องค์ประกอบการควบคุมภายในด้านการบัญชีและการเงิน โดยใช้แบบสอบถามพนักงานการเงินและบัญชี หรือผู้มีอำนาจเกี่ยวข้องกับงานเทศบาลตำบลในอำเภอเมือง จังหวัดเชียงใหม่ จำนวน 9 แห่ง แห่งละ 2 คน รวม 18 คน ผลการศึกษาพบว่าเทศบาลมีระดับการควบคุมภายในอยู่ในระดับมากที่สุด 12 องค์ประกอบคือ การแบ่งแยกหน้าที่ การกำหนดให้มีผู้ควบคุมงาน มีการจัดทำคู่มือการปฏิบัติงาน มีการป้องกันทรัพย์สินให้ปลอดภัย มีการใช้แบบฟอร์มและเอกสาร จัดให้มีการมอบอำนาจสั่งการ มีการอนุมัติ การควบคุมทางการบัญชี การควบคุมโดยงบประมาณ การตรวจสอบภายใน จัดให้มีอนุกรรมการตรวจสอบ และมีการจัดให้มีการควบคุมสองฝ่ายหรือการตรวจสอบยืนยันภายใน ซึ่งจากการศึกษาได้มีข้อเสนอแนะซึ่งทางเทศบาลตำบล ควรมีการปรับปรุงในด้านการจัดสำนักงานให้สอดคล้องกับสายงานและการเก็บรักษาเงินไว้ในที่ปลอดภัย ควรมีการแต่งตั้งคณะกรรมการฝาก

และการถอนเงินฝากธนาคาร การจัดทำทะเบียนคุมต่างๆ ให้เป็นปัจจุบัน และควรมีการติดตามการจัดเก็บภาษีโรงเรือน ที่ดิน ภาษีบำรุงท้องที่ ภาษีป้าย ที่จัดเก็บได้ไม่ครบถ้วน

สิริรัตน์ ศรีจักรวาลวงษ์ (2545 : บทคัดย่อ) ได้ทำการศึกษาเรื่อง “ระบบบัญชีและการควบคุมทางการบัญชีเหมืองแม่เมาะ การไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทย” โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาระบบบัญชีและปัญหาของระบบบัญชีและการควบคุมทางบัญชีเหมืองแม่เมาะ จากการศึกษาพบว่าเหมืองแม่เมาะมีการปฏิบัติทางด้านบัญชีเป็นไปตามทฤษฎีของระบบบัญชีและการควบคุมทางบัญชี รวมทั้งมีการปฏิบัติงานเป็นไปตามหลักของการควบคุมภายในที่ดี ทั้งทางด้านเกี่ยวกับบุคลากร การปฏิบัติงาน และการรักษาความปลอดภัยของทรัพย์สิน ในส่วนของการบันทึกบัญชี การจัดเก็บข้อมูลและระบบทางเดินเอกสาร มีการบันทึกบัญชีที่ครบถ้วน ถูกต้อง น่าเชื่อถือและทันเวลา มีการจัดเก็บข้อมูลอย่างเป็นระบบ และมีการจัดทำคู่มือการปฏิบัติงานและมาตรฐานงานที่แสดงถึงขั้นตอนการปฏิบัติงาน วิธีการทำงาน รวมทั้งกำหนดผู้รับผิดชอบในงานนั้นๆ ส่วนทางด้านแบบฟอร์มทางการบัญชี มีการกำหนดแบบฟอร์มเพื่อใช้งานไว้อย่างครบถ้วนและครอบคลุมในทุกๆ เรื่อง สำหรับระบบรายงานทางการบัญชี ปัจจุบันมีการจัดทำรายงานทางการบัญชีโดยอาศัยโปรแกรม Microsoft Excel เข้าช่วยในการจัดทำรายงาน ทั้งนี้เป็นผลมาจากระบบรายงานทางบัญชีภายใต้โปรแกรม MINCOM ที่ใช้อยู่ในปัจจุบันอยู่ระหว่างการพัฒนาระบบร่วมกันระหว่างนักบัญชีและนักคอมพิวเตอร์

