

# บทที่ 3

## การติดตามประเมินผลการควบคุมภายใน

### 1. ความจำเป็นในการติดตามประเมินผลการควบคุมภายใน

ระบบการควบคุมภายในถึงแม้จะกำหนดไว้อย่างดีเพียงใด เมื่อระยะเวลาผ่านไป ความมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลของมาตรการควบคุมด้านต่าง ๆ ที่กำหนดไว้อาจเปลี่ยนแปลงไป เนื่องจากสภาพแวดล้อมทั้งภายในและภายนอกหน่วยรับตรวจเปลี่ยนแปลงไป เช่น มีการเปลี่ยนแปลงผู้บริหารระดับสูง เปลี่ยนแปลงกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ เป็นต้น การติดตามประเมินผลการควบคุมภายในจะทำให้เกิดความมั่นใจว่าระบบการควบคุมภายในที่มีอยู่ยังคงสามารถป้องกันหรือลดความเสี่ยงตามสถานการณ์ที่เปลี่ยนแปลงให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ หรือจำเป็นต้องปรับปรุงให้ทันสมัยอยู่เสมอตามสถานการณ์ที่เปลี่ยนแปลงไป

### 2. การดำเนินการติดตามประเมินผลการควบคุมภายใน

การติดตามประเมินผล ตามที่กำหนดในมาตรฐานการควบคุมภายในนี้ทำได้ 2 ลักษณะ คือ การติดตามผลการควบคุมในระหว่างการปฏิบัติงานหรือการติดตามประเมินผลอย่างต่อเนื่อง และการประเมินผลการควบคุมเป็นรายครั้ง ซึ่งประกอบด้วย การประเมินการควบคุมด้วยตนเอง และการประเมินการควบคุมอย่างเป็นอิสระ ตามที่กล่าวไว้ในบทที่ 1 ตามรายละเอียดดังนี้

#### 2.1 การติดตามผลในระหว่างการปฏิบัติงาน

เป็นกิจกรรมที่รวมอยู่ในการบริหารจัดการและการควบคุมดูแลการปฏิบัติงานตามปกติประจำวันของแต่ละส่วนงานย่อยภายในหน่วยรับตรวจ ที่ฝ่ายบริหารและบุคลากรทุกระดับต้องมีความรับผิดชอบร่วมกันในการจัดให้มีกิจกรรมการติดตามประเมินผลการควบคุมภายในของส่วนงานย่อยที่ตนเองรับผิดชอบ

#### ตัวอย่างของกิจกรรมในการติดตามผลในระหว่างการปฏิบัติงาน

- 1) การกำหนดนโยบายและวิธีปฏิบัติ เพื่อให้ฝ่ายบริหารสามารถติดตามความน่าเชื่อถือของระบบการรายงาน เช่น
  - มีการสอบทานรายงานเป็นครั้งคราว เพื่อให้มั่นใจว่าข้อมูลในรายงานถูกต้อง เชื่อถือได้ และรายงานนั้นให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์และเกี่ยวข้องกัน
  - มีการสอบย้อนหรือกระทบยอดข้อมูลด้านการดำเนินงานกับข้อมูลที่ได้จากระบบการรายงานทางการเงิน
  - กำหนดให้บุคลากรระดับปฏิบัติรับผิดชอบต่อความถูกต้องของรายงานทางการเงิน โดยให้ลงนามรับรองความถูกต้องของรายงานทางการเงินและรับผิดชอบเมื่อมีข้อผิดพลาดเกิดขึ้น

2) การกำหนดนโยบายและวิธีปฏิบัติงานเพื่อให้มั่นใจว่าในการปฏิบัติงานตามปกติของบุคลากรได้รับข้อมูลที่ถูกต้องเกี่ยวกับการตรวจสอบภายในและการควบคุมภายใน เช่น

- จัดให้มีการส่งสำเนารายงานการตรวจสอบภายใน และรายงานการประเมินผลการควบคุมภายในให้กับเจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้องพิจารณานำไปใช้ประโยชน์
- ให้เจ้าหน้าที่มีส่วนร่วมในการกำหนดวิธีการควบคุมและประเมินระบบการควบคุมภายใน

3) การติดตามข้อมูลที่ได้จากภายนอกว่ามีส่วนสนับสนุนหรือชี้ให้เห็นถึงปัญหาเกี่ยวกับการควบคุมภายในของหน่วยรับตรวจ เช่น

- ลูกหนี้ชำระหนี้แล้วแต่ยังมีการติดตามทวงถามหนี้ เป็นการชี้ให้เห็นข้อบกพร่องในการบันทึกรายการเกี่ยวกับลูกหนี้ ซึ่งควรตรวจสอบเพื่อหาสาเหตุ
- ติดต่อขอทราบข้อมูลจากผู้ขายและรายงานประจำเดือนของบัญชีเจ้าหนี้โดยตรวจสอบสัดส่วนข้อร้องเรียนของผู้ขายหรือผู้เสนอราคาในการไม่ได้รับความเป็นธรรมจากเจ้าหน้าที่ฝ่ายพัสดุ
- ใช้ประโยชน์จากข้อเสนอแนะเกี่ยวกับการปรับปรุงการควบคุมภายในของผู้ตรวจสอบภายในและผู้ตรวจสอบภายนอก
- ใช้ข้อมูลย้อนกลับ ที่ได้จากการอบรม สัมมนา การประชุมวางแผน และการประชุมอื่น ๆ เพื่อประเมินประสิทธิผลของการควบคุมภายใน

4) การติดตามผลการปฏิบัติงานตามปกติของเจ้าหน้าที่ที่มีหน้าที่รับผิดชอบงานที่มีความสำคัญโดย

- ติดตามว่าเจ้าหน้าที่ลงลายมือชื่อในเอกสารการควบคุมภายในที่สำคัญตามที่กำหนดหรือไม่ เช่น การสอบยืนยันความถูกต้องของข้อมูลการเงินที่มีจำนวนเงินสูงว่ามีการลงลายมือชื่อรับรองความถูกต้องแล้ว เป็นต้น
- สอบทานกิจกรรมการควบคุมที่สำคัญกับเจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบปฏิบัติงานในกิจกรรมนั้นเป็นระยะ ๆ เพื่อให้มั่นใจว่าการควบคุมภายในที่กำหนดยังใช้อยู่และยังเหมาะสม
- ควรให้เจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงานในกิจกรรมนั้นๆ เสนอแนะการปรับปรุงหรือเปลี่ยนแปลงกิจกรรมการควบคุม

- 5) การสอบทานประสิทธิภาพและประสิทธิผลของการตรวจสอบภายในเป็นระยะ ๆ โดย
- ให้ความสำคัญกับคุณสมบัติของผู้ตรวจสอบภายใน เช่น ต้องมีความรู้ ทักษะ ความสามารถ และประสบการณ์ในระดับที่เหมาะสม เป็นต้น
  - ผู้ตรวจสอบภายในต้องมีความเป็นอิสระในการปฏิบัติหน้าที่
  - ผู้ตรวจสอบภายในต้องเข้าถึงผู้บริหารระดับสูงได้
  - การวางแผนการตรวจสอบ ขอบเขตการตรวจสอบ และความรับผิดชอบการตรวจสอบ ภายในจะต้องสอดคล้องกับความต้องการของหน่วยงานนั้น ๆ

## 2.2 การประเมินผลเป็นรายครั้ง

ในขณะที่กิจกรรมการติดตามผลในระหว่างการปฏิบัติงานส่งผลให้เกิดประสิทธิผลของการควบคุมภายใน การประเมินผลเป็นรายครั้งจะให้ประโยชน์โดยการเน้นไปที่ประสิทธิผลของการควบคุมภายในโดยตรง ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง

### 1) ขอบเขตและความถี่ของการประเมิน

ขอบเขตการประเมินผลการควบคุมภายใน ขึ้นอยู่กับวัตถุประสงค์ของการประเมินว่าจะเน้นการประเมินไปที่วัตถุประสงค์ของการควบคุมภายในด้านใด เช่น ด้านการดำเนินงาน ด้านการรายงานทางการเงิน หรือด้านการปฏิบัติตามกฎระเบียบ เป็นต้น การประเมินระบบการควบคุมภายในจะต้องให้ความสนใจกับแต่ละองค์ประกอบของการควบคุมภายในที่สัมพันธ์กับกิจกรรมที่สำคัญ ๆ ด้วย ส่วนความถี่ของการประเมินจะอยู่ในดุลยพินิจของผู้บริหาร ซึ่งขึ้นกับความเสี่ยงและการควบคุมเพื่อลดความเสี่ยง โดยแต่ละหน่วยรับตรวจจะมีความถี่ที่แตกต่างกันไป

หัวหน้าหน่วยงานจัดให้มีการประเมินผลการควบคุมภายใน โดยผู้บริหารและผู้ปฏิบัติงานในแต่ละส่วนงานย่อยประเมินงานของตนเอง โดยพิจารณาถึงประสิทธิผลของการควบคุมในกิจกรรมที่ตนรับผิดชอบ รวมทั้งหน่วยงานตรวจสอบภายในซึ่งถือเป็นหน่วยงานย่อยหนึ่ง ควรประเมินผลการควบคุมภายในโดยถือเป็นส่วนหนึ่งของการปฏิบัติหน้าที่ตามปกติ หรือประเมินการควบคุมภายในตามที่ได้รับมอบหมายจากผู้บริหาร ผู้บริหารอาจใช้ทั้งการประเมินภายในหน่วยรับตรวจและการประเมินภายนอกหน่วยรับตรวจโดยใช้บริการประเมินการควบคุมจากผู้ตรวจสอบภายนอก

## 2) วิธีการประเมิน

การประเมินผลการควบคุมภายในเป็นสิ่งที่จะต้องกระทำอย่างเป็นขั้นตอน ถึงแม้วิธีการประเมินและเทคนิคการประเมินอาจแตกต่างกันไปแต่หน่วยรับตรวจ แต่ก็ต้องเป็นไปตามรูปแบบของการประเมิน โดยผู้ประเมินจะต้องทำความเข้าใจ ภารกิจหลัก วัตถุประสงค์ของหน่วยรับตรวจ รวมทั้งพิจารณาถึงการปฏิบัติจริง เปรียบเทียบกับรูปแบบการควบคุมภายในที่กำหนดหรือออกแบบไว้และพิจารณาจุดอ่อนที่ต้องปรับปรุงแก้ไข วิธีการปรับปรุงการควบคุมที่เหมาะสม ซึ่งจะช่วยให้มีความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผล ว่าบรรลุผลสำเร็จตามวัตถุประสงค์ที่กำหนด

เครื่องมือการประเมินผลมีหลายอย่าง เช่น ตารางกิจกรรมที่ควรปฏิบัติ (Checklists) แบบสอบถามการควบคุมภายใน (Internal Control Questionnaires) ผังแสดงขั้นตอนการปฏิบัติงาน (Flowcharts) เทคนิคการประเมินการควบคุมด้วยตนเอง (Control Self Assessment) ทั้งนี้ ผู้ประเมินจะต้องใช้วิธีการประเมินและเครื่องมือการประเมินที่เหมาะสมที่สุดกับหน่วยรับตรวจ

## 3) การทดสอบการควบคุม

การทดสอบความน่าเชื่อถือของระบบการควบคุมภายในเป็นส่วนสำคัญของการประเมินผล การทดสอบนี้สามารถทำได้ทั้งการประเมินผลแบบต่อเนื่อง และการประเมินผลเป็นรายครั้งเช่น การสอบทานรายการต่าง ๆ การทดสอบการปฏิบัติงาน การสอบถามบุคคลที่เหมาะสม สังเกตการณ์การแบ่งแยกหน้าที่ปฏิบัติงานที่เกี่ยวข้องกับการควบคุมและตรวจสอบความถูกต้อง เป็นต้น

ผลการทดสอบเหล่านี้จะได้รับการสอบทานโดยฝ่ายบริหารเพื่อประเมินความสำคัญของข้อบกพร่องที่พบและจัดทำแผนการปรับปรุงแก้ไข และติดตามผลการปรับปรุงแก้ไขตามแผน เพื่อให้มั่นใจว่าข้อบกพร่องหรือจุดอ่อนได้รับการปรับปรุงแก้ไขแล้ว

## 3. การวางแผนและการดำเนินการประเมินผลการควบคุมภายใน

มาตรฐานการควบคุมภายในของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน ระบุให้หน่วยรับตรวจจะต้องจัดให้มีการติดตามประเมินผลการควบคุมภายในทั้งในระหว่างการปฏิบัติงาน และการประเมินผลการควบคุมภายในเป็นรายครั้ง เพื่อให้มั่นใจว่าการควบคุมภายในได้รับการปรับปรุงแก้ไขให้สอดคล้องกับสถานการณ์ที่เปลี่ยนแปลงไป รวมทั้งการควบคุมภายในดำเนินไปอย่างมีประสิทธิภาพ

เพื่อให้เป็นไปตามมาตรฐานดังกล่าวควรกำหนดให้ผู้บริหารระดับต่าง ๆ รับผิดชอบติดตามประสิทธิภาพของการควบคุมภายในอย่างต่อเนื่องเพื่อให้มั่นใจว่า ระบบการควบคุมภายในให้ผลตามที่กำหนดไว้ ขอบเขตและความถี่ของการประเมินรายครั้ง เป็นเรื่องของการใช้ดุลยพินิจทางวิชาชีพ ซึ่งขึ้นกับการประเมินความเสี่ยง

และประสิทธิผลของวิธีการติดตามประเมินผลการควบคุมภายในในระหว่างการปฏิบัติงาน อย่างไรก็ตาม หน่วยงานรับตรวจจะต้องประเมินการควบคุมภายในและรายงานต่อคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินอย่างน้อยปีละหนึ่งครั้ง ในทางปฏิบัติการประเมินผลเป็นรายครั้งของทุกกิจกรรมอาจทำได้ยาก จึงควรจัดให้มีแผนรวมประกอบด้วยวิธีการติดตามประเมินผลการควบคุมภายในทั้งการติดตามผลในระหว่างการปฏิบัติงาน และการประเมินผลเป็นรายครั้ง เพื่อให้มั่นใจอย่างสมเหตุสมผลว่าการควบคุมภายในมีประสิทธิผลอยู่เสมอ และในการปฏิบัติตามแผนงานควรกำหนดให้มีการประเมินผลของกิจกรรมที่สำคัญ ๆ เป็นรายครั้ง โดยให้ความสำคัญต่อวัตถุประสงค์ระดับหน่วยงานและวัตถุประสงค์ในระดับกิจกรรม

### 3.1 การประเมินผลระดับหน่วยรับตรวจ

การประเมินผลระดับหน่วยรับตรวจ ควรให้ข้อสรุปโดยรวมต่อฝ่ายบริหารว่าการควบคุมภายในของหน่วยงานให้ความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลว่า มีมาตรการที่จะทำให้หน่วยรับตรวจบรรลุวัตถุประสงค์ของหน่วยงานและบรรลุวัตถุประสงค์ของการควบคุมภายในเช่นกัน การควบคุมภายในควรใช้ผลการประเมินระดับส่วนงานย่อยในการสรุปเป็นการควบคุมภายในระดับหน่วยรับตรวจ อย่างไรก็ตามอาจต้องทำการประเมินเพิ่มเติมในส่วนของความเสี่ยงบางอย่าง ซึ่งควบคุมโดยหน่วยงานหรือควบคุมโดยระดับหน่วยรับตรวจ เพราะผู้บริหารระดับส่วนงานย่อยอาจไม่คำนึงถึงวัตถุประสงค์หลายวัตถุประสงค์ที่จะไปเกี่ยวข้องสัมพันธ์ซึ่งกันและกัน

