



# การควบคุมภายใน :

วิธีสู่การป้องกันความเสียหายและลดความสูญเสียชีวิต

เอกสารแนะนำการควบคุมภายใน  
จัดทำขึ้นสำหรับ  
ผู้บริหารหน่วยงานภาครัฐ

คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน  
สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน

---

---

# ความทั่วไป

“การควบคุมภายในเป็นเครื่องมือที่ผู้บริหารนำมาใช้เพื่อให้ความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลว่าการดำเนินงานจะบรรลุผลสำเร็จตามวัตถุประสงค์ที่กำหนด”

สถาบันตรวจเงินแผ่นดินระหว่างประเทศ

(International Organization of Supreme Audit Institutions – INTOSAI)

---

คำว่า “การควบคุมภายใน” หรือ “ระบบการควบคุมภายใน” เป็นคำที่ผู้บริหารระดับสูงขององค์กร ทุกคนไม่ว่าจะเป็นผู้บริหารภาครัฐ หรือ ภาคเอกชนจำเป็นจะต้องรู้จักและทำความเข้าใจ เพราะเป็นพันธกรณีที่สำคัญที่สุดอย่างหนึ่งของผู้ทำหน้าที่บริหารจะต้องปฏิบัติเพื่อให้กิจการงานต่างๆ ทั้งปวงสามารถปฏิบัติได้สำเร็จคู่ตามนโยบายและวัตถุประสงค์ขององค์กร การออกแบบการควบคุมภายในและการปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายในที่กำหนดก็เป็นเรื่องสำคัญสำหรับองค์กร เอกชนและองค์กรภาครัฐที่จะต้องจัดให้มีและให้ความสำคัญไม่ยิ่งหย่อนกว่ากัน โดยเป็นความรับผิดชอบของผู้บริหารที่จะต้องจัดให้มีขึ้น

ระเบียบสำนักนายกรัฐมนตรีว่าด้วยการบริหารกิจการบ้านเมืองและสังคมที่ดี พ.ศ. 2542 ข้อ 75 กำหนดให้ใช้มาตรการเพื่อส่งเสริมและกำกับให้หน่วยงานของรัฐทุกแห่งกำหนดแผนการสร้างความปลอดภัยและป้องกันการทุจริตประพฤติดมิชอบในระบบราชการและรายงานผลการดำเนินการในรอบปีต่อคณะรัฐมนตรี

ในส่วนของรัฐวิสาหกิจได้กำหนดใน หลักเกณฑ์และแนวทางการกำกับดูแลที่ดีในรัฐวิสาหกิจ ซึ่งได้รับความเห็นชอบจากคณะรัฐมนตรี เมื่อ 16 กุมภาพันธ์ 2544 ให้รัฐวิสาหกิจถือปฏิบัติ ได้ระบุในหลักการให้คณะกรรมการรัฐวิสาหกิจและฝ่ายจัดการต้องถือเป็นความรับผิดชอบหลักในการจัดให้มีระบบการควบคุมที่ดี เพื่อพิทักษ์เงินลงทุนและสินทรัพย์ของรัฐวิสาหกิจ และเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพและประสิทธิผลในการทำงาน

แต่เป็นที่น่าเสียดายว่าผู้บริหารระดับสูงของหน่วยงานภาครัฐ ส่วนใหญ่ยังเข้าใจในเรื่องการควบคุมภายในคลาดเคลื่อน กล่าวคือ จากการขอทราบข้อคิดเห็นเกี่ยวกับร่างมาตรฐานการควบคุม ภายในที่กำหนดโดยคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินของผู้บริหารระดับสูงของหน่วยงานภาครัฐ (ผู้รับตรวจ) จำนวน 500 หน่วยงาน ทั้งที่เป็นหน่วยงานส่วนกลาง ส่วนภูมิภาค ส่วนท้องถิ่น และรัฐวิสาหกิจ ในระหว่างปี 2544 พบว่าผู้บริหารส่วนใหญ่เข้าใจว่าการควบคุมภายในเป็นหน้าที่และความ รับผิดชอบของผู้ตรวจสอบภายใน นอกจากนี้ยังเข้าใจว่าการควบคุมภายในมีความหมายอย่างเดียวกับการตรวจสอบภายใน ซึ่งแสดงว่าผู้บริหารหน่วยงานภาครัฐส่วนใหญ่ยังให้ความสนใจ และให้ความสำคัญน้อยมากในเรื่องการควบคุมภายในและไม่มีการออกแบบการควบคุมภายในที่ดีมาใช้ อันหมายถึงระบบปฏิบัติการที่หย่อนยาน ด้อยประสิทธิภาพ และมีจุดอ่อนให้เกิดการทุจริตคอร์รัปชันได้ง่าย

ระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินว่าด้วยการกำหนดมาตรฐานการควบคุมภายใน พ.ศ. 2544 ประกาศในราชกิจจานุเบกษาเมื่อ 26 ตุลาคม 2544 กำหนดให้หน่วยรับตรวจ (หน่วยงานภาครัฐ) นำมาตรฐานการควบคุมภายในที่กำหนดโดยคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินไปใช้เป็นแนวทางจัดวางระบบการควบคุมภายใน

ให้เกิดประสิทธิผล และประสิทธิภาพให้แล้วเสร็จภายในหนึ่งปีและรายงานความคืบหน้าทุก 2 เดือน หลังจากนั้น  
นั้นให้ส่งรายงานการควบคุมภายในให้ คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินและผู้เกี่ยวข้องทุกปี

การที่หน่วยงานจะจัดวางระบบการควบคุมภายในตามมาตรฐานการควบคุมภายในฯ ดังกล่าว ให้  
มีประสิทธิภาพและประสิทธิผล ในเบื้องต้นผู้บริหารต้องจัดให้มีสภาพแวดล้อมการควบคุมที่ดีในองค์กร ซึ่งเป็น  
สภาพแวดล้อมที่ทำให้บุคลากรในองค์กรมีความรับผิดชอบและเข้าใจขอบเขตอำนาจหน้าที่ของตนเอง และบุคลากรดังกล่าว  
จะต้องมีความรู้ ความสามารถ และทักษะที่จำเป็นต้องใช้ในการปฏิบัติงานตามที่ได้รับมอบหมายอย่างเพียงพอ นอกจากนี้  
บุคลากรดังกล่าวจะต้องยอมรับและปฏิบัติตามนโยบายและแนวทางการปฏิบัติงาน รวมถึงข้อกำหนดด้านจริยธรรมที่กำหนด  
โดยเฉพาะในเรื่องความซื่อสัตย์สุจริต เกี่ยวกับการวางแผน การปฏิบัติตามแผน การควบคุมดูแล และการติดตามผลนั้นเป็น  
องค์ประกอบพื้นฐานของการควบคุมภายใน ผู้บริหารอาจปฏิบัติงานเหล่านี้เป็นปกติประจำอยู่แล้ว โดยไม่ได้คิดว่านี่  
คือส่วนหนึ่งของสภาพแวดล้อมการควบคุมซึ่งช่วยให้เกิดความมั่นใจในผลงานที่รับผิดชอบ

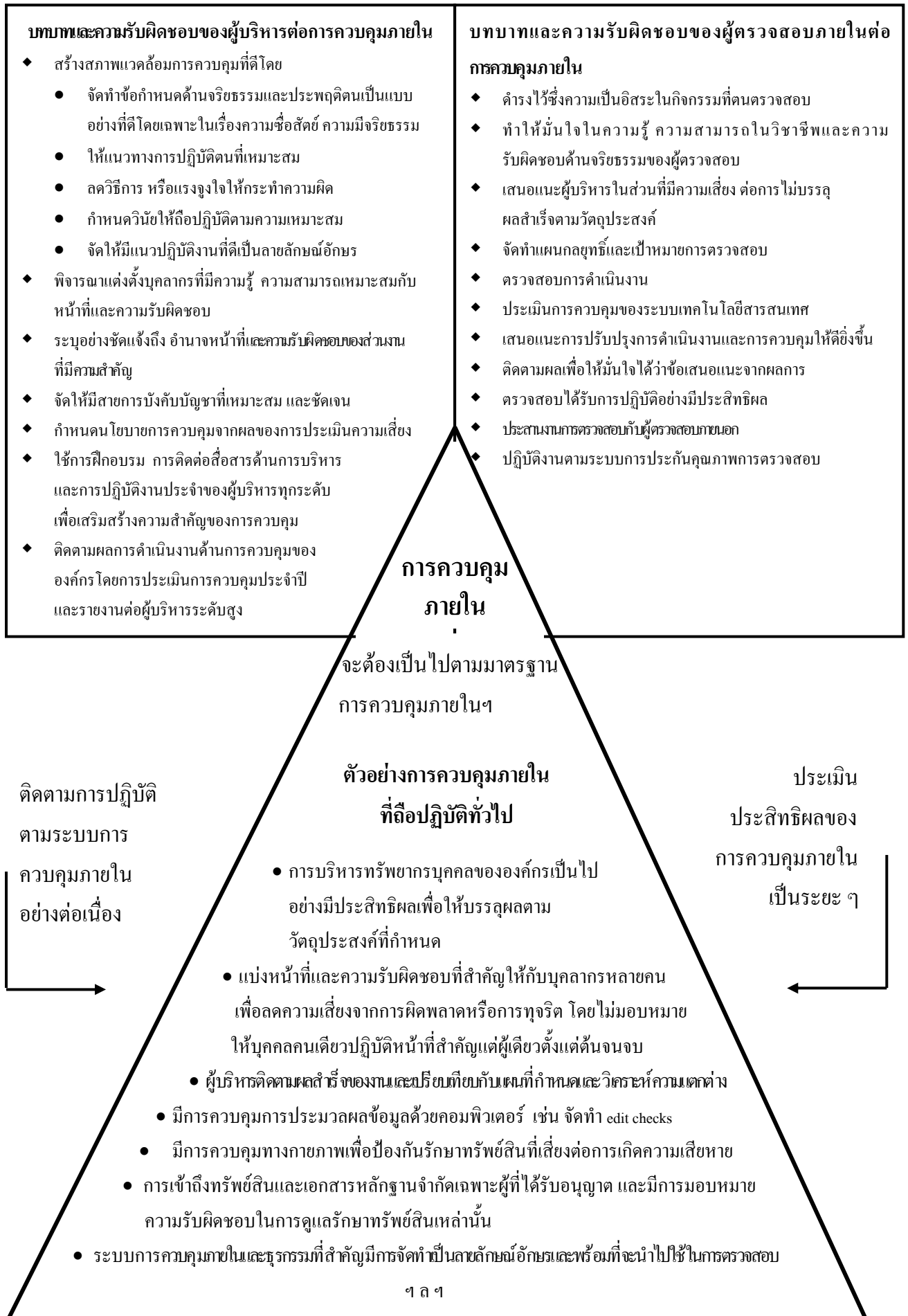
**การควบคุมภายในช่วยให้ความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลว่าภายในองค์กร:**

- มีการปฏิบัติตาม กฎหมาย ระเบียบกฎเกณฑ์ และคำสั่งของผู้บริหาร
- ช่วยส่งเสริมให้การดำเนินงาน มีประสิทธิภาพ ประหยัด มีประสิทธิผลและบรรลุผลสำเร็จตามเป้าหมาย
- มีการดูแลป้องกันทรัพยากรจากการทุจริต ความเสียหาย การสูญเปล่าหรือการบริหารจัดการที่ผิดพลาด
- จัดให้มีและดำรงไว้ซึ่งข้อมูลทางการเงินและการบริหารที่เชื่อถือได้ และทันต่อเวลา

ดังนั้นจึงเป็นสิ่งจำเป็นที่ผู้บริหารทุกคนจะต้องเข้าใจถึงความสำคัญของการควบคุมภายใน และจัดให้มีและดำรง  
รักษาไว้ซึ่งการควบคุมภายในที่มีประสิทธิผล ด้วยเหตุผลดังกล่าวคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินจึงได้จัดทำ  
สิ่งพิมพ์เผยแพร่ขึ้นเพื่อ:

- ให้ตัวอย่าง โครงสร้างการควบคุมภายในในภาพรวมที่ควรจัดให้มีขึ้นและดำรงรักษาไว้ซึ่งการควบคุม  
ภายในที่มีประสิทธิผล
- ให้เข้าใจบทบาทและความรับผิดชอบต่อการควบคุมภายในของผู้บริหารและผู้ตรวจสอบภายใน
- ให้ทราบการควบคุมภายในที่นิยมปฏิบัติกันทั่วไป
- ให้ Checklist ง่ายๆ เพื่อช่วยการพิจารณาเบื้องต้นของผู้บริหารว่าหน่วยงานในความรับผิดชอบได้เริ่มดำเนินการเป็น  
ขั้นตอนอย่างเหมาะสมเพื่อให้ความมั่นใจถึงการควบคุมภายในที่มีประสิทธิผลหรือยัง?

