



บทที่ 5

แนวทางการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายใน

ความหมายของระบบการควบคุมภายใน

มาตรฐานการสอบบัญชีของสหรัฐอเมริกา ฉบับที่ 1 (SAS No.1) ได้ให้คำจำกัดความของระบบการควบคุมภายในไว้ว่า การควบคุมภายใน คือแผนจัดแบ่งส่วนงานและวิธีการทำงานที่ประสานสัมพันธ์กันซึ่งธุรกิจการค้าใช้ปฏิบัติเพื่อดูแลรักษาทรัพย์สิน เพื่อตรวจสอบความถูกต้องและเชื่อถือได้ของข้อมูลทางการบัญชี เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการดำเนินงาน และเพื่อส่งเสริมให้มีการปฏิบัติตามนโยบายที่กำหนด¹

จากคำจำกัดความของระบบการควบคุมภายในดังกล่าวข้างต้นสามารถสรุปได้ว่าระบบการควบคุมภายในที่ฝ่ายบริหารจัดการให้มีขึ้นเพื่อให้

1. มีการป้องกันรักษาทรัพย์สิน
2. มีความถูกต้องของการบันทึกบัญชีและสรรพเอกสารประกอบการบันทึกบัญชี
3. การดำเนินงานธุรกิจเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและเป็นระเบียบเรียบร้อย
4. มีการส่งเสริมให้พนักงานภายในองค์กรปฏิบัติตามนโยบายที่กำหนดไว้

ประเภทของระบบการควบคุมภายใน

ความหมายของคำจำกัดความของระบบการควบคุมภายในดังกล่าวสามารถแยกประเภทของการควบคุมภายในออกเป็น 2 ประเภท คือ

1. การควบคุมภายในทางด้านการบัญชี (Internal Accounting Control)
2. การควบคุมภายในทางการบริหาร (Administrative or Management Control)

¹American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), Codification of Statements on Auditing Standards No. 1-49, (Illinois: Commerce Clearing House, Inc., 1985), p.66.

การควบคุมภายในทางการบัญชี หมายถึงการจัดองค์การ วิธีปฏิบัติงาน การบันทึกรายงานต่าง ๆ ที่มีวัตถุประสงค์ด้านการรักษาทรัพย์สินและควบคุมด้านความเชื่อถือได้ของข้อมูลทางการบัญชี การควบคุมดังกล่าวกำหนดขึ้นมาเพื่อให้เป็นที่มั่นใจว่า

1. รายการต่าง ๆ ได้มีการดำเนินการโดยมีการอนุมัติถูกต้อง
2. รายการต่าง ๆ ได้มีการบันทึกไว้อย่างถูกต้องและเหมาะสมตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป
3. การเข้าไปใช้ทรัพย์สินต่าง ๆ จะต้องได้รับคำยินยอมโดยผู้บริหารที่มีอำนาจอนุมัติ
4. การบันทึกบัญชีทรัพย์สินจะต้องบันทึกไว้อย่างครบถ้วนและตัวทรัพย์สินจะต้องมีอยู่จริง หากเกิดมีข้อแตกต่างใด ๆ เกิดขึ้นก็จะต้องมีมาตรการที่เหมาะสมเพื่อดำเนินการกับข้อผิดพลาดต่างเหล่านั้น²

กล่าวโดยสรุป คือในส่วนนี้เป็นเรื่องของการควบคุมทางการบัญชีนั้นจะเป็นเรื่องเกี่ยวข้องกับการบันทึกบัญชี การได้มาหรือการใช้ไปของทรัพย์สินจะต้องมีการอนุมัติโดยผู้มีอำนาจอย่างถูกต้อง และการควบคุมภายในทางบัญชีที่ดีจะต้องถือหลักการแบ่งแยกหน้าที่ของผู้ปฏิบัติงานคือไม่ให้บุคคลใดปฏิบัติงานที่เสี่ยงต่อความผิดพลาดสูงหรือมีโอกาสรั่วไหลง่ายโดยครบวงจรโดยเฉพาะการแบ่งงานที่เกี่ยวข้องกับเงินสดและการบันทึกบัญชีออกจากกัน

การควบคุมภายในทางการบริหาร หมายถึงการจัดองค์การ วิธีปฏิบัติงาน และการบันทึกรายการต่าง ๆ ที่เกี่ยวกับขบวนการตัดสินใจของฝ่ายบริหาร การควบคุมภายในด้านการบริหารจึงเป็นเรื่องของระบบการบริหารต่าง ๆ ที่จะนำมาใช้ในการบริหารองค์การให้บรรลุเป้าหมายหรือนโยบายที่กำหนดไว้ อันครอบคลุมถึงเรื่องแผนการจัดแบ่งส่วนงาน วิธีการปฏิบัติงานต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการทำงาน และเมื่อมีการปฏิบัติงานเกิดขึ้นก็เป็นจุดเริ่มต้นของการเกิดการควบคุมทางการบัญชีต่อเนื่องไปด้วย³ การควบคุมภายในโดยการกำหนดนโยบายและวิธีการปฏิบัติงานต่าง ๆ นั้นเกี่ยวข้องกับควมมีประสิทธิผล ประสิทธิภาพและความประหยัดต่อขบวนการตัดสินใจของฝ่ายบริหาร

² AICPA, (SAS No.1), Codification of Statements on Auditing Standards No.1-49, p.72.

³ Ibid., p.72.

โครงสร้างการควบคุมภายใน

Andrew D. Chambers ศาสตราจารย์ทางการตรวจสอบภายใน ของ City University Business School; Georges M. Selim ผู้จัดการของ The Centre for Internal Auditing ของ City University Business School และ Gerald Vinten ผู้บรรยายเรื่องการตรวจสอบภายใน ของ City University Business School ได้กล่าวว่า การควบคุมภายในมีพื้นฐานมาจากแนวความคิดของการควบคุมการบริหาร (Management Control) ของทฤษฎีการบริหาร และเป็นส่วนหนึ่งของหน้าที่ฝ่ายบริหาร ซึ่งประกอบด้วย⁴

1. การวางแผน (Planning)
 - กำหนดวัตถุประสงค์หรือเป้าหมาย (Objectives or Goals)
 - กำหนดนโยบาย (Policies)
 - วิธีการปฏิบัติ (Procedures)
2. การจัดองค์การ (Organizing)
 - โครงสร้างขององค์การ (Organization Structure)
 - การมอบหมายงาน (Assignment)
 - การมอบหมายอำนาจปฏิบัติงาน (Delegation)
 - การประสานงาน (coordination)
3. การจัดหาคคน (Staffing) เป็นการคัดเลือกให้เหมาะสมกับงานและสอดคล้องกับทักษะและประสบการณ์ของคนงาน และให้การฝึกฝนและอบรม
4. การสั่งการและแนะนำ (Directing and Leading) ผู้บริหารจะต้องกล้าสั่งการ แนะนำและตักเตือน
5. การควบคุม (Controlling)
 - ควบคุมคุณภาพ โดยวัดผลลัพธ์ที่ได้กับแผนที่วางไว้
 - การตรวจสอบภายใน

⁴Andrew D. Chambers,; Georges M. Selim and Gerald Vinten, Internal Auditing, (Avon: Bath Press, 1987), p.91.

