

การควบคุมและตรวจสอบเงินแผ่นดินเป็นสิ่งสำคัญและจำเป็น  
เพราะเงินแผ่นดินนั้นคือเงินของประชาชนทั้งชาติ ผู้ทำงานนี้จึงต้องกำหนดแน่วแน่ใจอยู่เป็นนิตย์ ที่จะปฏิบัติหน้าที่ในความ  
รับผิดชอบของตนด้วยความอุตสาหะพยายาม  
ด้วยความซื่อสัตย์สุจริต และด้วยความละเอียดถี่ถ้วน ระมัดระวังอย่างเต็มที่  
เพื่อมิให้เกิดความผิดพลาดเสียหาย และให้มั่นใจได้ว่าการใช้จ่ายเงินของแผ่นดินได้เป็นไปโดยบริสุทธิ์  
และบังเกิดผลเป็นประโยชน์เต็มเม็ดเต็มหน่วย

พระบรมราชโองการของพระบาทสมเด็จพระเจ้าอยู่หัว พระราชทานแก่ข้าราชการและเจ้าหน้าที่สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน  
ในโอกาสที่สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน ครบรอบ ๘๕ ปี  
วันเสาร์ที่ ๑๘ กันยายน ๒๕๕๒



สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน

สัตย์ซื่อ

มืออาชีพ

รับผิดชอบ

## บทที่ 2

# การจัดวางระบบการควบคุมภายใน

## 1. การจัดวางระบบการควบคุมภายใน

การจัดวางระบบการควบคุมภายใน ผู้บริหารควรเลือกใช้ให้เหมาะสมกับลักษณะ ขนาดของหน่วยงานในความรับผิดชอบ อย่างไรก็ตามเนื่องจากหน่วยงานภาครัฐต่างๆ ในปัจจุบัน ส่วนใหญ่มีการควบคุมภายในอยู่แล้ว การกำหนดหรือออกแบบการควบคุม โดยทั่วไปจะใช้วิธีปรับปรุงการควบคุมที่มีอยู่แล้ว การออกแบบการควบคุมเริ่มจากการทำความเข้าใจกับภารกิจ วัตถุประสงค์ระดับหน่วยรับตรวจและระดับกิจกรรม มาตรฐานการควบคุมภายใน กฎหมาย มติคณะรัฐมนตรี ระเบียบข้อบังคับที่เกี่ยวข้องกับการควบคุมภายใน หลังจากนั้นจึงสอบถามสภาพแวดล้อมการควบคุม การประเมินความเสี่ยง และออกแบบการควบคุมเพื่อป้องกันหรือลดความเสี่ยงให้อยู่ในระดับที่เหมาะสมหรือที่ยอมรับได้

**1.1 การกำหนดหรือออกแบบระบบการควบคุมภายในที่มีประสิทธิผล** ควรมีขั้นตอนดังนี้

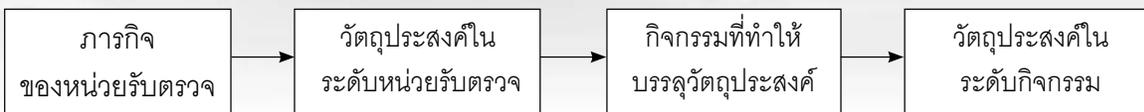
1) กำหนดวัตถุประสงค์ ในการดำเนินงาน หน่วยรับตรวจจำเป็นต้องกำหนดวัตถุประสงค์หรือเป้าหมายทั้งในระยะสั้นและระยะยาว สิ่งสำคัญอย่างหนึ่ง ที่จะช่วยให้ผู้บริหารดำเนินงานให้บรรลุวัตถุประสงค์ได้ คือ การสร้างระบบการควบคุมภายในที่ดีช่วยให้ผู้บริหารมั่นใจในระดับที่สมเหตุสมผลว่าจะสามารถควบคุมดูแลการดำเนินงานให้บรรลุวัตถุประสงค์ที่ตั้งไว้ได้

วัตถุประสงค์ของหน่วยรับตรวจแบ่งเป็น 2 ระดับ คือ

- **วัตถุประสงค์ในระดับหน่วยรับตรวจ (Entity - Level Objectives)** เป็นวัตถุประสงค์ของการดำเนินงานในภาพรวมของหน่วยรับตรวจ
- **วัตถุประสงค์ในระดับกิจกรรม (Activity - Level Objectives)** เป็นวัตถุประสงค์ของการดำเนินงานที่เฉพาะเจาะจงลงไปสำหรับแต่ละกิจกรรมของระดับส่วนงานย่อย ซึ่งวัตถุประสงค์ของแต่ละกิจกรรมจะต้องสนับสนุนและสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ในระดับหน่วยรับตรวจ

การกำหนดวัตถุประสงค์ของหน่วยรับตรวจควรมีลำดับขั้นตอน ดังต่อไปนี้

- (1) กำหนดภารกิจของหน่วยรับตรวจ
- (2) กำหนดวัตถุประสงค์ในระดับหน่วยรับตรวจให้สอดคล้องกับภารกิจที่กำหนดไว้
- (3) กำหนดกิจกรรมที่ทำให้บรรลุวัตถุประสงค์ในระดับหน่วยรับตรวจ
- (4) กำหนดวัตถุประสงค์ในระดับกิจกรรม



วัตถุประสงค์ที่กำหนดขึ้นในแต่ละระดับ ควรมีการกำหนดเป้าหมายและตัวชี้วัดความสำเร็จที่ชัดเจนและสามารถวัดผลได้

ระบบการควบคุมภายในที่ดี จะต้องให้ความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลว่า สามารถช่วยให้หน่วยรับตรวจบรรลุผลสำเร็จตามวัตถุประสงค์ด้านการดำเนินงาน การรายงานทางการเงิน การปฏิบัติตามกฎหมายระเบียบ ข้อบังคับและมติคณะรัฐมนตรี ดังนั้นในการประเมินระบบการควบคุมภายใน หน่วยรับตรวจจึงควรระบุไว้ด้วยว่าวัตถุประสงค์ที่กำหนดเป็นวัตถุประสงค์ของการควบคุมภายในด้านใด

- 2) ค้นหาความเสี่ยงต่าง ๆ ที่มีนัยสำคัญ ที่อาจทำให้การดำเนินงานไม่บรรลุผลสำเร็จตามวัตถุประสงค์
- 3) พิจารณาการควบคุมที่มีอยู่แล้ว ว่าสามารถที่จะป้องกันหรือลดความเสี่ยงได้ในระดับใด
- 4) ระบุกิจกรรมการควบคุมใหม่เพื่อป้องกันความเสี่ยง หรือลดความเสี่ยงที่เหลือให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้
- 5) ประมาณการต้นทุนที่จะต้องใช้ในการจัดให้มีและดำรงรักษาไว้ซึ่งกิจกรรมการควบคุม ต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายต้องไม่สูงกว่าประโยชน์ที่จะได้รับจากการมีกิจกรรมการควบคุม
- 6) จัดทำแผนในการนำกิจกรรมการควบคุมนั้นมาใช้
- 7) นำกิจกรรมการควบคุมไปปฏิบัติ และติดตามผล

## 1.2 แนวทางการกำหนดหรือออกแบบระบบการควบคุมภายใน

ในการกำหนดหรือออกแบบระบบการควบคุมภายใน หน่วยรับตรวจทำความเข้าใจโครงสร้างองค์กร ภาระหน้าที่และวัตถุประสงค์ของส่วนงานย่อยต่าง ๆ ตามโครงสร้างองค์กร แล้วจึงกำหนดงานในความรับผิดชอบออกเป็นกิจกรรม

คำว่า “กิจกรรม” ในที่นี้อาจพิจารณาจากกระบวนการงานที่ปฏิบัติอยู่ในแต่ละส่วนงานย่อย **ซึ่งจะขอยกตัวอย่างการควบคุมภายในด้านทรัพยากรบุคคล** พร้อมแผนผังแสดงกระบวนการงาน/กิจกรรม เพื่อเป็นแนวทางการจัดวางระบบการควบคุมภายในด้านทรัพยากรบุคคลโดยแบ่งเป็น กิจกรรม/งานต่าง ๆ ได้แก่ การกำหนดกรอบอัตรากำลัง การสรรหาบุคลากร การบรรจุแต่งตั้ง การฝึกอบรมและการโยกย้าย

## 1) วัตถุประสงค์การควบคุมภายในด้านทรัพยากรบุคคล

เพื่อให้มั่นใจว่า การดำเนินงานด้านทรัพยากรบุคคลในเรื่องกรอบอัตรากำลัง การสรรหาบุคลากร การบรรจุแต่งตั้ง การฝึกอบรม และการโยกย้าย มีประสิทธิภาพ และสอดคล้องกับระเบียบหรือข้อบังคับที่กำหนด

## 2) เหตุการณ์ที่เกิดความเสี่ยงด้านทรัพยากรบุคคล เช่น

- (1) การกำหนดกรอบอัตรากำลังไม่สัมพันธ์กับปริมาณงาน ที่ส่วนงานย่อยแต่ละส่วนงาน รับผิดชอบ
- (2) คำบรรยายลักษณะงานและขอบเขตหน้าที่ความรับผิดชอบ กำหนดได้ไม่ชัดเจนทำให้บุคลากรเข้าใจหน้าที่ของตนเองคลาดเคลื่อนจากข้อเท็จจริง มีการทำงานซ้ำซ้อน
- (3) อัตรากำลังที่ไม่เพียงพออาจทำให้บุคลากรที่มีอยู่ทำงานหนักเกินไป ซึ่งส่งผลให้เกิดข้อผิดพลาดในการปฏิบัติงาน ผลงานไม่มีคุณภาพ หรือหากมีบุคลากรมากเกินไปอาจทำให้มีการใช้ทรัพยากรไม่เต็มที่ เกิดการว่างงาน สูญเสียค่าใช้จ่ายที่มากเกินไปจนความจำเป็น
- (4) การบรรจุแต่งตั้งบุคลากรมาปฏิบัติงานที่ไม่ตรงกับความรู้ความสามารถกับตำแหน่งงาน เนื่องจากไม่มีการกำหนดกระบวนการคัดเลือก หรือมีการกำหนดแต่การคัดเลือกไม่ได้มาตรฐาน
- (5) การพัฒนามูลค่าที่ไม่เพียงพอหรือไม่ตรงกับความต้องการของบุคลากรผู้ปฏิบัติงาน อาจทำให้การปฏิบัติงานไม่เป็นไปตามเป้าหมาย
- (6) มีการโยกย้ายบุคลากรบ่อยเกินไป จนทำให้การปฏิบัติงานขาดความต่อเนื่อง เนื่องจากบุคลากรที่ย้ายมาใหม่ต้องใช้เวลาในการศึกษางานที่ได้รับมอบหมาย

## 3) กิจกรรมในการจัดวางระบบการควบคุมภายในด้านทรัพยากรบุคคล เช่น

### (1) กรอบอัตรากำลัง

- กำหนดนโยบายด้านอัตรากำลัง และสนับสนุนให้มีการปรับปรุงรวมทั้งมีการสื่อสาร เพื่อนำไปจัดทำแผนให้สอดคล้องกับอัตรากำลังที่มีอยู่จริง โดยบุคลากรให้การยอมรับ
- กำหนดแผนและงบประมาณอัตรากำลัง พร้อมทั้งปรับปรุงให้เหมาะสมกับโครงสร้าง อยู่เสมอ
- แผนและงบประมาณอัตรากำลัง ได้รับความเห็นชอบจากคณะผู้บริหาร และสอดคล้องกับนโยบายด้านอัตรากำลัง

## (2) การสรรหาบุคลากรและบรรจุแต่งตั้ง

- กำหนดคุณสมบัติเฉพาะตำแหน่งที่ต้องการ เพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการพิจารณาบรรจุแต่งตั้งบุคลากรให้เหมาะสมกับหน้าที่ความรับผิดชอบและมีการสื่อสารให้บุคลากรทราบอย่างทั่วถึง
- กำหนดนโยบายเกี่ยวกับการคัดเลือกและการบรรจุแต่งตั้งเป็นลายลักษณ์อักษร
- ปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านบุคลากร เช่น กฎ กพ. กฎหมายแรงงาน เป็นต้น
- เผยแพร่ข้อมูลอย่างทั่วถึง ในการรับสมัครหรือสรรหาบุคลากรเพื่อดำรงตำแหน่งต่าง ๆ
- กำหนดกระบวนการคัดเลือก เพื่อให้ได้บุคลากรที่เหมาะสมกับตำแหน่งงานมากที่สุด

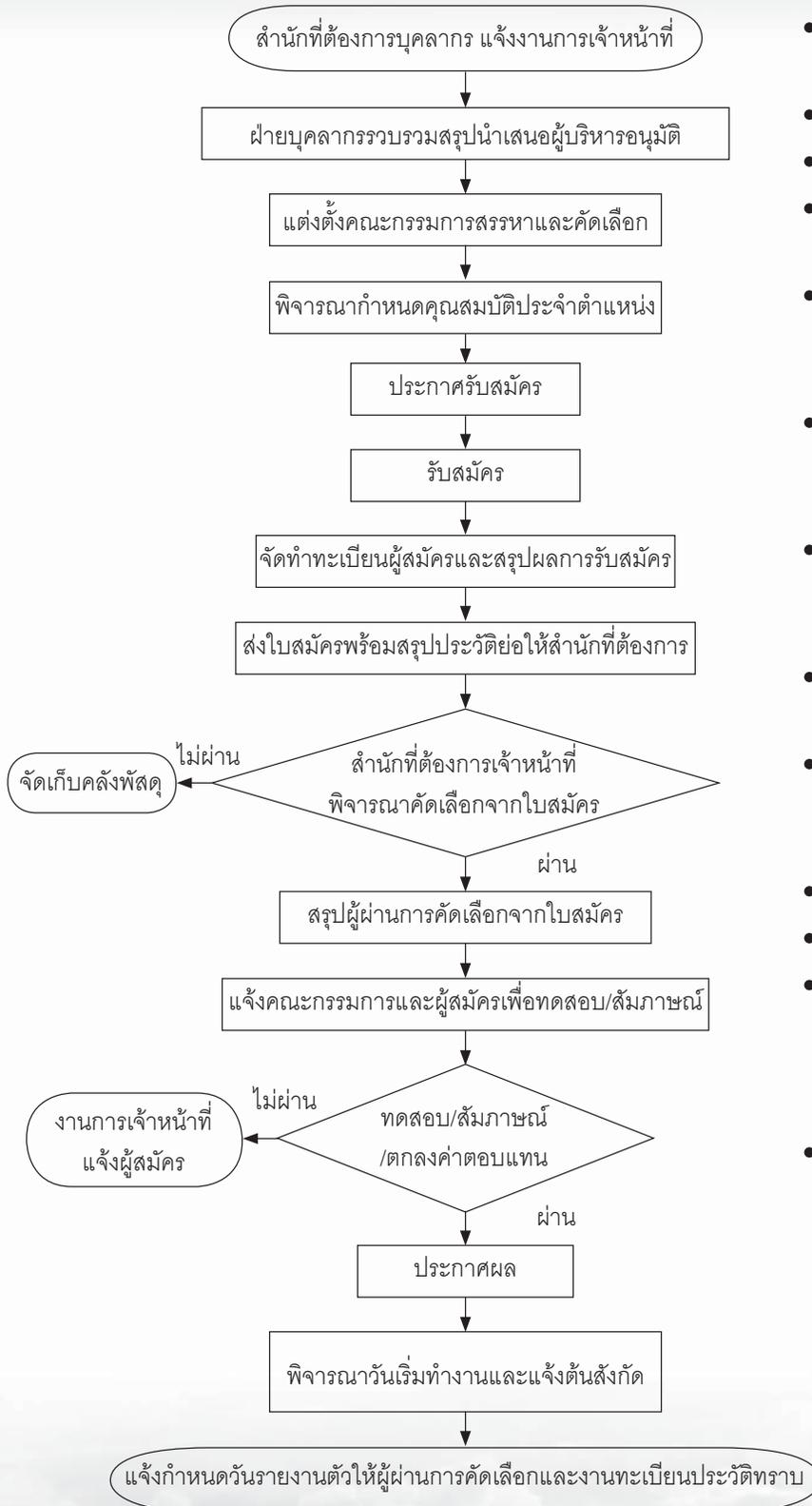
## (3) การฝึกอบรม

- กำหนดนโยบายด้านการพัฒนา ฝึกอบรมบุคลากร และสื่อสารให้บุคลากรทราบถึงความคาดหวังขององค์กร
- วางแผนการพัฒนาและฝึกอบรมประจำปี โดยพิจารณาจากความต้องการของบุคลากร
- กำหนดระบบการติดตามประเมินผลบุคลากรที่ผ่านการฝึกอบรม และนำผลการประเมินมาใช้ประโยชน์ในการจัดทำแผนการพัฒนาฝึกอบรมต่อไป
- จัดให้มีฐานข้อมูลประวัติการฝึกอบรมบุคลากรทุกคนที่เป็นปัจจุบัน

## (4) การโยกย้าย

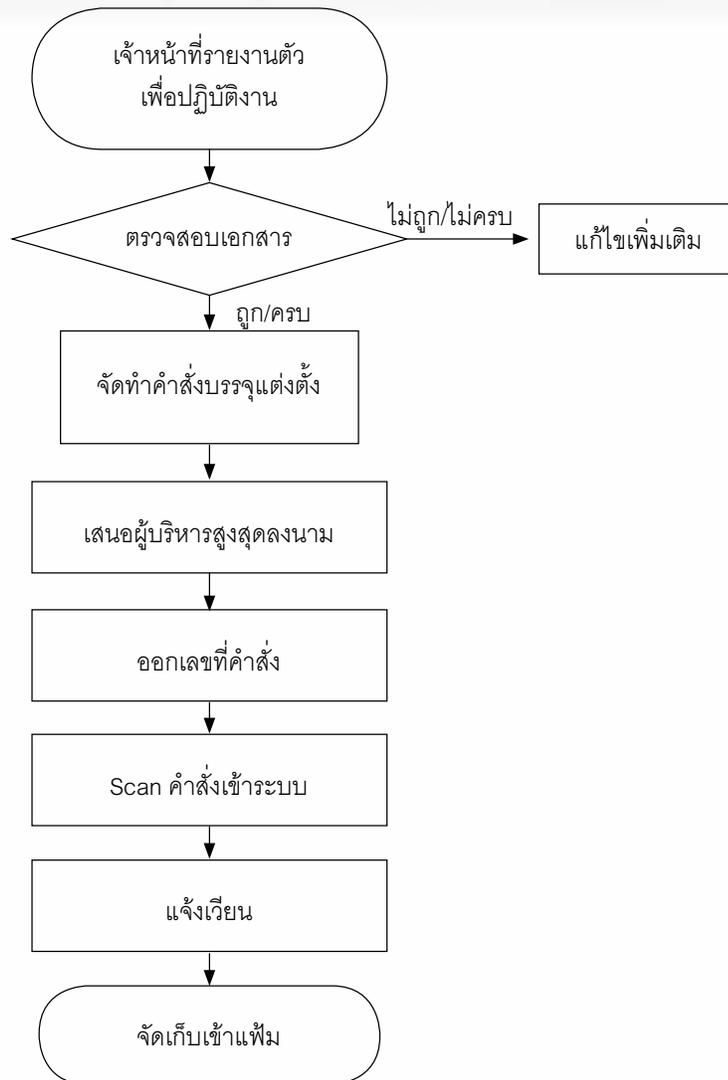
- วางหลักเกณฑ์และแนวปฏิบัติในการโยกย้ายหมุนเวียนบุคลากรร่วมกันระหว่างผู้บริหารและบุคลากร
- จัดให้มีทะเบียนประวัติบุคลากรรายบุคคลหรือฐานข้อมูลบุคลากร พร้อมข้อมูลการปฏิบัติงานที่ผ่านมา เพื่อพิจารณาการเปลี่ยนแปลงที่เหมาะสม
- จัดให้มีแบบฟอร์มแสดงความจำนงในการขอยกย้ายและกำหนดระยะเวลาในการแสดงความจำนงขอยกย้าย

### ตัวอย่างแผนผังแสดงกระบวนการสรรหาบุคลากร



- สำนักงานที่ต้องการบุคลากร แจ้งงานการเจ้าหน้าที่
- แต่งตั้งคณะกรรมการสรรหาและ คัดเลือก
- ประกาศการรับสมัคร
- ดำเนินการรับสมัครพร้อมทำทะเบียนผู้สมัครว่าสมัครในตำแหน่งใด สำนักใด
- สำนักงานที่ต้องการ จนท. คัดเลือกผู้ที่ จะเข้ารับการทดสอบ/สัมภาษณ์รอบแรกจากใบสมัคร
- สำนักเจ้าของเรื่องส่งใบสมัครที่ไม่ผ่านการคัดเลือกคืนงานการเจ้าหน้าที่เพื่อจัดเก็บเข้าคลังพัสดุ
- สำนักเจ้าของเรื่องส่งใบสมัครของผู้ที่ผ่านการคัดเลือกให้งานการเจ้าหน้าที่เพื่อสรุปประวัติย่อ
- แจ้งคณะกรรมการเพื่อนัดวันและดำเนินการทดสอบ/สัมภาษณ์
- ดำเนินการทดสอบ/สัมภาษณ์ด้วยวิธีการที่สำนักเจ้าของเรื่องกำหนดพร้อมตกลงเรื่องเงินเดือน
- ประกาศผลการทดสอบ/สัมภาษณ์
- แจ้งผลผู้เข้ารับการทดสอบ/สัมภาษณ์
- ส่ง ประวัติ ของ ผู้ผ่านการทดสอบ/สัมภาษณ์ให้งานทะเบียนประวัติทราบเพื่อดำเนินการพิจารณาวันเริ่มทำงานและแจ้งต้นสังกัด
- แจ้งกำหนดวันรายงานตัวที่งานทะเบียนประวัติเป็นผู้กำหนดให้ผู้ผ่านการคัดเลือกทราบเพื่อมารายงานตัวต่อไป

ตัวอย่างแผนผังแสดงกระบวนการบรรจุแต่งตั้งบุคลากร



### 1.3 การกำหนดหรือออกแบบระบบการควบคุมภายใน อาจมาจาก 2 วิธี

1) **วิธีทั่วไป** ได้แก่ วิธีการควบคุมที่เหมาะสมสำหรับงาน/กิจกรรมทั่วไป เช่น การบริหารงาน นโยบาย การแบ่งแยกหน้าที่ความรับผิดชอบ เป็นต้น ซึ่งหน่วยรับตรวจสามารถเลือกจากรายการควบคุมทั่วไป เช่น จากแบบสอบถามการควบคุมภายใน (ภาคผนวก ข) แล้วดัดแปลงแก้ไขตามต้องการ เพื่อนำมาปรับเป็นกิจกรรมการควบคุม

2) **วิธีเฉพาะ** ได้แก่ วิธีการควบคุมจากการออกแบบโดยเฉพาะ สำหรับงาน/กิจกรรมของหน่วยรับตรวจที่แตกต่างจากงาน/กิจกรรมทั่วไป โดยเน้นไปที่รายละเอียดของหลักการและวิธีการปฏิบัติในเรื่องนั้น ๆ โดยตรง เพื่อป้องกันหรือลดความเสี่ยงเฉพาะตามที่ระบุไว้ในขั้นตอนการประเมินความเสี่ยงหรือพิจารณาจากความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญมากำหนดเป็นกิจกรรมการควบคุม

การกำหนดหรือออกแบบระบบการควบคุมภายในทั้งวิธีทั่วไปและวิธีเฉพาะ ผู้ออกแบบสอบถามจะต้องเข้าใจกระบวนการของกิจกรรมนั้นเป็นอย่างดี วิธีการอย่างง่ายคือ จัดทำแผนผังกระบวนการแล้วพิจารณาว่าการควบคุมภายในที่ดีที่สามารถป้องกันหรือลดความเสี่ยงในแต่ละขั้นตอนตามแผนผังกระบวนการ เพื่อให้การดำเนินงานตามกิจกรรมนั้นบรรลุวัตถุประสงค์ มีอะไรบ้างแล้วนำมาจัดทำแบบสอบถาม

## 2. หน่วยรับตรวจที่ต้องจัดวางระบบการควบคุมภายใน

หน่วยรับตรวจที่เกิดขึ้นก่อนและหลังระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินว่าด้วยการกำหนดมาตรฐานการควบคุมภายใน พ.ศ. 2544 ซึ่งมีผลใช้บังคับ วันที่ 27 ตุลาคม 2544 แต่ยังไม่ได้จัดวางระบบการควบคุมภายใน ดำเนินการจัดวางระบบการควบคุมภายในและจัดทำหนังสือรับรองการจัดวางระบบการควบคุมภายใน เรียนคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน โดยส่งให้สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน/สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินภูมิภาค ตามแบบรายงานในหน้า 28

## 3. การนำระบบการควบคุมภายในที่กำหนดไปสู่การปฏิบัติ

เมื่อได้ออกแบบระบบการควบคุมภายในแล้ว ควรสื่อสารให้ฝ่ายบริหารและบุคลากรที่เกี่ยวข้องทราบทั่วกันเพื่อนำไปปฏิบัติในส่วนที่เกี่ยวข้อง โดยปกติหัวหน้าส่วนราชการหรือหัวหน้าหน่วยงานจะมีหนังสือแจ้งเวียนให้บุคลากรทราบถึงระบบการควบคุมภายในที่กำหนดขึ้นใหม่ หรือที่ปรับปรุงครั้งล่าสุด

#### 4. หนังสือรับรองการจัดวางระบบการควบคุมภายใน

ให้หน่วยรับตรวจจัดทำหนังสือรับรองการจัดวางระบบการควบคุมภายในตามตัวอย่างรายงานด้านล่างนี้

ชื่อหน่วยรับตรวจ.....

#### หนังสือรับรองการจัดวางระบบการควบคุมภายใน

เรียน คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน

.....(ชื่อหน่วยรับตรวจ)..... ขอรับรองว่า ได้จัดวางระบบการควบคุมภายใน และนำมาใช้สำหรับการปฏิบัติงานในปัจจุบัน โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อสร้างความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลว่า การดำเนินงานของ.....(ชื่อหน่วยรับตรวจ)..... จะบรรลุวัตถุประสงค์ของการควบคุมภายในด้านประสิทธิผลและประสิทธิภาพการดำเนินงานและการใช้ทรัพยากร ซึ่งรวมถึงการรักษาทรัพย์สิน การป้องกันหรือลดความผิดพลาด ความเสียหาย การรั่วไหล การสิ้นเปลืองหรือการทุจริต ด้านความเชื่อถือได้ของรายงานทางการเงิน และด้านการปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ มติคณะรัฐมนตรี และนโยบายซึ่งรวมถึงการปฏิบัติงานตามระเบียบของฝ่ายบริหาร

ทั้งนี้.....(ชื่อหน่วยรับตรวจ)..... จะกำหนดให้มีการประเมินผลระบบการควบคุมภายในที่นำมาใช้ในปัจจุบัน เพื่อปรับปรุงให้มีประสิทธิผลและเพียงพอ ตามระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินว่าด้วยการกำหนดมาตรฐานการควบคุมภายใน พ.ศ.2544 ข้อ 6 ต่อไป

ลายมือชื่อ .....

( )

ตำแหน่ง .....ผู้บริหารสูงสุดของหน่วยรับตรวจ.....

วันที่ ..... เดือน ..... พ.ศ. ....