สาวรตี เฮ้งตระกูล (2546 : บทคัดย่อ) ศึกษาเรื่อง การประเมินระบบการควบคุมภายในของสหกรณ์โคนมตามระเบียบของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ ผลการวิจัยพบว่า ในมุมของผู้สอบบัญชีสหกรณ์โคนมมีประสิทธิผลของระบบการควบคุมภายในอยู่ในระดับปานกลางและมีปัญหาในองค์ประกอบทั้ง 5 ด้าน คือ สภาพแวดล้อมการควบคุม การประเมินความเสี่ยง กิจกรรมการควบคุม สารสนเทศและการสื่อสารและการติดตามและประเมินผล ส่วนในมุมมองของพนักงานสหกรณ์เห็นว่าความมีประสิทธิผล อยู่ในระดับสูงและระบบการควบคุมภายในโดยทั่วไปไม่มีปัญหา สำหรับการศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างประสิทธิผลของระบบควบคุมภายในกับผลการดำเนินงานและกับทุนดำเนินงานพบว่าไม่มีความสัมพันธ์ ข้อเสนอแนะในการปรับปรุงระบบการควบคุมภายในจะเน้นที่การพัฒนาทรัพยากรมนุษย์เพราะเป็นปัจจัยที่มีความสำคัญต่อระบบการควบคุมภายในและนำไปสู่การบริหารงานที่มีประสิทธิภาพ

โสวรรณี แหล่งหล้า (2553 : บทคัดย่อ) ได้ศึกษาเรื่อง การพัฒนาระบบการควบคุมภายในโรงเรียน สังกัดสำนักงานเขตพื้นที่การศึกษา อุบลราชธานีเขต ผลการวิจัยพบว่า 1) สภาพการปฏิบัติงานการควบคุมภายในโรงเรียน โดยรวมมีการปฏิบัติอยู่ใน 5 องค์ประกอบ อยู่ระดับมาก โดย 1.1) สภาพแวดล้อมของการควบคุม มีการมอบอำนาจหน้าที่และความรับผิดชอบได้ระบุไว้เป็น

ลายลักษณ์อักษรอย่างชัดเจน 1.2) การประเมินความเสี่ยงมีการกำหนดวัตถุประสงค์โดยรวมขององค์กรในรูปของพันธกิจ เป้าประสงค์ และวัตถุประสงค์ซึ่งมีการระบุไว้ในแผนปฏิบัติการประจำปี 1.3) กิจกรรมการควบคุม มีการกำหนดให้มีนโยบายและระเบียบปฏิบัติที่เหมาะสมเป็นลายลักษณ์อักษร 1.4) สารสนเทศการและสื่อสารมีการจัดทำและรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับการดำเนินงาน การเงิน และการปฏิบัติตามกฎ ระเบียบ ข้อบังคับ ไว้อย่างถูกต้อง ครบถ้วน และเป็นปัจจุบัน และ 1.5) การติดตามประเมินผล คณะผู้ประเมินมีความรู้ความเข้าใจอย่างเพียงพอถึงภารกิจ เป้าหมาย วัตถุประสงค์และการดำเนินงานขององค์กร 2) ปัญหาการปฏิบัติงานการควบคุมภายในโรงเรียนใน 5 องค์ประกอบโดยรวมมีปัญหาในระดับปานกลาง โดยมีด้านที่มีค่าเฉลี่ยสูงสุดและรองลงมาได้แก่ 2.1) การประเมินความเสี่ยง มีปัญหาปานกลาง คือ หน่วยงานยังขาดทรัพยากรที่จะสนับสนุนการบรรลุวัตถุประสงค์แต่ละระดับกิจกรรม 2.2) ด้านสภาพแวดล้อมของการควบคุม มีปัญหาปานกลาง คือบุคลากรบางคนยังไม่ทราบถึงบทบาทและความรับผิดชอบของตนต่อการควบคุมภายใน 2.3) ด้านการติดตามและประเมินผลมีปัญหาปานกลาง คือ การประเมินผลยังไม่เป็นปัจจุบัน และการปรับปรุงแก้ไขปัญหาไม่ทันต่อเหตุการณ์ 2.4) ด้านสารสนเทศและการสื่อสาร มีปัญหาปานกลาง คือ ระบบการติดต่อสื่อสารทั้งภายในและภายนอกยังไม่ดีพอ 2.5) ด้านกิจกรรมการควบคุม มีปัญหาปานกลาง คือ มาตรการดูแลทรัพย์สินและป้องกันความเสียหายยังไม่รัดกุม 3) ระบบการควบคุมภายในที่พัฒนาขึ้นมาตามแนวคิดของวงจรการพัฒนาระบบพร้อมกับจัดทำคู่มือการใช้ระบบผู้เชี่ยวชาญประเมินแล้วอยู่ในระดับดี เมื่อนำระบบที่ออกแบบใหม่ไปใช้ พบว่ากลุ่มผู้ร่วมวิจัย มีความเข้าใจและสามารถปฏิบัติงานตามคู่มือการใช้ระบบการควบคุมภายในได้ถูกต้อง สมบูรณ์ เป็นปัจจุบัน ครบทั้ง 5 องค์ประกอบ ระบบการควบคุมภายในที่พัฒนาขึ้นตามแนวคิดของวงจรการพัฒนาระบบ ประกอบด้วย 5 องค์ประกอบนี้มีผลการประเมินจากผู้เชี่ยวชาญ โดยรวมแล้ว มีความเหมาะสมอยู่ในระดับดี