### 3.2 การประเมินผลระดับส่วนงานย่อย

การประเมินผลระดับส่วนงานย่อยเป็นการประเมินผลกิจกรรมต่าง ๆ ที่ส่วนงานย่อยรับผิดชอบ ควรทำบ่อยครั้งตามที่กำหนดเพื่อให้หัวหน้ากิจกรรม หัวหน้าส่วนงานย่อยหรือผู้รับผิดชอบในระดับกิจกรรมมีความมั่นใจพอควรเกี่ยวกับประสิทธิผลของการควบคุมภายในของกิจกรรมที่ถูกประเมินอย่างต่อเนื่อง ในการประเมินผลการควบคุมภายในระดับส่วนงานย่อย (รวมทั้งการประเมินผลฯ ระดับหน่วยรับตรวจ) ผู้บริหารระดับต่าง ๆ รับผิดชอบในการพิจารณาประสิทธิผลของห้องค์ประกอบของการควบคุมภายใน และต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมภายในของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน ซึ่งจะช่วยให้บรรลุตามวัตถุประสงค์ระดับส่วนงานย่อย (หรือระดับหน่วยรับตรวจ) นั้น ๆ

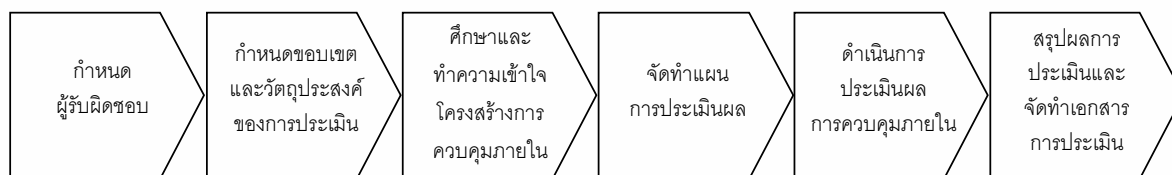
การประเมินผลการควบคุมภายในระดับหน่วยรับตรวจและระดับส่วนงานย่อย ผู้บริหารระดับต่าง ๆ รับผิดชอบในการพิจารณาประสิทธิผลของห้องค์ประกอบของการควบคุมภายใน และต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการควบคุมภายในของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน ซึ่งจะช่วยให้บรรลุตามวัตถุประสงค์ระดับหน่วยรับตรวจและระดับส่วนงานย่อย

## 4. ข้อเสนอแนะในการวางแผนและดำเนินการประเมินผลการควบคุมภายใน

เพื่อให้เป็นไปตามแนวทางการติดตามประเมินผลการควบคุมภายในซึ่งกำหนดในเอกสาร  
แนวทาง : การจัดวางระบบการควบคุมภายในและการประเมินผลการควบคุมภายใน ควรดำเนินการ ดังนี้

- 4.1 กำหนดผู้รับผิดชอบ
- 4.2 กำหนดขอบเขตและวัตถุประสงค์ของการประเมิน
- 4.3 ศึกษาและทำความเข้าใจโครงสร้างการควบคุมภายใน
- 4.4 จัดทำแผนการประเมินผล
- 4.5 ดำเนินการประเมินผลการควบคุมภายใน
- 4.6 สรุปผลการประเมินและจัดทำเอกสารการประเมิน

### ภาพที่ 1 การวางแผนและดำเนินการประเมินผลการควบคุมภายใน



### 4.1 กำหนดผู้รับผิดชอบ

เบื้องต้นก่อนทำการประเมินผลการควบคุมภายใน ควรมีการกำหนดและแต่งตั้งผู้รับผิดชอบบุคคลใดบุคคลหนึ่งหรือคณะทำงานและหน้าที่ความรับผิดชอบให้ชัดเจนและเป็นทางการโดยอาจประกอบด้วย

- 1) เจ้าหน้าที่ระดับอาวุโสหรือคณะทำงาน เพื่อทำหน้าที่
  - อำนวยการและประสานการประเมินผลการควบคุมภายใน
  - จัดทำแผนปฏิบัติงานประเมินผล ในภาพรวมของหน่วยรับตรวจและขออนุมัติผู้บริหาร
  - ประสานงานส่วนงานย่อยเพื่อติดตามการประเมินผลและปรับปรุงแก้ไขวิธีการควบคุม
  - รวบรวมผลการประเมินระดับส่วนงานย่อยและสรุปภาพรวมของหน่วยรับตรวจ
  - พิจารณาความเสี่ยงที่ส่วนงานย่อยไม่สามารถควบคุมได้หรือความเสี่ยงที่เกิดขึ้นในภาพรวมของหน่วยรับตรวจและเลือกหรือค้นหาวิธีการควบคุมที่เหมาะสมเพื่อนำเสนอฝ่ายบริหารพิจารณาสั่งการ
  - จัดทำรายงานสรุปผลการประเมินระดับหน่วยรับตรวจเสนอฝ่ายบริหาร

เจ้าหน้าที่ระดับอาวุโสหรือคณะทำงานที่ได้รับมอบหมายให้รับผิดชอบการติดตามประเมินผลโดยรวม ควรใช้ผลการประเมินของผู้บริหารระดับส่วนงานย่อยต่าง ๆ ในการสรุปผลการประเมินการควบคุมภายใน ระดับหน่วยรับตรวจ

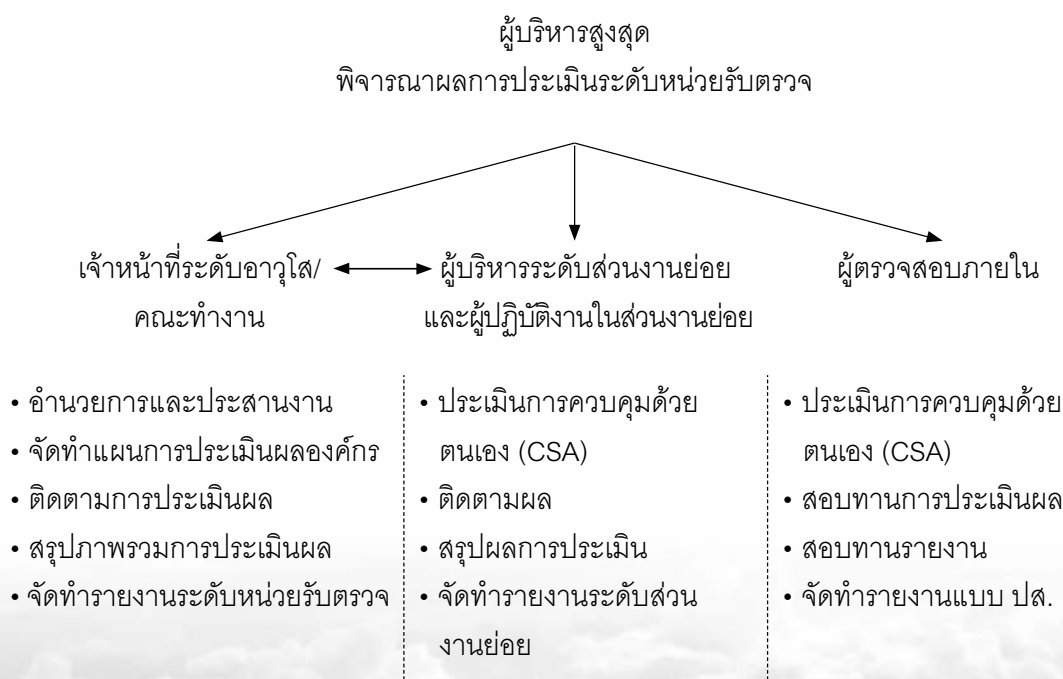
## 2) ผู้บริหารระดับส่วนงานย่อย และผู้ปฏิบัติงานในส่วนงานย่อยที่จะประเมิน

ผู้บริหารระดับส่วนงานย่อย เช่น หัวหน้าสำนัก หัวหน้าฝ่ายรับผิดชอบประเมินการควบคุม ภายในของส่วนงานย่อยที่รับผิดชอบร่วมกับผู้ปฏิบัติงานในส่วนงานย่อยนั้น ๆ รวมทั้งรับผิดชอบในการดำรงไว้ซึ่งประสิทธิผลของการควบคุมภายใน และการติดตามประสิทธิผลการควบคุมภายในในส่วนงานย่อยที่ตน รับผิดชอบอย่างต่อเนื่อง เพื่อความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลว่าการควบคุมภายในของส่วนงานย่อยที่รับผิดชอบ มีประสิทธิผลอยู่เสมอ