# โครงสร้างการควบคุมภายในที่ควรจัดให้มีและดำรงรักษาไว้ซึ่งการควบคุมภายในที่มีประสิทธิผล



## ผู้บริหาร

**“ผู้บริหารควรตระหนักว่าโครงสร้างการควบคุมภายในที่ดีเป็นพื้นฐานที่สำคัญของการควบคุม เพื่อให้บรรลุผลตามวัตถุประสงค์ขององค์กรทั้งด้านการดำเนินงานและการใช้ทรัพยากร”**

การจัดให้มีโครงสร้างการควบคุมภายในที่มีประสิทธิผล และเพียงพอ นั้นขึ้นอยู่กับผู้บริหารของหน่วยงาน ผู้บริหารหรือผู้นำของหน่วยงานภาครัฐไม่ว่าจะเป็นส่วนราชการ รัฐวิสาหกิจ และหน่วยงานของรัฐต่าง ๆ ต้องดำเนินการเพื่อความมั่นใจได้ว่าหน่วยงานของตนมีโครงสร้างการ ควบคุมภายในที่เหมาะสมและการควบคุมภายในได้รับการตรวจทานและปรับปรุงให้ทันกับ เหตุการณ์ที่เปลี่ยนแปลงไป เพื่อให้การควบคุมนั้นมีประสิทธิผลอยู่เสมอ ทักษะที่ดีต่อการควบคุมภายใน และการสนับสนุนจากผู้บริหารเป็นสิ่งสำคัญที่จะทำให้เกิดการควบคุมภายในที่ดีในองค์กร นอกจากนี้ผู้บริหารต้องเป็นผู้ที่มีความซื่อสัตย์สุจริตทั้งต่อตนเองและต่อองค์กร และควรมีความรู้ความเข้าใจอย่างเพียงพอในหลักการพื้นฐานของการควบคุมภายในและให้ความสำคัญของการ จัดให้มีการควบคุมภายใน การนำการควบคุมภายในไปปฏิบัติ และการดำรงรักษาไว้ซึ่งการ ควบคุมภายในที่มีประสิทธิผล

ผู้บริหารควรจัดให้มีหน่วยตรวจสอบภายในที่เป็นอิสระเป็นส่วนหนึ่งของโครงสร้างการควบคุมภายใน เพื่อให้มั่นใจถึงความเป็นอิสระดังกล่าว หัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายในควรอยู่ในบังคับบัญชาโดยตรงของผู้บริหารสูงสุดขององค์กร ผู้บริหารควรคัดเลือกผู้ที่มีประสบการณ์และ มีคุณสมบัติเหมาะสมที่จะเป็นหัวหน้าหน่วยตรวจสอบภายในและจัดให้มีทรัพยากรที่เพียงพอและมีบุคลากรที่มีความรู้ ความสามารถที่จะทำหน้าที่ตรวจสอบภายในได้ ซึ่งจะทำให้ผู้บริหารสามารถทำงานอย่างสร้างสรรค์ร่วมกับผู้ตรวจสอบภายในในการระบุความเสี่ยง และออกแบบการควบคุมที่จะป้องกันหรือลดความเสี่ยงนั้น และมอบหมายความรับผิดชอบให้ผู้ตรวจสอบ ภายในประเมินผลการควบคุมภายในเป็นระยะ ๆ เพื่อทราบจุดอ่อนของการควบคุมภายในและเสนอแนะมาตรการแก้ไขข้อบกพร่องนั้น

## ผู้ตรวจสอบภายใน

ผู้บริหารควรจัดให้มีหน่วยตรวจสอบภายในเป็นส่วนหนึ่งของโครงสร้างการควบคุมภายในและจัดให้มีการประเมินการควบคุมภายในด้วยตนเอง (self – assessment)

ผู้ตรวจสอบภายในเป็นส่วนหนึ่งของโครงสร้างการควบคุมภายในของหน่วยงานภาครัฐ แต่ผู้ตรวจสอบภายในไม่ควรเป็นผู้พัฒนาระบบหรือวิธีปฏิบัติและไม่ควรเป็นผู้นำระบบหรือวิธีปฏิบัตินั้นไปสู่การปฏิบัติในส่วนงานที่ตนตรวจสอบ เนื่องจากเป็นหน้าที่ของผู้บริหาร

บทบาทของผู้ตรวจสอบภายใน คือการตรวจสอบการปฏิบัติตามนโยบาย ระเบียบและวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับการควบคุมภายในขององค์กรเพื่อให้มั่นใจว่าการควบคุมเพียงพอที่จะบรรลุภารกิจขององค์กร ถึงแม้ว่าผู้ตรวจสอบภายในอาจเป็นส่วนหนึ่งขององค์กรที่ตนตรวจสอบ แต่สิ่งสำคัญและจำเป็นก็คือผู้ตรวจสอบต้องมีความเป็นกลางและต้องดำรงความเป็นอิสระ และความเที่ยงธรรม

ในส่วนของผู้บริหาร ผู้บริหารอาจแสดงการสนับสนุนความเป็นอิสระของผู้ตรวจสอบ ภายในโดยการเน้นถึงความสำคัญของความเป็นอิสระที่จะประเมินผลงานหรือตรวจสอบแต่ละ ส่วนงานอย่างเที่ยงธรรม ผู้บริหารควรระบุส่วนที่ต้องการให้มีการปรับปรุงคุณภาพของการ ดำเนินงานและสนองตอบต่อข้อมูลที่ได้รับจากการตรวจสอบ

หน่วยตรวจสอบภายนอกมีบทบาทสำคัญในการตรวจสอบการควบคุมภายใน

สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน ถือเป็นหน่วยตรวจสอบภายนอกของหน่วยงานภาครัฐ ซึ่งมี บทบาทสำคัญในการตรวจสอบและเสนอแนะให้มีการปรับปรุงการควบคุมภายใน

## การควบคุมภายใน

ความหมายของการควบคุมภายในอย่างง่าย ๆ คือ “การควบคุมภายในเป็นกระบวนการปฏิบัติงานที่จัดให้มีขึ้นในองค์กรเพื่อให้บรรลุภารกิจอย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล”

การควบคุมภายในไม่ใช่ระบบหนึ่งระบบใดโดยเฉพาะหรือเป็นระบบซึ่งแยกออกจากระบบงานประจำขององค์กร แต่การควบคุมภายในควรถือเสมือนเป็นส่วนเดียวกันกับระบบงานที่ฝ่ายบริหารใช้ปฏิบัติงาน

การจัดให้มีการควบคุมภายในที่มีประสิทธิผลและสอดคล้องกับมาตรฐานการควบคุมภายใน ที่กำหนดโดยคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินจะเกี่ยวข้องกับการประเมินความเสี่ยงที่เกิดจากปัจจัยภายในและภายนอกขององค์กร เงื่อนไขแรกของการประเมินความเสี่ยงคือการกำหนดวัตถุประสงค์ขององค์กรที่ชัดเจน ซึ่งเป็นเป้าหมายหรือความมุ่งหมายที่หน่วยงานต้องการบรรลุผลสำเร็จ การประเมินความเสี่ยง คือการระบุและการวิเคราะห์ความเสี่ยงที่มีผลกระทบต่อการบรรลุวัตถุประสงค์ดังกล่าว แล้วจึงกำหนดกิจกรรมการควบคุมหรือกำหนดระบบการควบคุมภายใน ซึ่งขึ้นกับระดับความเสี่ยงและผลการประเมินความเสี่ยงและความคุ้มค่า ข้อปฏิบัติเกี่ยวกับการควบคุมภายใน (เช่น ระเบียบปฏิบัติ กระบวนการปฏิบัติงาน การดำเนินการทางกายภาพ โครงสร้างองค์กร และการมอบหมายอำนาจหน้าที่และความรับผิดชอบ) ควรได้รับการออกแบบให้มีขึ้นและให้มีการปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายในที่กำหนดเพื่อให้การดำเนินงานบรรลุเป้าหมาย

นอกจากนี้ ข่าวสารข้อมูลต่าง ๆ ควรสื่อสารไปยังผู้บริหารและส่วนงานอื่น ๆ ภายในองค์กรซึ่งมีความจำเป็นต้องใช้ข้อมูลนั้น ๆ ภายในกำหนดเวลาที่สามารถทำให้ปฏิบัติงานตามความรับผิดชอบ สำเร็จลุล่วงไปได้ และควรมีการติดตามประเมินผลการควบคุมภายใน เพื่อประเมินคุณภาพการดำเนินงานในช่วงระยะเวลาใดเวลาหนึ่งเพื่อความมั่นใจว่าข้อตรวจพบจากการตรวจสอบและการสอบทานอื่นได้รับการแก้ไขอย่างทันทั่วถึง

## Checklist สำหรับผู้บริหาร

ในการจัดวางระบบการควบคุมภายในองค์กรของท่าน ท่านได้จัดทำสิ่งต่อไปนี้หรือยัง :

- ทำความเข้าใจกับมาตรฐานการควบคุมภายในที่กำหนดโดยคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน
- สร้างสภาพแวดล้อมการควบคุมที่ดี ?
- ระบุวัตถุประสงค์การควบคุมเพื่อบริหารความเสี่ยง ?
- ประเมินความเสี่ยงที่มีผลกระทบต่อความสำเร็จตามวัตถุประสงค์ของการควบคุมที่กำหนด ?
- กำหนดนโยบายการควบคุมและวิธีปฏิบัติ เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของการควบคุม ?
- ดำรงไว้ซึ่งความซื่อสัตย์และความมีจริยธรรม ?
- ดำรงไว้ซึ่งความรู้ ความชำนาญในระดับที่จะช่วยให้มั่นใจว่าผลการดำเนินงานมี ประสิทธิภาพ และประสิทธิผล ?
- ดำรงไว้ซึ่งความรู้ ความเข้าใจเกี่ยวกับการควบคุมภายในที่เพียงพอที่จะปฏิบัติหน้าที่ความรับผิดชอบอย่างมีประสิทธิภาพ ?

ในการนำการควบคุมภายในไปสู่การปฏิบัติ ท่านได้กระทำสิ่งต่อไปนี้หรือยัง :

- ออกแบบการควบคุมภายในขององค์กร ให้มีมาตรฐานไม่ต่ำกว่าตามมาตรฐานการ ควบคุมภายใน ที่คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินกำหนด ?
- โครงสร้างการควบคุมภายในขององค์กรเหมาะสมและคุ้มค่า ?
- นำระบบการควบคุมภายในที่มีประสิทธิผลมาใช้ทั่วทั้งองค์กร ?
- แจ้งข้อปฏิบัติเกี่ยวกับการควบคุมให้ผู้เกี่ยวข้องทราบและถือปฏิบัติโดยผ่านสายการบังคับบัญชา แผนงาน และนโยบายของผู้บริหาร ?
- จัดให้มีการติดตามประเมินผลอย่างต่อเนื่องเกี่ยวกับการปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายในของ องค์กร ?

ในส่วนที่เกี่ยวกับงานของผู้ตรวจสอบภายใน ท่านได้จัดทำสิ่งต่อไปนี้หรือยัง :

- จัดให้มีหน่วยตรวจสอบภายใน ?
- ให้การยอมรับว่างานการตรวจสอบภายในเป็นส่วนหนึ่งของการควบคุมภายในขององค์กร ?
- แสดงให้เห็นถึงความเข้าใจในความแตกต่างระหว่างการควบคุมภายในและการตรวจสอบภายใน ?
- ให้ความมั่นใจว่าหน่วยตรวจสอบภายในมีความเป็นอิสระจากกิจกรรมที่ตรวจสอบ ?
- มอบหมายให้หน่วยตรวจสอบภายในรับผิดชอบในการประเมินประสิทธิผลของการควบคุมภายใน ขององค์กร ?
- จัดให้มีระบบติดตามผลความคืบหน้าขององค์กรในการปฏิบัติตามข้อเสนอแนะของผู้ ตรวจสอบ ?