

บทที่ 2

เอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

การศึกษาปัจจัยที่มีผลต่อประสิทธิภาพการควบคุมภายในตามแนวคิด COSO ของกลุ่มการคลัง สำนักงานศาลยุติธรรม(ภาคตะวันออกเฉียงเหนือ) ผู้ศึกษาได้ศึกษาแนวคิดทฤษฎีและผลการศึกษาที่เกี่ยวข้องดังนี้

1. ความรู้เกี่ยวกับศาลยุติธรรม
2. แนวคิดเกี่ยวกับการควบคุมภายในตามแนวคิดของ COSO
3. แนวคิดเกี่ยวกับประสิทธิภาพของการควบคุมภายใน

สำนักงานศาลยุติธรรม

สำนักงานศาลยุติธรรม เป็นองค์กรอิสระที่ดูแลงานธุรการของศาลยุติธรรม มีฐานะเป็นนิติบุคคล มีอิสระในการบริหารงานบุคคลการงบประมาณและการดำเนินการอื่น ตามที่กฎหมายบัญญัติ โดยมีเลขาธิการสำนักงานศาลยุติธรรมเป็นผู้บังคับบัญชาขึ้นตรงต่อประธานศาลฎีกา

การแต่งตั้งเลขาธิการสำนักงานศาลยุติธรรมต้องได้รับความเห็นชอบของคณะกรรมการตุลาการศาลยุติธรรม(ศาลยุติธรรม: 2558, ออนไลน์)

ศาลยุติธรรม

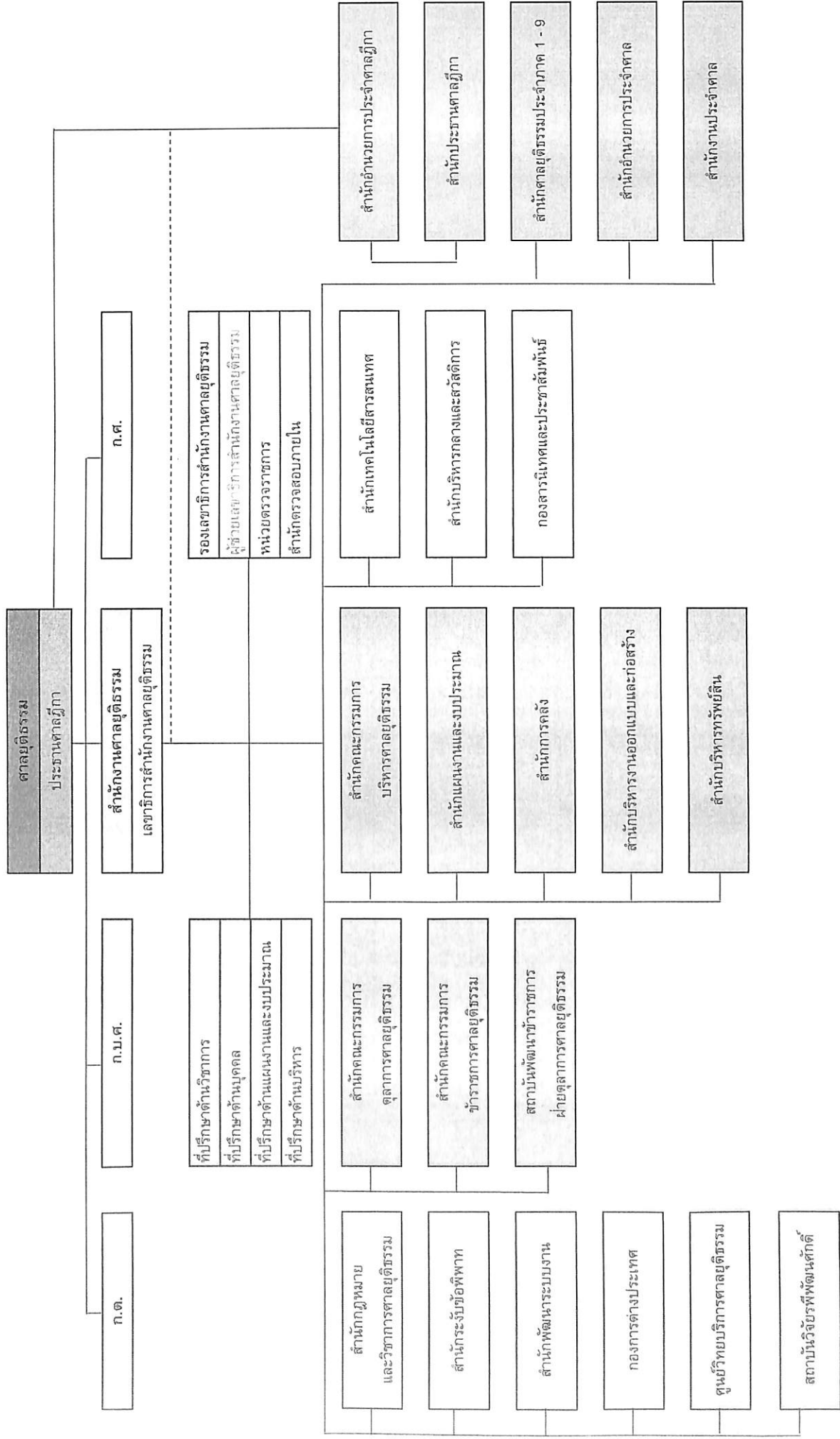
ศาลยุติธรรมมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีทั้งปวง เว้นแต่คดีที่รัฐธรรมนูญหรือกฎหมายบัญญัติให้อยู่ในอำนาจของศาลอื่น

ศาลยุติธรรมมี 3 ชั้น ได้แก่

1. ศาลชั้นต้น คือ ศาลที่มีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีในชั้นต้น เช่น ศาลแขวง ศาลจังหวัด ศาลอาญา ศาลแพ่ง
2. ศาลอุทธรณ์ คือ ศาลสูงถัดจากศาลชั้นต้น มีอำนาจพิจารณาพิพากษาบรรดาคดีที่อุทธรณ์คำพิพากษาของศาลชั้นต้น
3. ศาลฎีกา คือ ศาลสูงสุด มีอำนาจพิจารณาพิพากษาบรรดาคดีที่อุทธรณ์คำพิพากษาของศาลอุทธรณ์ มีศาลเดียวในกรุงเทพมหานคร คำพิพากษาของศาลฎีกาถือว่าสิ้นสุดจะฟ้องร้องต่อไป

อีกไม่ได้ ส่วนการที่ผู้ที่ต้องคำพิพากษาให้ได้รับโทษทางอาญา จะทูลเกล้าฯถวายเรื่องต่อพระมหากษัตริย์ได้ (เรียกว่าทูลเกล้าฯถวายฎีกา) เพื่อรับพระมหากรุณาธิคุณพระราชทานอภัยโทษเป็นพระราชอำนาจของพระมหากษัตริย์ตามรัฐธรรมนูญไม่ใช่การพิพากษาใหม่และไม่ใช่เป็นการขัดแย้งกับคำพิพากษาของศาลฎีกา ศาลยุติธรรม: 2558, ออนไลน์)

โครงสร้างแบ่งส่วนราชการของสำนักงานศาลยุติธรรม



แนวคิดเกี่ยวกับการควบคุมภายใน

การควบคุมภายใน เป็นสิ่งที่แฝง (Built in) อยู่ในการปฏิบัติงานตามปกติ เป็นกระบวนการที่มีต่อเนื่อง ไม่ใช่เหตุการณ์ใดเหตุการณ์หนึ่ง ซึ่งฝ่ายบริหารควรมีการนำการควบคุมภายในมาเป็นส่วนหนึ่งของการบริหารงาน เช่น การวางแผน (Planning) การดำเนินการ (Executing) การติดตามผล (Monitoring)

การควบคุมภายในให้ความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลว่าจะบรรลุวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้ แต่ไม่สามารถให้ความมั่นใจว่าจะทำให้การดำเนินงานบรรลุวัตถุประสงค์อย่างสมบูรณ์ เพราะการควบคุมมีข้อจำกัดที่แฝงอยู่ ซึ่งถือเป็นปัจจัยที่มีผลต่อการบรรลุวัตถุประสงค์ขององค์กรนอกจากนั้น การวางระบบการควบคุมภายในยังต้องคำนึงถึงการคุ้มค้ำคุ้มทุนด้วยการควบคุมภายในเป็นการกระทำเพื่อให้สำเร็จตามวัตถุประสงค์ของการควบคุม ได้แก่ ประสิทธิภาพและประสิทธิผลของ การปฏิบัติงาน ความเชื่อถือได้ของรายงานการเงิน การบัญชีและประการสุดท้ายการปฏิบัติตามกฎหมายและกฎระเบียบที่เกี่ยวข้อง

ประสิทธิผลและประสิทธิภาพของการดำเนินงาน ได้แก่ การดำเนินงานและการใช้ทรัพยากรของหน่วยรับตรวจให้เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล ซึ่งรวมถึงการดูแลรักษาทรัพย์สิน การป้องกันหรือลดความผิดพลาด ความเสียหาย การรั่วไหล การสิ้นเปลือง หรือการทุจริตในหน่วยรับตรวจ

ความเชื่อถือได้ของการรายงานทางการเงิน ได้แก่ การจัดทำรายงานทางการเงินที่ใช้ภายในและภายนอกหน่วยรับตรวจให้เป็นไปอย่างถูกต้อง เชื่อถือได้ และทันเวลา

การปฏิบัติตามกฎหมาย และระเบียบข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง ได้แก่ การปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ หรือมติคณะรัฐมนตรีที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานของหน่วยรับตรวจรวมทั้งการปฏิบัติตามนโยบาย และวิธีการปฏิบัติงานที่หน่วยรับตรวจได้กำหนดขึ้น (ระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินว่าด้วยการกำหนดมาตรฐานการควบคุมภายใน พ.ศ. 2544)

ความหมายของการควบคุมภายใน

การควบคุมภายใน หมายถึง กระบวนการปฏิบัติงานที่ผู้กำกับดูแลฝ่ายบริหารและบุคลากรของหน่วยรับตรวจจัดให้มีขึ้น เพื่อสร้างความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลว่า การดำเนินงานของหน่วยรับตรวจจะบรรลุวัตถุประสงค์ของการควบคุมภายในด้านประสิทธิภาพและประสิทธิผลของการดำเนินงาน ซึ่งรวมถึงการดูแลรักษาทรัพย์สิน การป้องกันหรือลดความผิดพลาด ความเสียหาย การรั่วไหล การสิ้นเปลือง หรือการทุจริตในหน่วยรับตรวจ ด้านความเชื่อถือได้ของรายงาน