## 3) ผู้ตรวจสอบภายใน

ตามระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินว่าด้วย การปฏิบัติหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายใน พ.ศ. 2546 ผู้ตรวจสอบภายในมีบทบาทหน้าที่รับผิดชอบในการตรวจสอบ ประเมินความเพียงพอและ ความมีประสิทธิภาพของมาตรการควบคุมภายในที่ฝ่ายบริหารกำหนดโดยสอบทานการประเมินของฝ่ายบริหาร และรายงานผลการประเมินด้วยความระมัดระวังรอบคอบ เพื่อสรุปความเห็นและจัดทำรายงานเสนอต่อ หัวหน้าหน่วยรับตรวจว่า ระบบการควบคุมภายในของหน่วยรับตรวจมีความเพียงพอและมีประสิทธิผลหรือไม่ รวมทั้งต้องประเมินประสิทธิผลการควบคุมภายในกิจกรรมการตรวจสอบภายในตามวัตถุประสงค์ที่ หน่วยรับตรวจกำหนด

### ภาพที่ 2 ผังภาพการกำหนดผู้รับผิดชอบ



## 4.2 กำหนดขอบเขตและวัตถุประสงค์ของการประเมิน

เมื่อกำหนดคณะผู้ทำการประเมินผลแล้ว ผู้ประเมินควรกำหนดขอบเขตและวัตถุประสงค์ของการประเมินให้ชัดเจนว่าจะประเมินผลระบบการควบคุมภายในทั้งระบบทั่วทั้งหน่วยรับตรวจหรือจะประเมินเฉพาะบางส่วนงานที่มีความเสี่ยงสูงซึ่งส่งผลกระทบต่อหน่วยรับตรวจเป็นอย่างมากและควรกำหนดวัตถุประสงค์ของการประเมินว่าจะประเมินเพื่อให้ทราบสิ่งใด เช่น ด้านความถูกต้องน่าเชื่อถือของข้อมูล รายงาน ด้านการปฏิบัติตามระเบียบ กฎหมาย ข้อบังคับ มติคณะรัฐมนตรี เป็นต้น ซึ่งการกำหนดขอบเขตและวัตถุประสงค์ของการประเมินผลนั้น คณะผู้ประเมินควรร่วมประชุมพิจารณาแล้วเสนอเจ้าหน้าที่ระดับอาวุโส/คณะทำงานเพื่อนำเสนอผู้บริหารพิจารณาให้ความเห็นชอบก่อนดำเนินการต่อไป ทั้งนี้การกำหนดขอบเขตวัตถุประสงค์ในการประเมินครั้งแรกและครั้งต่อ ๆ ไปขึ้นอยู่กับความเหมาะสม ความจำเป็น ซึ่งแต่ละหน่วยรับตรวจมีความแตกต่างกัน

## 4.3 ศึกษาและทำความเข้าใจโครงสร้างการควบคุมภายใน

เมื่อได้กำหนดขอบเขตและวัตถุประสงค์ของการประเมินผลการควบคุมภายในชัดเจนแล้ว ขั้นตอนต่อไป ผู้ประเมินควรศึกษาทำความเข้าใจโครงสร้างการควบคุมภายใน รวมทั้งวัตถุประสงค์ วิธีการและรูปแบบของระบบการควบคุมภายในที่มีอยู่ตามที่ได้ออกแบบไว้ แล้วดูว่าการทำงานจริงทำอย่างไร เป็นไปตามที่ออกแบบไว้หรือไม่ โดยอาจใช้เทคนิคต่างๆ เช่น การสอบถาม สัมภาษณ์ผู้ที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดการควบคุมภายใน หรือการประชุมปรึกษากับผู้บริหารและการศึกษาเอกสารที่มีอยู่ เช่น เอกสารการแบ่งส่วนงานภายใน หน่วยรับตรวจ การกำหนดหน้าที่ความรับผิดชอบ แผนงานงบประมาณ คู่มือการปฏิบัติงาน แผนภาพแสดงขั้นตอนการปฏิบัติงาน ระเบียบ ข้อบังคับรวมทั้งเอกสารแนวทางการจัดวางระบบการควบคุมภายในและการประเมินผลการควบคุมภายใน เป็นต้น

## 4.4 จัดทำแผนการประเมินผล

เป็นขั้นตอนการกำหนดรายละเอียดต่าง ๆ เพื่อให้การดำเนินการประเมินผลเป็นไปอย่างมีระบบ มีขั้นตอน ในรายละเอียดของแผนอาจกำหนดรายละเอียดในเรื่องต่างๆ ต่อไปนี้

- เรื่องที่จะทำการประเมิน
- วัตถุประสงค์ในการประเมิน
- ขอบเขตการประเมิน
- ผู้ประเมิน
- ระยะเวลาในการประเมิน
- วิธีการประเมิน
- อุปกรณ์และเครื่องมือที่ใช้ในการประเมิน



ทั้งนี้เมื่อจัดทำแผนการประเมินเสร็จเรียบร้อยแล้ว อาจจัดให้มีการประชุมผู้ที่เกี่ยวข้องเพื่อขอความเห็นเกี่ยวกับแผนและควรประชุมชี้แจงแผนเพื่อทำความเข้าใจที่ถูกต้องตรงกันอีกครั้งก่อนดำเนินการตามแผน

#### 4.5 ดำเนินการประเมินผลการควบคุมภายใน

ผู้บริหารและผู้ปฏิบัติงานในแต่ละส่วนงานย่อยที่ได้รับมอบหมายให้เป็นผู้ประเมินงานในความรับผิดชอบดำเนินการโดยประเมินการควบคุมด้วยตนเอง (Control Self Assessment) หรือที่เรียกสั้น ๆ ว่า CSA เป็นกระบวนการสร้างความรับผิดชอบในการควบคุมภายในให้แก่ทุกคนที่เป็นเจ้าของงานนั้น วิธีการก็คือ นำกระบวนการปฏิบัติงานกับวัตถุประสงค์ของงานนั้นมาเชื่อมโยงกัน แล้วทำการระบุการควบคุมภายในที่มีอยู่ของงานนั้นและประเมินความเสี่ยงที่ยังมีอยู่ ซึ่งผลที่ได้จาก CSA คือ

- ทำให้ผู้ปฏิบัติเข้าใจอย่างถ่องแท้ถึงกระบวนการทำงานและวัตถุประสงค์ของงานนั้นๆ
- เข้าใจถึงความเสี่ยงที่อาจมีผลกระทบต่อวัตถุประสงค์ของงาน
- สามารถกำหนดการควบคุมภายในที่จำเป็น เพื่อลดความเสี่ยงให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้
- สามารถกำหนดแผนปฏิบัติเพื่อปรับปรุงการควบคุมภายในให้เหมาะสม

การทำ CSA จึงเป็นการประเมินผลการควบคุมโดยผู้บริหารและพนักงานที่รับผิดชอบโดยตรงในงานนั้น ซึ่งทำให้ผู้รับผิดชอบในงานได้พิจารณาการปฏิบัติงานของตนเองอย่างแท้จริง และยอมรับที่จะทำการปรับปรุงการควบคุมภายในให้เหมาะสม มิฉะนั้น ผลกระทบของการทำงาน เช่น การไม่บรรลุวัตถุประสงค์ของงานก็จะเกิดกับผู้ปฏิบัติงานโดยตรง

ภาพที่ 3 การประเมินการควบคุมด้วยตนเอง (CSA)