David S. Kowalczyk ผู้จัดการตรวจสอบภายใน ของ ITT Defense Technology Corporation และเป็นกรรมการบริหาร ของ The Institute of Internal Auditors ได้กล่าวว่า การบริหารงานให้มีประสิทธิภาพ ประสิทธิภาพและประหยัดได้นั้นองค์การควรมีระบบการควบคุมภายในซึ่งประกอบไปด้วย⁵

1. การจัดองค์การ (Organization) เพื่อให้พนักงานได้รู้ว่าเขาอยู่จุดไหนหรือระดับไหนขององค์การ และเพื่อให้พวกเขาได้รู้ว่าอะไรเป็นอำนาจหน้าที่และความรับผิดชอบของพวกเขาย่างแน่นอน

2. นโยบายและวิธีการปฏิบัติงาน (Policies and Procedures) นโยบายจะบอกว่าจะทำอะไรที่ต้องทำซึ่งกำหนดโดยระดับสูง ส่วนวิธีการปฏิบัติงานจะบอกว่าจะต้องทำอะไร หากวิธีการปฏิบัติมิได้กำหนดไว้แล้วจะเป็นจุดอันตรายมากของการขาดความเข้าใจในการปฏิบัติงาน และในการพิจารณาความแตกต่างระหว่างวิธีการปฏิบัติกับการปฏิบัติจริง

3. การบัญชีและการบันทึกข้อมูลอื่น ๆ (Accounting and Other Historic Records) ในการปฏิบัติงานจะต้องมีเอกสารหลักฐานประกอบความรับผิดชอบ ซึ่งหลักฐานเอกสารเหล่านั้นจะต้องถูกบันทึกไว้อย่างถูกต้องสมบูรณ์ นำไปใช้ประโยชน์เป็นข้อมูลข่าวสารและรายงานได้

4. มาตรฐานการปฏิบัติงาน (Standards of Performance) เป็นสิ่งจำเป็นเพื่อให้เปรียบเทียบการปฏิบัติงานจริงกับแผนที่วางไว้ เช่นงบประมาณรายจ่าย ต้นทุนผลิตต่อหน่วย

5. รายงาน (Reports) เป็นสิ่งสำคัญในการควบคุมการบริหารงาน การได้รับรายงานที่เพียงพอจะสามารถนำไปสู่การตัดสินใจ การพิจารณาการกระทำ

6. การตรวจสอบภายใน (Internal Auditing) เป็นความรับผิดชอบในการวัดและประเมินความเพียงพอและประสิทธิผลของระบบการควบคุมต่าง ๆ ที่ได้กล่าวมา

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

⁵David S. Kowalczyk, Cadmus' Operational Auditing, (New York: John Wiley & Sons, Inc., 1987), p.6.

SAS No. 55 กล่าวว่าโครงสร้างการควบคุมภายในของกิจการจะประกอบด้วย⁵

1. การควบคุมทั่วไป (Control Environment) กำหนดขึ้นเพื่อให้กิจการได้ดำเนินการไปตามนโยบายหรือวิธีปฏิบัติที่ได้วางไว้ โดยต้องคำนึงถึง

1.1 ปรัชญาการบริหารและรูปแบบการปฏิบัติงาน (Management Philosophy and Operating Style) เช่นแนวความคิดและการตัดสินใจในการเสี่ยงภัยทางธุรกิจของฝ่ายบริหาร ทำที่และวิธีปฏิบัติของฝ่ายบริหารที่มีต่อรายงานการเงิน และความต้องการของฝ่ายบริหารเกี่ยวกับงบประมาณ กำไรและรายการการเงินอื่น ๆ และเป้าหมายการปฏิบัติงาน

1.2 โครงสร้างองค์การ (Organizational Structure) จัดเตรียมไว้สำหรับการวางแผน สั่งการและการควบคุมการปฏิบัติงาน รวมทั้งการจัดแบ่งอำนาจหน้าที่และความรับผิดชอบและความสัมพันธ์ของการรายงาน

1.3 คณะกรรมการการตรวจสอบ (Audit Committee) มีหน้าที่ควบคุมการบัญชีของกิจการและนโยบายและวิธีการปฏิบัติกรรายงานทางการเงิน และจะต้องช่วยเหลือคณะกรรมการบริหารให้ปฏิบัติงานที่อยู่ในความรับผิดชอบให้สำเร็จลุล่วงไปด้วยดี และจะต้องเป็นผู้ช่วยประสานงานกันระหว่างคณะกรรมการบริหาร ผู้ตรวจสอบภายในและผู้ตรวจสอบภายนอก

1.4 วิธีการกำหนดหน้าที่และความรับผิดชอบ (Methods of Assigning Authority and Responsibility) จะทำให้เข้าใจรายงานความสัมพันธ์และความรับผิดชอบที่กำหนดขึ้นภายในกิจการ

1.5 วิธีการควบคุมของฝ่ายบริหาร (Management Control Methods) สำหรับการตักเตือน การติดตามและประเมินผล รวมทั้งการตรวจสอบภายในจะทำให้เราเชื่อถือประสิทธิภาพในการควบคุมการกระทำของบริษัท

1.6 หน้าที่ตรวจสอบภายใน (Internal Audit Function) กำหนดไว้ถึงการทดสอบและการประเมินผลอย่างเพียงพอและความมีประสิทธิภาพของโครงสร้าง การควบคุมภายใน และกำหนดไว้ถึงคุณวุฒิของผู้ช่วยผู้ตรวจสอบและความเป็นอิสระของผู้ตรวจสอบ

1.7 นโยบายและวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับบุคคล (Personnel Policies and Practices) เช่นนโยบายการว่าจ้าง การฝึกฝนอบรมและการประเมินผลงาน

1.8 อิทธิพลภายนอก (External Influences)

⁵AICPA, Statement on Auditing Standards 55, "Consideration of The Internal Control Structure in a Financial Statement Audit." (New York, 1988)

2. ระบบบัญชี (Accounting System) ประกอบด้วยวิธีการและการบันทึก กำหนดไว้เพื่อการรวบรวม วิเคราะห์ แยกประเภท บันทึกและรายงานรายการค้าของกิจการ และการเก็บรักษาสมุดบัญชีไว้สำหรับรายการที่เกี่ยวข้องกับทรัพย์สินและหนี้สิน มีประโยชน์สำหรับใช้ในการพิจารณา การกำหนดวิธีการและการบันทึกนั้นจะต้อง

- 2.1 จัดแยกประเภทและบันทึกรายการค้าทั้งหมดที่ถูกต้องตามกฎหมายระเบียบ
- 2.2 รายการค้าทั้งหมดได้อธิบายรายละเอียดอย่างเพียงพอและเหมาะสมกับเวลาที่เกิดขึ้น และให้จัดแยกประเภทรายการค้านั้นอย่างถูกต้องและเหมาะสมสำหรับรายงานการเงิน
- 2.3 รายการค้าที่ปรากฏในงบการเงินได้บันทึกมูลค่าที่เป็นตัวเงินไว้อย่างถูกต้องและเหมาะสม
- 2.4 รายการค้าที่เกิดขึ้นในเวลาใดก็ได้บันทึกไว้ในงวดบัญชีนั้นอย่างถูกต้องและเหมาะสม
- 2.5 รายการค้าที่แสดงในงบการเงินได้มีการเปิดเผยไว้อย่างเพียงพอ

3. การควบคุมการปฏิบัติงาน (Control Procedures) เป็นวิธีการควบคุมที่ช่วยเสริมให้ระบบการควบคุมทั่วไปและระบบบัญชีที่ผู้บริหารสร้างขึ้นบรรลุวัตถุประสงค์ วิธีการควบคุมการปฏิบัติงานมีหลายวิธีที่ขึ้นอยู่กับลักษณะขององค์การและขนาดของข้อมูล วิธีการควบคุมการปฏิบัติงานอาจจะรวมอยู่ในส่วนของระบบควบคุมทั่วไปและระบบบัญชี มักจะกำหนดไว้ในรูปแบบของ

- 3.1 การให้อำนาจอย่างเพียงพอในการกระทำรายการค้าและการกระทำอื่น ๆ
- 3.2 การแบ่งแยกหน้าที่เพื่อลดโอกาสให้บุคคลในตำแหน่งกระทำความผิด ททุจริตหรือบิดบังความผิดพลาดหรือความผิดปกติในการปฏิบัติหน้าที่ตามปกติของเขา เช่นการแบ่งแยกหน้าที่และความรับผิดชอบในการบันทึกข้อมูลและการเก็บรักษาทรัพย์สินให้ออกจากบุคคลคนเดียวกัน
- 3.3 วางรูปเอกสารและใช้เอกสารหลักฐานต่าง ๆ ให้เพียงพอในการบันทึก เพื่อเป็นหลักประกันรายการและเหตุการณ์ต่าง ๆ ที่บันทึกไว้ว่าถูกต้องเหมาะสม เช่นมีการกำหนดเลขที่ใบขนส่งสินค้าเรียงตามลำดับไว้ล่วงหน้าในแบบฟอร์มเรียบร้อยแล้ว
- 3.4 มีการรักษาความปลอดภัยที่เพียงพอในการใช้ประโยชน์ต่อทรัพย์สินและการบันทึก เช่นการมอบหมายอำนาจการดูแลและการเก็บรักษาให้สะดวกปลอดภัยสำหรับโปรแกรมคอมพิวเตอร์และแฟ้มข้อมูล
- 3.5 มีอิสระในการตรวจสอบการปฏิบัติงานและตรวจสอบยอดคงเหลือตามบัญชี เช่นการตรวจสอบโดยบุคคลที่ไม่เกี่ยวข้อง การกระทบยอด การเปรียบเทียบทรัพย์สินที่มีอยู่จริงกับที่บันทึกบัญชี การควบคุมโปรแกรมคอมพิวเตอร์ การสอบทานรายงานสรุปยอดคงเหลือตามบัญชี การวิเคราะห์อายุของลูกหนี้

สรุปภายในองค์การควรมีการควบคุม 4 ลักษณะคือ

1. การวางแผน คือการควบคุมฝ่ายบริหารในการที่จะกำหนดวัตถุประสงค์หรือเป้าหมายขององค์การ นโยบายและวิธีการปฏิบัติ มาตรฐานการปฏิบัติงานหรือข้อกำหนดต่าง ๆ ที่จะนำมาใช้เป็นแนวทางในการปฏิบัติงานหรือใช้วัดผลการปฏิบัติงานของผู้ปฏิบัติโดยเปรียบเทียบกับผลการปฏิบัติงานจริงว่าได้กำหนดไว้อย่างเหมาะสมและสามารถปฏิบัติตามได้ ประกอบด้วย

- การกำหนดวัตถุประสงค์
- การกำหนดนโยบายและวิธีการปฏิบัติงาน
- การกำหนดมาตรฐานการปฏิบัติงาน
- การกำหนดงบประมาณ

2. การจัดองค์การ คือการควบคุมฝ่ายบริหารในการที่จะจัดหาบุคคลที่มีความรู้ความสามารถมาเข้าร่วมในการปฏิบัติงานของกิจการ เพื่อให้การปฏิบัติงานเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและบรรลุผลสำเร็จตามแผนงานที่ได้วางไว้ ซึ่งการปฏิบัติงานจะมีประสิทธิภาพดีก็ต้องขึ้นอยู่กับกระบวนการจัดแบ่งกลุ่มงาน การแยกประเภทงาน การออกแบบงาน การกำหนดขอบเขตของงาน การมอบหมายงาน รวมทั้งการกำหนดความรับผิดชอบและอำนาจหน้าที่ และการจัดวางความสัมพันธ์ต่าง ๆ ซึ่งผู้บริหารสามารถควบคุมกลุ่มให้ดำเนินการไปตามวัตถุประสงค์ได้⁷ ซึ่งสรุปออกเป็นด้านต่าง ๆ ได้ดังนี้

- การจัดสายงานและการแบ่งแยกหน้าที่
- การมอบหมายงานและการสั่งการ
- การจัดหาคนและการจัดคนเข้างาน
- การจัดสถานที่ทำงาน

3. การควบคุม คือการสอบทานระบบการควบคุมที่องค์การได้จัดวางไว้ว่าเพียงพอและเหมาะสม ผู้บริหารสามารถเชื่อถือข้อมูลที่ได้รับได้ และนำข้อมูลมาใช้เพื่อประกอบการตัดสินใจ หรือวางแผนดำเนินงานต่อไปได้ ประกอบด้วย

- การตรวจสอบภายใน
- การควบคุมคุณภาพงาน
- การรายงาน

⁷ เจริญ เจษฎาวุธ, การตรวจสอบภายใน, (กรุงเทพมหานคร: บริษัทโรงพิมพ์กรุงเทพ จำกัด, 2527), หน้า 77.

4. ระบบบัญชี คือการสอบทานการบันทึกรายการต่าง ๆ ให้เป็นไปตามระบบบัญชีที่ได้วางไว้ทั้งการวิเคราะห์รายการ การจัดแยกประเภทและความถูกต้องสมบูรณ์ของเอกสารหลักฐาน รวมทั้งการเก็บรักษาสมุดบัญชีหรือเอกสารต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับทรัพย์สินและหนี้สิน

การประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายใน

การประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายใน เป็นสิ่งจำเป็นต่อผู้ตรวจสอบภายนอกและต่อผู้บริหารเองด้วย หากมองในแง่ของผู้ตรวจสอบภายนอกผู้ตรวจสอบไม่สามารถตรวจสอบเอกสารทุกชนิด ทุกรายการได้เนื่องจากความจำกัดของเวลา เจ้าหน้าที่ ค่าใช้จ่าย ดังนั้นการตรวจสอบจึงเป็นเพียงบางส่วนเท่านั้น และเมื่อเป็นเช่นนี้โอกาสของความเสียหายต่อความผิดพลาดในการรายงานย่อมมีขึ้นได้ยิ่งปริมาณงานที่ตรวจสอบมีน้อยเท่าใดความเสี่ยงก็ยิ่งมีมากขึ้นเท่านั้น แต่หากหน่วยงานนั้นมีการดำเนินงานที่เป็นระเบียบเรียบร้อยเนื่องจากมีระบบการควบคุมภายในดีเพียงใดโอกาสของความผิดพลาดย่อมมีน้อยและสามารถรู้ได้ภายในเวลารวดเร็ว เช่นนี้ปริมาณการตรวจสอบก็อาจกำหนดให้น้อยลงได้ ดังนั้นการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในของกิจการจึงเป็นสิ่งจำเป็นสำหรับผู้ตรวจสอบจะได้นำมากำหนดปริมาณงานตรวจสอบได้ ส่วนด้านผู้บริหารสามารถนำผลการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในมากำหนดแนวทางการปฏิบัติเพิ่มเติมเพื่อให้การควบคุมภายในครบถ้วนและมีประสิทธิภาพมากขึ้น

การประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายใน^๑ ผู้สอบบัญชีควรสอบทานระบบบัญชีและการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องเพื่อให้ทราบและเข้าใจถึงวงจรของรายการบัญชีและวิธีการควบคุมภายในโดยเฉพาะ ผู้สอบบัญชีต้องทำความเข้าใจในระบบบัญชีและการควบคุมภายในให้มากพอที่จะทราบถึงจุดอ่อนที่อาจเกิดข้อผิดพลาดหรือทุจริตได้ในระหว่างที่มีการบันทึกรายการบัญชีและมีการจัดการเกี่ยวกับทรัพย์สินเพื่อให้สามารถประเมินผลในขั้นต้นได้ว่าการควบคุมภายในมีประสิทธิภาพและเชื่อถือได้ในการปฏิบัติงานสอบบัญชี

การสอบทานระบบบัญชีและการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องกันถือเป็นการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในขั้นต้นของผู้สอบบัญชี^๒

^๑สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, แดงการณัฎฐาการสอบบัญชี ฉบับที่ 18 "เรื่องการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายใน" (กรุงเทพมหานคร: วิกตอรีการนิมพ์, 2527), หน้า 4.

^๒เรื่องเดียวกัน, หน้า 7.

สิ่งสำคัญของการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายใน คือการสอบถามบุคคลระดับต่าง ๆ ภายในกิจการ รวมทั้งการอ้างอิงถึงเอกสารต่าง ๆ เช่นรายการการปฏิบัติงาน คู่มือการปฏิบัติงานและผังทางเดินของงานเพื่อให้ได้ความรู้เกี่ยวกับการควบคุมที่ใช้อยู่ ซึ่งผู้ตรวจสอบจะต้องรู้การควบคุมภายในของงานทั้งหมดที่ผ่านมาและนำมากำหนดจุดสำคัญในการตรวจสอบของเขา ในกรณีที่เป็นการตรวจสอบที่ต่อเนื่องผู้ตรวจสอบอาจมีความรู้เกี่ยวกับการควบคุมภายในจากการตรวจสอบในงวดก่อนแล้ว ดังนั้นในงวดปัจจุบันผู้ตรวจสอบเพียงแต่ศึกษาและสอบทานเพิ่มเติมให้สมบูรณ์ถึงปัจจุบันก็เพียงพอ¹⁰ จากนั้นผู้สอบบัญชีควรสอบถามว่าการควบคุมภายในมีการถือปฏิบัติโดยสม่ำเสมอตลอดช่วงเวลาของผู้สอบบัญชีตั้งใจจะเชื่อถือและใช้ประโยชน์ในการตรวจสอบหรือไม่เพียงใด ในกรณีที่มีการใช้การควบคุมภายในที่แตกต่างกันมากในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชี ผู้สอบบัญชีควรแยกสอบทานแต่ละการควบคุมภายในเพื่อช่วยในการกำหนดชนิดเวลาและขอบเขตการตรวจสอบให้เหมาะสมกับรายการบัญชีภายใต้การควบคุมภายในที่แตกต่างกันในช่วงเวลาที่ตรวจสอบนั้นและผู้สอบบัญชีอาจติดตามดูการปฏิบัติเกี่ยวกับการบันทึกรายการบัญชีตามระบบบัญชีที่วางไว้ก็จะช่วยให้เข้าใจในระบบบัญชีนั้นตลอดจนการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องดียิ่งขึ้นที่เรียกว่าการทดสอบการปฏิบัติตามระบบ

ผู้สอบบัญชีควรบันทึกระบบบัญชีและการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องที่จะนำมาใช้ ซึ่งได้จากการศึกษาและสอบทาน ทั้งนี้ผู้สอบบัญชีอาจใช้เทคนิคที่แตกต่างกันในการบันทึกข้อมูลที่ได้รับนั้น เทคนิคดังกล่าวได้แก่¹¹

1. การจดบันทึกโดยย่อ
2. การเขียนผังทางเดินเอกสาร
3. การใช้แบบสอบถาม

การจดบันทึกโดยย่อและการเขียนผังทางเดินเอกสาร จะได้ข้อมูลจากการสอบถามสัมภาษณ์หรือจากเอกสารต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง และในการนำเทคนิคดังกล่าวข้างต้นมาใช้ได้นั้น ผู้ใช้ควรทำความเข้าใจในวิธีการจัดทำหรือจัดเตรียมการสัมภาษณ์ การใช้ผังแสดงขั้นตอนหรือทางเดินของงานและการใช้แบบสอบถาม

¹⁰ AICPA, Codification of Statements on Auditing Standards

No. 1-49, p. 556.

¹¹ สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, แลกเปลี่ยนมาตรฐานการสอบบัญชี ฉบับที่ 18 "เรื่องการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายใน" หน้า 6.

การสัมภาษณ์ เป็นวิธีที่สำคัญมากในการได้มาซึ่งข้อมูลเพราะผู้ตรวจสอบมีโอกาสซักถามเพิ่มเติมในประเด็นข้อสงสัยในรายละเอียดจากผู้ถูกสัมภาษณ์ได้ ซึ่งวิธีอื่นอาจจะไม่ให้รายละเอียดอย่างเพียงพอในการนำมาวิเคราะห์หรือสรุปผล การได้ฟังข้อคิดหรือการได้เห็นการแสดงออกทางอารมณ์ การเน้นเสียงและท่าทีต่าง ๆ ของผู้ถูกสัมภาษณ์จะช่วยให้ผู้ตรวจสอบได้ข้อมูลมากขึ้นซึ่งสิ่งต่าง ๆ เหล่านี้ไม่อาจหาได้จากหลักฐานที่เป็นลายลักษณ์อักษร แต่ข้อเสียของการสัมภาษณ์ก็มีอยู่บ้างเหมือนกัน คือในการสัมภาษณ์นั้นมีปัจจัยอื่นที่มีอิทธิพลต่อการสัมภาษณ์เข้ามาเกี่ยวข้อง เช่นความแตกต่างกันในฐานะหรือยศ ตำแหน่งของผู้ถูกสัมภาษณ์กับผู้สัมภาษณ์ อารมณ์ของผู้ถูกสัมภาษณ์ ช่วงเวลาในการสัมภาษณ์ ความรู้ของผู้จะสัมภาษณ์ ยิ่งกว่านั้นหากผู้ตรวจสอบขาดความเข้าใจในหลักการสัมภาษณ์ที่ดีอาจเกิดการซักถามในคำถามหรือปัญหาที่ก่อให้เกิดการวิพากษ์วิจารณ์อันอาจทำให้เกิดสภาวะการเผชิญหน้ากันซึ่งไม่เป็นสิ่งที่พึงปรารถนา

การสัมภาษณ์ควรมีการวางแผนไว้ล่วงหน้าให้เหมาะสม ผู้สัมภาษณ์ควรรู้ความมุ่งหมายของการสัมภาษณ์และสิ่งที่เราจะได้ออกจากการสัมภาษณ์นั้น การควบคุมการสัมภาษณ์ให้ได้ผลดีก็คือควรให้ผู้สัมภาษณ์นั้นได้คุ้นเคยหรือเรียนรู้ข้อเท็จจริงเกี่ยวกับปัญหาที่จะสัมภาษณ์นั้นอย่างถ่องแท้

สิ่งสำคัญอย่างหนึ่งในการวางแผนสัมภาษณ์ก็คือ การเลือกบุคคลที่เราจะทำการสัมภาษณ์รวมทั้งประสบการณ์ในอดีตที่ได้จากบุคคลนั้น ผู้ถูกสัมภาษณ์บางคนที่อยู่ในตำแหน่งสูง ๆ อาจมีปฏิกิริยาหรือรู้สึกไม่พอใจในการถูกสัมภาษณ์ในเรื่องนั้น ๆ ถ้าเราเปลี่ยนไปสัมภาษณ์บุคคลที่อยู่ในตำแหน่งล่าง ๆ ลงมาหรือในระดับตำแหน่งต่ำลงมาอาจให้ผลดีกว่า สัมภาษณ์กันรู้เรื่องได้ผลกว่า

นอกจากนี้ผู้สัมภาษณ์ควรแจ้งให้ผู้ถูกสัมภาษณ์รู้ล่วงหน้าเพื่อจะได้นัดหมายเวลา และผู้ถูกสัมภาษณ์จะได้จัดเตรียมเอกสารหลักฐานประกอบคำอธิบายไว้เป็นการช่วยไม่ให้ผู้สัมภาษณ์เสียเวลารอหลักฐานเหล่านั้นที่หลัง

หัวข้อที่สัมภาษณ์ควรอยู่ในแนวลักษณะดังนี้¹²

1. ควรถามครั้งละหนึ่งคำถาม
2. พยายามให้ผู้ถูกสัมภาษณ์เข้าใจคำถาม
3. ฟังคำถามของผู้รับการสัมภาษณ์ด้วยความตั้งใจ
4. ควรให้เวลาสำหรับการให้คำอธิบายของผู้ถูกสัมภาษณ์อย่างเพียงพอหรือตามสมควรแก่เวลา
5. ควรหลีกเลี่ยงการพูดชี้หน้าให้แนวคำตอบ
6. สังเกตกริยาท่าทางน้ำเสียงและอารมณ์ของผู้ถูกสัมภาษณ์

¹² เจริญ เจษฎาวัลย์, การตรวจสอบภายใน, หน้า 91.

7. ควบคุมรักษาอารมณ์ของตัวเองเมื่อผู้รับการสัมภาษณ์แสดงปฏิกิริยาโกรธเกรี้ยวหรือโต้ตอบหรืออารมณ์เสียอื่น ๆ
8. พยายามควบคุมมิให้ผู้ถูกสัมภาษณ์ตอบเขวออกนอกประเด็นที่ตั้งไว้

การใช้ผังแสดงขั้นตอนหรือทางเดินของงาน เป็นการแสดงลำดับเหตุการณ์และขั้นตอนการทำงานต่าง ๆ ในรูปของแผนภาพเพื่อใช้วิเคราะห์ความเหมาะสมของขั้นตอนหรือกระบวนการต่าง ๆ ที่เป็นอยู่ การวิเคราะห์โดยใช้ผังทางเดินเอกสารเป็นเครื่องมือมีประโยชน์ตรงที่สามารถสร้างความเข้าใจในจุดควบคุมที่สำคัญ ขั้นตอนหรือกระบวนการต่าง ๆ ของการปฏิบัติงานเรื่องใดเรื่องหนึ่งได้ชัดเจนกว่าการบรรยายเป็นบทความ และเราสามารถนำมาวิเคราะห์และพิจารณาขอบเขตของงานหรือทางเดินของเอกสารได้ชัดเจนกว่าวิธีอื่น แต่อย่างไรก็ตามยังมีบางกรณีที่ไม่สามารถเขียนขั้นตอนงานบางประเภทออกมาเป็นผังทางเดินเอกสารได้ หรือเขียนได้แต่ไม่ได้ให้ความหมายที่ชัดเจนพอ เช่นการจัดองค์การและการบริหารงาน นโยบาย วิธีการปฏิบัติงาน ความรับผิดชอบอำนาจหน้าที่ การมอบหมายงาน เป็นต้น จึงต้องหันไปใช้วิธีการอื่นมาเสริม

แบบสอบถาม หมายถึงกลุ่มคำถามซึ่งผู้ตรวจสอบจะใช้เป็นแนวทางในการค้นหาข้อเท็จจริงและข้อมูลที่จำเป็นสำหรับการตรวจสอบและมีเนื้อที่ว่างให้เติมคำตอบหรือกรอกข้อมูลซึ่งเงื่อนไขสำคัญของการใช้แบบสอบถาม คือการกรอกแบบสอบถามมักต้องการผู้กรอกที่มีความรู้ความสามารถไม่เพียงแต่อ่านออกเขียนได้แต่อาจต้องมีความคุ้นเคยต่อการตอบแบบสอบถามมาบ้างแล้ว ดังนั้นแบบสอบถามจึงมักมีปัญหาในการประยุกต์ใช้เพื่อรวบรวมข้อมูลจากประชากรที่มีระดับการศึกษาน้อย แต่ก็อาจมีวิธีลดปัญหานี้ลงได้โดยการใช้ผู้สัมภาษณ์เข้าช่วยในการชี้แจงความเข้าใจในแบบสอบถาม

หลักในการสร้างแบบสอบถามควรตระหนักถึงข้อสังเกตอย่างน้อย 8 ประการคือ¹³

1. คำถามเกี่ยวข้องกับปัญหาที่ต้องการตรวจสอบหรือไม่ เกี่ยวข้องโดยตรงหรือโดยอ้อม
2. คำถามมีลักษณะเหมาะสมกับขั้นตอนและสถานการณ์ของการตรวจสอบหน่วยงานนั้น ๆ หรือไม่
3. คำถามมีความกะทัดรัดและชัดเจนเพียงใด

¹³ สำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน, คู่มือการตรวจสอบการดำเนินงาน, (กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2531), หน้า 0611.

4. คำถามใช้ภาษาที่เหมาะสมกับระดับความรู้ความเข้าใจของผู้ตอบหรือไม่
 5. คำถามมีลักษณะกะเกณฑ์ให้ผู้ตอบต้องมีความรู้เฉพาะในเรื่องใดเรื่องหนึ่งหรือไม่
 6. คำถามมีลักษณะเร้าความสนใจของผู้ตอบเพียงใด
 7. คำถามเกี่ยวข้องกับเรื่องที่วัดความรู้ลึกของผู้ตอบ ซึ่งอาจก่อให้เกิดการต่อต้านหรือไม่
 8. คำถามมีลักษณะที่อาจจูงใจตัวการตอบตามค่านิยมของสังคมหรือไม่
- ประเภทของแบบสอบถามมี 2 ประเภทคือ

1. แบบสอบถามทั่วไป คือแบบสอบถามซึ่งรวมคำถามที่ตั้งขึ้นเพื่อให้ใช้ได้กับการตรวจสอบทุกเรื่อง ๆ หน่วยงานหรือโครงการเป็นคำถามในวงกว้างครอบคลุมถึงหลักการทั่ว ๆ ไป เช่นการจัดองค์การและการบริหารงาน นโยบาย วิธีการปฏิบัติงาน การพนักงาน ความรับผิดชอบ อำนาจหน้าที่ การมอบหมายงาน เป็นต้น

2. แบบสอบถามเฉพาะ คือแบบสอบถามซึ่งรวมคำถามที่ตั้งขึ้นเพื่อใช้กับการตรวจสอบเรื่องหน่วยงานหรือโครงการหนึ่ง โดยเฉพาะคำถามจะมุ่งเจาะลึกเข้าไปในรายละเอียดของหลักการและวิธีปฏิบัติในจุดนั้น ๆ โดยตรง แบบสอบถามเฉพาะนั้นส่วนใหญ่ผู้ตรวจสอบที่ได้รับมอบหมายจะต้องคิดขึ้นมาเอง โดยประมวลจากข้อมูลที่ได้จากการสำรวจข้อมูลเบื้องต้น

โดยหลักการทั่วไปทุกคำถามในแบบสอบถามจะต้องเขียนขึ้นในรูปแบบเดียวกันคือหากคำตอบเป็นเชิงบวกหรือใช่ จะบอกถึงระดับความมีประสิทธิภาพของการควบคุมภายในที่ดีแต่หากคำตอบเป็นเชิงลบหรือไม่ใช่จะมีความหมายในทางตรงกันข้าม และถ้าคำตอบว่าไม่เกี่ยวข้องกับ จะหมายถึงว่าคำถามไม่เกี่ยวข้องกับงานที่ตรวจสอบอยู่จึงไม่มีคำตอบ ใช่ หรือ ไม่ใช่ ทั้งนี้ เนื่องจากเป็นลักษณะของแบบสอบถามทั่วไปนั่นเอง จึงอาจมีคำถามส่วนหนึ่งที่ไม่ตรงกับขั้นตอนการทำงานของหน่วยงานนั้น