ทางการเงิน และด้านการปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ และมติคณะรัฐมนตรี (สำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน 2544 : 7)

การควบคุมภายใน หมายถึง กระบวนการซึ่งได้รับการออกแบบไว้โดยคณะกรรมการผู้บริหารขององค์กร เพื่อให้การปฏิบัติงานเกิดประสิทธิภาพประสิทธิผล และคุ้มค่า จากการใช้ทรัพยากรทุกประเภทขององค์กรทั้ง คน เงิน เวลา ทรัพย์สิน วัสดุ เครื่องมือ เครื่องใช้ ให้เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพโดยประหยัดได้ผลคุ้มค่า และบรรลุเป้าหมายที่ผู้บริหารขององค์กรให้มีรายรับเพียงพอกับรายจ่ายที่เกิดขึ้นเท่าที่จำเป็นจริงๆ เท่านั้น อันจะทำให้ทุกฝ่ายได้รับประโยชน์ร่วมกัน และการดูแลป้องกันระงับรักษาทรัพยากรทุกประเภทให้อยู่ในสภาพที่พร้อมสำหรับการนำไปใช้ประโยชน์ และให้ปลอดจากการรั่วไหล สิ้นเปลือง สูญเปล่า หรือการกระทำทุจริตของพนักงานหรือผู้บริหารและหากมีความเสียหายเกิดขึ้น ไม่ว่าจะเป็ความสูญเปล่าอย่างหนึ่งอย่างใดหรือโดยการกระทำอันมีเจตนาทุจริตก็ช่วยให้ทราบถึงความเสียหายนั้น ได้โดยเร็วที่สุด (ณัฐพร พันธุ์อุดม และคณะ 2549)

การควบคุมภายใน หมายถึง นโยบายและวิธีการปฏิบัติ ซึ่งผู้บริหารของกิจการกำหนดขึ้น เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของผู้บริหารที่จะทำให้เกิดความมั่นใจเท่าที่จะสามารถทำได้ว่าการดำเนินธุรกิจเป็นไปอย่างมีระเบียบและมีประสิทธิภาพ ซึ่งรวมถึงการปฏิบัติตามนโยบายของผู้บริหาร การป้องกันรักษาทรัพย์สิน การป้องกันและการตรวจพบการทุจริตและข้อผิดพลาด ความถูกต้อง และความครบถ้วนของการบันทึกบัญชี และการจัดทำข้อมูลทางการเงินที่เชื่อถือได้อย่างทันเวลา (คณะกรรมการมาตรฐานการสอบบัญชี สหพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ,มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 400 เรื่อง การประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีกับการควบคุมภายใน)

วัตถุประสงค์ของการควบคุมภายใน

ผู้กำกับดูแลฝ่ายบริหารและบุคลากรของหน่วยงานรับตรวจสอบให้ความสำคัญต่อวัตถุประสงค์ของการควบคุมภายในที่สำคัญ 3 ประการ ดังนี้

1. ประสิทธิภาพและประสิทธิผลของการปฏิบัติงาน (Operation Objective : O) เป็นการควบคุมที่มีวัตถุประสงค์เกี่ยวกับการเพิ่มประสิทธิภาพและประสิทธิผลในการปฏิบัติงาน เช่น การใช้ทรัพยากรอย่างเหมาะสม การดูแลรักษาทรัพย์สิน การป้องกันหรือลดความผิดพลาด ความเสียหาย การรั่วไหล การสิ้นเปลือง หรือการทุจริตในหน่วยรับตรวจ

2. ความเชื่อถือได้ของรายงานทางการเงินการบัญชี (Financial Reporting Objective : F) การควบคุมภายในที่มีวัตถุประสงค์ให้รายงานงบการเงินที่เผยแพร่ต่อสาธารณชน เป็นไปอย่าง

ถูกต้องเชื่อถือได้ และทันเวลา การจัดประเภทและเปิดเผยข้อมูลอย่างเหมาะสมเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี

3. การปฏิบัติตามกฎหมายและระเบียบที่เกี่ยวข้อง (Compliance Objective : C) ผู้บริหารต้องมั่นใจว่าองค์กรปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ หรือมติคณะรัฐมนตรีที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานของหน่วยรับตรวจ รวมทั้งการปฏิบัติตามนโยบาย และวิธีการปฏิบัติงานที่หน่วยรับตรวจได้กำหนดขึ้น(วันวิสาข พวงมะลิ,2554)

ประเภทของการควบคุมภายใน

ตามความหมายของคำจำกัดความของการควบคุมภายใน อาจจะขยายความได้เป็น 2 นัย คือ นัยหนึ่งเป็นการควบคุมภายในทางด้านการบัญชี(Internal Accounting Control) และอีกนัยหนึ่งเป็นการควบคุมภายในทางด้านการบริหาร(Administrative or Management Control)(รศ.จันทนา สาขากร และคณะ, การควบคุมภายในและการตรวจสอบภายใน: 2) ดังนี้

1. การควบคุมภายในทางด้านการบัญชี (Internal Accounting Control)

การควบคุมภายในทางด้านการบัญชี หมายถึง แผนการจัดองค์กร วิธีการ และมาตรการต่างๆ ที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการดูแลรักษาทรัพย์สิน การตรวจสอบความถูกต้องและเชื่อถือได้ของข้อมูลทางบัญชี การควบคุมดังกล่าวกำหนดขึ้นเพื่อให้เกิดความมั่นใจว่า

- 1.1 รายงานต่างๆที่เกิดขึ้นเป็นไปตามหลักเกณฑ์การอนุมัติที่ฝ่ายบริหารกำหนด
- 1.2 มีการบันทึกรายการที่เกิดขึ้นอย่างเพียงพอที่จะทำงบการเงินตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป หรือตามวัตถุประสงค์อื่น และสามารถทราบถึงรายละเอียดของทรัพย์สินที่อยู่ในความครอบครอง
- 1.3 การเข้าถึงตัวทรัพย์สินเป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่ฝ่ายบริหารกำหนด
- 1.4 มีการเปรียบเทียบทรัพย์สินที่มีอยู่จริงกับทรัพย์สินที่บันทึกไว้เป็นครั้งคราวและมีการดำเนินการอย่างเหมาะสมในกรณีที่เกิดความแตกต่างขึ้น

2. การควบคุมภายในทางด้านการบริหาร (Administrative or Management Control)

การควบคุมภายในทางด้านการบริหาร หมายถึง การควบคุมที่ไม่ได้จำกัดอยู่เพียงที่แผนการจัดการองค์กร แต่ได้รวมถึงวิธีการและมาตรการต่างๆที่จะทำให้การดำเนินงานมีประสิทธิภาพและส่งเสริมให้มีการปฏิบัติตามนโยบายที่ผู้บริหารวางไว้ด้วย การวางแผนและการกำหนดนโยบายหลัก การจัดการองค์กร การคัดเลือกพนักงาน การกำหนดอำนาจดำเนินการ การ

ฝึกอบรมพัฒนาพนักงาน และการรายงานผลการปฏิบัติงาน ซึ่งรายการดังกล่าวถือเป็นส่วนหนึ่งของการควบคุมด้านการบริหาร

องค์ประกอบของการควบคุมภายในตามแนวคิดของ COSO

การควบคุมภายในตามแนวคิดของ COSO มี 5 องค์ประกอบ ดังนี้ (สำนักบัญชีและตรวจสอบภายใน กรมบัญชีกลาง กระทรวงการคลัง, แนวปฏิบัติระบบราชการควบคุมภายในภาคราชการ: 6-21)

1. สภาพแวดล้อมของการควบคุม (Control Environment)
2. การประเมินความเสี่ยง (Risk Assessment)
3. กิจกรรมการควบคุม (Control Activities)
4. ข้อมูลสารสนเทศและการสื่อสาร (Information and Communication)
5. การติดตามและประเมินผล (Monitoring and Evaluation)

องค์ประกอบของการควบคุมภายในทั้ง 5 ประการนี้ จะมีความเกี่ยวเนื่องสัมพันธ์กัน โดยเริ่มจากแนวทางการดำเนินธุรกิจของผู้บริหารเชื่อมโยงไปสู่กระบวนการบริหารจัดการเพื่อให้บรรลุตามวัตถุประสงค์ของการควบคุมภายในที่กำหนด

1. สภาพแวดล้อมการควบคุม (Control Environment)

การควบคุมภายในจะบรรลุตามวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้เพียงใด ขึ้นอยู่กับประสิทธิภาพของสภาพแวดล้อมการควบคุมเป็นสำคัญ โดยสภาพแวดล้อมการควบคุมเป็นเรื่องของการควบคุมภายในที่กำหนดเป็น โครงสร้าง นโยบาย และระเบียบ วิธีปฏิบัติที่มีผลมาจากทัศนคติของผู้บริหาร รวมถึงสร้างความตระหนักให้บุคลากรเกิดจิตสำนึกที่ดีในการปฏิบัติงานตามความรับผิดชอบ

ปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อประสิทธิภาพของสภาพแวดล้อมการควบคุม มีดังนี้

1.1 ความซื่อสัตย์และจริยธรรม (Integrity and Ethical Values)

ความซื่อสัตย์และจริยธรรมเป็นเรื่องของจิตสำนึกและคุณภาพของคน ซึ่งจะเห็นว่าเป็นนามธรรม แต่ก็สามารถแสดงให้เห็นได้ โดยผู้บริหารต้องทำตนให้เป็นตัวอย่างทั้งคำพูดและการกระทำมีการกำหนดเป็นนโยบาย และข้อกำหนดด้านจริยธรรมไว้อย่างชัดเจน รวมถึงมีการกำหนดข้อห้ามอันจะถือว่าขาดความซื่อสัตย์และจริยธรรมที่มีให้พนักงานปฏิบัติ พร้อมกับแจ้งให้พนักงานทุกคนรับทราบและเข้าใจในนโยบาย ข้อกำหนด และข้อห้ามที่กำหนดไว้

1.2 ความรู้ ความสามารถในการปฏิบัติงาน (Commitment to Competence)