## 1) ขั้นตอนการประเมินผลการควบคุมภายใน มีดังต่อไปนี้

### ขั้นตอนที่ 1 : จัดประชุมเชิงปฏิบัติการ

(1) เจ้าหน้าที่ระดับอาวุโสหรือคณะทำงานที่ได้รับแต่งตั้งจากผู้บริหารสูงสุดในการประเมินผลการควบคุมภายใน จัดประชุมเฉพาะระดับฝ่ายบริหารของส่วนงานย่อยต่าง ๆ เพื่อร่วมกันพิจารณากำหนดแนวทางการประเมินและแผนปฏิบัติงานการประเมินในภาพรวมทั้งองค์กร

(2) ฝ่ายบริหารส่วนงานย่อยที่เข้าร่วมประชุมกับเจ้าหน้าที่ระดับอาวุโสหรือคณะทำงานแล้ว ต้องจัดประชุมร่วมระหว่างผู้ปฏิบัติงานในส่วนงานย่อยที่รับผิดชอบ โดยอาจใช้วิธีประชุมกลุ่ม ทั้งนี้การพิจารณาผู้เข้าร่วมประชุมต้องคัดเลือกผู้ที่มีประสบการณ์ในสายงานของส่วนงานย่อยนั้น เพื่อทำความเข้าใจการประเมินการควบคุมด้วยตนเองรวมทั้งสามารถดำเนินการประเมินผลตามขั้นตอนต่าง ๆ ได้ผลสำเร็จตามวัตถุประสงค์ในการประเมินผลการควบคุมภายใน

### ขั้นตอนที่ 2 : กำหนดงานในความรับผิดชอบของส่วนงานย่อยออกเป็นกิจกรรม/งาน เพื่อทำความเข้าใจวัตถุประสงค์และเป้าหมายหลักของกิจกรรม/งาน

#### (1) กำหนดงานที่ปฏิบัติในส่วนงานย่อยออกเป็นกิจกรรม

การแบ่งส่วนงานย่อยเป็นกิจกรรมต่าง ๆ มีส่วนสำคัญทำให้การประเมินเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล จึงควรแจกแจงส่วนงานย่อยเป็นกิจกรรมต่าง ๆ เพื่อประโยชน์ในการประเมินผลการควบคุม ซึ่งการแบ่งส่วนงานย่อยเป็นกิจกรรมต่าง ๆ นั้น ผู้บริหารและผู้ปฏิบัติงานที่รับผิดชอบงานนั้นเป็นผู้กำหนดได้ดีที่สุด เพราะเป็นผู้ปฏิบัติงานนั้นอยู่เป็นประจำ

(2) ทำความเข้าใจวัตถุประสงค์และเป้าหมายหลักของกิจกรรมนั้น ซึ่งวัตถุประสงค์ระดับกิจกรรมจะต้องสอดคล้องและเชื่อมโยงกับวัตถุประสงค์ระดับหน่วยรับตรวจ เพื่อให้การดำเนินงานในแต่ละส่วนงานย่อยบรรลุตามวัตถุประสงค์ของหน่วยรับตรวจ หากผู้ประเมินกำหนดวัตถุประสงค์และเป้าหมายของกิจกรรมผิดไปจากที่ควรจะเป็น อาจทำให้ผู้ประเมินระบุความเสี่ยงที่จะทำให้ไม่บรรลุวัตถุประสงค์หรือเป้าหมายผิดพลาดไปด้วย

(3) สอบทานขั้นตอนและวิธีปฏิบัติงานตามกระบวนการปฏิบัติงานของกิจกรรม เพื่อทำความเข้าใจโครงสร้างการควบคุมภายในของกิจกรรมนั้น

### ขั้นตอนที่ 3 : จัดเตรียมเครื่องมือการประเมิน

ผู้ประเมินควรจัดเตรียมเครื่องมือการประเมินผลการควบคุมภายใน เช่น การจัดทำตารางกิจกรรมที่ควรปฏิบัติ แบบสอบถามเกี่ยวกับการควบคุมภายใน แบบประเมินองค์ประกอบของการควบคุมภายใน ผังภาพเกี่ยวกับการประเมินการควบคุมภายใน และเครื่องมืออื่น ๆ ที่จำเป็นและเหมาะสม เป็นต้น

## แบบสอบถามเกี่ยวกับการควบคุมภายใน

การจัดทำแบบสอบถามเกี่ยวกับการควบคุมภายในล่วงหน้า ทำให้ทราบข้อมูลครอบคลุมทุกจุดที่มีการควบคุมในแต่ละวงจรของกิจกรรมต่าง ๆ ของส่วนงานย่อยที่จะประเมินและง่ายแก่การใช้และทราบผลได้ทันที ในการตั้งคำถามผู้ประเมินต้องเข้าใจคำถามเป็นอย่างดี มิฉะนั้นจะไม่พบข้อบกพร่องที่มีนัยสำคัญ ผู้ประเมินเป็นผู้ถามตามแบบสอบถาม ผู้ให้ข้อมูลตอบเพียงใช่/ไม่ใช่ หรือ มี/ไม่มี คำตอบว่าไม่ใช่หรือไม่มี หมายถึงมิได้ปฏิบัติตามคำถามแสดงถึงจุดอ่อนของระบบการควบคุมภายใน ซึ่งควรทดสอบและหาสาเหตุและพิจารณาว่ามีการควบคุมอื่นทดแทนหรือไม่ ข้อบกพร่องหรือจุดอ่อนของการควบคุมภายในดังกล่าวจะนำไปพิจารณาว่ามีนัยสำคัญหรือไม่ต่อไป ส่วนคำตอบว่าไม่มีกิจกรรมเกี่ยวกับเรื่องที่ถาม แสดงถึงการออกแบบสอบถามที่ไม่มีประสิทธิภาพ ผู้จัดทำควรระวังในเรื่องนี้ ในแบบสอบถามควรมีช่องคำอธิบาย/คำตอบ เพื่อจุดข้อความว่า ผู้ประเมินมีการทดสอบการปฏิบัติงาน หรือสังเกตการณ์ปฏิบัติงานจริง หรือมีการตรวจสอบเอกสารหลักฐานที่เกี่ยวข้องเพื่อทดสอบความถูกต้องของคำตอบที่ได้รับจากการสอบถาม และเพื่อสรุปคำตอบ รวมทั้งอธิบายวิธีปฏิบัติในแต่ละข้อ

หน่วยรับตรวจสามารถนำตัวอย่างแบบสอบถามการควบคุมภายในในภาคผนวก ข มาปรับปรุงแก้ไขเพิ่มเติมตามความเหมาะสมกับแต่ละเรื่องหรือแต่ละกิจกรรม ที่จะทำการประเมินและสอดคล้องกับข้อเท็จจริงที่เป็นอยู่ และสามารถออกแบบสอบถามการควบคุมภายในกิจกรรมเฉพาะของส่วนที่ไม่ได้ปรากฏในภาคผนวก ข ขึ้นมาเอง แบบสอบถามการควบคุมภายในดังกล่าวจะมีประโยชน์ ทำให้ทราบความเสี่ยงทั่วไปที่มีผลกระทบต่อวัตถุประสงค์ของการควบคุมภายใน และใช้ประเมินความเพียงพอของระบบการควบคุมภายใน

สำหรับหน่วยรับตรวจที่มีมาตรฐานการปฏิบัติงานเฉพาะเรื่อง สามารถนำมาตรฐานการปฏิบัติงานเฉพาะเรื่อง/กิจกรรม เช่น ISO HA เป็นต้น มาใช้เป็นแบบสอบถามได้

## แบบประเมินองค์ประกอบของการควบคุมภายใน

แบบประเมินองค์ประกอบของการควบคุมภายในตามตัวอย่างในภาคผนวก ก ของหนังสือนี้ นอกจากจะมีประโยชน์ในการประเมินการควบคุมภายในแล้ว ยังมีประโยชน์เกี่ยวกับการประเมินการดูแลรักษาทรัพย์สินจากการทุจริต การสูญเสีย การนำไปใช้โดยมิชอบ และยังใช้ในการพิจารณาการควบคุมของกิจกรรมต่าง ๆ เช่น การบริหารจัดการ การบริหารการเงิน การจัดซื้อจัดจ้าง เป็นต้น เพราะคำถามจะเกี่ยวข้องกับ การบรรลุวัตถุประสงค์หลักของการควบคุมภายในทั้ง 3 ด้าน คือ