พรพรรณ นงนุช (2551 : บทคัดย่อ) ได้ศึกษาเรื่อง ปัญหาและอุปสรรคในการพัฒนาระบบการควบคุมภายใน ผลการวิจัยพบว่า 1) ระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับการบริหารการควบคุมภายในภาคราชการ ตามองค์ประกอบ 5 ข้อ โดยรวมอยู่ในระดับมาก เมื่อพิจารณาเป็นรายด้านพบว่าให้ความสำคัญอยู่ในระดับมากทุกด้าน โดยเรียงลำดับค่าเฉลี่ยงสูงสุด คือ ด้านการติดตามประเมินผล รองลงคือ ด้านสารสนเทศและการสื่อสาร และด้านสภาพแวดล้อมการควบคุมต่ำที่สุด 2) ระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับปัญหาและอุปสรรคในการพัฒนาระบบการควบคุมภายในภาคราชการ ตามองค์ประกอบ 5 ข้อ โดยรวมอยู่ในระดับมาก เมื่อพิจารณาเป็นรายด้านพบว่าด้านสภาพแวดล้อมการควบคุมและด้านการประเมินความเสี่ยงอยู่ในระดับมาก ส่วนด้านกิจกรรมการควบคุม ด้านสารสนเทศและการสื่อสาร และด้านการติดตามประเมินผลอยู่ในระดับปานกลาง 3)

การเปรียบเทียบการบริหารการควบคุมภายในภาคราชการ ตามความแตกต่างของปัจจัยด้านองค์กร โดยจำแนกข้อมูลทั่วไปของหน่วยงาน พบว่า ระดับบริหารราชการแตกต่างกันให้ความสำคัญต่อการบริหารการควบคุมภายในภาคราชการโดยรวมไม่แตกกัน ยกเว้นด้านสภาพแวดล้อมการควบคุม และด้านสารสนเทศและการสื่อสารที่แตกต่างกันและหน่วยงานได้รับงบประมาณรายจ่ายประจำปีแตกต่างกัน ให้ความสำคัญต่อการบริหารการควบคุมภายในภาคราชการโดยรวมแตกต่างทุกด้าน

พัชราภรณ์ เชี่ยววัฒนา (2553 : บทคัดย่อ) ได้ศึกษาเรื่องความสัมพันธ์ระหว่างกระบวนการบริหารกับระบบการควบคุมภายในของหน่วยรับตรวจสังกัดสำนักงานเขตพื้นที่การศึกษาชัยภูมิ เขต 2 ผลการวิจัยพบว่า 1) การปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายในของหน่วยรับตรวจสังกัดสำนักงานเขตพื้นที่การศึกษาชัยภูมิ เขต 2 อยู่ในระดับมาก 2) ผลการเปรียบเทียบความคิดเห็นต่อกระบวนการบริหารของหน่วยรับตรวจสังกัดสำนักงานเขตพื้นที่การศึกษาชัยภูมิ เขต 2 จำแนกตามตำแหน่งของข้าราชการครูและบุคลากรทางการศึกษา พบว่า ข้าราชการครูและบุคลากรทางการศึกษาที่มีตำแหน่งต่างกัน มีความคิดเห็นต่อกระบวนการบริหาร แตกต่างกัน อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .05 จำนวน 3 ด้าน คือ ด้านการอำนวยการ การประสานงานและการรายงาน 3) กระบวนการบริหารมีความสัมพันธ์กับระบบการควบคุมภายในของหน่วยรับตรวจสังกัดสำนักงานเขตพื้นที่การศึกษาชัยภูมิ เขต 2 และมีความสัมพันธ์ทางบวกอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .05

อรลักษณ์ วิชัยธรรม (2549 : บทคัดย่อ) ได้ศึกษาเรื่อง การบริหารระบบการควบคุมภายในของกองทุนหมู่บ้านและชุมชนเมืองในเขตอำเภอเมือง จังหวัดขอนแก่น ผลการวิจัยพบว่า 1) เหรัญญิกกองทุนส่วนใหญ่เป็นเพศชาย อายุมากกว่า 35 ปี ระดับการศึกษามัธยมศึกษาตอนปลายหรือเทียบเท่า อาชีพรับจ้าง ระยะเวลาดำรงตำแหน่งมากว่า 3 ปี เคยอบรมเกี่ยวกับกองทุนหมู่บ้านและชุมชนเมือง และได้รับข่าวสารเกี่ยวกับกองทุนหมู่บ้านและชุมชนเมืองเป็นประจำ กองทุนหมู่บ้านและชุมชนเมือง มีสินทรัพย์รวมน้อยกว่า 1,500,000 บาท กองทุนหมู่บ้านมีจำนวนสมาชิก 100-150 คน และระยะเวลาการดำเนินงานของกองทุนมากกว่า 4 ปี 2). เหรัญญิกกองทุน มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการมีการบริหารระบบการควบคุมภายในโดยรวมและเป็นรายด้านทุกด้าน อยู่ในระดับมาก ได้แก่ ด้านสภาพแวดล้อมของการควบคุม เช่น กองทุนมีความชัดเจนในการระบุความรับผิดชอบและอำนาจในการอนุมัติให้ปฏิบัติงานฝ่ายต่างๆ ในการปฏิบัติงานให้ได้ตามวัตถุประสงค์และเป้าหมาย ด้านการประเมินความเสี่ยง เช่น กองทุนมีการชี้แจ้งและเผยแพร่วัตถุประสงค์ของกองทุนให้คณะกรรมการทุกคนทราบและเข้าใจตรงกันด้านกิจกรรมการควบคุม เช่น กองทุนมีมาตรการป้องกันและดูแลรักษาทรัพย์สินอย่างรัดกุมและเพียงพอ 3). เหรัญญิกกองทุนที่มีระยะเวลาดำเนินงานแตกต่างกัน มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการบริหารระบบการควบคุมภายใน ด้านสภาพแวดล้อมของการควบคุม และด้านการติดตามและประเมินผลแตกต่างกัน

และระยะเวลาดำเนินงาน 3-4 ปี มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการมีการบริหารระบบควบคุมภายในด้านสภาพแวดล้อมของการควบคุม มากกว่าเหรัญญิกองทุนที่มีระยะเวลาดำเนินงานกองทุน 1-2 ปี และระยะดำเนินงานมากกว่า 4 ปี มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการบริหารระบบการควบคุมภายในด้านสภาพแวดล้อมของการควบคุม มากกว่าเหรัญญิกกองทุนที่มีระยะเวลาดำเนินงานกองทุน 3-4 ปี เหรัญญิกกองทุนที่มีระยะเวลาในการดำเนินงาน 3-4 ปี มีความ คิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการมีการบริหารระบบควบคุมภายใน ด้านการติดตามประเมินผล มากกว่าเหรัญญิกกองทุนที่มีระยะเวลาดำเนินงาน 1-2 ปี และระยะเวลาในการดำเนินงานมากกว่า 4 ปี มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการบริหารระบบการควบคุมภายใน ด้านการติดตามประเมินผล มากกว่าเหรัญญิกองทุนที่มีระยะเวลาดำเนินงานกองทุน 3-4 ปี (P<.05)

ทิพย์วรรณ นามพรม (2548 : บทคัดย่อ) ได้ศึกษา การบริหารระบบการควบคุมภายในของธนาคารพาณิชย์ในจังหวัดขอนแก่นตามแนวคิดการควบคุมภายในของ COSO ผลการวิจัยพบว่า ผู้จัดการธนาคารมีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายในตามแนวคิด COSO อยู่ในระดับมากที่สุดคือ ด้านการติดตามการประเมินผล โดยธนาคารมีการกำหนดให้ผู้บริหารต้องรายงานต่อผู้กำกับดูแลทันทีในกรณีมีการทุจริต การไม่ปฏิบัติตามกฎ ระเบียบ ข้อบังคับและอยู่ในระดับมากจำนวน 4 ด้าน ด้านสภาพแวดล้อมการควบคุม โดยธนาคารมีการประเมินผลงานและการพิจารณาความดีความชอบของพนักงานโดยพิจารณาจากผลสำเร็จของงาน ด้านการประเมินความเสี่ยง ธนาคารมีการชี้แจงและเผยแพร่วัตถุประสงค์ของกิจการให้พนักงานทุกคนทราบและเข้าใจตรงกัน ด้านกิจกรรมการควบคุมมีการสอบทานติดตามผลสำเร็จที่บรรลุตามแผน ด้านสารสนเทศและการสื่อสารมีการสื่อสารให้พนักงานทราบอย่างชัดเจนถึงพฤติกรรมที่เป็นที่ยอมรับและไม่ยอมรับและมีการลงโทษ การควบคุมภายในที่ดีเป็นพื้นฐานที่สำคัญของการควบคุมเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ขององค์กรทั้งทางด้านการดำเนินงานและการใช้ทรัพยากรและเป็นองค์ประกอบของการกำกับดูแลกิจการที่ดี ดังนั้นผู้บริหารควรให้ความสำคัญในการควบคุมให้มีการปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอและต่อเนื่อง

วิไลพร พัสสร (2546 : บทคัดย่อ) ได้ทำการศึกษาความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับการควบคุมภายในของผู้บริหารที่ได้รับผิดชอบงานจัดวางระบบการควบคุมภายใน ศึกษาเฉพาะกรณี กรมการผังเมืองกระทรวงมหาดไทย และเปรียบเทียบระดับความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับการควบคุมภายในของผู้บริหารที่รับผิดชอบงานจัดวางระบบควบคุมภายในผลการศึกษาพบว่าในภาพรวมผู้บริหารที่รับผิดชอบในการจัดวางระบบการควบคุมภายใน กรมการผังเมือง กระทรวงมหาดไทย ส่วนใหญ่มีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับการควบคุมภายในอยู่ในระดับน้อย และเมื่อเปรียบเทียบความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับการควบคุมภายในของผู้บริหารที่รับผิดชอบงานจัดวางระบบการควบคุมภายใน

จำแนกตามระดับการศึกษา ตำแหน่งที่ดำรงในปัจจุบัน ระยะเวลาที่ทำงานในหน่วยงาน และการเข้าร่วมรับการอบรมหรือสัมมนาเกี่ยวกับการควบคุมภายใน พบว่าไม่แตกต่างกัน

จินดารัตน์ วงศ์เงิน (2550 : บทคัดย่อ) ได้ศึกษาด้านการควบคุมภายในด้านการประเมินความเสี่ยงงานจัดซื้อจัดจ้าง กรณีศึกษา องค์การบริหารส่วนตำบลในจังหวัดเชียงราย พบว่างานจัดซื้อจัดจ้าง มีปัจจัยความเสี่ยงที่เกิดจากการดำเนินงานและบุคลากร ซึ่งการดำเนินงานเป็นไปตามนโยบายของผู้บริหาร ในด้านการกำหนดความต้องการ วิธีการจัดซื้อจัดจ้าง ส่วนใหญ่ใช้วิธีตกลงราคาและวิธีสอบราคา นอกจากนี้บุคลากรยังมีความรู้ความเข้าใจในกฎระเบียบ แนวปฏิบัติและประสบการณ์ค่อนข้างน้อย เนื่องจากระยะเวลาในการปฏิบัติงานอยู่ในช่วง 2 ปี หรือน้อยกว่า เพื่อเป็นการพัฒนาบุคลากรให้มีความรู้ด้านกฎระเบียบ และสร้างเสริมประสบการณ์เพื่อลดความเสี่ยงการจัดซื้อจัดจ้าง รวมทั้งควรนำหลักธรรมาภิบาลมาใช้ในการบริหารจัดการจัดซื้อจัดจ้างให้มีความถูกต้อง โปร่งใสและตรวจสอบได้

อมรเทพ ขอสูงเนิน (2547 : บทคัดย่อ) ได้ศึกษาเรื่อง ความคิดเห็นของพนักงานบัญชีที่มีต่อความสำคัญกับระบบการควบคุมภายในทางการบัญชีสหกรณ์ออมทรัพย์ในเขตจังหวัดนครราชสีมา ผลการวิจัยพบว่า 1) พนักงานบัญชีสหกรณ์ออมทรัพย์ส่วนใหญ่เป็นหญิง มีอายุระหว่าง 26-30 ปี มีการศึกษาระดับปริญญาตรี ระยะเวลาในการทำงานที่สหกรณ์ออมทรัพย์ส่วนใหญ่ไม่เกิน 3 ปี เงินเดือนที่ได้รับจากสหกรณ์ส่วนใหญ่อยู่ที่ 4,000-7,000 บาท ไม่มีแหล่งรายได้อื่นๆกลุ่มของสหกรณ์ออมทรัพย์ส่วนใหญ่ซึ่งเป็นหน่วยงานข้าราชการครู ตำรวจ ทหาร และจำนวนสมาชิกสหกรณ์ส่วนใหญ่ที่พนักงานบัญชีทำงานอยู่ 1-1,000 คน 2) พนักงานบัญชีสหกรณ์ออมทรัพย์เห็นว่าองค์ประกอบของการควบคุมภายในทางการบัญชีมีความสำคัญกับระบบการควบคุมภายในทางการบัญชีโดยรวมอยู่ในระดับมาก และเห็นว่าองค์ประกอบของการควบคุมภายในรายด้านมีความสำคัญอยู่ในระดับมาก โดยเรียงลำดับจากค่าเฉลี่ยมากไปน้อย คือ ด้านงบประมาณและรายงานทางการเงิน รองลงมาคือ ด้านการจัดให้มีการประเมินและตรวจสอบ ด้านการใช้คอมพิวเตอร์ในการประมวลผลข้อมูล ด้านโครงสร้างการจัดองค์กร ด้านการมอบหมายงานและการร่วมมือในการทำงาน และด้านบุคลากร 3) พนักงานบัญชีสหกรณ์ออมทรัพย์เห็นว่ากิจกรรมการควบคุมภายในการบัญชีมีความสำคัญกับระบบกรควบคุมภายในทางการบัญชีส่วนใหญ่อยู่ในระดับมาก และเห็นว่ากิจกรรมการควบคุมภายในทางการบัญชีโดยรวมอยู่ในระดับมาก โดยเรียงลำดับจากค่าเฉลี่ยมากไปน้อย คือ ด้านเงินรับฝาก รองลงมาคือ ด้านหนี้สินและทุน ด้านบริหารและการเงิน ด้านเงินทุน และด้านสินเชื่อ และ 4) พนักงานเพศชายและหญิงให้ความสำคัญด้านบุคลากรแตกต่างกัน พนักงานบัญชีที่มีอายุต่างกันให้ความสำคัญด้านโครงสร้างองค์กรแตกต่างกัน พนักงานที่มีเวลาในการทำงานที่สหกรณ์ออมทรัพย์แตกต่างกัน ให้ความสำคัญด้านโครงสร้างการจัดองค์กร

แตกต่างกันอย่างมีในสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 ส่วนด้านอื่นๆพนักงานบัญชีให้ความสำคัญต่อระบบการควบคุมภายในทางการบัญชีไม่แตกต่างกัน

ในสหกรณ์ออมทรัพย์สามารถทราบความคิดเห็นของพนักงานบัญชีสหกรณ์ออมทรัพย์ ผู้ซึ่งเป็นผู้ทำบัญชีว่าให้ความสำคัญกับระบบการควบคุมภายในทางบัญชีอย่างไร แต่การที่ระบบการควบคุมภายในทางบัญชีจะดีได้ไม่ได้เกิดจากพนักงานบัญชีฝ่ายเดียว ย่อมเกิดจากหลาย ๆ ฝ่ายประกอบ ซึ่งหลาย ๆ ฝ่ายต้องช่วยกันพัฒนาและจัดระบบให้เหมาะสมทันต่อเหตุการณ์ปัจจุบัน และเพื่อให้สหกรณ์ออมทรัพย์มีความเจริญก้าวหน้าต่อไป

จากการศึกษาทบทวนวรรณกรรม แนวคิด ทฤษฎี และงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง ทำให้ผู้วิจัยได้แนวทางกำหนดกรอบแนวคิดในการวิจัยว่า ปัจจัยที่ใช้ในการประเมินระบบการควบคุมภายในประกอบด้วย 5 ด้านคือ สภาพแวดล้อมการควบคุม การประเมินความเสี่ยง กิจกรรมการควบคุม สารสนเทศและการสื่อสาร และการติดตามและประเมินผล