การที่องค์กรมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลลดลง มิได้เกิดจากบุคลากรที่ไม่มีความรู้ความสามารถในการปฏิบัติงานเท่านั้น บุคลากรที่มีความรู้ความสามารถมากขึ้นไปก็อาจทำให้ประสิทธิภาพและประสิทธิผลขององค์กรลดลงได้เช่นกัน จึงจำเป็นต้องกำหนดระดับความรู้ความสามารถที่เหมาะสมกับหน้าที่ความรับผิดชอบ เพื่อให้เป็นเกณฑ์ในการพิจารณาบรรจุแต่งตั้ง โดยจัดทำบรรยาย หรือข้อกำหนดคุณลักษณะงาน (Job Description) ของแต่ละตำแหน่งงานไว้อย่างชัดเจน

1.3 การมีส่วนร่วมของคณะกรรมการบริหารและคณะกรรมการตรวจสอบ (Board of Directors and Audit Committee Participation)

คณะกรรมการบริหารมีหน้าที่จัดให้มีระบบการควบคุมภายในที่ดีขึ้นในองค์กรสำหรับคณะกรรมการตรวจสอบมีหน้าที่ตรวจสอบการปฏิบัติงานของคณะกรรมการบริหาร เพื่อให้การตรวจสอบเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ คณะกรรมการตรวจสอบจะต้องเป็นอิสระจากคณะกรรมการบริหารทั้ง คณะกรรมการบริหารและคณะกรรมการตรวจสอบจึงมีความสำคัญต่อบรรยากาศของการควบคุมโดยเฉพาะการส่งเสริมให้การตรวจสอบภายในและการสอบบัญชีเป็นไปอย่างมีอิสระ สามารถปฏิบัติงานได้ตามมาตรฐานของวิชาชีพ

1.4 ปรัชญาการบริหารและรูปแบบการปฏิบัติงาน (Management's Philosophy and Operating Style)

ปรัชญาการบริหารและรูปแบบการปฏิบัติงานมีผลกระทบต่อระบบการควบคุมภายในที่จัดให้มีขึ้นในองค์กร เนื่องจากผู้บริหารมีหน้าที่โดยตรงในการกำหนดนโยบาย จัดให้มีมาตรการและวิธีการควบคุมต่าง ๆ ดังนั้น ความแตกต่างด้านปรัชญาและรูปแบบการทำงานของผู้บริหาร เช่นผู้บริหารแบบอนุรักษ์นิยม หรือแบบกล้าได้ กล้าเสีย กล้าเสี่ยง จะเป็นตัวกำหนดระดับความเสี่ยงที่ยอมรับได้ในองค์กร

1.5 โครงสร้างการจัดองค์กร (Organizational Structure)

การจัดโครงสร้างองค์กรที่เหมาะสมกับขนาดและการดำเนินงานขององค์กร ทำให้ผู้บริหารสามารถวางแผน สั่งการ และควบคุมการปฏิบัติงาน ได้อย่างมีประสิทธิภาพและมีประสิทธิผล การจัดโครงสร้างขององค์กร นอกจากจะเป็นการแบ่งแยกหน้าที่และความรับผิดชอบของแต่ละหน่วยงานแล้วยังเป็นตัวกำหนดระดับความรู้และความสามารถของบุคลากรด้วย

1.6 วิธีมอบอำนาจและความรับผิดชอบ (Assignment of Authority and Responsibility)

บุคลากรในองค์กรต้องมีความเข้าใจเกี่ยวกับอำนาจหน้าที่และความรับผิดชอบของตน รวมถึงทราบว่างานของตนสัมพันธ์เกี่ยวข้องกับงานของผู้อื่นอย่างไร เพื่อป้องกันการปฏิบัติงาน

เข้าซ้อนหรือละเว้นการปฏิบัติงาน ดังนั้น องค์กรควรมีการจัดทำคำบรรยาย หรือข้อกำหนดคุณลักษณะงาน(Job Description) ของแต่ละตำแหน่งงานไว้อย่างชัดเจนเพื่อให้บุคลากรใช้อ้างอิงสำหรับการมอบอำนาจจะต้องให้เหมาะสมกับหน้าที่ความรับผิดชอบของแต่ละตำแหน่งงาน

1.7 นโยบายด้านทรัพยากรมนุษย์ (Human Resource Policies and Practices)

พฤติกรรมและอุปนิสัยของบุคลากรในองค์กรมีผลกระทบต่อประสิทธิภาพและประสิทธิผลของการควบคุมภายใน การกำหนดนโยบายด้านทรัพยากรมนุษย์ ตั้งแต่การคัดเลือกบุคลากรการประเมินผลการปฏิบัติงาน การฝึกอบรม การพัฒนาความรู้ การเลื่อนตำแหน่ง การกำหนดค่าตอบแทนและผลประโยชน์อื่น ๆ เพื่อให้ได้บุคลากรที่มีความรู้ ทักษะและความสามารถเหมาะสมกับหน้าที่ความรับผิดชอบ และรักษาไว้ซึ่งบุคลากรที่มีคุณภาพ

2. การประเมินความเสี่ยง (Risk Assessment)

การประเมินความเสี่ยงเป็นการประเมินเพื่อให้ทราบว่า องค์กรมีความเสี่ยงอย่างไร และความเสี่ยงนั้นๆ อยู่ในกิจกรรมหรือขั้นตอนใดของงาน มีผลกระทบต่อการบรรลุวัตถุประสงค์ขององค์กรมากน้อยเพียงใด เพื่อนำมาพิจารณากำหนดแนวทางที่จำเป็นต้องใช้เพื่อให้เกิดความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลว่า ความผิดพลาดหรือความเสียหายจะไม่เกิดขึ้น หรือหากเกิดขึ้นก็จะอยู่ในระดับที่ไม่เป็นอันตราย หรือไม่เป็นอุปสรรคต่อความสำเร็จตามวัตถุประสงค์ขององค์กร

องค์กรทุกองค์กรไม่ว่าจะประกอบกิจการในธุรกิจประเภทใด เป็นธุรกิจขนาดย่อม ขนาดกลาง หรือขนาดใหญ่ก็ตาม นอกจากต้องเผชิญกับความเสี่ยงตามรูปแบบของธุรกิจแล้วยังต้องเผชิญกับความเปลี่ยนแปลงที่อาจเกิดขึ้นได้ตลอดเวลา อาจเป็นความเปลี่ยนแปลงจากฝ่ายบริหารองค์กรเอง หรือจากฝ่ายบริหารประเทศ หรืออาจเป็นความเปลี่ยนแปลงจากสภาพเศรษฐกิจ สังคมกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับของทางราชการที่เกี่ยวข้อง ผู้บริหารจึงจำเป็นต้องได้ข้อมูลความเสี่ยงที่ถูกต้องตรงกับสภาพที่เป็นอยู่จริงในทุกขณะ เพื่อนำมากำหนดมาตรฐานหรือปรับเปลี่ยนเพื่อเสริมสร้างระบบการควบคุมภายในให้สอดคล้องและเหมาะสมกับสถานการณ์ ดังนั้น องค์กรจึงจำเป็นต้องทำการประเมินความเสี่ยง และต้องกระทำอย่างต่อเนื่องและสม่ำเสมอ

ปัจจัยสำคัญในการประเมินความเสี่ยง คือ ผู้ประเมินจะต้องเข้าใจในวัตถุประสงค์ขององค์กรโดยถ่องแท้ องค์กรต้องมีการกำหนดวัตถุประสงค์ไว้อย่างชัดเจนขึ้นก่อน โดยทั่วไปวัตถุประสงค์ขององค์กร 2 ระดับ ดังนี้

1. วัตถุประสงค์ระดับกิจการ (Entity-Wide Level Objectives) โดยรวม เป็นวัตถุประสงค์ของการดำเนินงานในภาพรวมขององค์กร

2. วัตถุประสงค์ระดับกิจกรรม (Activity-Level Objectives) เป็น วัตถุประสงค์เฉพาะของการดำเนินงานแต่ละกิจกรรมภายในองค์กรซึ่งต้องสอดคล้องและสนับสนุนวัตถุประสงค์ในภาพรวมขององค์กร

ขั้นตอนในการประเมินความเสี่ยง คือ

1. การระบุปัจจัยความเสี่ยง (Risk Identification)

การเข้าใจว่าองค์กรมีความเสี่ยงหรือไม่ จะไม่มีประโยชน์เพียงพอ ถ้าไม่สามารถระบุได้ว่าความเสี่ยงนั้นๆ มีสาเหตุจากปัจจัยอะไร เนื่องจากปัจจัยความเสี่ยงแต่ละชนิดมีผลกระทบไม่เท่าเทียมกัน ปัจจัยความเสี่ยงบางชนิดมีผลกระทบต่อวัตถุประสงค์ในระดับกิจการโดยรวม ในขณะที่บางชนิดมีผลกระทบในระดับกิจกรรมเท่านั้น นอกจากนี้ปัจจัยบางอย่างจะมีผลกระทบเพียงในระยะสั้น แต่ปัจจัยบางอย่างส่งผลกระทบในระยะยาว และปัจจัยบางชนิดมีผลกระทบทั้งในระยะสั้นแล้วต่อเนื่องไปจนถึงระยะยาว ดังนั้นจึงต้องทำความเข้าใจ และสามารถระบุได้ว่าความเสี่ยงนั้นๆ มีสาเหตุจากปัจจัยอะไร เป็นปัจจัยเสี่ยงที่เกิดขึ้นภายในองค์กร หรือเป็นปัจจัยภายนอก

2. การวิเคราะห์ความเสี่ยง (Risk Analysis)

เมื่อสามารถระบุปัจจัยความเสี่ยงได้แล้ว ขั้นตอนต่อไปคือการนำปัจจัยความเสี่ยงนั้นมาวิเคราะห์ว่ามีผลกระทบต่อองค์กรแค่ไหน เพียงใด โดยการกำหนดระดับความสำคัญของความเสียหายที่จะเกิดจากความเสี่ยงและโอกาสที่จะเกิดความเสี่ยงดังกล่าวว่ามีหรือไม่ ถ้ามี มีมากหรือน้อยเพียงใด เพื่อนำมาพิจารณาหาวิธีที่จะรับมือหรือจัดการกับความเสี่ยงที่มีสาระสำคัญ มีโอกาสที่จะเกิดสูง

3. การบริหารความเสี่ยง (Risk Management)