ในการวิจัยครั้งนี้จะขอกล่าวถึงแนวทางการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในทางด้านการบริหารเท่านั้น ตามมาตรฐานการตรวจสอบของสำนักงานตรวจเงินแผ่นดินของสหรัฐอเมริกา (GAO) ที่กล่าวไว้ใน Examination and Evaluation Standards for Economy and Efficiency Audits and Program Results Audits ข้อ 4 ว่า During the audit a study and evaluation shall be made of the internal control system (administrative controls) applicable to the organization program activity or function under audit. ซึ่งประกอบไปด้วยการควบคุม 3 ลักษณะคือ

1. การวางแผน ประกอบด้วยกำหนัดวัตถุประสงค์ การกำหนดนโยบายและวิธีการปฏิบัติงาน การกำหนดมาตรฐานการปฏิบัติงานและกำหนดงบประมาณ

2. การจัดองค์การ ประกอบด้วยการจัดสายงานและการแบ่งแยกหน้าที่ การมอบหมายและการสั่งการ การจัดหาคนงานและการจัดคนเข้างาน การจัดสถานที่ทำงาน

3. การควบคุม ประกอบด้วยการตรวจสอบภายใน การควบคุมคุณภาพงาน การรายงาน การบันทึกบัญชี

และใช้เทคนิคในการบันทึกข้อมูลโดยการใส่แบบสอบถาม เนื่องจากหัวข้อที่ต้องการประเมินเป็นเรื่องของหลักการทั่ว ๆ ไป มิได้เกี่ยวข้องกับงานใดงานหนึ่งโดยเฉพาะจึงไม่สามารถที่จะใช้เทคนิคในการบันทึกข้อมูลแบบการเขียนผังทางเดินเอกสารได้ และอาจใช้เทคนิคในการบันทึกข้อมูลโดยการสัมภาษณ์เข้าช่วยด้วยก็ได้โดยใช้หัวข้อในแบบสอบถามเป็นข้อสัมภาษณ์ เพราะจะเป็นการสร้างความเข้าใจในคำถามได้ชัดเจนยิ่งขึ้น ซึ่งในคำถามแต่ละข้อจะมีคำตอบที่ให้เลือกเพียง ใช่ ไม่ใช่ ไม่เกี่ยวข้อง หากคำตอบในคำถามใดของหน่วยงานตอบว่า ไม่ใช่ นั้นเป็นสิ่งที่ผู้ตรวจสอบจะต้องให้ความสนใจและหาสาเหตุประกอบผลการประเมินนั้น

แนวแบบสอบถามเพื่อสำรวจการควบคุมภายใน

การวางแผน

กำหนดวัตถุประสงค์

- กำหนดเป้าหมายหรือวัตถุประสงค์รวมของหน่วยงานไว้ชัดเจน
- กำหนดเป้าหมายของหน่วยงานชัดเจนเป็นเชิงปริมาณ
- กำหนดแผนงานไว้ตลอดอายุของโครงการ
- ให้หัวหน้างานแต่ละฝ่ายได้มีส่วนร่วมในการกำหนดวัตถุประสงค์ของหน่วยงานด้วย

เพื่อที่จะได้รับการยอมรับและถือปฏิบัติตามด้วยดี

- เมื่อดำเนินการไปแล้วได้มีการประเมินผลงานว่าบรรลุตามวัตถุประสงค์เพียงใด
- วัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้แล้วนั้นสามารถเปลี่ยนแปลงได้

นโยบาย

- การจัดทำนโยบายจัดทำจากข้อเท็จจริงมิใช่ถือความเห็นส่วนตัวหรือการตัดสินใจตามแต่โอกาสเป็นหลัก

- รับฟังความคิดเห็นและคำแนะนำของผู้ที่จะใช้นโยบายนั้น ๆ ด้วย
- กำหนดนโยบายทั้งหมดไว้อย่างแน่นอนและใช้ถ้อยคำที่กระชับรัด เพื่อให้ผู้ที่เกี่ยวข้อง

เข้าใจ

- จัดทำนโยบายทั้งหมดของหน่วยงานให้สอดคล้องกันและสนับสนุนวัตถุประสงค์หลัก

ของหน่วยงาน

- นโยบายที่กำหนดทันต่อเหตุการณ์และเปลี่ยนแปลงให้เหมาะสมกับสถานการณ์ใหม่ ๆ ได้

แผนการปฏิบัติงาน

- แผนการปฏิบัติงานต่าง ๆ มีส่วนช่วยเหลือสนับสนุนให้บรรลุวัตถุประสงค์และเป้าหมายของหน่วยงาน

- เจ้าหน้าที่ระดับผู้ปฏิบัติงานมีส่วนร่วมในการกำหนดแผนการปฏิบัติงาน
- มีคู่มือการปฏิบัติงานเป็นลายลักษณ์อักษร
- คู่มือการปฏิบัติงานเป็นฉบับที่ทันต่อเหตุการณ์
- คำสั่งเกี่ยวกับการปฏิบัติงานได้เวียนให้ผู้ที่เกี่ยวข้องรับทราบโดยออกเป็นลายลักษณ์

อักษร

- ใช้เทคนิคและเครื่องมือในการวางแผน เช่นจัดทำ Gantt chart เป็นต้น
- กำหนดขั้นตอนการปฏิบัติที่สำคัญ ๆ ไว้อย่างชัดเจน
- ลำดับความสำคัญว่างานใดควรจะทำก่อนทำหลัง
- กำหนดระยะเวลาของการปฏิบัติงานไว้
- กำหนดรายละเอียดของการปฏิบัติงาน
- กำหนดจุดที่จะต้องปฏิบัติพร้อมรายชื่อเจ้าหน้าที่ผู้จะต้องปฏิบัติ
- วิธีการปฏิบัติงานสามารถเปลี่ยนแปลงได้ ถ้ามีเหตุผลอันควรหรือสถานการณ์เปลี่ยนแปลงไปอย่างสำคัญจากที่เป็นอยู่ในขณะที่ได้วางแผนไว้
- การเปลี่ยนแปลงแก้ไขใด ๆ มีการจัดทำเอกสารแสดงผล การพิจารณาและการอนุมัติที่เป็นลายลักษณ์อักษร
- การปฏิบัติงานที่ทำอยู่ในปัจจุบันเป็นไปตามขั้นตอนที่กำหนดไว้ในคู่มือการปฏิบัติงาน

มาตรฐาน

- มีการบันทึกและการอนุมัติที่เป็นลายลักษณ์อักษร
- มีความเหมาะสมและเกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงาน
- มีการทบทวนความเหมาะสมเป็นระยะ ๆ
- กำหนดมาตรฐานให้อยู่ในวิสัยที่เป็นไปได้และมีเหตุมีผล
- มาตรฐานงานที่กำหนดไว้นั้นมีหน่วยวัดได้
- มีการอธิบายถึงประโยชน์ที่จะได้รับจากการปฏิบัติตามมาตรฐานให้ผู้ที่เกี่ยวข้องเข้าใจ
- นำมาใช้เป็นเครื่องวัดผลการปฏิบัติงาน ซึ่งอาจวัดในด้านอัตราความเร็ว ความถูกต้อง การประหยัดและประสิทธิภาพ
- กำหนดมาตรฐานของผลผลิต พร้อมกำหนดต้นทุนไว้
- กำหนดรายละเอียดของผลิตภัณฑ์ วิธีการผลิตและกิจกรรมต่าง ๆ
- ควบคุมลักษณะของผลิตภัณฑ์ให้เป็นไปตามมาตรฐานที่กำหนดไว้ได้
- มาตรฐานที่กำหนดสามารถเปรียบเทียบกับผลการปฏิบัติงานได้

งบประมาณ

- การประมาณรายได้และรายจ่ายในอนาคตภายในช่วงเวลาที่แน่นอน แสดงได้ในรูป
ตัวเงิน

- การจัดสรรงบประมาณจะคำนึงถึงความสำคัญก่อนหลังโดยพิจารณาจากนโยบาย
ความจำเป็นในการปฏิบัติงานและจำนวนเงินที่มีอยู่อย่างจำกัด

- การจัดสรรงบประมาณแสดงไว้เป็นแต่ละเรื่องนั้น ซึ่งแสดงในรูปของบัญชีและ
งบประมาณได้สอดคล้องกับงบประมาณหลัก

- มีหลักเกณฑ์ที่ชัดเจนแน่นอนในการคำนวณตัวเลขที่ประมาณการไว้

- มีการกำหนดประมาณการรายจ่ายที่สำคัญของหน่วยงานและแหล่งเงินที่จะใช้ใช้อย่าง

ชัดเจน

- การจัดทำและพิจารณางบประมาณสำหรับแต่ละงวดทันต่อเวลา

- จำนวนเงินที่ตั้งงบประมาณไว้เหมาะสมเพียงพอต่อการทำงานอย่างมีประสิทธิภาพ

- นำมาใช้เป็นขอบเขตในการบริหาร ควบคุมและตรวจสอบทางการเงิน

- นำไปใช้วัดผลการดำเนินงานโดยการเปรียบเทียบกับต้นทุนที่เกิดขึ้นจริง

การจัดองค์การ

การจัดสายงานและการแบ่งหน้าที่

- มีการจัดทำผังการจัดองค์การหรือโครงสร้างของหน่วยงาน

- โครงสร้างของหน่วยงานได้รับการปรับปรุงแก้ไขเป็นระยะ ๆ ตามความเหมาะสม

- โครงสร้างของหน่วยงานได้กำหนดขึ้นอย่างเหมาะสมสัมพันธ์กับระบบการปฏิบัติงาน

- มีการกำหนดอำนาจหน้าที่ ขอบเขตงานและความรับผิดชอบของหน่วยงานไว้อย่าง

ชัดเจน

- การกำหนดขอบเขต อำนาจหน้าที่ ความรับผิดชอบภายในหน่วยงานไม่มีการซ้ำซ้อนกัน

- ความสัมพันธ์ระหว่างบุคคลต่าง ๆ ในหน่วยงานจัดตั้งขึ้นอย่างเป็นทางการ

- มีการจัดทำบัญชีลักษณะงาน คือการจัดทำรายการกิจกรรมในหน้าที่ของหน่วยงานโดย

ละเอียดว่ามีอะไรบ้าง

- กำหนดผู้รับผิดชอบงานแต่ละงานไว้โดยชัดเจน

- เจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงานแต่ละตำแหน่งได้ทราบและเข้าใจอย่างชัดเจนถึงขอบเขตของ
งาน อำนาจหน้าที่และความรับผิดชอบของตน

- มีการจัดทำรายละเอียดการปฏิบัติงาน (Job Description) ของแต่ละบุคคล
หรือแต่ละตำแหน่งในหน่วยงานโดยระบุการปฏิบัติงานในหน้าที่โดยละเอียดว่ามีอะไรบ้าง

- เจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงานแต่ละตำแหน่งได้ปฏิบัติงานตรงตามรายละเอียดการปฏิบัติงาน
ที่กำหนดไว้

- การกำหนดรายละเอียดการปฏิบัติงานแต่ละหน้าที่ได้กำหนดไว้อย่างละเอียด ชัดเจน และสอดคล้องกับวัตถุประสงค์และนโยบายของหน่วยงาน
- การกำหนดขนาดของการควบคุม เป็นไปอย่างเหมาะสม (ไม่มีผู้ใดมีผู้ใดบังคับบัญชา มากเกินไปจนควบคุมดูแลไม่ทั่วถึงหรือมีน้อยเกินไปจนไม่สอดคล้องกับอำนาจหน้าที่)
- มีเจ้าหน้าที่คอยให้ความช่วยเหลือและให้คำปรึกษาแนะนำแก่ผู้ปฏิบัติงานนอกเหนือ จากผู้บังคับบัญชาตามปกติ
- มีองค์กรที่รับผิดชอบด้านการประสานงานกันระหว่างหน่วยงานทั้งภายในและภายนอก

การมอบหมายงานและสั่งการ

- การมอบหมายงานได้พิจารณาจากคุณวุฒิ คุณสมบัติและประสบการณ์ของผู้รับมอบหมาย
- การมอบหมายงาน อำนาจหน้าที่ ความรับผิดชอบ เป็นที่ยอมรับของผู้ปฏิบัติงานที่ได้รับมอบหมาย
- เจ้าหน้าที่ที่ได้รับมอบหมายงาน ได้รับการอธิบายให้เข้าใจในงานก่อนที่จะได้รับมอบหมายงานนั้นเป็นอย่างดี
- เมื่อมอบหมายงานแล้ว ผู้บังคับบัญชาได้ติดตามดูแลอย่างสม่ำเสมอ
- การติดต่อสื่อสารระหว่างหัวหน้างานกับผู้ปฏิบัติงาน เป็นไปได้โดยรวดเร็ว
- ผู้บังคับบัญชาสั่งงานโดยเป็นลายลักษณ์อักษรและเป็นไปตามกฎระเบียบ แบบแผน

ที่วางไว้

การจัดหาคนและการจัดคนเข้างาน

- มีการกำหนดนโยบายและวิธีการคัดเลือกบุคคลไว้เป็นลายลักษณ์อักษร
- การบรรจุพนักงานทุกครั้งได้ทำตามนโยบายและวิธีการคัดเลือกบุคคลที่กำหนดไว้
- มีการวางแผนกำลังคนสำหรับงานต่าง ๆ ไว้อย่างรอบคอบ
- ไม่มีบุคคลหนึ่งบุคคลใดหรือกลุ่มบุคคลใดบุคคลหนึ่งทำหน้าที่งานในฝ่ายตั้งแต่เริ่มต้น

จนจบ

- มีการแนะนำให้เจ้าหน้าที่เข้าใจวัตถุประสงค์ของแผนงานและขั้นตอนการปฏิบัติงาน

ก่อนการทำงาน

- มีการจัดทำทะเบียนประวัติพนักงานที่มีข้อมูลด้านต่าง ๆ อย่างเพียงพอ
- ได้มีการพิจารณาการศึกษาและประสบการณ์ของเจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงานเพื่อให้เหมาะสม

กับงาน

- อัตราการเพิ่มของเจ้าหน้าที่เป็นสัดส่วนที่เหมาะสมกับอัตราการเพิ่มของงาน
- อัตราการเข้า-ออกของพนักงานในหน่วยงานอยู่ในระดับปกติ

- มีโครงการฝึกอบรมหรือหมุนเวียนพนักงานในหน่วยงานให้ปฏิบัติหน้าที่ต่าง ๆ กันเพื่อเตรียมเลื่อนตำแหน่งให้สูงขึ้นหรือเพื่อทดแทนตำแหน่งที่ว่างอย่างกระชั้นชิด

- ได้มีการจัดฝึกอบรมเจ้าหน้าที่อย่างสม่ำเสมอ

- งานที่เจ้าหน้าที่ทำอยู่นั้นไม่สามารถนำเครื่องจักรมาใช้ทดแทนได้โดยประหยัดกว่า

- เจ้าหน้าที่ที่ได้รับมอบหมายงานไปนั้นเป็นงานที่จำเป็นต้องทำ ซึ่งมีได้ทำเพื่อให้เห็นว่ามีการทำงานที่เท่ากัน

- การปฏิบัติงานนอกเวลาได้คำนึงถึงความจำเป็นและรีบด่วนและได้รับอนุมัติก่อนเสมอ

- มีการวิเคราะห์ผลงานที่ทำต่อเวลาที่ใช้ไปกับผลงานและเวลาการปฏิบัติงานมาตรฐานเพื่อแสดงให้เห็นว่าอัตราค่าจ้างที่มีอยู่ในปัจจุบันไม่มากหรือน้อยเกินไปและแสดงให้เห็นถึงประสิทธิภาพของการทำงาน

- วิธีการประเมินผล หรือพิจารณาความดีความชอบของเจ้าหน้าที่ได้กำหนดไว้อย่างมีหลักเกณฑ์

การจัดสถานที่ทำงาน

- สถานที่ตั้งของหน่วยงานอยู่ในทำเลที่เหมาะสมกับลักษณะของงานที่ปฏิบัติ

- การจัดผังภายในสถานที่ทำงานอยู่ในสถานที่เหมาะสมและสอดคล้องกับทางเดินของงาน

- สภาพแวดล้อมภายในสถานที่ทำงาน เช่น แสงสว่าง อุณหภูมิ การระบายอากาศ และเสียงรบกวน เหมาะสมที่จะทำให้ปฏิบัติงานได้อย่างมีประสิทธิภาพและไม่เป็นอันตรายต่อสุขภาพ

- การจัดสถานที่ทำงานได้คำนึงถึงระบบรักษาความปลอดภัย เพื่อป้องกันชีวิตและทรัพย์สิน

- มีการจัดเก็บบำรุงรักษาสถานที่ปฏิบัติงานให้เป็นระเบียบเรียบร้อย สะอาดและสวยงาม

- มีเครื่องมือเครื่องใช้ที่มีประสิทธิภาพอย่างเพียงพอและเหมาะสมต่อการปฏิบัติงาน

- เครื่องมือเครื่องใช้และอุปกรณ์อื่น ๆ ได้มีการดูแลและบำรุงรักษาให้สามารถใช้งานได้ดียิ่งเสมอ

การควบคุม

การตรวจสอบภายใน

- ผู้ตรวจสอบภายในมีความเป็นอิสระเพียงพอ
- ผู้บริหารเห็นความสำคัญของงานตรวจสอบ
- หัวหน้าหน่วยตรวจสอบภายในสามารถจะรายงานตรงต่อผู้บริหารระดับสูง

- มีอิสระในเรื่องของขอบเขตและวิธีการตรวจสอบ
- จำนวนเจ้าหน้าที่ตรวจสอบเหมาะสมกับปริมาณงานในความรับผิดชอบ
- เจ้าหน้าที่ตรวจสอบมีคุณสมบัติเหมาะสม
- มีคู่มือการตรวจสอบภายใน
- มีแผนงานการตรวจสอบประจำปี
- มีแนวการตรวจสอบที่ตรงกับเรื่องสำคัญ ๆ ที่อยู่ในขอบเขตของการควบคุม
- มีการควบคุมและดูแลงานตรวจสอบที่เพียงพอ
- มีกระดาษทำการประกอบอย่างสมบูรณ์ในการตรวจสอบแต่ละครั้ง
- มีรายงานการตรวจสอบเสนอตรงต่อผู้บริหารระดับสูงทุกครั้ง ซึ่งรายงานนั้นจะต้องเหมาะสมกับแผนงานและความต้องการของผู้บริหาร
- ข้อเสนอแนะในรายงานเป็นประโยชน์และสามารถนำไปปฏิบัติได้
- ผู้บริหารให้ความสนใจต่อรายงานการตรวจสอบแล้วพิจารณาข้อเสนอแนะของผู้ตรวจสอบในเวลาอันควร
- มีการติดตามผลหลังจากการรายงาน

การควบคุมคุณภาพงาน

- ได้มีการกำหนดมาตรฐานหรือเป้าหมายไว้ล่วงหน้า เพื่อการเปรียบเทียบผลงานที่ได้รับจริงกับมาตรฐานหรือเป้าหมายนั้น
- เมื่อเปรียบเทียบผลงานจริงกับมาตรฐานแล้วพบว่ามิใช่ข้อแตกต่าง ได้มีการค้นหาสาเหตุและวิธีแก้ไขด้วยความระมัดระวัง
- เมื่อทราบสาเหตุแล้ว ได้มีการดำเนินการแก้ไขตามวิธีที่เห็นว่าดีที่สุด
- มาตรฐานที่กำหนดไว้สามารถยืดหยุ่นและปรับเข้ากับสถานการณ์ที่เกิดขึ้นในการปฏิบัติงานจริงได้
- มาตรฐานที่กำหนดไว้นั้นมิได้มีเพียงมาตรฐานเดียว แต่ใช้มาตรฐานหลาย ๆ อย่างร่วมกัน โดยมีทั้งมาตรฐานทางด้านคุณภาพควบคู่กับการกำหนดมาตรฐานเชิงปริมาณด้วย
- มาตรฐานที่นำมาใช้นั้นได้รับการพัฒนาเป็นระยะ ๆ

การรายงาน

- มีการเสนอรายงานต่อผู้บริหารโดยสม่ำเสมอ
- รายงานต่าง ๆ ที่จัดทำนั้นคุ้มค่ากับเวลาและค่าใช้จ่ายที่เสียไป
- รายงานที่จัดส่งกับตำแหน่งต่าง ๆ ในองค์การมีความสัมพันธ์กับความรับผิดชอบและหน้าที่ของตำแหน่งนั้น ๆ

- นำข้อมูลในรายงานนั้นมาใช้ได้โดยง่าย คือเป็นข้อมูลที่ให้ข้อมูลเพียงพอไม่มากเกินไป
อันจะทำให้ผู้นำไปใช้ต้องเสียเวลาในการเลือกข้อมูล
- ข้อมูลที่ได้มีความเกี่ยวข้องกับเรื่องที่ต้องการตัดสินใจ
- ได้รับรายงานมาในเวลาที่เหมาะสม ทันเวลาและเป็นปัจจุบัน
- เป็นรายงานที่สมบูรณ์และถูกต้องมีรายละเอียดครบถ้วนต่อการใช้พิจารณา
- ภาษาที่ใช้ชัดเจน และง่ายต่อการตีความไม่ว่าจะเป็นข่าวสารที่เป็นลายลักษณ์อักษร
หรือเป็นคำพูด
- รายงานที่จัดทำตรงตามความต้องการไม่มีการบันทึกข้อมูลที่ซ้ำซ้อน

การบันทึกบัญชี

- มีระบบบัญชีที่จัดทำขึ้นเป็นลายลักษณ์อักษรใช้ในหน่วยงาน
- มีการศึกษานโยบายบัญชีที่ใช้อยู่ว่าเหมาะสมกับหน่วยงาน
- ระบบบัญชื่อนั้นสามารถนำมาใช้ปฏิบัติได้
- ระบบบัญชีกำหนดขึ้นในลักษณะที่เมื่อเกิดข้อผิดพลาดขึ้นผู้บริหารจะทราบได้ทันที
- ระบบบัญชีได้มีการปรับปรุงตามลักษณะกิจกรรมของหน่วยงานที่เปลี่ยนแปลงไป
- การบันทึกบัญชีเป็นปัจจุบัน เมื่อต้องการข้อมูลสามารถรับได้ทันที
- ข้อมูลที่ได้บันทึกไว้นั้นสามารถเข้าใจได้โดยง่าย

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย