

ส่วนที่หนึ่ง

แนวทางการติดตามประเมินผลการควบคุมภายใน
ตามระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน
ว่าด้วยการกำหนดมาตรฐานการควบคุมภายใน
พ.ศ. 2544 ข้อ 6

ส่วนที่หนึ่ง

แนวทางการติดตามประเมินผลการควบคุมภายใน

แนวทางการติดตามประเมินผลการควบคุมภายในตามระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน ว่าด้วยการกำหนดมาตรฐานการควบคุมภายใน พ.ศ. 2544 ข้อ 6 แบ่งเป็น 2 หัวข้อ คือ

- I. การติดตามประเมินผลการควบคุมภายใน
- II. การวางแผนและการดำเนินการประเมินการควบคุมภายใน

I. การติดตามประเมินผลการควบคุมภายใน

มาตรฐานการควบคุมภายในข้อ 5 เกี่ยวกับการติดตามประเมินผลการควบคุมภายในตามระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินว่าด้วยการกำหนดมาตรฐานการควบคุมภายใน พ.ศ. 2544 กำหนดให้ฝ่ายบริหารจัดการให้มีการติดตามประเมินผลการควบคุมภายใน (Monitoring) โดยการติดตามผลในระหว่างการปฏิบัติงาน (Ongoing Monitoring) และการประเมินผลเป็นรายครั้ง (Separate Evaluation) เพื่อให้ความมั่นใจว่า

- ระบบการควบคุมภายในที่วางไว้เพียงพอ เหมาะสม มีประสิทธิภาพและมีการปฏิบัติจริง
- การควบคุมภายในดำเนินไปอย่างมีประสิทธิภาพ
- ข้อตรวจพบจากการตรวจสอบและการสอบทานอื่นๆ ได้รับการแก้ไขอย่างเหมาะสมและทันเวลา
- การควบคุมภายในได้รับการปรับปรุงแก้ไขให้สอดคล้องกับสถานการณ์ที่เปลี่ยนแปลงไป

ข้อกำหนดตามมาตรฐานการควบคุมภายในนี้ เป็นเรื่องเกี่ยวกับการประเมินคุณภาพการปฏิบัติงานและประเมินประสิทธิผลของการควบคุมภายใน ซึ่งประเมินโดยบุคลากรที่เหมาะสม

เนื่องจากระบบการควบคุมภายในจะแทรกอยู่ในระบบการปฏิบัติงานประจำวันของแต่ละหน่วยงาน ดังนั้นเพื่อให้ความมั่นใจว่าการควบคุมภายในเหมาะสมและมีประสิทธิภาพอยู่เสมอ ผู้บริหารจึงต้องติดตามผลการปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายในอย่างต่อเนื่อง เพื่อให้มีการปรับปรุงการควบคุมภายในหรือเปลี่ยนแปลงการควบคุมภายในตามความเหมาะสม ถึงแม้ว่าผู้บริหารรวมทั้งผู้ตรวจสอบภายในเป็นผู้รับผิดชอบในการติดตามประเมินผลการควบคุมภายในก็ตาม บุคลากรระดับปฏิบัติหรือบุคลากรอื่นๆ ที่มีได้ดำรงตำแหน่งบริหารก็มีส่วนสำคัญในการติดตามผลการควบคุมภายในระหว่างปฏิบัติงานประจำวันด้วย เนื่องจากบุคลากรเหล่านี้ต้องปฏิบัติงานอยู่เป็นประจำ จึงอยู่ในฐานะที่จะบอกได้ว่า ควรจะปรับปรุงกระบวนการควบคุมจุดไหน อย่างไร

การติดตามประเมินผลการควบคุมภายใน

การติดตามประเมินผล (Monitoring) ตามที่กำหนดในมาตรฐานการควบคุมภายในนี้ ทำได้ 2 ลักษณะ คือ การติดตามผลการควบคุมในระหว่างการปฏิบัติงานหรือการติดตามผลอย่างต่อเนื่อง (Ongoing Monitoring) และการประเมินผลการควบคุมเป็นรายครั้ง (Separate Evaluation) ซึ่งประกอบด้วยการประเมินการควบคุมด้วยตนเอง (Control Self - Assessment) และการประเมินการควบคุมอย่างเป็นอิสระ (Independent Assessment) อย่างไรก็ตาม การติดตามผลระหว่างการปฏิบัติงานที่มีประสิทธิภาพจะช่วยให้ความจำเป็นในการประเมินผลเป็นรายครั้งลดลง โดยปกติถ้าการติดตามประเมินผลจัดทำทั้งการติดตามผลในระหว่างการปฏิบัติงาน (Ongoing Monitoring) และการประเมินผลเป็นรายครั้ง (Separate Evaluation) จะทำให้เชื่อได้ว่าการควบคุมมีประสิทธิภาพอยู่เสมอ

1. การติดตามผลในระหว่างการปฏิบัติงาน (Ongoing Monitoring)

กิจกรรมติดตามผลการควบคุมภายในในระหว่างการปฏิบัติงาน (การติดตามผลอย่างต่อเนื่อง) จะรวมอยู่ในการบริหารจัดการและการควบคุมดูแลการปฏิบัติงานตามปกติของหน่วยงาน เช่น การวิเคราะห์ผลต่างระหว่างแผนกับผลงานจริง การทดสอบความถูกต้อง การกระทบยอดรายการต่าง ๆ เป็นต้น ตัวอย่างกิจกรรมการติดตามผลในระหว่างการปฏิบัติงาน เช่น ผู้จัดการฝ่ายผลิตตรวจสอบรายงานผลการดำเนินงานแล้วสอบถามถึงความแตกต่างของรายงานผลการดำเนินงานในส่วนที่เกี่ยวกับการผลิต ถือว่าเป็นการติดตามผลการควบคุมที่จะทำให้มีการส่งเสริมประสิทธิภาพของกระบวนการปฏิบัติงาน ดังนั้น การติดตามผลในระหว่างการปฏิบัติงานมักจะมีประสิทธิผลมากกว่าการประเมินผลเป็นรายครั้ง (Separate Evaluation)

2. การประเมินผลเป็นรายครั้ง (Separate Evaluation)

ในขณะที่กิจกรรมการติดตามผลในระหว่างการปฏิบัติงานส่งผลให้เกิดประสิทธิผลของการควบคุมภายใน การประเมินผลเป็นรายครั้งจะให้ประโยชน์โดยการเน้นไปที่ประสิทธิผลของการควบคุมภายในโดยตรง ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง

2.1 ขอบเขตและความถี่ของการประเมิน

ขอบเขตการประเมินผลการควบคุมภายใน ขึ้นอยู่กับวัตถุประสงค์ของการประเมินว่าจะเน้นการประเมินไปที่วัตถุประสงค์ของการควบคุมภายในด้านใด เช่น ด้านการดำเนินงาน ด้านการรายงานทางการเงิน หรือด้านการปฏิบัติตามกฎระเบียบ เป็นต้น การประเมินระบบการควบคุมภายในจะต้องให้ความสนใจกับแต่ละองค์ประกอบของการควบคุมภายในที่สัมพันธ์กับกิจกรรมที่สำคัญๆ ด้วย ส่วนความถี่ของการประเมินจะอยู่ในดุลยพินิจของผู้บริหาร ซึ่งขึ้นกับความเสี่ยงและการควบคุมเพื่อลดความเสี่ยง

2.2 ผู้ประเมิน

บุคลากรของหน่วยงานที่รับผิดชอบกระบวนการปฏิบัติงานประเมินผลจะต้องพิจารณาถึงความมีประสิทธิผลของการควบคุมในกิจกรรมที่ตนรับผิดชอบ นอกจากนี้ผู้ตรวจสอบภายในควรประเมินผลการควบคุมภายในโดยถือเป็นส่วนหนึ่งของการปฏิบัติหน้าที่ตามปกติ หรือประเมินการควบคุมภายในตามที่ได้รับมอบหมายจากผู้บริหาร ผู้บริหารอาจใช้ทั้งการประเมินภายในหน่วยงานและการประเมินภายนอกหน่วยงานโดยใช้บริการประเมินการควบคุมจากผู้ตรวจสอบภายนอก

2.3 กระบวนการประเมิน

การประเมินผลการควบคุมภายในเป็นสิ่งที่ต้องกระทำอย่างเป็นขั้นตอน ถึงแม้วิธีประเมินและเทคนิคการประเมินอาจแตกต่างกันไปแต่ละหน่วยงานแต่ก็ต้องเป็นไปตามรูปแบบของการประเมินในการประเมินผลผู้ประเมินจะต้องทำความเข้าใจหน่วยงานและภารกิจหลักของหน่วยงาน รวมทั้งพิจารณาถึงระบบการควบคุมภายในที่มีอยู่ว่าทำงานจริงอย่างไร เมื่อเปรียบเทียบกับการทำงานตามที่ออกแบบไว้ (เนื่องจากระบบการควบคุมที่ออกแบบไว้อาจมีการปฏิบัติจริงต่างไปจากที่กำหนดหรือเลิกปฏิบัติตามที่ออกแบบไว้ และบางครั้งอาจมีวิธีการปฏิบัติงานใหม่ ๆ แต่มิได้ระบุไว้ในคำอธิบายวิธีการปฏิบัติงาน) และพิจารณาปรับปรุงแก้ไขจุดบกพร่องที่พบ ดำเนินการวิเคราะห์การควบคุมภายใน และการทดสอบการปฏิบัติจริงกับเกณฑ์ หรือมาตรฐานที่ตั้งไว้ ประเมินและพิจารณาผลการทดสอบเพื่อให้ความเห็นว่าการควบคุมภายในให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่าบรรลุวัตถุประสงค์ตามที่กำหนดไว้หรือไม่

เครื่องมือการประเมินผลมีหลายอย่าง เช่น ตารางกิจกรรมที่ควรปฏิบัติ (Checklists) แบบสอบถาม (Questionnaires) ผังภาพ (Flowcharts) รายการต่าง ๆ ที่แสดงวัตถุประสงค์ของการควบคุมของกิจกรรมต่าง ๆ และการทดสอบประสิทธิผลของการควบคุม เป็นต้น ผู้ประเมินจะต้องใช้วิธีการประเมินและเครื่องมือการประเมินที่เหมาะสมที่สุดกับหน่วยงานที่จะประเมิน

2.4 การทดสอบ

การทดสอบความน่าเชื่อถือของระบบการควบคุมภายในเป็นส่วนสำคัญของการประเมินผลการทดสอบนี้สามารถทำได้ทั้งการประเมินผลแบบต่อเนื่อง (Ongoing) และแบบประเมินเป็นครั้งคราว (Periodic) เช่น การสอบทานรายการต่าง ๆ การทดสอบการปฏิบัติงาน การทดสอบเพิ่มเติมจะรวมถึงการสอบถามบุคคลที่เหมาะสม สังเกตการณ์การแบ่งแยกหน้าที่ปฏิบัติงานที่เกี่ยวข้องกับการควบคุม และตรวจสอบความถูกต้อง เป็นต้น

ผลการทดสอบเหล่านี้ จะได้รับการสอบทานโดยฝ่ายบริหารเพื่อประเมินความสำคัญของข้อบกพร่องที่พบ และจัดทำแผนการปรับปรุงแก้ไข และติดตามผลการปรับปรุงแก้ไขตามแผน เพื่อให้มั่นใจว่าข้อบกพร่องหรือจุดอ่อนได้รับการปรับปรุงแก้ไขแล้ว

ในการประเมินเป็นรายครั้งควรเน้นที่วัตถุประสงค์ระดับหน่วยงาน และวัตถุประสงค์ระดับกิจกรรมซึ่งวัตถุประสงค์ระดับหน่วยงานควรเชื่อมโยงกับวัตถุประสงค์ระดับกิจกรรมของหน่วยงาน โดยวัตถุประสงค์ของแต่ละกิจกรรมจะต้องสนับสนุนและสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ระดับหน่วยงาน

แนวปฏิบัติในการติดตามประเมินผลการควบคุมภายใน

1. การติดตามผลในระหว่างการปฏิบัติงาน (Ongoing Monitoring)

1.1 กำหนดนโยบายและวิธีปฏิบัติ เพื่อให้ฝ่ายบริหารสามารถติดตามความน่าเชื่อถือของระบบการรายงาน

- ก. มีการสอบทานรายงานเป็นครั้งคราว เพื่อให้มั่นใจว่าข้อมูลในรายงานถูกต้อง เชื่อถือได้ และรายงานนั้นให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์และเกี่ยวข้องกัน
- ข. มีการสอบย้อนหรือกระทบยอดข้อมูลด้านการดำเนินงานกับข้อมูลที่ได้จากระบบการรายงานทางการเงิน
- ค. กำหนดให้บุคลากรระดับปฏิบัติรับผิดชอบต่อความถูกต้องของรายงานทางการเงิน โดยให้ลงนามรับรองความถูกต้องของรายงานทางการเงินและรับผิดชอบเมื่อมีข้อผิดพลาดเกิดขึ้น

1.2 กำหนดนโยบายและวิธีปฏิบัติงานเพื่อให้มั่นใจว่า ในการปฏิบัติงานตามปกติของบุคลากรได้รับข้อมูลที่ถูกต้องเกี่ยวกับการตรวจสอบภายในและการควบคุมภายใน

- ก. จัดให้มีการส่งสำเนารายงานการตรวจสอบภายใน และรายงานการประเมินผลการควบคุมภายในให้กับเจ้าหน้าที่
- ข. ให้เจ้าหน้าที่มีส่วนร่วมในการกำหนดวิธีการควบคุมและประเมินระบบการควบคุมภายใน

1.3 จัดให้มีวิธีปฏิบัติเพื่อติดตามข้อมูลที่รับจากภายนอกว่ามีส่วนสนับสนุนหรือชี้ให้เห็นถึงปัญหาเกี่ยวกับการควบคุมภายในของหน่วยงาน

- ก. ลูกหนี้ชำระหนี้แล้วแต่ยังมีการติดตามทวงถามหนี้ เป็นการชี้ให้เห็นข้อบกพร่องในการบันทึกรายการเกี่ยวกับลูกหนี้ ซึ่งควรสอบสวนเพื่อหาสาเหตุ
- ข. ใช้วิธีการติดตามประเมินผลเพื่อการติดต่อขอทราบข้อมูลจากผู้ขายและรายงานประจำเดือนของบัญชีเจ้าหนี้ โดย
 - ตรวจสอบสืบสวนข้อร้องเรียนของผู้ขายหรือผู้เสนอราคาในการไม่ได้รับความเป็นธรรมจากเจ้าหน้าที่ฝ่ายพัสดุ
 - ให้ประเมินผลการควบคุมซ้ำสำหรับระบบการควบคุมแบบป้องกันหรือแบบค้นพบปัญหา

- ก. สนองตอบต่อข้อเสนอแนะเกี่ยวกับการปรับปรุงการควบคุมภายในของผู้ตรวจสอบภายในและผู้ตรวจสอบภายนอก
- ง. รวบรวมข้อคิดเห็นต่างๆ จากการประชุมเจ้าหน้าที่เกี่ยวกับการวางแผนและการประชุมอื่นๆ เพื่อประกอบการพิจารณาว่าการควบคุมภายในมีประสิทธิภาพหรือไม่

1.4 ติดตามผลการปฏิบัติงานตามปกติของเจ้าหน้าที่ที่มีหน้าที่รับผิดชอบงานที่มีความสำคัญ โดย

- ก. ติดตามว่าเจ้าหน้าที่ลงลายมือชื่อในเอกสารการควบคุมภายในที่สำคัญตามที่กำหนด หรือไม่ เช่น การสอบยืนยันความถูกต้องของข้อมูลการเงินที่มีจำนวนเงินสูง ว่ามีการลงลายมือชื่อรับรองความถูกต้องแล้ว เป็นต้น
- ข. สอบทานกิจกรรมการควบคุมที่สำคัญกับเจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบปฏิบัติงานในกิจกรรมนั้นเป็นระยะๆ เพื่อให้มั่นใจว่าการควบคุมภายในที่กำหนดยังใช้อยู่และยังเหมาะสม
- ค. ควรให้เจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงานในกิจกรรมนั้นๆ เสนอแนะการปรับปรุงหรือเปลี่ยนแปลงกิจกรรมการควบคุม

1.5 สอบทานประสิทธิผลของการตรวจสอบภายในเป็นระยะๆ โดย

- ก. ให้ความสำคัญกับคุณสมบัติของผู้ตรวจสอบภายใน เช่น ต้องมีความรู้ ทักษะ ความสามารถและประสบการณ์ในระดับที่เหมาะสม เป็นต้น
- ข. ผู้ตรวจสอบภายในต้องมีความเป็นอิสระในการปฏิบัติหน้าที่
- ค. ผู้ตรวจสอบภายในต้องเข้าถึงผู้บริหารระดับสูงได้
- ง. การวางแผนการตรวจสอบ ขอบเขตการตรวจสอบ และความรับผิดชอบ การตรวจสอบภายในจะต้องเหมาะสมกับความต้องการของหน่วยงานนั้น ๆ

2. การประเมินผลเป็นรายครั้ง (Separate Evaluation)

2.1 จัดทำแผนการประเมินผลการควบคุมภายในอย่างเป็นระบบ โดย

- ก. ทีมงานประเมินผลต้องวางแผนอย่างเป็นระบบและเป็นขั้นตอนเพื่อให้มีการประสานงานกันอย่างดี
- ข. หัวหน้าทีมงานควรเป็นผู้จัดทำแผน

2.2 เจ้าหน้าที่ผู้มีความรู้ ทักษะ และความชำนาญ ควรเป็นผู้ปฏิบัติงานประเมินผลการควบคุมภายใน

- ก. ผู้ปฏิบัติงานประเมินผลจะต้องเข้าใจกิจกรรมต่างๆ ของหน่วยงานอย่างเพียงพอ
- ข. การประเมินผลควรใช้เครื่องมือต่างๆ เช่น แบบสอบถาม ตารางกิจกรรมที่ควรปฏิบัติ (Checklists) และเครื่องมืออื่นๆ

- 2.3 ขอบเขตการประเมิน กิจกรรมที่จะประเมิน และความถี่ของการประเมิน มีความเหมาะสมและเพียงพอ
 - 2.4 ควรทำความเข้าใจเกี่ยวกับกระบวนการของระบบการควบคุม หรือทำความเข้าใจว่า ระบบการควบคุมควรดำเนินไปอย่างไร และในทางปฏิบัติดำเนินไปเช่นไร
 - 2.5 จัดเตรียมคู่มือ นโยบาย แผนภูมิองค์กร คู่มือการปฏิบัติงานและเอกสารที่เกี่ยวข้องอื่นๆ ให้กับทีมงานประเมินผล
 - 2.6 อาจจัดให้มีการประชุมเจ้าหน้าที่หน่วยงานย่อยผู้รับการประเมินตามความเหมาะสมและจำเป็นเพื่อระดมสมองระบุปัญหา สาเหตุของปัญหา หรือความเสี่ยงที่ทำให้งานไม่บรรลุวัตถุประสงค์หรือความเสี่ยงที่อาจทำให้เกิดการเสียหาย การทุจริต การรั่วไหล และอื่นๆ
 - 2.7 ประเมินผลและวิเคราะห์ข้อมูลที่ได้รับจากการประเมิน
 - 2.8 บันทึกข้อมูลเกี่ยวกับการประเมินเป็นลายลักษณ์อักษร
 - 2.9 สรุปผลการประเมินและจัดทำรายงาน
-

II. การวางแผนและการดำเนินการประเมินการควบคุมภายใน

มาตรฐานการควบคุมภายในของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินระบุให้หน่วยรับตรวจจะต้องจัดให้มีการติดตามประเมินผลการควบคุมภายในทั้งในระหว่างการปฏิบัติงาน (Ongoing) และการประเมินผลการควบคุมภายในเป็นรายครั้ง (Separate Evaluation) เพื่อให้มั่นใจว่าการควบคุมภายในได้รับการปรับปรุงแก้ไขให้สอดคล้องกับสถานการณ์ที่เปลี่ยนแปลงไป รวมทั้งการควบคุมภายในดำเนินไปอย่างมีประสิทธิภาพ

เพื่อให้เป็นไปตามมาตรฐานดังกล่าวควรกำหนดให้ผู้บริหารระดับต่าง ๆ รับผิดชอบติดตามประสิทธิผลของการควบคุมภายในอย่างต่อเนื่องเพื่อให้มั่นใจว่า ระบบการควบคุมภายในให้ผลตามที่กำหนดไว้ ขอบเขตและความถี่ของการประเมินรายครั้งเป็นเรื่องของการใช้ดุลยพินิจทางวิชาชีพซึ่งขึ้นกับการประเมินความเสี่ยงและประสิทธิผลของวิธีการติดตามประเมินผลการควบคุมภายในในระหว่างการปฏิบัติงาน อย่างไรก็ตาม หน่วยรับตรวจจะต้องประเมินการควบคุมภายในและรายงานต่อคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินอย่างน้อยปีละหนึ่งครั้ง ในทางปฏิบัติการประเมินผลเป็นรายครั้งของทุกกิจกรรมอาจทำได้ยาก จึงควรจัดให้มีแผนรวมประกอบด้วยการติดตามประเมินผลการควบคุมภายในทั้งการติดตามประเมินผลในระหว่างการปฏิบัติงาน และการประเมินผลเป็นรายครั้ง เพื่อให้มั่นใจอย่างสมเหตุสมผลว่าการควบคุมภายในมีประสิทธิภาพอยู่เสมอ และในการปฏิบัติตามแผนงานควรกำหนดให้มีการประเมินผลของกิจกรรมที่สำคัญ ๆ เป็นรายครั้ง โดยให้ความสำคัญต่อวัตถุประสงค์ระดับหน่วยงาน และวัตถุประสงค์ในระดับกิจกรรม

การประเมินผลระดับหน่วยงาน

การประเมินผลระดับหน่วยงานหรือระดับหน่วยรับตรวจควรให้ข้อสรุปโดยรวมต่อฝ่ายบริหารว่าการควบคุมภายในของหน่วยงานให้ความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลว่า มีมาตรการที่จะทำให้หน่วยงานบรรลุวัตถุประสงค์ของหน่วยงานและบรรลุวัตถุประสงค์ของการควบคุมภายในเช่นกัน การควบคุมภายในควรใช้ผลการประเมินระดับกิจกรรมในการสรุปเป็นการควบคุมภายในระดับหน่วยงาน อย่างไรก็ตาม อาจต้องทำการประเมินเพิ่มเติมในส่วนของความเสี่ยงบางอย่างซึ่งควบคุมโดยหน่วยงาน หรือควบคุมโดยระดับหน่วยงาน เพราะผู้บริหารระดับกิจกรรมอาจไม่คำนึงถึงวัตถุประสงค์หลายวัตถุประสงค์ที่จะไปเกี่ยวข้องสัมพันธ์ซึ่งกันและกัน

การประเมินผลระดับกิจกรรม

การประเมินผลระดับกิจกรรมควรทำบ่อยครั้งตามที่กำหนดเพื่อให้หัวหน้ากิจกรรม หัวหน้าส่วนงานย่อย หรือผู้รับผิดชอบในระดับกิจกรรมมีความมั่นใจพอสมควรเกี่ยวกับประสิทธิผลของการควบคุมภายในของกิจกรรมที่ถูกประเมินอย่างต่อเนื่อง ในการประเมินผลการควบคุมภายในระดับกิจกรรม

(รวมทั้งการประเมินผลฯ ระดับหน่วยงาน) ผู้บริหารระดับต่างๆ รับผิดชอบในการพิจารณาประสิทธิผลของห้องปฏิบัติการของการควบคุมภายใน และต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมภายในของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน ซึ่งจะทำให้บรรลุตามวัตถุประสงค์ระดับกิจกรรม (หรือระดับหน่วยงาน) นั้น ๆ

ข้อเสนอแนะในการวางแผนและการดำเนินการประเมินการควบคุมภายใน

เพื่อให้เป็นไปตามแนวทางการติดตามประเมินผลการควบคุมภายในซึ่งกำหนดในเอกสารคำแนะนำ : การจัดทำรายงานการควบคุมภายในตามระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินว่าด้วยการกำหนดมาตรฐานการควบคุมภายใน พ.ศ. 2544 ข้อ 6 นี้ ควรดำเนินการ ดังนี้

1. การกำหนดผู้รับผิดชอบ
2. การแบ่งหน่วยงานออกเป็นกิจกรรมต่าง ๆ
3. การจัดสรรทรัพยากรบุคคล
4. การจัดให้มีระบบการติดตามผลการปฏิบัติงานประเมินผล
5. กำหนดเวลาการประเมินผล
6. การดำเนินการประเมินผลการควบคุมภายในและการจัดทำเอกสารการประเมิน

1. การกำหนดผู้รับผิดชอบ

ระบบการควบคุมภายในไม่ใช่ระบบที่แบ่งแยกออกจากระบบการปฏิบัติงานในหน่วยงาน แต่ระบบการควบคุมภายในเป็นกระบวนการทำงานอย่างต่อเนื่องซึ่งแทรกหรือแฝงอยู่ในระบบงานที่หน่วยงานใช้ในการดำเนินงานต่าง ๆ เช่น งานในลักษณะโครงการ และในลักษณะกิจกรรมต่าง ๆ ซึ่งอยู่ในความรับผิดชอบของผู้บริหารระดับต่าง ๆ ในขณะที่ระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินว่าด้วยการกำหนดมาตรฐานการควบคุมภายใน พ.ศ. 2544 กำหนดให้ผู้รับตรวจ (หัวหน้าส่วนราชการ หรือหัวหน้าหน่วยงาน) รับผิดชอบเสนอรายงานต่อคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน (คตง.) ผู้กำกับดูแลและคณะกรรมการตรวจสอบเกี่ยวกับสถานะของการควบคุมภายในในหน่วยงานที่ตนรับผิดชอบ แต่หัวหน้าส่วนราชการ หรือหัวหน้าหน่วยงานจะทราบสถานะการควบคุมภายในที่รับผิดชอบไม่ได้ทันทีจะต้องมีการติดตามประเมินผลก่อนจึงจะทราบสถานะของการควบคุม จึงต้องมีการมอบหมายหน้าที่ความรับผิดชอบให้กับเจ้าหน้าที่ระดับอาวุโสที่เหมาะสมไปดูแลในเรื่องนี้ เพื่อสร้างความมั่นใจว่า มีการปฏิบัติเกี่ยวกับการประเมินผล การปรับปรุงการควบคุมภายใน การรายงาน และการทำคำรับรองเป็นลายลักษณ์อักษรว่าได้ปฏิบัติหน้าที่ที่รับผิดชอบแล้ว

การกำหนดความรับผิดชอบเป็นการเฉพาะในการติดตามประเมินผล มีดังนี้

1.1 การอำนวยความสะดวกเกี่ยวกับการประเมินผลโดยรวม

แต่งตั้งเจ้าหน้าที่ระดับอาวุโสทำหน้าที่รับผิดชอบ

- อำนาจการและประสานการประเมินผลการควบคุมภายใน การปรับปรุงการควบคุมภายในและการรายงานของหน่วยงานโดยรวม ตามแนวทางการติดตามประเมินผลการควบคุมภายในซึ่งกำหนดในเอกสาร คำแนะนำ : การจัดทำรายงานการควบคุมภายในตามระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินฯ ข้อ 6
- ดำเนินการให้มีการแบ่งหน่วยงานเป็นกิจกรรมต่าง ๆ เพื่อประโยชน์ในการประเมินการควบคุมภายใน
- รับผิดชอบในการพิจารณาว่าข้อบกพร่องของการควบคุมภายในใดมีนัยสำคัญ
- จัดให้มีหนังสือรับรองการควบคุมภายในจากผู้บริหารระดับส่วนงานต่าง ๆ (ตามแบบ ปย.1) เพื่อนำมาประมวลเป็นภาพรวมขององค์กร
- ทำคำรับรองการควบคุมภายในเป็นลายลักษณ์อักษรต่อหัวหน้าส่วนราชการ หรือหัวหน้าหน่วยงาน (ตามแบบ ปย.1-ร)

1.2 ผู้บริหารระดับส่วนงานต่าง ๆ

ในขณะที่เจ้าหน้าที่ระดับอาวุโสมีหน้าที่รับผิดชอบระบบการติดตามประเมินผลการควบคุมภายในของหน่วยงานโดยรวม ผู้บริหารระดับส่วนงาน เช่น หัวหน้าส่วนงาน หัวหน้าส่วนงานย่อย เป็นต้น ซึ่งรับผิดชอบกิจกรรมต่าง ๆ ของหน่วยงานจะรับผิดชอบประเมินการควบคุมภายในของกิจกรรมต่าง ๆ ในความรับผิดชอบ รวมทั้งรับผิดชอบในการดำรงไว้ซึ่งประสิทธิผลของการควบคุมภายใน และการติดตามประสิทธิผลการควบคุมภายในในส่วนงานที่ตนรับผิดชอบอย่างต่อเนื่อง เพื่อความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลว่าการควบคุมภายในของกิจกรรมที่รับผิดชอบมีประสิทธิผลอยู่เสมอ

เจ้าหน้าที่ระดับอาวุโสที่ได้รับมอบหมายให้รับผิดชอบระบบการติดตามประเมินผลโดยรวม ควรใช้การประเมินผลของผู้บริหารระดับส่วนงานต่าง ๆ ในการวางแผนและการดำเนินการประเมินผลการควบคุมระดับหน่วยงาน

1.3 ผู้ตรวจสอบภายใน

ผู้ตรวจสอบภายในต้องปฏิบัติหน้าที่ตามระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินว่าด้วยการปฏิบัติหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายใน พ.ศ. 2546 หน้าที่นี้ส่วนหนึ่งเป็นหน้าที่ตรวจสอบประจำของผู้ตรวจสอบภายในและบางส่วนเกี่ยวกับการสอบทานและประเมินผลการควบคุมภายใน ในส่วนที่เกี่ยวกับการประเมินการควบคุมภายในตามแนวทางการติดตามประเมินผลการควบคุมภายใน ซึ่งกำหนดในเอกสารคำแนะนำ : การจัดทำรายงานการควบคุมภายในตามระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินฯ ข้อ 6 ผู้ตรวจสอบภายในต้องสอบทานการประเมินโดยฝ่ายบริหารและรายงานผลการประเมินของฝ่ายบริหารและสรุปความเห็นต่อหัวหน้าหน่วยงานว่า การประเมินการควบคุมภายในของฝ่ายบริหารได้ปฏิบัติตามแนวทางการประเมินการควบคุมภายใน นี้หรือไม่ ข้อสรุปดังกล่าวควรขึ้นกับการสอบทานของผู้ตรวจสอบภายในซึ่งต้องปฏิบัติตามสอบทานอย่างระมัดระวังรอบคอบ โดยใช้ แบบ ปส.

2. การแบ่งหน่วยงานออกเป็นกิจกรรมต่าง ๆ

เจ้าหน้าที่ระดับอาวุโสดำเนินการให้ผู้บริหารระดับส่วนงานย่อยติดตามประเมินผลการควบคุมในกิจกรรมที่ตนรับผิดชอบแล้วบันทึกผลเป็นลายลักษณ์อักษร การติดตามผลนี้ควรกระทำอย่างต่อเนื่องและรวมเข้าเป็นงานประจำวันของฝ่ายบริหาร

คำว่า “กิจกรรม” (Activity) ในที่นี้อาจประกอบด้วยองค์ประกอบหนึ่ง หรือหลายองค์ประกอบ (ส่วนหนึ่งหรือหลายส่วนของงาน) ในหน่วยงานหรือในองค์กรซึ่งมุ่งบรรลุวัตถุประสงค์เดียวกันของหน่วยงาน หรืออีกนัยหนึ่งกิจกรรมอาจเกี่ยวข้องกับกระบวนการปฏิบัติงานหลักขององค์กร ซึ่งครอบคลุมหลายงาน บางกิจกรรมมีเพื่อสนับสนุนการบรรลุวัตถุประสงค์ของกิจกรรมของส่วนงานอื่นด้วย เช่น กิจกรรมบริหารทั่วไป กิจกรรมการบริหารทรัพยากรบุคคล กิจกรรมการควบคุมสำหรับระบบสารสนเทศ เป็นต้น ดังนั้น กิจกรรมจึงอาจหมายถึงรวมถึง ส่วนงาน หรือส่วนงานย่อย หรืองานด้านต่าง ๆ เช่น ด้านการเงินการบัญชี ด้านการจัดซื้อจัดจ้าง เป็นต้น

เนื่องจากแต่ละองค์กรมีโครงสร้าง และลักษณะของกิจกรรมที่แตกต่างกัน จึงไม่มีวิธีใดในการแบ่งหน่วยงานออกเป็นกิจกรรมต่าง ๆ เพื่อวัตถุประสงค์ในการประเมินการควบคุมภายใน อย่างไรก็ตาม การแบ่งหน่วยงานเป็นกิจกรรมต่าง ๆ มีส่วนสำคัญทำให้การประเมินเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล จึงควรแจกแจงหน่วยงานเป็นกิจกรรมต่าง ๆ เพื่อประโยชน์ในการประเมินผลการควบคุม โดยอาจใช้ข้อมูลจากแหล่งต่าง ๆ เช่น เอกสารงบประมาณ ผังแบ่งส่วนงาน นโยบายและคู่มือปฏิบัติงาน และระบบข้อมูลเพื่อการบริหาร เป็นต้น

การแบ่งหน่วยงานออกเป็นกิจกรรมต่าง ๆ มีประโยชน์ช่วยให้การมอบหมายความรับผิดชอบในการดำรงไว้ซึ่งประสิทธิผลของการควบคุมภายในสามารถทำได้ทั่วทั้งองค์กร

ประโยชน์ของการแบ่งหน่วยงานออกเป็นกิจกรรม ยังรวมถึง

- ช่วยให้ผู้บริหารสามารถระบุกิจกรรมที่สำคัญ ซึ่งมีส่วนสนับสนุนการบรรลุวัตถุประสงค์ของภารกิจหลักและวัตถุประสงค์ขององค์กรโดยตรง
- ช่วยให้ผู้บริหารมุ่งความสนใจไปทุกส่วนของกิจกรรมจากเริ่มต้นจนจบ (ครบวงจรของงาน) ซึ่งจะช่วยให้ทราบปัญหาที่แท้จริง สามารถแก้ไขปัญหาได้ตรงกับสาเหตุของปัญหา ไม่ใช่ทราบแค่อาการของปัญหา
- ทำให้บุคลากรจากต่างส่วนงานในองค์กรเข้าใจวัตถุประสงค์ของภารกิจหลักขององค์กร และบทบาทของบุคลากรต่อการบรรลุวัตถุประสงค์ขององค์กรหรือหน่วยงานมากขึ้น จึงทำให้เกิดความร่วมมือระหว่างต่างส่วนงาน ส่งผลให้มีการปรับปรุงงานจากผลของการประเมินการควบคุมภายใน
- ทำให้การประเมินประสิทธิผลการควบคุมภายในขององค์กรมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลมากขึ้น

กิจกรรมเพื่อประโยชน์ในการประเมินผล ควรคำนึงถึงปัจจัยต่อไปนี้

- ลักษณะและขนาดของกิจกรรมในองค์กร
- จำนวนกิจกรรมย่อยในกิจกรรมหลัก
- ส่วนประกอบอื่น ๆ ในองค์กรที่เกี่ยวกับการบริหารงานในกิจกรรมนั้น ๆ
- ระดับความเป็นอิสระของกิจกรรมนั้น ๆ
- ระดับการรวมอำนาจ และการกระจายอำนาจของกิจกรรมนั้น ๆ
- งบประมาณ และจำนวนบุคลากรของกิจกรรมนั้น ๆ

ปัจจัยเหล่านี้ควรได้รับการพิจารณาว่าเกี่ยวข้องกับภารกิจหลัก วัตถุประสงค์ขององค์กร ความเสี่ยง และกิจกรรมการควบคุมอย่างไร และแต่ละกิจกรรมควรเชื่อมโยงโดยตรงกับวัตถุประสงค์ใด วัตถุประสงค์หนึ่งขององค์กร

ระดับความเป็นอิสระ ระดับการรวมอำนาจ และระดับการกระจายอำนาจของกิจกรรมหนึ่ง ๆ หรือส่วนงานหนึ่งมีความสำคัญมาก เพราะงานของกิจกรรมนั้น ๆ อาจจะต้องอยู่ตามสถานที่ต่าง ๆ กัน จึงอาจมีความจำเป็นต้องแยกประเมินแต่ละกิจกรรมที่ตั้งอยู่ต่างสถานที่

หลังจากระบุกิจกรรมหลักแล้ว ควรแจกแจงส่วนที่จะประเมินการควบคุมเพื่อนำมาพิจารณาดำเนินการประเมินการควบคุมภายในต่อไป

3. การจัดสรรทรัพยากรบุคคล

ควรจัดสรรอัตรากำลังในการติดตามประเมินผลการควบคุมภายในในลักษณะติดตามผลในระหว่างการปฏิบัติงานอย่างเพียงพอ และควรแยกกิจกรรมที่ทำต่อเนื่องออกจากกิจกรรมที่ทำเป็นช่วงเวลา การติดตามผลในระหว่างการปฏิบัติงานหรือการติดตามผลอย่างต่อเนื่อง เป็นความรับผิดชอบทั่วไปของฝ่ายบริหารในการดำรงไว้ซึ่งประสิทธิผลของการควบคุมภายในและติดตามประสิทธิผลของการควบคุมภายในของทุกกิจกรรมในองค์กร ส่วนการประเมินผลเป็นช่วงเวลา มีประโยชน์ทำให้ทราบถึงประสิทธิผลของระบบการควบคุมภายใน ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง รวมทั้งประสิทธิผลของกิจกรรมที่ทำต่อเนื่อง

ควรมอบหมายหน้าที่ความรับผิดชอบให้กับหัวหน้ากิจกรรมที่จะถูกประเมินและผู้ประเมินทั้งสองกลุ่มนี้ ควรเข้าใจกิจกรรมที่จะถูกประเมินเพื่อให้ข้อวินิจฉัยที่ถูกต้อง อย่างไรก็ตามเพื่อให้การประเมินผลการควบคุมภายในมีคุณภาพ ควรดำเนินการ ดังนี้

- การปฐมนิเทศและการฝึกอบรม - เพื่ออธิบายวัตถุประสงค์และวิธีปฏิบัติในการติดตามประเมินผลการควบคุมภายใน

- **การมอบหมายผู้ปฏิบัติ** - ควรมอบหมายบุคลากรให้ทำงานในลักษณะเป็นทีมในการประเมินการควบคุมภายใน เพื่อให้ข้อจำกัดของบุคคลหนึ่งอาจชดเชยได้โดยจุดแข็งของอีกคนหนึ่ง
- **การควบคุม** - ต้องมีการควบคุมดูแลการปฏิบัติงานของบุคลากรที่เกี่ยวข้องกับการประเมินการควบคุม และมีการสอบทานการปฏิบัติงานประเมินผลอย่างเพียงพอ
- **การช่วยเหลือทางด้านเทคนิค** - ควรจัดให้มีผู้ให้ความช่วยเหลือเจ้าหน้าที่ผู้ทำการประเมิน ผู้ตรวจสอบภายในขององค์กรควรให้ความช่วยเหลืออย่างสม่ำเสมอ การประชุมเป็นระยะ ๆ ของบุคลากรหลักที่เกี่ยวข้องกับการประเมินการควบคุมจะทำให้มีการแลกเปลี่ยนข้อมูลที่เป็นประโยชน์
- **การติดตามผล** - ควรมีระบบการติดตามผลการปฏิบัติงานประเมินเพื่อให้มั่นใจว่า มีการปฏิบัติงานประเมินอย่างเพียงพอ โดยอาจมอบหมายให้มีบุคคลหนึ่ง หรือกลุ่มบุคคลเล็ก ๆ ทดสอบกิจกรรมการประเมิน หรืออาจให้ผู้ตรวจสอบภายในสอบทานกระบวนการประเมินผล

4. การจัดให้มีระบบการติดตามผลการปฏิบัติงานประเมินผล

ควรมีระบบติดตามความสำเร็จของการประเมินผลการควบคุมภายใน เพื่อให้ความมั่นใจกับเจ้าหน้าที่ระดับอาวุโสว่า

- ผู้บริหารระดับส่วนงาน หรือหัวหน้าส่วนงานย่อย มีการติดตามประเมินผลและปรับปรุงเปลี่ยนแปลงการควบคุมภายในในส่วนงานที่ตนรับผิดชอบ
- ผู้บริหารระดับส่วนงาน หรือหัวหน้าส่วนงานย่อยจัดทำเอกสารเกี่ยวกับหัวข้อประกอบของการควบคุมภายในอย่างเพียงพอที่จะแสดงถึงประสิทธิผลของการควบคุมภายใน และสรุปผลการประเมินหัวข้อประกอบของการควบคุมภายใน
- ในระหว่างการประเมินผลการควบคุมภายในในระดับส่วนงาน หรือระดับส่วนงานย่อย มีการบันทึกเกี่ยวกับการประเมินการควบคุมของแต่ละกิจกรรมเป็นลายลักษณ์อักษร
- มีแผนงานที่มีรายละเอียดเพียงพอแสดงระยะเวลาที่จะปรับปรุงแก้ไขข้อบกพร่องการควบคุมภายใน หรือจุดอ่อนของการควบคุมภายใน และการติดตามผลการปรับปรุงแก้ไขข้อบกพร่อง ดังกล่าว
- มีการสรุปข้อมูลผลการติดตามประเมินผลของผู้สอบทานอิสระด้วย เช่น ผู้ตรวจสอบภายใน และสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน เป็นต้น
- มีการรวบรวมข้อมูลที่ใช้เป็นในการปรับปรุงระบบการควบคุมภายใน

5. กำหนดเวลาการประเมินผล

การกำหนดระยะเวลาประเมินการควบคุมภายในระดับหน่วยงาน ควรพิจารณา 3 ประเด็นหลักดังต่อไปนี้ 1) ทรัพยากรที่มีอยู่ 2) ประสิทธิภาพของการติดตามประเมินผล และ 3) ลักษณะวงจรกิจกรรม เพื่อให้มั่นใจว่าการกำหนดระยะเวลาไว้เพียงพอที่จะปฏิบัติงานให้แล้วเสร็จภายใน 1 ปี เพื่อให้มีข้อมูลในการจัดทำรายงานตามระเบียบฯ ข้อ 6

6. การดำเนินการประเมินผลการควบคุมภายในและการจัดทำเอกสารการประเมิน

6.1 ข้อเสนอแนะในการปฏิบัติงานประเมินผลการควบคุมภายใน

ในการปฏิบัติงานประเมินผลการควบคุมภายใน ประกอบด้วยขั้นตอนหลัก ๆ 5 ขั้นตอน ดังนี้

ขั้นตอนที่ 1 : การเลือกกิจกรรมที่จะประเมินเพื่อทำความเข้าใจ กิจกรรม หน่วยงาน และโครงสร้างการควบคุมภายใน

- **เลือกกิจกรรมที่จะประเมินของแต่ละส่วนงาน** โดยการประเมินงวดแรก (งวดที่ต้องรายงานภายในเดือนธันวาคม 2547) ให้เลือกกิจกรรมที่สำคัญจากแผนปรับปรุงการควบคุมภายในระดับส่วนงานย่อย (แบบ ค.3) และเลือกประเมินผลการควบคุมของกิจกรรมอื่น ๆ ที่สำคัญ ซึ่งมีได้ปรากฏในแบบ ค.3 ส่วนงวดต่อไปให้เลือกรายการจากแบบ ปย.3 และเลือกประเมินผลการควบคุมของกิจกรรมอื่น ๆ ที่สำคัญและมีได้ปรากฏในแบบ ปย. 3 ด้วย

- **ทำความเข้าใจกิจกรรมที่จะประเมิน** โดยการสอบถาม ศึกษาเอกสารหลักฐานที่เกี่ยวข้อง สอบทานเอกสารการประเมินครั้งก่อน เพื่อให้ทราบการเปลี่ยนแปลงไปจากงวดก่อน

- **ทำความเข้าใจหน่วยงาน (หน่วยรับตรวจ)** ทีมงานประเมินผลควรเข้าใจภารกิจหลัก วัตถุประสงค์ เป้าหมาย ลักษณะการดำเนินงาน และกิจกรรมต่างๆ ของหน่วยงาน โดย

- ทำความเข้าใจหน่วยงานโดยสอบถามนโยบาย ระเบียบปฏิบัติที่มีและเอกสารที่เกี่ยวข้องเพื่อพิจารณาว่าสอดคล้องกับเป้าหมาย วัตถุประสงค์ของหน่วยงานและเป็นไปตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง

- สอบทานและประเมินประสิทธิภาพของระเบียบปฏิบัติที่มีเป็นระยะๆ เพื่อให้มั่นใจว่า รายการธุรกรรมต่าง ๆ มีการอนุมัติ มีการดำเนินการตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ และมติคณะรัฐมนตรีที่เกี่ยวข้อง

- **ทำความเข้าใจโครงสร้างการควบคุมภายใน** อาจใช้วิธีสอบถามผู้เกี่ยวข้องกับการกำหนดระบบการควบคุมภายใน และสอบทานเอกสารเกี่ยวกับการควบคุมภายใน เช่น คู่มือการปฏิบัติงาน แผนผังการแบ่งส่วนงาน การกำหนดหน้าที่ความรับผิดชอบ แผนงาน งบประมาณ แผนภาพแสดงขั้นตอนการปฏิบัติงาน เอกสารรายงานการจัดวางระบบการควบคุมภายในตามที่กำหนดในระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินว่าด้วยการกำหนดมาตรฐานการควบคุมภายใน พ.ศ. 2544 ข้อ 5

(แบบ ค. 1 ถึง แบบ ค.4) และเอกสารประกอบ รวมทั้งเอกสารการรายงานตามระเบียบฯ ข้อ 6 (แบบ ปอ. แบบ ปย. และแบบ ปส.) เป็นต้น

ขั้นตอนที่ 2 : จัดเตรียมเครื่องมือการประเมินการควบคุมภายใน

ควรจัดเตรียมเครื่องมือการประเมินการควบคุมภายใน เช่น การจัดทำตารางกิจกรรมที่ควรปฏิบัติ (Checklist) แบบสอบถามเกี่ยวกับการควบคุมภายใน (Internal Control Questionnaires) แบบประเมินองค์ประกอบของมาตรฐานการควบคุมภายใน ผังภาพ (Flowchart) เกี่ยวกับการประเมินการควบคุมภายใน และเครื่องมืออื่น ๆ ที่จำเป็นและเหมาะสม เป็นต้น

แบบสอบถามเกี่ยวกับการควบคุมภายใน

การจัดทำแบบสอบถามเกี่ยวกับการควบคุมภายในล่วงหน้ามีประโยชน์ในด้านสามารถครอบคลุมทุกจุดที่มีการควบคุมในแต่ละวงจรของกิจกรรมต่าง ๆ ของส่วนงานที่จะประเมินและง่ายแก่การใช้และทราบผลได้ทันที ในการตั้งคำถามผู้ประเมินต้องเข้าใจคำถามเป็นอย่างดี มิฉะนั้นจะไม่พบข้อบกพร่องที่มีนัยสำคัญ ผู้ประเมินเป็นผู้ถามตามแบบสอบถาม คำตอบว่าไม่มีหรือไม่ใช่ หมายถึงมิได้ปฏิบัติตามคำถามแสดงถึงจุดอ่อนของระบบการควบคุมภายในซึ่งควรทดสอบและหาสาเหตุและพิจารณาว่ามีการควบคุมอื่นทดแทนหรือไม่ ข้อบกพร่องหรือจุดอ่อนของการควบคุมภายในดังกล่าว จะนำไปพิจารณาว่ามีนัยสำคัญหรือไม่ต่อไป ส่วนคำตอบว่าไม่มีกิจกรรมเกี่ยวกับเรื่องที่ถาม แสดงถึงการออกแบบสอบถามที่ไม่มีประสิทธิภาพ ผู้จัดทำควรระวังในเรื่องนี้ ในแบบสอบถามควรมีช่องคำอธิบาย/คำตอบ เพื่อจดข้อความว่าผู้ประเมินมีการทดสอบการปฏิบัติงานจริง หรือสังเกตการปฏิบัติงานจริงและมีการตรวจสอบเอกสารหลักฐานที่เกี่ยวข้องเพื่อทดสอบความถูกต้องของคำตอบที่ได้รับจากการสอบถาม และเพื่อสรุปคำตอบ รวมทั้งอธิบายวิธีปฏิบัติในแต่ละข้อ

หน่วยงานสามารถนำตัวอย่างแบบสอบถามการควบคุมภายใน ในภาคผนวก ง มาปรับปรุงแก้ไขเพิ่มเติมตามความเหมาะสมกับแต่ละเรื่องหรือแต่ละกิจกรรมที่จะทำการประเมินและสอดคล้องกับข้อเท็จจริงที่เป็นอยู่ และสามารถออกแบบสอบถามการควบคุมภายในกิจกรรมเฉพาะของส่วนงานที่ไม่ได้ปรากฏในภาคผนวก ง ขึ้นมาเอง แบบสอบถามการควบคุมภายในดังกล่าวจะมีประโยชน์ทำให้ทราบความเสี่ยงทั่วไปที่มีผลกระทบต่อวัตถุประสงค์ของการควบคุมภายใน และใช้ประเมินความเสี่ยงพอของระบบการควบคุมภายใน

แบบประเมินองค์ประกอบของมาตรฐานการควบคุมภายใน

แบบประเมินองค์ประกอบของมาตรฐานการควบคุมภายในตามตัวอย่างในภาคผนวก ค ของเอกสารนี้นอกจากจะมีประโยชน์ในการประเมินการควบคุมภายใน เพราะคำถามจะเกี่ยวข้องกับการบรรลุวัตถุประสงค์หลักของการควบคุมภายในทั้ง 3 ด้าน คือ (1) ด้านประสิทธิผลและประสิทธิภาพของการดำเนินงาน (2) ความน่าเชื่อถือของรายงานทางการเงินรวมทั้งรายงานการดำเนินงาน และ

(3) มีการปฏิบัติตามกฎ ระเบียบ ข้อบังคับ ฯลฯ แล้ว เครื่องมือนี้ยังมีประโยชน์เกี่ยวกับการประเมินการดูแลรักษาทรัพย์สินจากการทุจริต การสูญเสีย การนำไปใช้โดยมิชอบ และยังใช้ในการพิจารณาการควบคุมของกิจกรรมต่าง ๆ เช่น การบริหารจัดการ การบริหารการเงิน การจัดซื้อจัดจ้าง เป็นต้น

นอกจากนี้เครื่องมือนี้ยังมีประโยชน์ในการให้ข้อมูลสำหรับใช้จัดทำรายงานเกี่ยวกับการควบคุมภายใน ในการทำความเข้าใจว่าระบบการควบคุมภายในของหน่วยรับตรวจเป็นไปตามมาตรฐานการควบคุมภายในตามที่กำหนดในระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินว่าด้วยการกำหนดมาตรฐานการควบคุมภายใน พ.ศ. 2544 หรือไม่ รวมทั้งการรายงานเกี่ยวกับประสิทธิผลของการควบคุมภายในด้วย

ขั้นตอนที่ 3 : การดำเนินการประเมินผลการควบคุมภายใน

การประเมินในระดับกิจกรรม

ก. จะประเมินเกี่ยวกับการมีอยู่และความเหมาะสมขององค์ประกอบของการควบคุมภายในและการบรรลุวัตถุประสงค์ของการควบคุมภายในของกิจกรรมต่างๆ ที่จะประเมินโดยใช้ข้อมูลความเสี่ยงต่างๆ ที่ได้จากการประชุมระดมสมองของเจ้าหน้าที่ในส่วนงานนั้นและแบบประเมินองค์ประกอบของมาตรฐานการควบคุมภายใน และแบบสอบถามการควบคุมภายใน (ให้ศึกษาการใช้แบบประเมินองค์ประกอบของมาตรฐานการควบคุมภายใน และแบบสอบถามการควบคุมภายในในภาคผนวก ก และ ง โดยเฉพาะในส่วนที่เกี่ยวกับการทดสอบคำตอบที่ได้จากการสอบถามว่าเป็นไปตามที่ปฏิบัติจริง)

ข. ทดสอบการมีอยู่จริงและการปฏิบัติงานจริงของระบบการควบคุมภายใน โดยอาจใช้วิธีสอบถามหรือสัมภาษณ์ผู้ปฏิบัติงานจริงและผู้เกี่ยวข้อง รวมทั้งการตรวจสอบเอกสารหลักฐานที่เกี่ยวข้องกับวงจรปฏิบัติงานของกิจกรรมที่ทดสอบกับการสังเกตการณ์การปฏิบัติงานจริง แล้วบันทึกไว้เป็นลายลักษณ์อักษร

ค. จากข้อมูลทั้งหมดที่ได้จากผลการประเมินดังกล่าวให้วิเคราะห์ความมีอยู่ ความเพียงพอ และประสิทธิผลของการควบคุมภายใน ระบุข้อบกพร่องที่มีนัยสำคัญ และเสนอมาตรการปรับปรุงแก้ไขตามความเหมาะสมและจำเป็น ผลการประเมินให้บันทึกเป็นลายลักษณ์อักษรและสอบทานโดยผู้บริหาร และเก็บไว้ในแฟ้มของหน่วยรับตรวจ

ง. การวิเคราะห์ความเพียงพอและประสิทธิผลของการควบคุมภายใน จะต้องพิจารณาว่า

- โครงสร้างและรูปแบบการควบคุมที่กำหนดขึ้นเพียงพอ และครอบคลุมทุกกิจกรรมที่สำคัญ รวมทั้งมีองค์ประกอบการควบคุมภายในทั้งห้าองค์ประกอบหรือไม่ และอยู่ในเกณฑ์พอใจหรือไม่
- การควบคุมภายในที่กำหนดมีการปฏิบัติงานจริงหรือไม่ และสามารถลดความเสี่ยงตามที่ระบุหรือไม่ กรณีมิได้ปฏิบัติงานจริง ในทางปฏิบัติมีการใช้วิธีการอื่นทดแทนการควบคุมภายในที่กำหนดหรือไม่

- ถ้ามีการปฏิบัติงานจริงตามระบบการควบคุมภายในที่มีอยู่ ระบบการควบคุมภายในได้ปฏิบัติหน้าที่ตามที่กำหนดไว้ และได้รับผลสำเร็จตามวัตถุประสงค์หรือไม่

จ. ผลจากการวิเคราะห์ให้สรุปความเพียงพอและประสิทธิผลของการควบคุมโดยพิจารณาว่า

- ถ้าระบบการควบคุมที่มีอยู่และใช้จริง ได้ปฏิบัติหน้าที่ตามที่กำหนดโดยได้สร้างความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลในความสำเร็จตามวัตถุประสงค์และเป้าหมายที่กำหนดไว้ ถือว่าระบบการควบคุมภายในมี**ประสิทธิภาพ** COSO ระบุว่า การควบคุมภายในต้องมีครบทั้งห้าองค์ประกอบของการควบคุมภายใน และในแต่ละองค์ประกอบทำหน้าที่ได้ตามที่กำหนดในภาพรวมจะถือว่าหน่วยงานมีระบบการควบคุมที่มีประสิทธิภาพ ต่อเมื่อให้ความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลว่า
 - ผู้กำกับดูแลและฝ่ายบริหารทราบถึงระดับความสำเร็จของผลงานจริงเมื่อเทียบกับเป้าหมาย หรือวัตถุประสงค์ที่กำหนด (Operation Objectives)
 - รายงานการเงินได้จัดทำอย่างเชื่อถือได้ (Financial Objectives)
 - มีการปฏิบัติให้สอดคล้องตามที่กฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับกำหนด (Compliance Objectives)
- ถ้าระบบการควบคุมต่าง ๆ ได้รับการปฏิบัติตามหน้าที่ตามที่มุ่งหวังและช่วยให้องค์กรบรรลุวัตถุประสงค์และเป้าหมาย รวมทั้งเพื่อเสนอแนวการปรับปรุงการปฏิบัติงานอย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล ถือว่ามีความเพียงพอ อนึ่ง ความเพียงพอจะเกิดขึ้นเมื่อฝ่ายบริหารได้วางแผนและออกแบบการควบคุม เพื่อสร้างความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลว่า หน่วยงานจะประสบความสำเร็จตามวัตถุประสงค์และเป้าหมายอย่างมีประสิทธิภาพและโดยประหยัด

ฉ. ผลการประเมินระดับส่วนงานย่อยนอกจากบันทึกไว้เป็นลายลักษณ์อักษรแล้ว ให้บันทึกในแบบรายงานเพื่อเก็บไว้ให้สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินตรวจสอบและนำมาประมวลเป็นรายงานตามระเบียบฯ ข้อ 6 ต่อไป คือ

1. แบบ ปย.1

หนังสือรับรองการควบคุมภายในของผู้บริหารระดับส่วนงานย่อย (ซึ่งรวมถึงรายงานความเพียงพอและประสิทธิผลของการควบคุมภายใน)

- | | |
|--------------------|--|
| 2. แบบ ปย.2 | สรุปผลการประเมินองค์ประกอบของมาตรฐานการควบคุมภายใน |
| 3. แบบ ปย. 2-1 | รายงานผลการประเมินองค์ประกอบของมาตรฐานการควบคุมภายใน |
| 4. แบบ ปย.3 | แผนการปรับปรุงการควบคุมภายใน |
| 5. แบบติดตาม ปย. 3 | รายงานผลการติดตามการปฏิบัติตามแผนการปรับปรุงการควบคุมภายในของงวดก่อน |
| 6. แบบ ปม. | แบบประเมินการควบคุมภายใน |
| 7. แบบ ปย. 1-ร | หนังสือรับรองการควบคุมภายในของเจ้าหน้าที่ระดับอาวุโส |

การประเมินในระดับหน่วยงาน

นำผลการประเมินระดับกิจกรรมมาประมวลเพื่อสรุปเป็นการควบคุมภายในระดับหน่วยงาน และอาจทำการประเมินความเสี่ยงบางอย่างที่จำเป็นเพิ่มเติม แล้วสรุปเป็นผลการประเมินการควบคุมภายในระดับหน่วยงานโดยรวมและบันทึกในแบบ ปอ. ต่าง ๆ

(คำแนะนำการใช้รูปแบบรายงาน รวมทั้งรูปแบบรายงานต่างๆ ระดับส่วนงานย่อย และระดับหน่วยงานหรือระดับหน่วยรับตรวจ และตัวอย่างให้ดู ภาคผนวก ข)

6.2 ข้อเสนอแนะสำหรับเจ้าหน้าที่ระดับอาวุโสที่รับผิดชอบการประเมินโดยรวม

การประเมินการควบคุมภายในระดับหน่วยงานควรประกอบด้วย การติดตามประเมินผลระดับกิจกรรม และการประเมินผลระดับหน่วยงานโดยรวม

6.2.1 การติดตามประเมินผลระดับกิจกรรม

ลักษณะ ขอบเขตและความถี่ในการติดตามประเมินผลการควบคุมภายในระดับกิจกรรม ซึ่งรวมทั้งวิธีการติดตามการควบคุมระหว่างการทำงาน (Ongoing Monitoring) และการประเมินผลการควบคุมเป็นรายครั้งจะแตกต่างกันไปของแต่ละกิจกรรม ไม่มีวิธีใดวิธีหนึ่งที่จะใช้ได้กับทุกกิจกรรม เนื่องจากแต่ละกิจกรรมจะแตกต่างกันในลักษณะการทำงาน ความแตกต่างของกฎหมายระเบียบ ข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง วิธีการปฏิบัติงาน และความสำคัญของแต่ละกิจกรรมต่อการสนับสนุนการบรรลุวัตถุประสงค์ของหน่วยงานโดยรวม

ในการตรวจทานการติดตามประเมินผลของแต่ละส่วนงานในระดับกิจกรรมย่อย เจ้าหน้าที่ระดับอาวุโสควรให้ความสำคัญกับการประเมินประสิทธิผลของห้องปฏิบัติการประกอบของการควบคุมภายใน (สภาพแวดล้อมการควบคุม การประเมินความเสี่ยง กิจกรรมการควบคุม สารสนเทศ

และการสื่อสาร และการติดตามประเมินผล) ในส่วนงานที่ผู้บริหารระดับต่าง ๆ รับผิดชอบ (เช่น หัวหน้าส่วนงาน หรือหัวหน้าส่วนงานย่อย เป็นต้น) องค์กรประกอบเหล่านี้เป็นทั้งมาตรฐานและเกณฑ์การวัดประสิทธิผลของการควบคุมภายใน ควรใช้ข้อมูลของแต่ละองค์ประกอบนี้มาประมวลเป็นข้อมูลสรุปรวมของการบรรลุวัตถุประสงค์ของกิจกรรมนั้น ๆ และการบรรลุวัตถุประสงค์ของการควบคุมภายใน

เจ้าหน้าที่ระดับอาวุโสควรใช้ระบบการติดตามการปฏิบัติงานประเมินผล เพื่อสรุปผลการตรวจทานระดับกิจกรรม ข้อมูลนี้จะช่วยในการระบุปัญหาพร้อมของแต่ละกิจกรรม จุดอ่อนของการควบคุมภายในที่มีสาระสำคัญและข้อบกพร่องหรือจุดอ่อนอื่นๆ ของแต่ละกิจกรรมหรือแต่ละกิจกรรมย่อย ข้อมูลเหล่านี้ยังใช้เพื่อสนับสนุนกลยุทธ์การประเมินผลระดับหน่วยงานโดยรวม

6.2.2 การประเมินผลในระดับหน่วยงานโดยรวม

ในการประเมินผลในระดับหน่วยงาน หรือระดับหน่วยรับตรวจควรประเมินกิจกรรมหลักซึ่งมีผลสำคัญต่อการบรรลุวัตถุประสงค์ของภารกิจหลักและวัตถุประสงค์โดยรวมของหน่วยงาน โดยรวมผลการประเมินระดับกิจกรรม และถ้าจำเป็นให้ประเมินเพิ่มเติมเพื่อสนับสนุนข้อมูลสรุปเกี่ยวกับประสิทธิผลของการควบคุมภายในของระดับหน่วยงานโดยรวม

6.2.3 การบันทึกการประเมินเป็นลายลักษณ์อักษร

เจ้าหน้าที่ระดับอาวุโสจัดให้มีศูนย์จัดเก็บเอกสาร เกี่ยวกับการติดตามประเมินผลการควบคุมภายใน โดยจัดเก็บเอกสารที่เกี่ยวข้องไว้ในแหล่งเดียวกันและควรปรับปรุงให้เป็นปัจจุบันอยู่เสมอเพื่อประโยชน์ในการเปลี่ยนแปลงและปรับปรุงการควบคุมและวิธีการประเมิน และประกอบการทำความเข้าใจเกี่ยวกับประสิทธิผลของการควบคุมภายในด้วย เอกสารเหล่านี้นอกจากประกอบด้วยเอกสารตามที่ระบุในข้อ 6.1 ขั้นตอนที่ 3 ข้อ จ. แล้ว ควรประกอบด้วย

- ข้อมูลเกี่ยวกับภารกิจและวัตถุประสงค์ของหน่วยงานโดยรวม (ซึ่งจัดทำใน แบบ ค.1 ตามระเบียบฯ ข้อ 5 อยู่แล้ว)
- คำอธิบายเกี่ยวกับหน่วยงานและกิจกรรมต่าง ๆ ของหน่วยงาน ควรจัดทำในระหว่างที่มีการแบ่งหน่วยงานเป็นกิจกรรมต่าง ๆ เพื่อประโยชน์ในการประเมินการควบคุมภายใน และความสัมพันธ์ของกิจกรรมเหล่านี้ต่อวัตถุประสงค์ของหน่วยงาน (ข้อมูลส่วนใหญ่มีอยู่แล้วในการจัดทำรายงานตามระเบียบฯ ข้อ 5 และมีอยู่ในผังแบ่งส่วนงาน)
- รายงานการประเมินผลการควบคุมภายในของแต่ละกิจกรรมหรือแต่ละส่วนงานที่ผู้บริหารระดับส่วนงานต่าง ๆ รับผิดชอบ (แบบ ปม.)
- เอกสารการมอบหมายความรับผิดชอบในการประเมินผลระดับหน่วยงานโดยรวม

เอกสารเหล่านี้ปกติจะจัดทำโดยผู้บริหารระดับต่างๆ โดยจัดทำในส่วนที่เกี่ยวข้องกับงานที่ตนรับผิดชอบ เอกสารเหล่านี้ควรระบุด้วยว่าในส่วนของงานที่ผู้บริหารระดับต่างๆ รับผิดชอบมีมาตรการต่างๆ ที่ใช้อยู่เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของการควบคุมภายใน เอกสารดังกล่าวที่มีประสิทธิผลจะช่วยฝ่ายบริหาร

- ในการรวบรวมและสอบทานหลักฐานที่เหมาะสมเกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพของการควบคุมภายใน
- ทำให้มีการริเริ่มพัฒนากิจกรรมควบคุมใหม่ ๆ เมื่อระบบการควบคุมหรือกิจกรรมเปลี่ยนแปลงไป
- ให้ความรู้และการอบรมเจ้าหน้าที่เพื่อให้ทราบความสำคัญของการควบคุมภายใน และให้เจ้าหน้าที่เหล่านี้ทราบว่าผลการปฏิบัติงานที่เขารับผิดชอบอยู่จะส่งผลถึงประสิทธิผลของการควบคุมภายในอย่างไร

กล่าวโดยสรุป ให้มีการบันทึกและเก็บรักษาเอกสารการปฏิบัติงานติดตามประเมินผลการควบคุมภายใน ข้อมูลเหล่านี้จะมีประโยชน์ในการสอบทานความถูกต้องของข้อสรุปการควบคุมภายใน และจะเป็นประโยชน์ในการประเมินผลงานของผู้ปฏิบัติงานประเมินผล

เจ้าหน้าที่ระดับอาวุโสรับผิดชอบในการจัดให้มีการบันทึกการประเมินดังกล่าว เพื่อให้ความมั่นใจว่ามีเอกสารสนับสนุนข้อสรุปผลการประเมินการควบคุมภายในอย่างเพียงพอ และควรอ้างอิงถึงเอกสารที่เกี่ยวข้องโดยไม่จำเป็นต้องทำเอกสารซ้ำ เช่น อ้างถึงชื่อระเบียบปฏิบัติ เป็นต้น