- (1) ด้านประสิทธิผลและประสิทธิภาพของการดำเนินงาน
- (2) ความน่าเชื่อถือของรายงานทางการเงินรวมทั้งรายงานการดำเนินงานและ
- (3) มีการปฏิบัติตามกฎ ระเบียบ ข้อบังคับ ฯลฯ

## ขั้นตอนที่ 4 : การดำเนินการประเมินผลการควบคุมภายใน

### การประเมินผลระดับส่วนงานย่อย

(1) ผู้ประเมินทำการประเมินเกี่ยวกับการมีอยู่และความเหมาะสมของห้องค์ประกอบของการควบคุมภายใน และการบรรลุวัตถุประสงค์ของการควบคุมภายในของกิจกรรมต่าง ๆ ของส่วนงานย่อย โดยใช้แบบประเมินองค์ประกอบของการควบคุมภายใน (ให้ศึกษาการใช้แบบประเมินองค์ประกอบของการควบคุมภายในในภาคผนวก ก โดยเฉพาะในส่วนที่เกี่ยวกับการทดสอบคำตอบที่ได้จากการสอบถามว่าเป็นไปตามที่ปฏิบัติจริง)

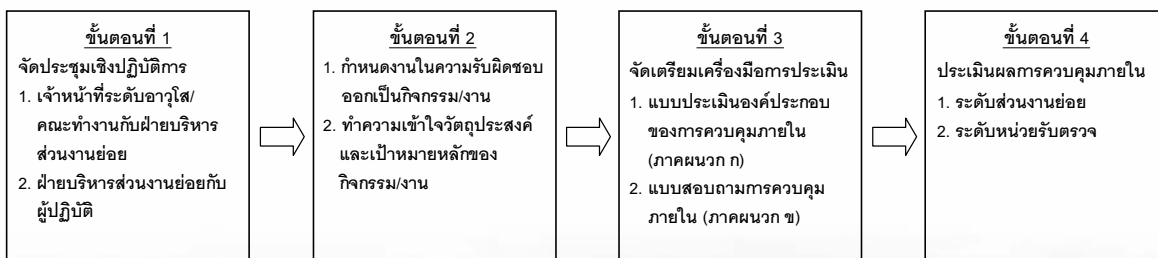
(2) ผู้ประเมินร่วมกันประเมินการควบคุมภายในที่มีอยู่ของกิจกรรมต่าง ๆ ที่ตนเองรับผิดชอบโดยการทดสอบการมีอยู่จริงและการปฏิบัติงานจริงของระบบการควบคุมภายใน โดยอาจใช้วิธีสอบถามหรือสัมภาษณ์ผู้ปฏิบัติงานจริงและผู้เกี่ยวข้อง รวมทั้งการตรวจสอบเอกสารหลักฐานที่เกี่ยวข้องกับวงจรปฏิบัติงานของกิจกรรมที่ทดสอบกับการสังเกตการณ์การปฏิบัติงานจริง แล้วบันทึกไว้เป็นลายลักษณ์อักษร

(3) ผู้ประเมินร่วมกันประเมินความเสี่ยงที่ยังมีอยู่ที่เกี่ยวข้องกับการบรรลุวัตถุประสงค์ของกิจกรรมต่าง ๆ โดยเริ่มด้วยการระบุปัญหา อุปสรรค เหตุการณ์ที่ไม่พึงประสงค์ที่อาจเกิดขึ้นแล้วส่งผลให้ไม่บรรลุวัตถุประสงค์ตามที่ได้กำหนดไว้ในขั้นตอนที่ 2 โดยอาจพิจารณาใช้แบบสอบถามการควบคุมภายในตามภาคผนวก ข

### การประเมินผลระดับหน่วยรับตรวจ

การประเมินผลในระดับหน่วยรับตรวจ เจ้าหน้าที่ระดับอาวุโส/คณะทำงานควรประเมินกิจกรรมหลัก ซึ่งมีผลสำคัญต่อการบรรลุวัตถุประสงค์ของภารกิจหลัก และวัตถุประสงค์โดยรวมของหน่วยรับตรวจ โดยรวมผลการประเมินระดับส่วนงานย่อย และถ้าจำเป็นให้ประเมินเพิ่มเติมตามขั้นตอนที่กล่าวข้างต้น เพื่อสนับสนุนข้อสรุปเกี่ยวกับประสิทธิผลของการควบคุมภายในของระดับหน่วยรับตรวจโดยรวม

## ภาพที่ 4 ขั้นตอนการประเมินผลการควบคุมภายใน



## 4.6 สรุปผลการประเมินและจัดทำเอกสารการประเมิน

### ระดับส่วนงานย่อย

ผู้ประเมินควรสรุปผลการประเมินการควบคุมด้วยตนเอง และนำข้อมูลสรุปผลมาจัดทำรายงานของส่วนงานย่อย โดยดำเนินการตามขั้นตอน ดังนี้

1) จากข้อมูลทั้งหมดที่ได้จากผลการประเมินจุดอ่อนหรือความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ ให้วิเคราะห์ความถี่ ความเพียงพอและประสิทธิผลของการควบคุมภายใน ระบุและเสนอมาตรการปรับปรุงแก้ไขตามความเหมาะสมและจำเป็น ผลการประเมินให้บันทึกเป็นลายลักษณ์อักษรและสอบถามโดยผู้บริหารและเก็บไว้ในแฟ้มของหน่วยรับตรวจ

2) การวิเคราะห์ความเพียงพอและประสิทธิผลของการควบคุมภายใน จะต้องพิจารณาว่า

- โครงสร้างและรูปแบบการควบคุมที่กำหนดขึ้นเพียงพอ และครอบคลุมทุกกิจกรรมที่สำคัญ รวมทั้งมีองค์ประกอบของการควบคุมภายในทั้งห้าองค์ประกอบหรือไม่ และอยู่ในเกณฑ์พอใจหรือไม่
- การควบคุมภายในที่กำหนดมีการปฏิบัติงานจริงหรือไม่ และสามารถลดความเสี่ยงตามที่ระบุหรือไม่ กรณีมิได้ปฏิบัติงานจริงในทางปฏิบัติมีการใช้วิธีการอื่นทดแทนการควบคุมภายในที่กำหนดหรือไม่
- ถ้ามีการปฏิบัติงานจริงตามระบบการควบคุมภายในที่มีอยู่ ระบบการควบคุมภายในได้ปฏิบัติหน้าที่ตามที่กำหนดไว้และได้รับผลสำเร็จตามวัตถุประสงค์หรือไม่

3) ผลจากการวิเคราะห์ให้สรุปความเพียงพอและประสิทธิผลของการควบคุม โดยพิจารณาว่า

- ถ้าระบบการควบคุมที่มีอยู่และใช้จริง ได้ปฏิบัติหน้าที่ตามที่กำหนดโดยได้สร้างความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลในความสำเร็จตามวัตถุประสงค์และเป้าหมายที่กำหนดไว้ ถือว่าระบบการควบคุมภายในมีประสิทธิภาพ

4) ผู้ประเมินควรเสนอวิธีการแก้ไขข้อบกพร่องหรือจุดอ่อนที่พบ รวมทั้งการปรับปรุงแก้ไขที่ต้องดำเนินการต่อไป อย่างไรก็ตาม ในการเสนอการปรับปรุงแก้ไขนั้น ควรผ่านการพิจารณาอย่างระมัดระวังรอบคอบว่าการปรับปรุงนั้นมีความเหมาะสม สามารถปฏิบัติได้และประโยชน์ที่ได้รับเกิดความคุ้มค่าเมื่อเทียบกับต้นทุนที่ต้องเสียไปจากการดำเนินการแก้ไขปรับปรุง

5) ผลการประเมินระดับส่วนงานย่อยนอกจากบันทึกไว้เป็นลายลักษณ์อักษรแล้วให้บันทึกในรูปแบบรายงานและส่งให้ผู้รับผิดชอบหรือคณะทำงานที่หน่วยรับตรวจแต่งตั้งขึ้น รวบรวมรายงานเพื่อประมวลเป็นรายงานระดับหน่วยรับตรวจ พร้อมจัดเก็บรายงานไว้ที่หน่วยรับตรวจ รายงานของส่วนงานย่อยประกอบด้วย

- (1) รายงานผลการประเมินองค์ประกอบของการควบคุมภายใน - แบบ ปย.1
- (2) รายงานการประเมินผลและการปรับปรุงการควบคุมภายใน - แบบ ปย.2

## ระดับหน่วยรับตรวจ

ผลการประเมินระดับหน่วยรับตรวจ เป็นการนำเอาผลสรุปจากการประเมินผลการควบคุมภายในระดับส่วนงานย่อย และผลการประเมินจากผู้ตรวจสอบภายในซึ่งเป็นการรายงานในฐานะผู้ประเมินอิสระเพื่อนำเสนอหัวหน้าหน่วยรับตรวจวิเคราะห์ เปรียบเทียบผลสรุปการประเมินของเจ้าหน้าที่อาวุโส/คณะทำงานกับผู้ตรวจสอบภายในเพื่อพิจารณาสั่งการต่อไป

### 1) การรายงานโดยฝ่ายบริหาร

การประเมินผลระดับหน่วยรับตรวจ จะต้องให้ข้อมูลเบื้องต้นกับหัวหน้าหน่วยรับตรวจในการสรุปความเห็นว่าการควบคุมภายในได้รับการออกแบบเพื่อป้องกันหรือตรวจพบความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้นหรือไม่ และทำงานได้ผลตามที่ออกแบบไว้หรือไม่ เพื่อนำมาจัดทำเป็นรายงานโดยผู้บริหารระดับสูงสุดของหน่วยรับตรวจ ดังนี้

#### (1) หนังสือรับรองเกี่ยวกับการควบคุมภายใน

หัวหน้าหน่วยรับตรวจต้องจัดทำหนังสือเพื่อให้ความเห็นเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายในที่ใช้อยู่ ว่ามีประสิทธิภาพ ประสิทธิภาพและมีความเพียงพอที่จะสนับสนุนการดำเนินงานให้บรรลุวัตถุประสงค์หรือไม่ เพียงใด ซึ่งถือเป็นหนังสือรายงานภายนอก โดยพิจารณาจากสรุปผลการประเมินการควบคุมระดับหน่วยรับตรวจ

#### (2) ข้อพิจารณาเกี่ยวกับข้อบกพร่องหรือจุดอ่อนที่มีนัยสำคัญ

เจ้าหน้าที่ระดับอาวุโส/คณะทำงานต้องพิจารณาว่ามีจุดอ่อนหรือข้อบกพร่องที่มีนัยสำคัญในรายงานผลการประเมินองค์ประกอบของการควบคุมภายใน รายงานการประเมินผลและการปรับปรุงการควบคุมภายในที่ได้รับจากผู้บริหารระดับส่วนงานย่อยต่างๆ หรือไม่

#### (3) การดำเนินการกรณีได้รับรายงานจุดอ่อนของการควบคุมภายใน

- **เรื่องที่ควรรายงานภายในหน่วยรับตรวจ** ถ้าข้อตรวจพบที่ได้รับรายงานจากผู้บริหารระดับส่วนงานย่อยต่าง ๆ เป็นเรื่อง que ผู้บริหารระดับสูงให้ความสนใจ และได้ใช้ดุลยพินิจแล้วเห็นว่าควรสื่อสารให้ทราบภายในหน่วยรับตรวจเท่านั้น เนื่องจากเรื่องเหล่านี้จะนำไปสู่การปรับปรุงแก้ไขของฝ่ายบริหารเพื่อให้การบริหารงานเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลมากขึ้น ให้สั่งการตามควรแก่กรณีให้ถือเป็นเรื่องรายงานภายใน รายงานเหล่านี้ควรเสนอผ่านเจ้าหน้าที่อาวุโส/คณะทำงานที่รับผิดชอบการประเมินผลฯ ในภาพรวมทราบด้วย

- **เรื่องเกี่ยวกับจุดอ่อนหรือข้อบกพร่องที่มีนัยสำคัญ** เป็นเรื่องที่ร้ายแรงกว่าเรื่อง que ควรรายงานภายในดังกล่าวข้างต้น ซึ่งเป็นเรื่องเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายในที่มีอยู่ไม่สามารถลดความเสี่ยงจากข้อผิดพลาด หรือความเสียหายในระดับที่ยอมรับได้ รวมทั้งฝ่ายบริหารไม่สามารถตรวจพบข้อผิดพลาด ความผิดปกติ หรือความเสียหายได้ทันกับสถานการณ์ เรื่องเหล่านี้จะรายงานในหนังสือรับรองการประเมินผลการควบคุมภายในและจัดทำแผนปรับปรุงแก้ไขข้อบกพร่อง

เมื่อประเมินความร้ายแรงของข้อบกพร่องหรือจุดอ่อนของการควบคุมภายใน ควรประเมินถึงลักษณะและโอกาสที่จะเกิดผลเสียหายอันเนื่องมาจากข้อบกพร่องเหล่านั้นด้วย นอกจากนี้โอกาสที่จะเกิดการทุจริตจะเป็นปัจจัยสำหรับพิจารณาว่าเป็นจุดอ่อนหรือข้อบกพร่องที่มีนัยสำคัญ

## 2) การรายงานโดยผู้ตรวจสอบภายใน

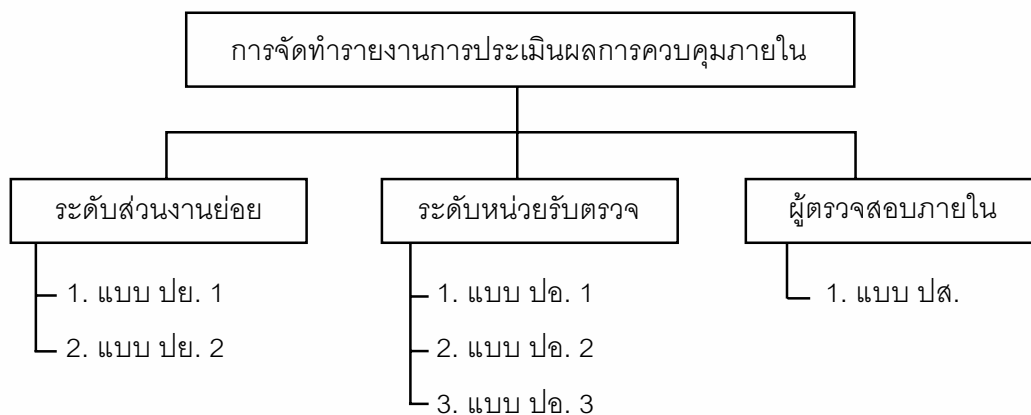
ผู้ตรวจสอบภายในรับผิดชอบในการสอบทานการประเมินผลการควบคุมภายใน ในฐานะผู้ประเมินการควบคุมอย่างเป็นอิสระ เพื่อให้ความมั่นใจว่าการประเมินผลการควบคุมภายในของฝ่ายบริหารได้ดำเนินไปอย่างเที่ยงธรรม จากผลการสอบทานนี้ ผู้ตรวจสอบภายในต้องรายงานต่อหัวหน้าหน่วยรับตรวจว่าการประเมินผลการควบคุมภายใน เป็นไปอย่างสมเหตุสมผลและระมัดระวังอย่างรอบคอบ (ตามแบบ ปส.)

## 3) การรายงานการประเมินผลการควบคุมภายในระดับหน่วยรับตรวจ

รายงานการประเมินผลการควบคุมภายในระดับหน่วยรับตรวจที่ต้องจัดทำ ประกอบด้วย

- (1) หนังสือรับรองการประเมินผลการควบคุมภายใน-แบบ ปอ. 1
- (2) รายงานผลการประเมินองค์ประกอบของการควบคุมภายใน-แบบ ปอ. 2
- (3) รายงานแผนการปรับปรุงการควบคุมภายใน-แบบ ปอ. 3

ภาพที่ 5 การจัดทำรายงานการประเมินผลการควบคุมภายในของผู้ที่เกี่ยวข้อง



การรายงานต่อคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินตามระเบียบฯ ข้อ 6 ให้จัดส่งเฉพาะหนังสือรับรองการประเมินผลการควบคุมภายใน สำหรับรายงานแบบอื่นให้จัดเก็บไว้ที่หน่วยรับตรวจ เพื่อให้หัวหน้าส่วนราชการและเจ้าหน้าที่สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินและบุคคลอื่นที่เกี่ยวข้องเรียกดูและสอบทานต่อไป

## 5. ข้อเสนอแนะสำหรับเจ้าหน้าที่ระดับอาวุโส/คณะทำงานที่รับผิดชอบการประเมินโดยรวม

การประเมินผลการควบคุมภายในระดับหน่วยรับตรวจควรประกอบด้วย การติดตามประเมินผลระดับส่วนงานย่อยและการประเมินผลระดับหน่วยรับตรวจโดยรวม

### 5.1 การติดตามประเมินผลระดับส่วนงานย่อย

ลักษณะขอบเขตและความถี่ในการติดตามประเมินผลการควบคุมภายในระดับส่วนงานย่อย ซึ่งรวมทั้งวิธีการติดตามการควบคุมระหว่างการทำงาน และการประเมินผลการควบคุมเป็นรายครั้ง จะแตกต่างกันไปตามแต่ละกิจกรรมของส่วนงานย่อย เจ้าหน้าที่ระดับอาวุโส/คณะทำงานควรให้ความสำคัญการประเมินประสิทธิผลของห้องปฏิบัติการประกอบการควบคุมภายใน (สภาพแวดล้อมการควบคุม การประเมินความเสี่ยง กิจกรรมการควบคุม สารสนเทศและการสื่อสารและการติดตามประเมินผล)

ในส่วนงานย่อยที่ผู้บริหารระดับต่าง ๆ รับผิดชอบ องค์ประกอบเหล่านี้เป็นทั้งมาตรฐานและเกณฑ์การวัดประสิทธิผลของการควบคุมภายใน ควรใช้ข้อสรุปของแต่ละองค์ประกอบมาประมวลเป็นข้อสรุปโดยรวมของการบรรลุวัตถุประสงค์ของกิจกรรมนั้น ๆ และการบรรลุวัตถุประสงค์ของการควบคุมภายใน เพื่อสรุปผลการประเมินระดับส่วนงานย่อย ข้อสรุปนี้จะช่วยในการระบุปัญหาพร้อมของแต่ละกิจกรรม จุดอ่อนของการควบคุมภายในที่มีสาระสำคัญและข้อบกพร่องหรือจุดอ่อนอื่น ๆ ของแต่ละกิจกรรม ข้อมูลเหล่านี้ยังใช้เพื่อสนับสนุนการประเมินผลระดับหน่วยรับตรวจโดยรวม

### 5.2 การบันทึกการประเมินเป็นลายลักษณ์อักษร

เจ้าหน้าที่ระดับอาวุโส/คณะทำงานจัดให้มีศูนย์จัดเก็บเอกสารเกี่ยวกับการติดตามประเมินผลการควบคุมภายใน โดยจัดเก็บเอกสารที่เกี่ยวข้องไว้ในแหล่งเดียวกันและควรปรับปรุงให้เป็นปัจจุบันอยู่เสมอ เพื่อประโยชน์ในการเปลี่ยนแปลงและปรับปรุงการควบคุมและวิธีการประเมินและประกอบการทำความเข้าใจเกี่ยวกับประสิทธิผลของการควบคุมภายในด้วย เอกสารเหล่านี้นอกจากประกอบด้วยเอกสารรายงานการประเมินผลระดับส่วนงานย่อย รายงานการประเมินผลระดับหน่วยรับตรวจแล้ว ควรประกอบด้วย

- ข้อมูลเกี่ยวกับภารกิจและวัตถุประสงค์ของหน่วยรับตรวจโดยรวม
- คำอธิบายเกี่ยวกับหน่วยรับตรวจและกิจกรรมต่าง ๆ ของหน่วยรับตรวจ ควรจัดทำในระหว่างมีการกำหนดกิจกรรมต่าง ๆ เพื่อประโยชน์ในการประเมินการควบคุมภายใน และความสัมพันธ์ของกิจกรรมเหล่านี้ต่อวัตถุประสงค์ของหน่วยรับตรวจ
- รายงานการประเมินผลการควบคุมภายในของแต่ละกิจกรรมหรือแต่ละส่วนงานย่อยที่ผู้บริหารระดับส่วนงานย่อยต่าง ๆ รับผิดชอบ
- เอกสารการมอบหมายความรับผิดชอบในการประเมินผลระดับหน่วยรับตรวจโดยรวม



## 6. หน่วยรับตรวจที่มีการประเมินผลการควบคุมภายในของตนเอง

ระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินว่าด้วยการกำหนดมาตรฐานการควบคุมภายใน พ.ศ. 2544 ข้อ 6 กำหนดให้หน่วยรับตรวจประเมินผลการควบคุมภายใน โดยหน่วยรับตรวจบางหน่วย มีการประเมินผลการควบคุมภายในและมีรูปแบบการประเมินของตนเองใช้ก่อนระเบียบฯ นี้มีผลบังคับ อย่างเช่น รัฐวิสาหกิจบางแห่ง ดังนั้น ให้หน่วยรับตรวจดังกล่าว ประเมินผลการควบคุมภายในตามที่ปฏิบัติอยู่ และจัดทำหนังสือรับรองการประเมินผลการควบคุมภายในเรียนคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน โดยส่งสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน/สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินภูมิภาคตามกำหนดในระเบียบฯ

## 7. หน่วยรับตรวจที่มีหน่วยงานย่อยภายใต้สังกัด

หน่วยรับตรวจที่มีหน่วยงานย่อยภายใต้สังกัด การประเมินผลการควบคุมภายในและการจัดทำรายงานตามระเบียบข้อ 6 ให้พิจารณาจากโครงสร้างการบริหาร ซึ่งได้กระจายอำนาจการบริหารให้หน่วยงานย่อยภายใต้สังกัด หากโครงสร้างการบริหารทำให้หน่วยงานย่อยภายใต้สังกัดมีอิสระทางการบริหาร หน่วยงานย่อยภายใต้สังกัดนั้นจะมีอิสระในการกำหนดหรือออกแบบและประเมินผลการควบคุมภายในของตนเอง หน่วยงานย่อยภายใต้สังกัดที่เป็นอิสระถือเสมือนเป็นหน่วยรับตรวจการจัดทำรายงานการประเมินผลการควบคุมภายในให้จัดทำทั้งระดับส่วนงานย่อยและระดับหน่วยรับตรวจ เช่น โรงพยาบาล โรงพยาบาลศูนย์ โรงพยาบาลชุมชน ในสังกัดสำนักงานปลัดกระทรวงสาธารณสุข กระทรวงสาธารณสุข สถานศึกษาสังกัดกระทรวงศึกษาธิการ เป็นต้น หากโรงพยาบาลและสถานศึกษาดังกล่าว มีอิสระในการบริหารแยกจากสำนักงานปลัดกระทรวงสาธารณสุขและกระทรวงศึกษาธิการ โรงพยาบาลและสถานศึกษาสามารถประเมินผลการควบคุมภายใน โดยส่วนงานย่อยภายในโรงพยาบาล สถานศึกษา ประเมินการควบคุมด้วยตนเองและจัดทำรายงานในระดับส่วนงานย่อย แล้วนำผลการประเมินในระดับส่วนงานย่อยมาประมวลผลเป็นภาพรวมของโรงพยาบาล สถานศึกษา เพื่อจัดทำหนังสือรับรองการประเมินผลการควบคุมภายในเรียนคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน โดยส่งสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน/สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินภูมิภาคโดยตรง