ส่วนที่หนึ่ง

แนวทางการติดตามประเมินผลการควบคุมภายใน
ตามระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน
ว่าด้วยการกำหนดมาตรฐานการควบคุมภายใน
พ.ศ. 2544 ข้อ 6

ส่วนที่หนึ่ง
แนวทางการติดตามประเมินผลการควบคุมภายใน

แนวทางการติดตามประเมินผลการควบคุมภายในตามระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินว่าด้วยการกำหนดมาตรฐานการควบคุมภายใน พ.ศ. 2544 ข้อ 6 แบ่งเป็น 2 หัวข้อ คือ

I. การติดตามประเมินผลการควบคุมภายใน

II. การวางแผนและการดำเนินการประเมินการควบคุมภายใน

I. การติดตามประเมินผลการควบคุมภายใน

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

- ระบบการควบคุมภายในที่วางไว้เพียงพอ เหมาะสม มีประสิทธิภาพและมีการปฏิบัติจริง
- การควบคุมภายในดำเนินไปอย่างมีประสิทธิผล
- ข้อตรวจพบจากการตรวจสอบและการสอบทานอื่นๆ ได้รับการแก้ไขอย่างเหมาะสมและทันเวลา
- การควบคุมภายในได้รับการปรับปรุงแก้ไขให้สอดคล้องกับสถานการณ์ที่เปลี่ยนแปลงไป

ข้อกำหนดตามมาตรฐานการควบคุมภายในนี้ เป็นเรื่องเกี่ยวกับการประเมินคุณภาพการปฏิบัติงานและประเมินประสิทธิผลของการควบคุมภายใน ซึ่งประเมินโดยบุคลากรที่เหมาะสม

เนื่องจากระบบการควบคุมภายในจะแทรกอยู่ในระบบการปฏิบัติงานประจำวันของแต่ละหน่วยงาน ดังนั้นเพื่อให้ความมั่นใจว่าการควบคุมภายในเหมาะสมและมีประสิทธิผลอยู่เสมอ ผู้บริหารจึงต้องติดตามผลการปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายในอย่างต่อเนื่อง เพื่อให้มีการปรับปรุงการควบคุมภายในหรือเปลี่ยนแปลงการควบคุมภายในตามความเหมาะสม ถึงแม้ว่าผู้บริหารรวมทั้งผู้ตรวจสอบภายในเป็นผู้รับผิดชอบในการติดตามประเมินผลการควบคุมภายในก็ตาม บุคลากรระดับปฏิบัติหรือบุคลากรอื่นๆ ที่มิได้ดำรงตำแหน่งบริหารก็มีส่วนสำคัญในการติดตามผลการควบคุมภายในระหว่างการปฏิบัติงานประจำวันด้วย 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 การติดตามผลระหว่างการปฏิบัติงานที่มีประสิทธิผลจะช่วยให้ความจำเป็นในการประเมินผลเป็นรายครั้งลดลง โดยปกติถ้าการติดตามประเมินผลจัดทำทั้งการติดตามผลในระหว่างการปฏิบัติงาน (Ongoing Monitoring) และการประเมินผลเป็นรายครั้ง (Separate Evaluation) จะทำให้เชื่อได้ว่าการควบคุมมีประสิทธิผลอยู่เสมอ

1. การติดตามผลในระหว่างการปฏิบัติงาน (Ongoing Monitoring)

กิจกรรมติดตามผลการควบคุมภายในในระหว่างการปฏิบัติงาน (การติดตามผลอย่างต่อเนื่อง) จะรวมอยู่ในการบริหารจัดการและการควบคุมดูแลการปฏิบัติงานตามปกติของหน่วยงาน เช่น การวิเคราะห์ผลต่างระหว่างแผนกับผลงานจริง การทดสอบความถูกต้อง การกระทบยอดรายการต่าง ๆ เป็นต้น ตัวอย่างกิจกรรมการติดตามผลในระหว่างการปฏิบัติงาน เช่น ผู้จัดการฝ่ายผลิตตรวจสอบรายงานผลการดำเนินงานแล้วสอบถามถึงความแตกต่างของรายงานผลการดำเนินงานในส่วนที่เกี่ยวกับการผลิต ถือว่าเป็นการติดตามผลการควบคุมที่จะทำให้มีการส่งเสริมประสิทธิผลของกระบวนการปฏิบัติงาน ดังนั้นการติดตามผลในระหว่างการปฏิบัติงานมักจะมีประสิทธิผลมากกว่าการประเมินผลเป็นรายครั้ง (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 ถึงแม้วิธีประเมินและเทคนิคการประเมินอาจแตกต่างกันไปแต่ละหน่วยงานแต่ก็ต้องเป็นไปตามรูปแบบของการประเมิน ในการประเมินผลผู้ประเมินจะต้องทำความเข้าใจหน่วยงานและภารกิจหลักของหน่วยงาน รวมทั้งพิจารณาถึงระบบการควบคุมภายในที่มีอยู่ว่าทำงานจริงอย่างไร เมื่อเปรียบเทียบกับการทำงานตามที่ออกแบบไว้ (เนื่องจากระบบการควบคุมที่ออกแบบไว้อาจมีการปฏิบัติจริงต่างไปจากที่กำหนดหรือเลิกปฏิบัติตามที่ออกแบบไว้ และบางครั้งอาจมีวิธีการปฏิบัติงานใหม่ ๆ แต่มิได้ระบุไว้ในคำอธิบายวิธีการปฏิบัติงาน) และพิจารณาปรับปรุงแก้ไขจุดบกพร่องที่พบ ดำเนินการวิเคราะห์การควบคุมภายใน และการทดสอบการปฏิบัติจริงกับเกณฑ์ หรือมาตรฐานที่ตั้งไว้ ประเมินและพิจารณาผลการทดสอบเพื่อให้ความเห็นว่าการควบคุมภายในให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่าบรรลุวัตถุประสงค์ตามที่กำหนดไว้หรือไม่

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

2.4 การทดสอบ

การทดสอบความน่าเชื่อถือของระบบการควบคุมภายในเป็นส่วนสำคัญของการประเมินผล การทดสอบนี้สามารถทำได้ทั้งการประเมินผลแบบต่อเนื่อง (Ongoing) และแบบประเมินเป็นครั้งคราว (Periodic) เช่น การสอบทานรายการต่าง ๆ การทดสอบการปฏิบัติงาน การทดสอบเพิ่มเติมจะรวมถึงการสอบถามบุคคลที่เหมาะสม สังเกตการณ์การแบ่งแยกหน้าที่ปฏิบัติงานที่เกี่ยวข้องกับการควบคุมและตรวจสอบความถูกต้อง เป็นต้น

ผลการทดสอบเหล่านี้ จะได้รับการสอบทานโดยฝ่ายบริหารเพื่อประเมินความสำคัญของข้อบกพร่องที่พบ และจัดทำแผนการปรับปรุงแก้ไข และติดตามผลการปรับปรุงแก้ไขตามแผน เพื่อให้มั่นใจว่าข้อบกพร่องหรือจุดอ่อนได้รับการปรับปรุงแก้ไขแล้ว

ในการประเมินเป็นรายครั้งควรเน้นที่วัตถุประสงค์ระดับหน่วยงาน และวัตถุประสงค์ระดับกิจกรรมซึ่งวัตถุประสงค์ระดับหน่วยงานควรเชื่อมโยงกับวัตถุประสงค์ระดับกิจกรรมของหน่วยงาน โดยวัตถุประสงค์ของแต่ละกิจกรรมจะต้องสนับสนุนและสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ระดับหน่วยงาน

แนวปฏิบัติในการติดตามประเมินผลการควบคุมภายใน

1. การติดตามผลในระหว่างการปฏิบัติงาน (Ongoing Monitoring)

1.1 กำหนดนโยบายและวิธีปฏิบัติ เพื่อให้ฝ่ายบริหารสามารถติดตามความน่าเชื่อถือของระบบการรายงาน

ก. มีการสอบทานรายงานเป็นครั้งคราว เพื่อให้มั่นใจว่าข้อมูลในรายงานถูกต้องเชื่อถือได้ และรายงานนั้นให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์และเกี่ยวข้องกัน

ข. มีการสอบยันหรือกระทบยอดข้อมูลด้านการดำเนินงานกับข้อมูลที่ได้จากระบบการรายงานทางการเงิน

ค. กำหนดให้บุคลากรระดับปฏิบัติรับผิดชอบต่อความถูกต้องของรายงานทางการเงินโดยให้ลงนามรับรองความถูกต้องของรายงานทางการเงินและรับผิดชอบเมื่อมีข้อผิดพลาดเกิดขึ้น

1.2 กำหนดนโยบายและวิธีปฏิบัติงานเพื่อให้มั่นใจว่า ในการปฏิบัติงานตามปกติของบุคลากรได้รับข้อมูลที่ถูกต้องเกี่ยวกับการตรวจสอบภายในและการควบคุมภายใน

ก. จัดให้มีการส่งสำเนารายงานการตรวจสอบภายใน และรายงานการประเมินผลการควบคุมภายในให้กับเจ้าหน้าที่

ข. ให้เจ้าหน้าที่มีส่วนร่วมในการกำหนดวิธีการควบคุมและประเมินระบบการควบคุมภายใน

1.3 จัดให้มีวิธีปฏิบัติเพื่อติดตามข้อมูลที่ได้รับจากภายนอกว่ามีส่วนสนับสนุนหรือชี้ให้เห็นถึงปัญหาเกี่ยวกับการควบคุมภายในของหน่วยงาน

ก. ลูกหนี้ชำระหนี้แล้วแต่ยังมีการติดตามทวงถามหนี้ เป็นการชี้ให้เห็นข้อบกพร่องในการบันทึกรายการเกี่ยวกับลูกหนี้ ซึ่งควรสอบสวนเพื่อหาสาเหตุ

ข. ใช้วิธีการติดตามประเมินผลเพื่อการติดต่อขอทราบข้อมูลจากผู้ขายและรายงานประจำเดือนของบัญชีเจ้าหนี้ โดย

- ตรวจสอบสืบสวนข้อร้องเรียนของผู้ขายหรือผู้เสนอราคาในการไม่ได้รับความเป็นธรรมจากเจ้าหน้าที่ฝ่ายพัสดุ
- ให้ประเมินผลการควบคุมซ้ำสำหรับระบบการควบคุมแบบป้องกันหรือแบบค้นพบปัญหา

ค. สนองตอบต่อข้อเสนอแนะเกี่ยวกับการปรับปรุงการควบคุมภายในของผู้ตรวจสอบภายในและผู้ตรวจสอบภายนอก

ง. รวบรวมข้อคิดเห็นต่างๆ จากการประชุมเจ้าหน้าที่เกี่ยวกับการวางแผนและการประชุมอื่นๆ เพื่อประกอบการพิจารณาว่าการควบคุมภายในมีประสิทธิผลหรือไม่

1.4 ติดตามผลการปฏิบัติงานตามปกติของเจ้าหน้าที่ที่มีหน้าที่รับผิดชอบงานที่มีความสำคัญ โดย

ก. ติดตามว่าเจ้าหน้าที่ลงลายมือชื่อในเอกสารการควบคุมภายในที่สำคัญตามที่กำหนด หรือไม่ เช่น การสอบยันความถูกต้องของข้อมูลการเงินที่มีจำนวนเงินสูงว่ามีการลงลายมือชื่อรับรองความถูกต้องแล้ว 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 และความรับผิดชอบการตรวจสอบภายในจะต้องเหมาะสมกับความต้องการของหน่วยงานนั้น 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 หรือทำความเข้าใจว่าระบบการควบคุมควรดำเนินไปอย่างไร 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 รวมทั้งการควบคุมภายในดำเนินไปอย่างมีประสิทธิผล

เพื่อให้เป็นไปตามมาตรฐานดังกล่าวควรกำหนดให้ผู้บริหารระดับต่าง ๆ รับผิดชอบติดตามประสิทธิผลของการควบคุมภายในอย่างต่อเนื่องเพื่อให้มั่นใจว่า ระบบการควบคุมภายในให้ผลตามที่กำหนดไว้ ขอบเขตและความถี่ของการประเมินรายครั้งเป็นเรื่องของการใช้ดุลยพินิจทางวิชาชีพซึ่งขึ้นกับการประเมินความเสี่ยงและประสิทธิผลของวิธีการติดตามประเมินผลการควบคุมภายในในระหว่างการปฏิบัติงาน อย่างไรก็ตามหน่วยรับตรวจจะต้องประเมินการควบคุมภายในและรายงานต่อคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินอย่างน้อยปีละหนึ่งครั้ง ในทางปฏิบัติการประเมินผลเป็นรายครั้งของทุกกิจกรรมอาจทำได้ยาก จึงควรจัดให้มีแผนรวมประกอบด้วยการติดตามประเมินผลการควบคุมภายในทั้งการติดตามประเมินผลในระหว่างการปฏิบัติงาน และการประเมินผลเป็นรายครั้ง เพื่อให้มั่นใจอย่างสมเหตุสมผลว่าการควบคุมภายในมีประสิทธิผลอยู่เสมอ และในการปฏิบัติตามแผนงานควรกำหนดให้มีการประเมินผลของกิจกรรมที่สำคัญ ๆ เป็นรายครั้ง โดยให้ความสำคัญต่อวัตถุประสงค์ระดับหน่วยงานและวัตถุประสงค์ในระดับกิจกรรม

การประเมินผลระดับหน่วยงาน

การประเมินผลระดับหน่วยงานหรือระดับหน่วยรับตรวจควรให้ข้อสรุปโดยรวมต่อฝ่ายบริหารว่าการควบคุมภายในของหน่วยงานให้ความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลว่า มีมาตรการที่จะทำให้หน่วยงานบรรลุวัตถุประสงค์ของหน่วยงานและบรรลุวัตถุประสงค์ของการควบคุมภายในเช่นกัน การควบคุมภายในควรใช้ผลการประเมินระดับกิจกรรมในการสรุปเป็นการควบคุมภายในระดับหน่วยงาน อย่างไรก็ตามอาจต้องทำการประเมินเพิ่มเติมในส่วนของความเสี่ยงบางอย่างซึ่งควบคุมโดยหน่วยกลาง หรือควบคุมโดยระดับหน่วยงาน เพราะผู้บริหารระดับกิจกรรมอาจไม่คำนึงถึงวัตถุประสงค์หลายวัตถุประสงค์ที่จะไปเกี่ยวข้องสัมพันธ์ซึ่งกันและกัน

การประเมินผลระดับกิจกรรม

การประเมินผลระดับกิจกรรมควรทำบ่อยครั้งตามที่กำหนดเพื่อให้หัวหน้ากิจกรรม หัวหน้าส่วนงานย่อย หรือผู้รับผิดชอบในระดับกิจกรรมมีความมั่นใจพอสมควรเกี่ยวกับประสิทธิผลของการควบคุมภายในของกิจกรรมที่ถูกประเมินอย่างต่อเนื่อง ในการประเมินผลการควบคุมภายในระดับกิจกรรม

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

ข้อแนะนำในการวางแผนและการดำเนินการประเมินการควบคุมภายใน

เพื่อให้เป็นไปตามแนวทางการติดตามประเมินผลการควบคุมภายในซึ่งกำหนดในเอกสาร **คำแนะนำ : 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 การอำนวยการเกี่ยวกับการประเมินผลโดยรวม

แต่งตั้งเจ้าหน้าที่ระดับอาวุโสทำหน้าที่รับผิดชอบ

- อำนวยการและประสานการประเมินผลการควบคุมภายใน 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 ซึ่งกำหนดในเอกสาร**คำแนะนำ : การจัดทำรายงานการควบคุมภายในตามระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินฯ ข้อ 6** ผู้ตรวจสอบภายในต้องสอบทานการประเมินโดยฝ่ายบริหารและรายงานผลการประเมินของฝ่ายบริหารและสรุปความเห็นต่อหัวหน้าหน่วยงานว่า การประเมินการควบคุมภายในของฝ่ายบริหารได้ปฏิบัติตามแนวทางการประเมินการควบคุมภายใน นี้หรือไม่ ข้อสรุปดังกล่าวควรขึ้นกับการสอบทานของผู้ตรวจสอบภายในซึ่งต้องปฏิบัติงานสอบทานอย่างระมัดระวังรอบคอบ โดยใช้ **แบบ ปส.**

2. การแบ่งหน่วยงานออกเป็นกิจกรรมต่าง ๆ

เจ้าหน้าที่ระดับอาวุโสดำเนินการให้ผู้บริหารระดับส่วนงานย่อยติดตามประเมินผลการควบคุมในกิจกรรมที่ตนรับผิดชอบแล้วบันทึกผลเป็นลายลักษณ์อักษร การติดตามผลนี้ควรกระทำอย่างต่อเนื่องและรวมเข้าเป็นงานประจำวันของฝ่ายบริหาร

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

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

การแบ่งหน่วยงานออกเป็นกิจกรรมต่าง ๆ มีประโยชน์ช่วยให้การมอบหมายความรับผิดชอบในการดำรงไว้ซึ่งประสิทธิผลของการควบคุมภายในสามารถทำได้ทั่วทั้งองค์กร

ประโยชน์ของการแบ่งหน่วยงานออกเป็นกิจกรรม ยังรวมถึง

- ช่วยให้ผู้บริหารสามารถระบุกิจกรรมที่สำคัญ ซึ่งมีส่วนสนับสนุนการบรรลุวัตถุประสงค์ของภารกิจหลักและวัตถุประสงค์ขององค์กรโดยตรง
- ช่วยให้ผู้บริหารมุ่งความสนใจไปทุกส่วนของกิจกรรมจากเริ่มต้นจนจบ (ครบวงจรของงาน) ซึ่งจะทำให้ทราบปัญหาที่แท้จริง 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 และแต่ละกิจกรรมควรเชื่อมโยงโดยตรงกับวัตถุประสงค์ใดวัตถุประสงค์หนึ่งขององค์กร

ระดับความเป็นอิสระ ระดับการรวมอำนาจ และระดับการกระจายอำนาจของกิจกรรมหนึ่ง ๆ หรือส่วนงานหนึ่งมีความสำคัญมาก เพราะงานของกิจกรรมนั้น ๆ อาจจะตั้งอยู่ตามสถานที่ต่าง ๆ กัน จึงอาจมีความจำเป็นต้องแยกประเมินแต่ละกิจกรรมที่ตั้งอยู่ต่างสถานที่

หลังจากระบุกิจกรรมหลักแล้ว ควรแจกแจงส่วนที่จะประเมินการควบคุมเพื่อนำมาพิจารณาดำเนินการประเมินการควบคุมภายในต่อไป

3. การจัดสรรทรัพยากรบุคคล

ควรจัดสรรอัตรากำลังในการติดตามประเมินผลการควบคุมภายในในลักษณะติดตามผลในระหว่างการปฏิบัติงานอย่างเพียงพอ และควรแยกกิจกรรมที่ทำต่อเนื่องออกจากกิจกรรมที่ทำเป็นช่วงเวลา การติดตามผลในระหว่างการปฏิบัติงานหรือการติดตามผลอย่างต่อเนื่อง เป็นความรับผิดชอบทั่วไปของฝ่ายบริหารในการดำรงไว้ซึ่งประสิทธิผลของการควบคุมภายในและติดตามประสิทธิผลของการควบคุมภายในของทุกกิจกรรมในองค์กร ส่วนการประเมินผลเป็นช่วงเวลา มีประโยชน์ทำให้ทราบถึงประสิทธิผลของระบบการควบคุมภายใน ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง รวมทั้งประสิทธิผลของกิจกรรมที่ทำต่อเนื่อง

ควรมอบหมายหน้าที่ความผิดชอบให้กับหัวหน้ากิจกรรมที่จะถูกประเมินและผู้ประเมินทั้งสองกลุ่มนี้ 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 หรือหัวหน้าส่วนงานย่อยจัดทำเอกสารเกี่ยวกับห้าองค์ประกอบของการควบคุมภายในอย่างเพียงพอที่จะแสดงถึงประสิทธิผลของการควบคุมภายในและสรุปผลการประเมินห้าองค์ประกอบของการควบคุมภายใน
- ในระหว่างการประเมินผลการควบคุมภายในระดับส่วนงาน หรือระดับส่วนงานย่อย มีการบันทึกเกี่ยวกับการประเมินการควบคุมของแต่ละกิจกรรมเป็นลายลักษณ์อักษร
- มีแผนงานที่มีรายละเอียดเพียงพอแสดงระยะเวลาที่จะปรับปรุงแก้ไขข้อบกพร่องการควบคุมภายใน หรือจุดอ่อนของการควบคุมภายใน และการติดตามผลการปรับปรุงแก้ไขข้อบกพร่อง ดังกล่าว
- มีการสรุปข้อมูลผลการติดตามประเมินผลของผู้สอบทานอิสระด้วย เช่น ผู้ตรวจสอบภายใน และสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน เป็นต้น
- มีการรวบรวมข้อมูลที่จำเป็นในการปรับปรุงระบบการควบคุมภายใน

5. กำหนดเวลาการประเมินผล

การกำหนดระยะเวลาประเมินการควบคุมภายในระดับหน่วยงาน ควรพิจารณา 3 ประเด็นหลักดังต่อไปนี้ 1) ทรัพยากรที่มีอยู่ 2) ประสิทธิผลของการติดตามประเมินผล และ 3) ลักษณะวงจรกิจกรรม เพื่อให้มั่นใจว่ามีการกำหนดระยะเวลาไว้เพียงพอที่จะปฏิบัติงานให้แล้วเสร็จภายใน 1 ปี เพื่อให้มีข้อมูลในการจัดทำรายงานตามระเบียบฯ ข้อ 6

6. การดำเนินการประเมินผลการควบคุมภายในและการจัดทำเอกสารการประเมิน

6.1 ข้อแนะนำในการปฏิบัติงานประเมินผลการควบคุมภายใน

ในการปฏิบัติงานประเมินผลการควบคุมภายใน ประกอบด้วยขั้นตอนหลัก ๆ 3 ขั้นตอน ดังนี้

ขั้นตอนที่ 1 : การเลือกกิจกรรมที่จะประเมินเพื่อทำความเข้าใจ กิจกรรม หน่วยงาน และโครงสร้างการควบคุมภายใน

- **เลือกกิจกรรมที่จะประเมินของแต่ละส่วนงาน** โดยการประเมินงวดแรก (งวดที่ต้องรายงานภายในเดือนธันวาคม 2547) ให้เลือกกิจกรรมที่สำคัญจากแผนปรับปรุงการควบคุมภายในระดับส่วนงานย่อย (แบบ ค.3) และเลือกประเมินผลการควบคุมของกิจกรรมอื่น ๆ ที่สำคัญ ซึ่งมิได้ปรากฏในแบบ ค.3 ส่วนงวดต่อไปให้เลือกจากแบบ ปย.3 และเลือกประเมินผลการควบคุมของกิจกรรมอื่นๆ ที่สำคัญและมิได้ปรากฏในแบบ ปย. 3 ด้วย
- **ทำความเข้าใจกิจกรรมที่จะประเมิน** โดยการสอบถาม ศึกษาเอกสารหลักฐานที่เกี่ยวข้อง สอบทานเอกสารการประเมินครั้งก่อน เพื่อให้ทราบการเปลี่ยนแปลงไปจากงวดก่อน
- **ทำความเข้าใจหน่วยงาน (หน่วยรับตรวจ)** ทีมงานประเมินผลควรเข้าใจภารกิจหลัก วัตถุประสงค์ เป้าหมาย ลักษณะการดำเนินงาน และกิจกรรมต่างๆ ของหน่วยงาน โดย
  - ทำความเข้าใจหน่วยงานโดยสอบทานนโยบาย ระเบียบปฏิบัติที่มีและเอกสารที่เกี่ยวข้องเพื่อพิจารณาว่าสอดคล้องกับเป้าหมาย วัตถุประสงค์ของหน่วยงานและเป็นไปตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง
  - สอบทานและประเมินประสิทธิผลของระเบียบปฏิบัติที่มีเป็นระยะๆ 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 Questionaires) 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 และใช้ประเมินความเพียงพอของระบบการควบคุมภายใน

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 ในการทำความเห็นว่าระบบการควบคุมภายในของหน่วยรับตรวจเป็นไปตามมาตรฐานการควบคุมภายในตามที่กำหนดในระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินว่าด้วยการกำหนดมาตรฐานการควบคุมภายใน พ.ศ. 2544 หรือไม่ รวมทั้งการรายงานเกี่ยวกับประสิทธิผลของการควบคุมภายในด้วย

ขั้นตอนที่ 3 : การดำเนินการประเมินผลการควบคุมภายใน

การประเมินในระดับกิจกรรม

ก. จะประเมินเกี่ยวกับการมีอยู่และความเหมาะสมของห้าองค์ประกอบของการควบคุมภายในและการบรรลุวัตถุประสงค์ของการควบคุมภายในของกิจกรรมต่างๆ ที่จะประเมินโดยใช้ข้อมูลความเสี่ยงต่างๆ ที่ได้จากการประชุมระดมสมองของเจ้าหน้าที่ในส่วนงานนั้นและแบบประเมินองค์ประกอบของมาตรฐานการควบคุมภายใน และแบบสอบถามการควบคุมภายใน (ให้ศึกษาการใช้แบบประเมินองค์ประกอบของมาตรฐานการควบคุมภายใน และแบบสอบถามการควบคุมภายในในภาคผนวก ค 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. ผลจากการวิเคราะห์ให้สรุปความเพียงพอและประสิทธิผลของการควบคุม โดยพิจารณาว่า

- ถ้าระบบการควบคุมที่มีอยู่และใช้จริง ได้ปฏิบัติหน้าที่ตามที่กำหนดโดยได้สร้างความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลในความสำเร็จตามวัตถุประสงค์และเป้าหมายที่กำหนดไว้ ถือว่าระบบการควบคุมภายใน**มีประสิทธิผล**
  COSO ระบุว่าการควบคุมภายในต้องมีครบทั้งห้าองค์ประกอบของการควบคุมภายใน และในแต่ละองค์ประกอบทำหน้าที่ได้ตามที่กำหนด ในภาพรวมจะถือว่าหน่วยงานมีระบบการควบคุมที่มีประสิทธิผล ต่อเมื่อให้ความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลว่า
  - ผู้กำกับดูแลและฝ่ายบริหารทราบถึงระดับความสำเร็จของผลงานจริงเมื่อเทียบกับเป้าหมาย หรือวัตถุประสงค์ที่กำหนด (Operation Objectives)
  - รายงานการเงินได้จัดทำอย่างเชื่อถือได้ (Financial Objectives)
  - มีการปฏิบัติให้สอดคล้องตามที่กฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับกำหนด (Compliance Objectives)
- ถ้าระบบการควบคุมต่าง ๆ ได้รับการปฏิบัติตามหน้าที่ตามที่มุ่งหวังและช่วยให้องค์กรบรรลุวัตถุประสงค์และเป้าหมาย รวมทั้งเพื่อเสนอแนวการปรับปรุงการปฏิบัติงานอย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล ถือว่ามีความเพียงพอ อนึ่ง ความเพียงพอจะเกิดขึ้นเมื่อฝ่ายบริหารได้วางแผนและออกแบบการควบคุม เพื่อสร้างความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลว่าหน่วยงานจะประสบความสำเร็จตามวัตถุประสงค์และเป้าหมายอย่างมีประสิทธิภาพ และโดยประหยัด

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 ข้อแนะนำสำหรับเจ้าหน้าที่ระดับอาวุโสที่รับผิดชอบการประเมินโดยรวม

การประเมินการควบคุมภายในระดับหน่วยงานควรประกอบด้วยการติดตามประเมินผลระดับกิจกรรม และการประเมินผลระดับหน่วยงานโดยรวม

6.2.1 การติดตามประเมินผลระดับกิจกรรม

ลักษณะ ขอบเขตและความถี่ในการติดตามประเมินผลการควบคุมภายในระดับกิจกรรม ซึ่งรวมทั้งวิธีการติดตามการควบคุมระหว่างการปฏิบัติงาน (Ongoing Monitoring) และการประเมินผลการควบคุมเป็นรายครั้งจะแตกต่างกันไปของแต่ละกิจกรรม ไม่มีวิธีใดวิธีหนึ่งที่จะใช้ได้กับทุกกิจกรรม เนื่องจากแต่ละกิจกรรมจะแตกต่างกันในลักษณะการปฏิบัติงาน ความแตกต่างของกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง วิธีการปฏิบัติงาน และความสำคัญของแต่ละกิจกรรมต่อการสนับสนุนการบรรลุวัตถุประสงค์ของหน่วยงานโดยรวม

ในการตรวจทานการติดตามประเมินผลของแต่ละส่วนงานในระดับกิจกรรมย่อย เจ้าหน้าที่ระดับอาวุโสควรให้ความสำคัญกับการประเมินประสิทธิผลของห้าองค์ประกอบของการควบคุมภายใน (สภาพแวดล้อมการควบคุม การประเมินความเสี่ยง กิจกรรมการควบคุม สารสนเทศ

และการสื่อสาร และการติดตามประเมินผล) ในส่วนงานที่ผู้บริหารระดับต่าง ๆ รับผิดชอบ (เช่น หัวหน้าส่วนงาน หรือหัวหน้าส่วนงานย่อย เป็นต้น) องค์ประกอบเหล่านี้เป็นทั้งมาตรฐานและเกณฑ์การวัดประสิทธิผลของการควบคุมภายใน ควรใช้ข้อสรุปของแต่ละองค์ประกอบนี้มาประมวลเป็นข้อสรุปโดยรวมของการบรรลุวัตถุประสงค์ของกิจกรรมนั้น ๆ และการบรรลุวัตถุประสงค์ของการควบคุมภายใน

เจ้าหน้าที่ระดับอาวุโสควรใช้ระบบการติดตามการปฏิบัติงานประเมินผล เพื่อสรุปผลการตรวจทานระดับกิจกรรม ข้อสรุปนี้จะช่วยในการระบุปัญหาร่วมของแต่ละกิจกรรม จุดอ่อนของการควบคุมภายในที่มีสาระสำคัญและข้อบกพร่องหรือจุดอ่อนอื่นๆ ของแต่ละกิจกรรมหรือแต่ละกิจกรรมย่อย ข้อมูลเหล่านี้ยังใช้เพื่อสนับสนุนกลยุทธ์การประเมินผลระดับหน่วยงานโดยรวม

6.2.2 การประเมินผลในระดับหน่วยงานโดยรวม

ในการประเมินผลในระดับหน่วยงาน หรือระดับหน่วยรับตรวจควรประเมินกิจกรรมหลักซึ่งมีผลสำคัญต่อการบรรลุวัตถุประสงค์ของภารกิจหลักและวัตถุประสงค์โดยรวมของหน่วยงานโดยรวมผลการประเมินระดับกิจกรรม และถ้าจำเป็นให้ประเมินเพิ่มเติมเพื่อสนับสนุนข้อสรุปเกี่ยวกับประสิทธิผลของการควบคุมภายในของระดับหน่วยงานโดยรวม

6.2.3 การบันทึกการประเมินเป็นลายลักษณ์อักษร

เจ้าหน้าที่ระดับอาวุโสจัดให้มีศูนย์จัดเก็บเอกสาร เกี่ยวกับการติดตามประเมินผลการควบคุมภายใน โดยจัดเก็บเอกสารที่เกี่ยวข้องไว้ในแหล่งเดียวกันและควรปรับปรุงให้เป็นปัจจุบันอยู่เสมอ เพื่อประโยชน์ในการเปลี่ยนแปลงและปรับปรุงการควบคุมและวิธีการประเมิน และประกอบการทำความเห็นเกี่ยวกับประสิทธิผลของการควบคุมภายในด้วย เอกสารเหล่านี้นอกจากประกอบด้วยเอกสารตามที่ระบุในข้อ 6.1 ขั้นตอนที่ 3 ข้อ ฉ. 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 เอกสารเหล่านี้ควรระบุด้วยว่าในส่วนงานที่ผู้บริหารระดับต่างๆ รับผิดชอบมีมาตรการต่างๆ ที่ใช้อยู่เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของการควบคุมภายใน เอกสารดังกล่าวที่มีประสิทธิผลจะช่วยฝ่ายบริหาร

- ในการรวบรวมและสอบทานหลักฐานที่เหมาะสมเกี่ยวกับความมีประสิทธิผลของการควบคุมภายใน
- ทำให้มีการริเริ่มพัฒนากิจกรรมควบคุมใหม่ ๆ เมื่อระบบการควบคุมหรือกิจกรรมเปลี่ยนแปลงไป
- ให้ความรู้และการอบรมเจ้าหน้าที่เพื่อให้ทราบความสำคัญของการควบคุมภายในและให้เจ้าหน้าที่เหล่านี้ทราบว่าผลการปฏิบัติงานที่เขารับผิดชอบอยู่จะส่งผลถึงประสิทธิผลของการควบคุมภายในอย่างไร

กล่าวโดยสรุป ให้มีการบันทึกและเก็บรักษาเอกสารการปฏิบัติงานติดตามประเมินผลการควบคุมภายใน ข้อมูลเหล่านี้จะมีประโยชน์ในการสอบทานความถูกต้องของข้อสรุปการควบคุมภายใน และจะเป็นประโยชน์ในการประเมินผลงานของผู้ปฏิบัติงานประเมินผล

เจ้าหน้าที่ระดับอาวุโสรับผิดชอบในการจัดให้มีการบันทึกการประเมินดังกล่าว เพื่อให้ความมั่นใจว่ามีเอกสารสนับสนุนข้อสรุปผลการประเมินการควบคุมภายในอย่างเพียงพอ และควรอ้างอิงถึงเอกสารที่เกี่ยวข้องโดยไม่จำเป็นต้องทำเอกสารซ้ำ เช่น อ้างถึงชื่อระเบียบปฏิบัติ เป็นต้น