การบริหารความเสี่ยงเป็นการกำหนดแนวทางที่จะรับมือหรือจัดการกับความเสี่ยงที่มีสาระสำคัญ มีโอกาสที่จะเกิดสูงอย่างเหมาะสม โดยทั่วไปแล้วถ้าเป็นความเสี่ยงที่เกิดจากปัจจัยภายใน จะใช้วิธีจัดการระบบการควบคุมภายใน กรณีเป็นความเสี่ยงจากปัจจัยภายนอกจะใช้วิธีการบริหารความเสี่ยง

3. กิจกรรมการควบคุม (Control Activities)

กิจกรรมควบคุมเป็นนโยบาย มาตรการและวิธีดำเนินงานต่างๆ ที่ฝ่ายบริหารนำมาใช้เพื่อให้เกิดความมั่นใจว่ามาตรการต่างๆ ที่กำหนดขึ้นสามารถลด หรือควบคุมความเสี่ยงและได้รับการตอบสนองและปฏิบัติตาม กิจกรรมการควบคุมที่ระบุในรายงาน COSO ได้แก่

3.1 ฝ่ายบริหารกำหนดนโยบาย จัดทำแผน และการจัดทำงบประมาณ (Policies and Procedures) เพื่อใช้เป็นแนวทางในการปฏิบัติงาน เป็นเครื่องมือในการควบคุม ติดตาม และ

ประเมินผล ทั้งนี้โดยมีการกำหนดผลงานที่คาดหวังไว้อย่างชัดเจนทั้งในรูปจำนวนผลงานและระยะเวลาปฏิบัติตามแผนงานดังกล่าวเพื่อให้เกิดความชัดเจน

3.2 การสอบทาน โดยผู้บริหาร (Management Review) เป็นกิจกรรมการควบคุมที่ผู้บริหารเป็นผู้กระทำ โดยผู้บริหารระดับสูงจะใช้วิธีวิเคราะห์เปรียบเทียบผลการปฏิบัติงานจริงกับแผนงานงบประมาณที่ได้จัดทำไว้ล่วงหน้าเพื่อให้เห็นภาพรวมของการดำเนินงานว่ามีปัญหาใหญ่ๆ ในด้านใด เพื่อนำมาพิจารณาแก้ไข และเตรียมรับสถานการณ์ในอนาคตได้ ส่วนผู้บริหารระดับกลางก็ใช้วิธีสอบทานรายงานผลการปฏิบัติงานของพนักงานในสายการบังคับบัญชาของตนว่า การปฏิบัติงานเป็นไปตามนโยบาย แผนงานและงบประมาณ ตลอดจนวิธีปฏิบัติงานจริงเป็นไปตามระเบียบข้อบังคับที่กำหนด ซึ่งการสอบทานของผู้บริหารระดับกลางจะกระทำบ่อยครั้งเพียงใดขึ้นอยู่กับลักษณะของความเสี่ยง

3.3 การประมวลผลข้อมูล (Control Over Information Processing) ในที่นี้ครอบคลุมทั้งข้อมูลทางบัญชี การเงินและข้อมูลสำคัญอื่นๆ ที่จำเป็นสำหรับประกอบการตัดสินใจของผู้บริหารซึ่งต้องการข้อมูลที่ถูกต้อง สมบูรณ์ กระจัดรัด มีเนื้อหาเกี่ยวข้องกับ การตัดสินใจ และต้องได้ทันเวลาที่ ต้องการ ดังนั้น การควบคุมการประมวลผลข้อมูลจึงต้องเริ่มจากการอนุมัติรายการ การบันทึก รายการ การสอบย้อนข้อมูลระหว่างกัน การเก็บรักษา และควบคุมข้อมูลที่สำคัญ การออกแบบ และการใช้เทคโนโลยีที่เหมาะสมช่วยในการประมวลผลข้อมูล

3.4 การควบคุมทางกายภาพ (Physical Controls) คือ การดูแลรักษา และป้องกันทรัพย์สิน ที่มีตัวตน จากการถูกทำลายหรือสูญหาย และมีสภาพพร้อมเสมอสำหรับการทำงาน กิจกรรมการควบคุมจึงรวมทั้งวิธีที่ใช้เพื่อการป้องกัน ค้นหา แก้ไข และสนับสนุน เช่น การจัดให้มีสถานที่จัดเก็บอย่างปลอดภัย เหมาะสม การมีเวรยามรักษาการณ์ การตรวจนับ การเปรียบเทียบจำนวนจริงกับทะเบียนหรือหลักฐานทางการบัญชี การทำประกันภัย

3.5 การแบ่งแยกหน้าที่ (Segregation of Duties) เป็นการแบ่งแยกหน้าที่ระหว่างบุคคล หรือหน่วยงาน โดยจัดให้มีการสอบย้อนความถูกต้องระหว่างกัน ไม่ให้บุคคลคนเดียวปฏิบัติงาน ตั้งแต่ต้นจนจบ เพื่อป้องกันความเสี่ยงต่อข้อผิดพลาด และการทุจริต หรือการกระทำที่ไม่เหมาะสม ควรใช้ในกรณีทำงานมีลักษณะเสี่ยงต่อความผิดพลาดหรือเสียหายได้ง่าย โดยแยกหน้าที่การอนุมัติ การจดบันทึก การเก็บรักษา และการสอบทานออกจากกัน เช่น พนักงานคนเดียวไม่ควรมีหน้าที่อนุมัติการจ่ายเงิน เก็บรักษาเงิน นำเงินฝากธนาคาร บันทึกบัญชีธนาคาร ลูกหนี้ และจัดทำบพิสูจน์ ยอดเงินฝากธนาคาร

3.6 ดัชนีวัดผลการดำเนินงาน (Key Performance Indicator : KPI) เป็นเครื่องมือที่ใช้บ่งบอกให้ทราบว่าสถานะขององค์กรเป็นอย่างไรอยู่ในระดับที่น่าพอใจหรือไม่ ควรให้ความสนใจใน

เรื่องใดเป็นพิเศษ เพื่อนำมาพิจารณาสั่งการแก้ไขปัญหาได้ทันกาล ดัชนีวัดผลการดำเนินงานที่นิยมใช้มักอยู่ในรูปของอัตราส่วนต่างๆ ที่แสดงความสัมพันธ์ของข้อมูลทางการเงิน หรือการดำเนินงานอย่างหนึ่งกับข้อมูลอีกอย่างหนึ่ง

3.7 การจัดทำเอกสารหลักฐาน (Documentation) เป็นการควบคุมโดยกำหนดกิจกรรมหรือระบบงานที่มีความสำคัญ ต้องจัดทำเอกสารไว้เป็นหลักฐาน เอกสารทำหน้าที่เป็นตัวส่งผ่านข้อมูลในองค์กร และระหว่างองค์กรเป็นหลักฐานเพื่อใช้อ้างอิง ตรวจสอบหรือเป็นแนวทางให้ปฏิบัติงานได้อย่างถูกต้อง เช่น การทำสัญญาซื้อ-ขาย การจัดทำเอกสารระบบงาน การจัดทำคู่มือปฏิบัติงาน การกำหนดแบบฟอร์มเอกสาร ตลอดจนการกำหนดเลขที่เอกสารที่เรียงลำดับไว้ล่วงหน้า

3.8 การตรวจสอบการปฏิบัติงานอย่างเป็นทางการเป็นอิสระหรือการตรวจสอบภายใน เป็นวิธีหนึ่งในกิจกรรมการควบคุมโดยผู้ตรวจสอบต้องเป็นอิสระจากกลุ่มผู้รับผิดชอบงานหรือผู้ปฏิบัติงานนั้นๆ

4. ข้อมูลสารสนเทศและการสื่อสาร (Information and Communications)

ข้อมูลสารสนเทศ เป็นสิ่งจำเป็นสำหรับการบริหารงาน โดยเฉพาะอย่างยิ่งในยุคปัจจุบันซึ่งเป็นยุคที่ผู้สามารถได้ข้อมูลข่าวสารที่รวดเร็ว และถูกต้องจะสามารถช่วงชิงโอกาสได้ก่อนผู้อื่น ข้อมูลสารสนเทศ หมายรวมถึงข้อมูลข่าวสารทางการเงิน และข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานอื่นๆ ที่มาจากทั้งแหล่งข้อมูลภายในและแหล่งข้อมูลภายนอกองค์กร ข้อมูลสารสนเทศมีความสำคัญต่อการปฏิบัติงานของผู้บริหาร และผู้ปฏิบัติงานในทุกๆ ระดับ ผู้บริหารใช้ข้อมูลสารสนเทศในการพิจารณาสั่งการ และวางแผน ส่วนผู้ปฏิบัติงานใช้เพื่อเป็นเครื่องชี้้นำในการปฏิบัติงานตามหน้าที่และความรับผิดชอบ

ข้อมูลข่าวสารที่ดีซึ่งทุกองค์กรควรจัดให้มี ควรมีลักษณะดังนี้

- เหมาะสมกับการใช้ คือ มีเนื้อหาสาระที่จำเป็นต่อการตัดสินใจ
- มีความถูกต้อง สมบูรณ์ สะท้อนผลตามความเป็นจริง และมีรายละเอียดที่จำเป็น

ครบถ้วน

- เป็นปัจจุบัน คือ ให้ข้อมูลล่าสุด หรือใกล้เคียงกับวันที่ตัดสินใจมากที่สุด

- ทันเวลา คือ ได้ข้อมูลที่ต้องการทันเวลาที่จะใช้

- เหมาะสมในการเข้าถึง คือ ควรง่ายสำหรับผู้เกี่ยวข้องสมควรเข้าถึง และมีระบบการ

ควบคุมป้องกันสำหรับผู้ไม่มีหน้าที่เกี่ยวข้องไม่ให้เข้าถึงข้อมูลดังกล่าว

การสื่อสาร หมายความว่ารวมทั้งการสื่อสารกับบุคคลหรือหน่วยงานทั้งภายใน และภายนอกองค์กร ข้อมูลสารสนเทศจะมีประโยชน์เมื่อองค์กรมีระบบการสื่อสารที่สามารถส่งถึงผู้สมควรได้รับ และสามารถนำข้อมูลไปใช้เป็นประโยชน์ได้ การสื่อสารที่ดีต้องเป็นการสื่อสารสองทาง คือ มีการรับและส่งข้อมูลแบบโต้ตอบกันได้ การติดต่อสื่อสารทั้งภายใน และภายนอกองค์กร ควรมีการประเมินเป็นระยะๆ อย่างสม่ำเสมอ เพื่อทราบประสิทธิภาพ และประสิทธิผลของระบบการสื่อสารที่องค์กรใช้อยู่

5. การติดตามและประเมินผล (Monitoring)

การเปลี่ยนแปลงของสถานการณ์ที่เกิดขึ้นทั้งจากภายในและภายนอกองค์กร อาจทำให้ระบบการควบคุมภายในมีประสิทธิภาพลดลง จึงต้อง

5.1 การติดตาม เป็นการควบคุมและกำกับดูแลของฝ่ายบริหารเพื่อติดตามตรวจสอบผลความก้าวหน้าของการดำเนินงานว่าเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพหรือไม่ เพียงใด และมีปัญหาอุปสรรคที่ต้องได้รับการปรับปรุงแก้ไขอย่างไร

5.2 การประเมินผล ระบบการควบคุมภายในที่นำไปใช้ในระยะเวลาพอสมควรแล้วควรจัดให้มีการประเมินผลว่าระบบการควบคุมภายในนั้นยังเหมาะสมที่จะใช้ต่อไปหรือไม่ โดยผู้ประเมินผลต้องไม่มีส่วนเกี่ยวข้องกับการกำหนดระบบการควบคุมภายใน เพื่อมีความอิสระในการรายงานผลการประเมินและให้จัดทำรายงานเสนอต่อผู้บริหาร โดยชี้แจงให้ทราบถึงข้อบกพร่องที่ค้นพบ หรือสาเหตุของความแตกต่างระหว่างผลการดำเนินงานจริงกับการประมาณการ และผู้ที่ต้องรับผิดชอบ รวมทั้งเสนอให้มีการสั่งการเพื่อแก้ไขต่อไป

จุดอ่อน ข้อบกพร่อง หรือปัญหาที่พบในระหว่างการติดตามผลอย่างต่อเนื่องและการประเมินรายครั้งจะต้องได้รับการสื่อสาร ไปยังผู้ที่รับผิดชอบหน้าที่นั้นๆ และผู้บังคับบัญชาที่เหนือผู้นั้นขึ้นไปอย่างน้อยหนึ่งระดับ ข้อตรวจพบที่สำคัญจะต้องรายงานไปยังผู้บริหารในระดับที่มีอำนาจในการตัดสินใจแก้ไขปัญหานั้น ได้เมื่อผู้บริหารได้รับรายงานการติดตามและการประเมินผลควรดำเนินการดังนี้

1. ประเมินข้อตรวจพบ ข้อบกพร่องและข้อเสนอแนะที่ได้จากการตรวจสอบและการสอบทานอื่นๆ โดยทันที

2. กำหนดมาตรการที่เหมาะสมสำหรับการดำเนินการตามข้อตรวจพบและข้อเสนอแนะที่ได้รับจากการตรวจสอบและการสอบทาน

3. ดำเนินมาตรการต่างๆ ที่กำหนดขึ้นเพื่อจัดการหรือแก้ไขปัญหาที่ได้รายงานให้ผู้บริหารระดับเหนือกว่าทราบภายในระยะเวลาที่กำหนด กระบวนการแก้ไขปัญหาระดับเริ่มต้นที่การรายงานผล

การตรวจสอบหรือผลการสอบทานต่อผู้บริหารในระดับเหนือกว่าและเสร็จสิ้นลงเมื่อมาตรการที่ใช้ก่อให้เกิดการแก้ไขข้อบกพร่องที่พบ การปรับเปลี่ยนในทางที่ดีขึ้น หรือการชี้แจงถึงเหตุผลที่ไม่จำเป็นต้องดำเนินการใดๆ กับข้อตรวจพบ และข้อเสนอแนะ

การควบคุมภายในตามแนวคิดของ COSO สรุปได้ดังนี้

1. การควบคุมภายในเป็นเรื่องของระบบหรือกระบวนการที่ต้องทำ
2. การควบคุมภายในจะดีหรือไม่ดีขึ้นอยู่กับคน
3. ให้ความสำคัญกับการควบคุมภายในเรื่องจริยธรรม และคุณภาพของคน มุ่งให้เกิดจิตสำนึก มากกว่าให้กำหนดเชิงบังคับ
4. การควบคุมภายในที่ดีไม่ได้เป็นหลักประกันว่าจะไม่มีความเสียหายเกิดขึ้น แต่เป็นการให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผล ว่าองค์กรจะสามารถบรรลุวัตถุประสงค์ของการควบคุมที่ได้กำหนดไว้
5. กิจกรรมการควบคุมหนึ่งอาจสนองวัตถุประสงค์หนึ่งหรือหลายวัตถุประสงค์ก็ได้
6. ผู้บริหารและผู้ตรวจสอบภายในมีหน้าที่ในการติดตามผลของระบบการควบคุมภายใน

แนวคิดเกี่ยวกับประสิทธิผลของการควบคุมภายใน (วันวิสาข์ พวงมะลิ, 2554)

ความหมายของประสิทธิผล

การดำเนินกิจการของทุกองค์กรมีวัตถุประสงค์เพื่อให้บรรลุเป้าหมายที่ตั้งไว้ จึงถือว่าเป็นความสามารถขององค์กรในการได้มาและใช้ประโยชน์จากทรัพยากรที่มีจำกัดให้เป็นประโยชน์สูงสุดเท่าที่จะเป็นไปได้ในการปฏิบัติตามเป้าหมายนั้นๆ หรือเรียกว่าก่อให้เกิดประสิทธิผลนั่นเอง (อรุณ รักรธรรม, 2525)

ความหมายของคำว่า ประสิทธิภาพ(Effectiveness) หมายถึง ความสามารถที่จะบริหารงานให้ได้ผลผลิต(output) มากสุดเมื่อเทียบกับวัตถุประสงค์และเป้าหมายที่ฝ่ายบริหารกำหนดไว้ตามสมควร

ประสิทธิผล = ทางเลือกที่ผลลัพธ์ที่ได้ < เป้าหมายที่กำหนดไว้

ประสิทธิผลของการควบคุมภายในจะเกิดขึ้น เมื่อผู้บริหารได้สั่งการในลักษณะที่จะให้ความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลว่า องค์กรจะบรรลุวัตถุประสงค์และเป้าหมายที่กำหนดไว้ โดยการอนุมัติรวมถึงการอนุญาตให้กระทำกิจกรรม การติดตามผลการปฏิบัติงาน และการหาหลักฐานยืนยันว่ากระบวนการปฏิบัติงานเป็นไปตามแผนหรือรูปแบบที่กำหนดไว้

การประเมินผลการควบคุมภายใน

(กรมบัญชีกลาง, 2547) การประเมินการควบคุมภายใน หมายถึง การพิจารณาถึงผลสัมฤทธิ์ของระบบการควบคุมภายในที่มีอยู่ในหน่วยงาน โดยการเปรียบเทียบผลการปฏิบัติงานกับระบบการควบคุมภายในที่กำหนดไว้ว่ามีความสอดคล้องหรือไม่ เพียงใด และสอบทานระบบการควบคุมภายในของหน่วยงานว่ายังมีความเหมาะสมกับสภาพแวดล้อมในปัจจุบันหรือไม่ รวมทั้งวิเคราะห์และหาสาเหตุที่เกิดขึ้น เพื่อสรุปผลพร้อมทั้งนำเสนอข้อเสนอนำเสนอแนะในการปรับปรุงการควบคุมภายในของหน่วยงานให้มีประสิทธิผลและมีประสิทธิภาพมากขึ้น

วัตถุประสงค์ของการประเมินผลระบบการควบคุมภายใน มีดังนี้

1. เพื่อให้ทราบว่าระบบการควบคุมภายในที่มีอยู่สามารถป้องกันหรือลดความเสี่ยงได้หรือไม่ อย่างไร
2. เพื่อให้ทราบว่า การปฏิบัติงานตามระบบควบคุมภายในที่กำหนดได้ผลสำเร็จตามเป้าหมายหรือวัตถุประสงค์ที่วางไว้ อย่างมีประสิทธิภาพ ประสิทธิผล และคุ้มค่าหรือไม่เพียงใด
3. เพื่อให้มีการปรับปรุงหรือแก้ไขระบบการควบคุมภายในได้อย่างเหมาะสม ทันเวลา และสอดคล้องกับสถานการณ์ที่เปลี่ยนแปลงไป

หลักการพื้นฐานในการประเมินผล

สิ่งสำคัญประการหนึ่งที่ต้องตรวจสอบภายในหรือผู้ประเมินผลจะต้องทราบ คือ การประเมินผลระบบการควบคุมภายในจะประกอบไปด้วยหลักการพื้นฐานที่สำคัญ ได้แก่

1. วัตถุประสงค์และเป้าหมายในการควบคุมภายใน รวมถึงระดับความเสี่ยงที่ผู้บริหารยอมรับได้ของหน่วยงานหรือกิจกรรมในแต่ละเรื่องจะต้องมีความชัดเจน เพื่อให้สามารถประเมินผลได้ว่าระบบการควบคุมภายในที่มีอยู่จะบรรลุตามวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้ได้มากน้อยเพียงใด
2. ระดับความมีประสิทธิภาพของการควบคุมภายในแต่ละหน่วยงานที่พิจารณาว่าดีมีความเพียงพอและเหมาะสมอาจมีความแตกต่างกัน แม้ว่าจะเป็นการควบคุมภายในในเรื่องเดียวกัน เนื่องจากในแต่ละหน่วยงานจะมีโครงสร้าง สภาพแวดล้อม และวิธีการปฏิบัติงานที่ไม่เหมือนกัน ดังนั้นการควบคุมภายในที่ดีในหน่วยงานหนึ่ง อาจไม่สามารถนำไปใช้ได้ผลดีกับอีกหน่วยงานหนึ่ง หรือแม้แต่การควบคุมภายในของหน่วยงานหนึ่งที่เคยถือว่าดีมาก ซึ่งอาจเป็นผลมาจากสภาพแวดล้อมหรือวิธีการทำงานที่เปลี่ยนไป

3. กระบวนการของการประเมินผลระบบการควบคุมภายใน ควรมีการดำเนินงานอย่างเป็นระบบ มีขั้นตอนหรือวิธีการที่ชัดเจน เพื่อให้ผลสรุปจากการประเมินผลระบบการควบคุมภายในเป็นที่น่าเชื่อถือและได้รับการยอมรับ รวมทั้งนำข้อมูลที่ได้ไปปรับปรุงหรือแก้ไขระบบการควบคุมภายในให้มีประสิทธิภาพและมีประสิทธิผลยิ่งขึ้น

4. ผลการประเมินระบบการควบคุมภายใน จะเป็นการแสดงถึงสภาพการควบคุมภายในของหน่วยงาน ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง ที่ทำการประเมินผลเท่านั้น ซึ่งอาจไม่ครอบคลุมตลอดระยะเวลาการดำเนินงานของหน่วยงานจากเหตุผลที่ว่า การควบคุมภายในจะต้องมีการปรับเปลี่ยนไปตามสภาพแวดล้อมหรือการที่ได้รับผลกระทบจากสถานการณ์ต่างๆที่เปลี่ยนแปลงไป

การวัดประสิทธิผล

การวัดประสิทธิผลสามารถทำได้โดยพิจารณาจาก (อนันต์ เกตุวงศ์: 2534)

1. วัดอุปสงค์ของแผน โดยเปรียบเทียบความสัมพันธ์ระหว่างความสำเร็จที่เกิดขึ้นจากการปฏิบัติตามแผนกับความสำเร็จของผู้วางแผนที่คาดว่าจะได้รับ และวัด โดยการนำเอาสถานะที่ได้จากการประเมินผลการปฏิบัติงานลบด้วยสถานะที่เป็นอยู่
2. ทรัพยากรที่ใช้ในการปฏิบัติตามแผน โดยเปรียบเทียบความสัมพันธ์ระหว่างจำนวนหรือปริมาณของทรัพยากรที่กำหนดไว้ว่าต้องใช้เท่าใดกับทรัพยากรที่ใช้ไปจริง
3. กิจกรรมที่กำหนดไว้กับกิจกรรมที่ทำจริง เปรียบเทียบผลงานที่ได้กับผลงานที่กำหนดไว้

ความสำคัญของการควบคุมภายใน

ผู้สอบบัญชีต่างยอมรับว่าการควบคุมภายในเป็นปัจจัยที่มีความสำคัญต่อการกำหนดขอบเขตการปฏิบัติงานตรวจสอบ โดยเฉพาะอย่างยิ่งการวางแผนการสอบบัญชีต้องคำนึงถึงประสิทธิภาพของการควบคุมภายใน และการพัฒนาการสอบบัญชีจากการตรวจสอบโดยละเอียดทุกรายการ มาเป็นการตรวจสอบโดยใช้วิธีการทดสอบ เป็นผลมาจากการที่ผู้สอบบัญชีให้ความสนใจ และยอมรับว่าการประเมินผลการควบคุมภายใน เป็นส่วนที่สำคัญประการหนึ่งของโครงสร้างการสอบบัญชีนั่นเอง

การควบคุมภายในจะช่วยให้มีการปฏิบัติตามนโยบายที่กำหนดไว้ นอกจากนี้การควบคุมภายในยังช่วยฝ่ายบริหารในการเก็บรักษาเอกสาร และบันทึกต่างๆ ทางบัญชี และการจัดทำบ

การเงินที่เหมาะสม และเชื่อถือได้ ซึ่งเป็นหน้าที่ และความรับผิดชอบที่สำคัญอันหนึ่งของฝ่ายบริหาร

ประโยชน์ของการควบคุมภายใน

พิจารณาได้เป็น 3 แนวทาง คือ

1. ประโยชน์สำหรับฝ่ายบริหาร คือ ระบบการควบคุมภายในที่ดีจะเป็นเครื่องมือช่วยให้ผู้บริหารมีความแน่ใจว่าพนักงานปฏิบัติงานถูกต้อง เชื่อถือได้

2. ประโยชน์สำหรับพนักงาน และลูกจ้าง คือ ระบบการควบคุมภายในจะเป็นเครื่องชี้แนวทางการปฏิบัติงานอย่างถูกต้อง เป็นไปตามนโยบายผู้บริหาร พร้อมทั้งเป็นเครื่องมือในการช่วยเพิ่มประสิทธิภาพของการปฏิบัติงาน

3. ประโยชน์สำหรับผู้สอบบัญชี และผู้ตรวจสอบภายใน จะใช้ประสิทธิภาพของระบบการควบคุมภายในเป็นปัจจัยที่สำคัญกำหนดขอบเขตตรวจสอบ หากกิจการมีระบบการควบคุมภายในที่ดีแล้วจะช่วยให้ผู้ตรวจสอบภายในหรือผู้สอบบัญชี ปฏิบัติงานได้อย่างรวดเร็วและมีประสิทธิภาพมากขึ้น

การมีเทคนิคในการควบคุมภายในที่ดี ถือเป็นองค์ประกอบที่สำคัญยิ่งที่ผู้บริหารพึงตระหนักซึ่งจะเริ่มจากการกำหนดนโยบายสูงสุดโดยคณะกรรมการบริหารของสถาบัน การพัฒนาและจัดดำเนินการตามนโยบาย การกำหนดข้อบังคับ การจัดทำคู่มือปฏิบัติงาน การให้คำแนะนำและการตัดสินใจ การตรวจสอบภายใน การสอบยันภายใน การรายงาน การฝึกอบรม และการมีส่วนร่วมของบุคลากร โดยทั่วไปแล้วการที่องค์กรมีการวางระบบควบคุมภายในอย่างดี และดำเนินการอย่างระมัดระวัง มักจะทำให้องค์กรดำเนินไปอย่างราบรื่น ประหยัด มีประสิทธิภาพ และบรรลุผลตามเป้าหมาย (คณพร บุญพารอด , 2547)

ปัจจัยในการพิจารณาตัดสินใจให้มีระบบการควบคุมภายใน

ในการดำเนินธุรกิจทุกประเภท กิจการจะต้องยอมรับความจริงว่าทุกขั้นตอนของการดำเนินงานย่อมมีโอกาสที่จะเกิดความเสียหายได้เสมอ ซึ่งอาจจะมากหรือน้อย ขึ้นอยู่กับลักษณะของธุรกิจ และกลไกการบริหารงานภายในของกิจการนั้นๆ ความเสียหายจำนวนเล็กน้อยๆ ถือว่าเป็นเรื่องธรรมดาที่อาจเกิดขึ้นได้เสมอ ดังนั้น การจัดให้มีระบบการควบคุมภายในเพื่อป้องกัน หรือเพื่อช่วยลดความเสี่ยงต่อความเสียหาย จึงเป็นกระบวนการตัดสินใจที่สำคัญยิ่งประการหนึ่งซึ่งผู้บริหารจะต้องใช้ดุลยพินิจอย่างรอบคอบว่า เมื่อใดองค์กรของตนจำเป็นต้องจัด

ให้มีระบบการควบคุมภายในลักษณะใด ชนิดใดขึ้นมา ปัจจัยในการพิจารณาตัดสินใจให้มีระบบการควบคุมภายใน ลักษณะใด ชนิดใดขึ้นมา สรุปได้เป็น 3 ประการ

1. โอกาสที่จะเกิดความเสี่ยงหรือความเสียหาย

ผู้บริหารจะวิเคราะห์ว่ามีขั้นตอนการปฏิบัติงานใดบ้างที่อาจเกิดความเสี่ยง การรั่วไหล หรือการทุจริตได้ง่าย และความถี่ของการเกิดความเสี่ยงดังกล่าวมีมากน้อยเพียงใด

2. ขนาดความรุนแรงของความเสี่ยง

ผู้บริหารจะพิจารณาว่า ความเสี่ยงต่อความเสียหายที่มีโอกาสเกิดขึ้นนั้น มีขนาดความรุนแรงมากน้อยเพียงใด ขนาดของความเสี่ยงถ้าเป็นจำนวนเงินสูงหรือมีส่วนเกี่ยวข้องกับชีวิตมนุษย์ หรือเป็นเรื่องชื่อเสียงของกิจการมากเพียงใด ความจำเป็นที่จะต้องให้มีระบบการควบคุมภายในที่ดี ก็ย่อมจะยิ่งมีมากขึ้นเพียงนั้น

3. ค่าใช้จ่ายในการป้องกันหรือลดความเสี่ยง

เมื่อใดที่ฝ่ายบริหารตัดสินใจให้มีระบบการควบคุมภายใน ไม่ว่าจะเป็นลักษณะหรือประเภทใดก็ตาม กิจการจะมีค่าใช้จ่ายเกิดขึ้นทันทีที่ต่างๆ ที่ประโยชน์ที่จะได้รับจากการจัดให้มีระบบการควบคุมภายในนั้นยังไม่อาจมองเห็นได้ เนื่องจากยังไม่มีความเสี่ยงเกิดขึ้น การวิเคราะห์เพื่อหาความคุ้มค่าของจำนวนเงินที่จ่ายเพื่อจัดให้มีระบบการควบคุมภายในบางครั้งจึงเป็นเรื่องยากที่จะวัดได้ ดังนั้น ผู้บริหารจึงต้องพิจารณาให้รอบคอบโดยใช้ดุลยพินิจเป็นกรณีๆ ไป และพิจารณาคือว่ากิจการมีความสามารถทางการเงินเพียงพอหรือไม่ ที่จะรับภาระค่าใช้จ่ายดังกล่าวมาประกอบด้วย

ปัญหาที่ทำให้ระบบการควบคุมภายในไม่ได้ผล

- (1) การละเลยหรือหลีกเลี่ยงการปฏิบัติตามระเบียบหรือระบบ
- (2) การข้ามขั้นตอนของผู้มีอำนาจ
- (3) ระบบและระเบียบล้าสมัยไม่เหมาะสมหรือไม่ได้ให้ข้อมูลที่เพียงพอ
- (4) ผู้บริหารไม่ได้ให้ความสำคัญต่อบัญชีและรายงานทางการเงิน
- (5) ยอมรับความบกพร่องโดยไม่ปรับปรุงแก้ไข
- (6) มุ่งแก่มากกว่าป้องกัน
- (7) ขาดการประสานงานในระหว่างกัน

การควบคุมภายในเป็นปัจจัยสำคัญที่อยู่เบื้องหลังความสำเร็จของทุกองค์กรจึงเป็นหน้าที่ของผู้บริหารต้องจัดสภาพแวดล้อมขององค์กรพร้อมทั้งต้องปลูกจิตสำนึกให้ผู้บังคับบัญชาทุก

ระดับตระหนักถึงความสำคัญของการควบคุมภายใน โดยร่วมมือร่วมใจกันปฏิบัติงานอย่างเต็มกำลังเพื่อให้ระบบการควบคุมภายในทำหน้าที่ได้ผลตามวัตถุประสงค์

งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

- ① ✓ ชุตินา เลิศลภศิริ (2551) ได้ศึกษาปัจจัยที่มีผลต่อระบบควบคุมภายในด้านการเงินและบัญชีของมหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลรัตนโกสินทร์ มีวัตถุประสงค์เพื่อทราบปัจจัยที่มีผลต่อระบบควบคุมภายในด้านการเงินและบัญชีของมหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลรัตนโกสินทร์ ตามระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน ว่าด้วยการกำหนดมาตรฐานการควบคุมภายใน พ.ศ. 2544 หรือ ตามแนว COSO จากการศึกษาค้นคว้า ปัจจัยของการควบคุมภายในด้านเทคโนโลยีสมัยใหม่มีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันอย่างมีนัยสำคัญกับองค์ประกอบของระบบควบคุมภายในด้านสารสนเทศและการสื่อสาร ปัจจัยของการควบคุมภายในด้านโครงสร้างองค์กรมีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันอย่างมีนัยสำคัญกับองค์ประกอบของระบบควบคุมภายในด้านการติดตามและประเมินผล ปัจจัยของการควบคุมภายในด้านความซื่อสัตย์และจริยธรรม มีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันอย่างมีนัยสำคัญกับองค์ประกอบของระบบควบคุมภายใน ด้านกิจกรรมการควบคุม ส่วนปัจจัยของการควบคุมภายในด้านกฎระเบียบข้อบังคับพบว่าไม่มีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันอย่างมีนัยสำคัญ กับองค์ประกอบของระบบควบคุมภายในด้านใดเลย

อารีวรรณ เย็นสถิต (2548) ได้ศึกษาการประเมินระบบควบคุมภายในสำหรับธุรกิจผลิต : กรณี ศึกษาบริษัท อิเล็กทรอนิกส์ พรินซ์ จำกัด มีวัตถุประสงค์เพื่อประเมินระบบควบคุมภายในของบริษัท อิเล็กทรอนิกส์ พรินซ์ จำกัด โดยยึดหลักการประเมินตามแนวทางของ COSO และเพื่อศึกษาถึงจุดควบคุมหรือวิธีการควบคุมอื่นที่บริษัทกรณีศึกษานำมาใช้ทดแทนวิธีการควบคุมภายในตามหลักเกณฑ์ของ COSO จากการศึกษาค้นคว้า บริษัทมีระบบควบคุมภายในที่เพียงพอและเหมาะสม ในด้านสภาพแวดล้อม ด้านการบริหารความเสี่ยง ด้านสารสนเทศและการสื่อสาร ยกเว้นด้านการตรวจติดตามผลและประเมินผลอิสระในการประเมินผลที่เกี่ยวเนื่องกับกิจกรรมการควบคุม มีวิธีการทดแทนการควบคุมภายในอย่างอื่นได้อย่างเหมาะสม มีกิจกรรมที่ควรแก้ไขปรับปรุงให้สอดคล้องกันระหว่างทรัพยากรที่เสียไปกับประโยชน์ที่จะได้มา บริษัทจะต้องทำการแก้ไขปรับปรุงระบบควบคุมภายใน ในเรื่องของการที่บริษัทไม่มีระเบียบการปฏิบัติงานเกี่ยวกับสินค้าเสื่อมคุณภาพ ไม่ได้กำหนดนโยบายการตลาดที่ชัดเจน ไม่มีการกำหนดมาตรฐานการปฏิบัติงานของพนักงาน ไม่ได้จัดทำมาตรฐานการผลิตทั้งในด้านวัตถุดิบ แรงงาน และค่าใช้จ่ายการผลิต และไม่มีการกำหนดดัชนีชี้วัดผลการดำเนินงานเพื่อควบคุมระบบการผลิต

ชเนตตี คงปรีชา (2551) ได้ทำการศึกษาเรื่อง ระบบการควบคุมภายในของสหกรณ์ออมทรัพย์ กรณีศึกษาสหกรณ์ออมทรัพย์ ปตท. จำกัด และสหกรณ์ออมทรัพย์ไทยออยล์ จำกัด ผลการศึกษาสรุปได้ว่า สหกรณ์ทั้ง 2 แห่ง มีการนำหลักการควบคุมภายในที่ดีมาใช้ในสหกรณ์จึงทำให้เกิดข้อผิดพลาดทั้งที่เจตนาและไม่เจตนาจากการปฏิบัติหน้าที่มีน้อยมาก สหกรณ์ออมทรัพย์ ปตท. จำกัด และสหกรณ์ไทยออยล์ จำกัด มีลักษณะการดำเนินงานที่คล้ายกัน มีระบบการควบคุมภายในที่ดี แต่สหกรณ์ควรมีการแก้ไขเพื่อให้มีประสิทธิภาพและเกิดประสิทธิผลสูงสุดตามข้อเสนอแนะ เพื่อช่วยให้สมาชิกหรือบุคคลทั่วไปได้รับประโยชน์จากการปรับปรุงครั้งนี้

นพวรรณ พุติตระกูล (2544) ได้ศึกษาเปรียบเทียบแนวคิดด้านการควบคุมภายในของ COSO และระบบการควบคุมภายในของธนาคารออมสิน มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาเปรียบเทียบแนวคิดด้านการควบคุมภายในของ COSO กับระบบการควบคุมภายในของธนาคารออมสินที่ใช้ปฏิบัติอยู่ในปัจจุบัน จากการศึกษาพบว่า ระบบการควบคุมภายในของธนาคารออมสินมีความคล้ายคลึงกันในแต่ละองค์ประกอบของการควบคุมภายในตามแนวคิด ของ COSO แต่จะมีความแตกต่างในส่วนของปัจจัยย่อยขององค์ประกอบ ได้แก่ ธนาคารออมสินไม่มีวิธีการที่ชัดเจนในการสร้างบรรยากาศในการควบคุมหรือมาตรการสร้างความเข้าใจให้บุคลากรมีจิตสำนึกที่ดีในการควบคุมรวมถึงการขาดแคลนบุคลากรที่เกี่ยวข้องกับการบัญชีของสำนักงาน ซึ่งบุคลากรที่มีอยู่ไม่มีความรู้และทักษะที่เหมาะสมกับปริมาณงาน และความซับซ้อนของกิจกรรมและระบบงานที่เกี่ยวข้อง นอกจากนี้ธนาคารไม่มีการกำหนดวิธีการในการประเมินผลกระทบที่มีต่อการปฏิบัติงานเมื่อมีการเปลี่ยนแปลง โยกย้ายรวมถึงการปรับโครงสร้างขององค์กร ในส่วนของกิจกรรมการควบคุม ไม่มีความแตกต่างกันมากนัก ยกเว้นธนาคารยังไม่มีให้นำเอาเครื่องมือในการประเมินผลสมัยใหม่มาใช้ทางด้านสารสนเทศและการสื่อสาร พบว่าธนาคารมีการนำเอาระบบเครือข่ายสื่อสารภายในองค์กรมาใช้เพื่อให้เกิดระบบการสื่อสารทั่วถึงทั้งองค์กร ทั้งจากล่างสู่บน และจากบนลงล่างทำให้พนักงานสามารถเสนอความคิดเห็นเกี่ยวกับการปฏิบัติงานไปยังผู้บริหารได้โดยตรง มีการแต่งตั้งคณะกรรมการเพื่อทำหน้าที่รับเรื่องราวเกี่ยวกับพฤติกรรมไม่สุจริตโดยตรงโดยไม่ต้องผ่านผู้บังคับบัญชาตามลำดับชั้นและในส่วนของ การติดตามประเมินผลพบว่าแนวทางปฏิบัติของธนาคารมีความคล้ายคลึงกับแนวคิดของ COSO แต่วิธีปฏิบัติงานตรวจสอบในแต่ละครั้งมีผลกระทบการปฏิบัติงานประจำวันของพนักงาน

② มาลี พรหมชะอ่อน (2553) ได้ทำการศึกษา ปัจจัยที่มีผลต่อการควบคุมภายในของบริษัทจดทะเบียนในเขตนิคมอุตสาหกรรมจังหวัดพระนครศรีอยุธยา วัตถุประสงค์เพื่อศึกษาปัจจัยที่มีผลต่อระบบการควบคุมภายในของบริษัทจดทะเบียนในเขตนิคมอุตสาหกรรมจังหวัด

พระนครศรีอยุธยา โดยศึกษากลุ่มนิคมอุตสาหกรรมโรจนะ จังหวัดพระนครศรีอยุธยา ที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยผลการวิจัยพบว่า การควบคุมภายในของบริษัทจดทะเบียนในเขตอุตสาหกรรมจังหวัดพระนครศรีอยุธยา มีความแตกต่างกันด้านประเภทของกิจการ ระหว่างกิจการส่งออกสินค้า กับกิจการซื้อมาขายไป และมีความแตกต่างกันในด้านอายุการดำเนินงานของกิจการ ระหว่างกิจการที่มีอายุน้อยกว่า 1 ปี กับกิจการที่มีอายุ 10 ปี ขึ้นไป สำหรับด้านขนาดของกิจการไม่มีความแตกต่างกัน

รัญญกิจ ทรัพย์ประสม (2547) ได้ทำการศึกษาเรื่อง “การประเมินผลการควบคุมภายในของ COSO : กรณีศึกษาธนาคารแห่งประเทศไทย สำนักงานภาคเหนือ ส่วนเงินตรา” จากการศึกษาพบว่า การวิเคราะห์ระดับการประเมินการควบคุมภายในตามแนวคิดของ COSO ตามความเข้าใจของพนักงานส่วนเงินตรานั้น พนักงานมีความเข้าใจในแต่ละประเด็นในระดับดี เนื่องจากฝ่ายบริหารมีการกำหนดนโยบายและนำมาตรการต่างๆ มาปฏิบัติเพื่อลดหรือควบคุมความเสี่ยง มีการติดตาม การวัดผลและปรับปรุงแก้ไขแนวปฏิบัติให้สอดคล้องกับนโยบาย มีการนำระบบเทคโนโลยีที่ทันสมัยมาปรับใช้ให้เข้ากับสถานการณ์ที่เปลี่ยนแปลงไป เพื่อให้พนักงานได้รับข่าวสารที่รวดเร็วทันต่อเหตุการณ์ และสามารถเรียกใช้ข้อมูลได้ทันทีจากฐานข้อมูลของธนาคาร แต่การปรับปรุงเปลี่ยนแปลงในทุกๆ ด้านพร้อมกันทำให้ผู้บริหารไม่สามารถติดตาม ตรวจสอบการปฏิบัติงานอย่างสม่ำเสมอและเข้มงวด จึงทำให้ขาดความชัดเจนในประสิทธิผลการทำงาน ทำให้ขาดการพัฒนาคุณภาพการปฏิบัติงานอย่างเป็นระบบ และขาดความเชื่อมโยงในแต่ละระบบงาน

พรรัตน์ วงศ์ธีระธร (2553) ศึกษาปัจจัยที่มีผลต่อประสิทธิผลการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน บริษัท ปูนซิเมนต์ไทย จำกัด (มหาชน) พบว่าปัจจัยด้านการรับรู้เกี่ยวกับ กฎระเบียบ คำสั่ง และแนวทางในการปฏิบัติตรวจสอบอย่างชัดเจนจะส่งผลให้การตรวจสอบภายในมีคุณภาพมีความถูกต้องและความน่าเชื่อถือ เนื่องจากผู้ตรวจสอบภายในต้องจัดทำรายงานผลการตรวจสอบ เพื่อเสนอข้อแนะนำที่เป็นประโยชน์ในการปรับปรุงแก้ไขในเรื่องต่างๆ ดังนั้นการปฏิบัติงานอย่างมีมาตรฐานตามแนวทางการปฏิบัติงานที่ชัดเจน จะทำให้ผลการตรวจสอบภายในนั้นมีความถูกต้องและความน่าเชื่อถือ

✓ วันวิสาข์ พวงมะลิ (2554) ได้ศึกษาปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อประสิทธิผลของการควบคุมภายในตามแนวทาง COSO กรณีศึกษา การไฟฟ้าส่วนภูมิภาค เขต 1 (ภาคใต้) จังหวัดเพชรบุรี เพื่อให้เห็นภาพรวมของการควบคุมภายในของการไฟฟ้าส่วนภูมิภาคได้อย่างชัดเจน ผลการวิจัยพบว่า ปัจจัยด้านกฎระเบียบและการติดต่อสื่อสารเป็นปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อประสิทธิผลของการควบคุมภายใน

มากที่สุด เนื่องจากถ้าองค์กรมีการกำหนดระเบียบและคู่มือในการปฏิบัติงานที่มีความชัดเจน เข้าใจง่าย และไม่คลุมเครือ ก็จะทำให้พนักงานในองค์กรทุกคนเข้าใจและสามารถปฏิบัติงานได้จริงตามระเบียบและคู่มือการปฏิบัติงานขององค์กรอย่างถูกต้องและมีประสิทธิภาพ

สุวินชา การพัคซี (2555) ได้ศึกษาการวิเคราะห์ประสิทธิภาพการควบคุมภายในของสถานศึกษา สังกัดสำนักงานคณะกรรมการการอาชีวศึกษาในเขตกรุงเทพมหานคร ผลการวิจัยพบว่า ปัจจัยประชากรศาสตร์ ด้านอายุ ประสบการณ์การทำงาน มีผลต่อประสิทธิภาพการควบคุมภายในตามแนวคิดของ COSO ในด้านการประเมินความเสี่ยง ด้านสารสนเทศและการสื่อสาร การติดตามและการประเมินผล ปัจจัยประชากรศาสตร์ ด้านอายุ ประสบการณ์การทำงาน และระดับการศึกษา มีผลต่อประสิทธิภาพการดำเนินงาน โดยอายุและประสบการณ์การทำงานมีผลต่อคุณภาพของงาน ปริมาณของงาน เวลา วิธีการและค่าใช้จ่าย ส่วนระดับการศึกษา มีผลต่อคุณภาพของงานและปริมาณของงาน ปัจจัยการบริหาร ด้านความพร้อมของบุคลากรและการฝึกอบรมมีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกัน กับประสิทธิภาพการควบคุมภายในตามแนวคิดของ COSO ในด้านการประเมินความเสี่ยงในภาพรวมทั้งระดับปานกลาง ปัจจัยการบริหาร ด้านความพร้อมของบุคลากรและการฝึกอบรมมีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันกับประสิทธิภาพการดำเนินงาน ด้านคุณภาพของงานและปริมาณของงาน ในภาพรวมทั้งระดับปานกลาง

กมลวรรณ พุฒชาติ (2553) ได้ศึกษาปัจจัยที่มีความสัมพันธ์กับการควบคุมภายในโดยประเมินตนเอง (Control Self-Assessment CSA) ของสำนักงานทรัพย์สินส่วนพระมหากษัตริย์ ผลการวิจัยพบว่า ลักษณะทางประชากรศาสตร์ส่วนใหญ่เป็นผู้หญิง มีอายุระหว่าง 20-30 ปี สถานภาพโสด การศึกษาระดับปริญญาตรี ตำแหน่งบริหารระดับ 1-2 ระยะเวลาการปฏิบัติงานระหว่าง 1-5 ปี ความคิดเห็นของพนักงานที่มีต่อการควบคุมภายในตามแนวทางของ COSO ในภาพรวมมีความคิดเห็นในระดับมาก ด้านสภาพแวดล้อมการควบคุมมากที่สุด รองลงมาคือด้านกิจการควบคุม ด้านสารสนเทศและการสื่อสาร และเห็นด้วยปานกลางในด้านการติดตามและประเมินผล ด้านการประเมินความเสี่ยง ผลการทดสอบสมมติฐานพบว่า กลุ่มตัวอย่างที่มีอายุแตกต่างกัน มีความคิดเห็นต่อการควบคุมภายในตามแนวทางของ COSO ในด้านประเมินความเสี่ยงแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 ส่วนปัจจัยทางประชากรศาสตร์ด้านสถานภาพสมรส การศึกษา ตำแหน่ง และระยะเวลาการปฏิบัติงาน มีความคิดเห็นต่อการควบคุมภายในตามแนวทางของ COSO ไม่แตกต่างกัน

ศุภชัย ลีเลิศธรรม (2550) ได้ศึกษาความเป็นไปได้ในการนำระบบการควบคุมภายในตามแนวทาง COSO มาใช้กับการบริหารการไฟฟ้าส่วนภูมิภาค เขต 1 (ภาคใต้) จังหวัดเพชรบุรี ผลการวิจัยพบว่า ความเป็นไปได้ในการนำระบบการควบคุมภายในตามแนวทาง COSO มาใช้กับการบริหารงานของการไฟฟ้าส่วนภูมิภาค เขต 1 (ภาคใต้) จังหวัดเพชรบุรี โดยภาพรวมอยู่ในระดับปานกลาง ความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายในตามแนวทาง COSO ของพนักงานการไฟฟ้าส่วนภูมิภาค เขต 1 (ภาคใต้) จังหวัดเพชรบุรี โดยภาพรวมอยู่ในระดับน้อย ความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายในตามแนวทาง COSO ของพนักงานกับความเป็นไปได้ในการนำระบบการควบคุมภายในมาใช้กับการบริหารงานของการไฟฟ้าส่วนภูมิภาค เขต 1 (ภาคใต้) จังหวัดเพชรบุรี มีความสัมพันธ์เชิงบวกระดับต่ำมาก ปัจจัยด้านการบริหารกับความเป็นไปได้ในการนำระบบการควบคุมภายในตามแนวทาง COSO มาใช้กับการบริหารของการไฟฟ้าส่วนภูมิภาค เขต 1 (ภาคใต้) จังหวัดเพชรบุรี มีความสัมพันธ์เชิงบวกระดับสูงมาก

Davila (2005 : 223-248) ได้ศึกษาเกี่ยวกับการเกิดขึ้นของการควบคุมทางการบริหาร โดยมุ่งไปยังระบบทรัพยากรมนุษย์ในธุรกิจขนาดใหญ่ที่กำลังเติบโต พบว่า การนำเอาระบบการควบคุมทางการบริหารมาเป็นกุญแจสำคัญในการจัดการความตึงเครียดที่แพร่ขยายในธุรกิจใหม่ที่กำลังเติบโต โดยไม่คำนึงถึงความสำคัญขององค์กรอย่างมาก รายงานวิจัยนี้ได้สร้างทฤษฎีการควบคุมทางการบริหารที่มีอยู่ โดยมากจะมุ่งถึงการจัดการองค์การและการคาดหมายก่อนหน้าที่ยื่นอยู่กับการศึกษาภาคสนาม เพื่อค้นคว้าถึงวิธีที่ระบบที่ใช้กับองค์กรที่กำลังเจริญเติบโต เพื่อเสนอความคิดเห็นต่อทฤษฎีซึ่งจะดึงเอามาจากความเป็นผู้ประกอบการและวงจร ซึ่งแยกออกมาได้ 7 ตัวแปรเป็นตัวขับเคลื่อนระบบการจัดการคุณภาพ รวมถึงขนาดของหลักฐานจากฐานข้อมูลของการรับเอาระบบการจัดการทรัพยากรมนุษย์

Chang, Lew และ Tong (2001 : 311-327) ได้ศึกษาการควบคุมทางการบัญชีและการควบคุมทางการบริหารของจีนที่ถือปฏิบัติในธุรกิจครอบครัวที่มีชื่อเสียง พบว่า มีประเด็นที่สำคัญในการทำให้บรรลุวัตถุประสงค์ที่ชัดเจนในการควบคุมทางการบัญชีและทางการบริหาร ในธุรกิจมีการแบ่งแยกหน้าที่ การควบคุมเงินสด การใช้งบประมาณในการวางแผนและมีการปฏิบัติงานที่มีประสิทธิผลอย่างไรก็ตามปัจจัยด้านสังคมและวัฒนธรรมที่ยอมรับกันในสมัยนั้นมีผลในกาขัดขวางความมีประสิทธิผล ดังเช่น ในการปฏิบัติงานมีการถูกรบกวนงำโดยการดำรงรักษาไว้ซึ่งความเป็นอันหนึ่งอันเดียวกันกับสังคมแวดล้อม ในที่สุดก็นำไปสู่การมีอำนาจที่มากเกินไปของตัวบุคคล และกฎที่เข้มงวด ความยืดหยุ่นของค่าใช้จ่าย ผลลัพธ์ที่เกิดขึ้นนี้ควรมีการส่งเสริมให้เกิดความเข้าใจในการบริหารของธุรกิจครอบครัวในสังคมขึ้น