

บทที่ 2

แนวคิด ทฤษฎีและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

การวิจัยเรื่องการวิเคราะห์สภาพปัญหาและแนวทางการควบคุมภายในของธุรกิจที่พักและโรงแรม จังหวัดจันทบุรี ผู้วิจัยได้ศึกษาแนวคิดทฤษฎี และงานวิจัยที่เกี่ยวข้องมาเป็นแนวทางในงานวิจัย

1. การกำกับดูแลกิจการ
2. การควบคุมภายใน
3. ธุรกิจท่องเที่ยวและที่พักกับการควบคุมภายใน
4. งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

1. การกำกับดูแลกิจการ

การกำกับดูแลกิจการตามคำนิยามของ CG Thailand (2560) หมายถึง ความสัมพันธ์ในเชิงการกำกับดูแล รวมทั้งกลไกมาตรการที่ใช้กำกับการตัดสินใจของคนในองค์กรให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์ ซึ่งรวมถึงการกำหนดวัตถุประสงค์และเป้าหมายหลัก (objectives) (2) การกำหนดกลยุทธ์ นโยบาย และพิจารณาอนุมัติแผนงานและงบประมาณ และ (3) การติดตาม ประเมินและดูแลการรายงานผลการดำเนินงาน

ศิลปิน ศรีจันเพชร (2556) กล่าวว่า การควบคุมภายใน หมายถึง กลไกการกำกับดูแลกิจการการควบคุมจัดเป็นกระบวนการปฏิบัติงานที่คณะกรรมการ ฝ่ายบริหารและบุคลากรขององค์กรจัดให้มีขึ้นเพื่อให้สามารถมั่นใจได้อย่างสมเหตุสมผลว่า หากได้มีการปฏิบัติตามกระบวนการเหล่านี้แล้วองค์กรจะสามารถบรรลุวัตถุประสงค์ทางธุรกิจที่ต้องการได้ ผู้บริหารจะกำหนดวิธีการทำงานให้ไปสู่วัตถุประสงค์ และในขณะเดียวกันก็ต้องมีการควบคุมการปฏิบัติงานต่าง ๆ ในองค์กรให้ดำเนินไปอย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลด้วยการควบคุมต่าง ๆ เหล่านี้ก็คือ การควบคุมกระบวนการภายในองค์กร หรือเรียกสั้น ๆ ว่าการควบคุมภายใน

2. การควบคุมภายใน

การควบคุมภายในตามคำนิยามของกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ (2561) คือ การควบคุมภายใน ซึ่งเป็นที่ยอมรับและนำมาประยุกต์ใช้กันอย่างแพร่หลายในปัจจุบัน กำหนดขึ้นโดยคณะกรรมการจากสถาบันวิชาชีพ 5 สถาบันในประเทศสหรัฐอเมริกา ได้แก่ สถาบันผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งสหรัฐอเมริกา (American Institute of Certified Public Accountants หรือ AICPA) สถาบันผู้ตรวจสอบภายในสากล (Institute of Internal Auditors หรือ IIA) สถาบันผู้บริหารการเงิน (Financial Executives Institute หรือ FEI) สมาคมนักบัญชีแห่งสหรัฐอเมริกา (American Accounting Association หรือ AAA) และสถาบันนักบัญชีเพื่อการบริหาร (Institute of

Management Accountants หรือ IMA) ซึ่งรู้จักในนามของ The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission หรือ COSO ได้ร่วมกันศึกษาพัฒนาความหมายและแนวคิดของการควบคุมภายใน ดังนี้

การควบคุมภายใน (Internal Control) คือ กระบวนการปฏิบัติงานที่บุคลากรในองค์กร โดยคณะกรรมการบริหาร ผู้บริหารทุกระดับ และพนักงานทุกคนมีบทบาทร่วมกันในการจัดให้มีขึ้น เพื่อสร้างความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่าการปฏิบัติงานจะบรรลุวัตถุประสงค์ของการควบคุมภายใน

2.1 วัตถุประสงค์ของการควบคุมภายใน

การจัดให้มีการควบคุมภายในขึ้นในองค์กร มีวัตถุประสงค์ 3 ประการ คือ

1. ประสิทธิภาพและประสิทธิผลของการปฏิบัติงาน (Effectiveness and Efficiency of operations)

โดยมุ่งเน้นให้มีการใช้ทรัพยากรขององค์กรในการดำเนินงาน ซึ่งประกอบด้วย คน เงิน ทรัพย์สินวัสดุ เครื่องมือเครื่องใช้ และเวลาให้เป็นไปอย่างประหยัดและได้ผลคุ้มค่า มีการดูแลรักษาทรัพย์สินให้อยู่ในสภาพพร้อมใช้งาน มีการป้องกันมิให้ทรัพย์สินมีการสิ้นเปลือง สูญเปล่า เสียหาย หรือสูญหาย และปลอดภัยจากการกระทำทุจริต กล่าวโดยสรุป เมื่อการดำเนินงานเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลจะส่งผลให้เกิดการป้องกันดูแลรักษาทรัพย์สินขององค์กรไปพร้อมกัน

2. ความเชื่อถือได้ของรายงานทางการเงิน (Reliability of financial reporting)

ความเชื่อถือได้และความถูกต้องของรายงานทางการเงินเป็นสิ่งสำคัญต่อผู้ใช้ ไม่ว่าจะเป็นบุคคลภายใน หรือบุคคลภายนอกองค์กร ได้แก่ ผู้บริหาร ผู้ถือหุ้น ผู้ลงทุน เจ้าหนี้ ลูกค้า หน่วยงานที่เกี่ยวข้อง เป็นต้น โดยใช้เป็นข้อมูลประกอบการตัดสินใจและวางแผนการดำเนินงานในอนาคตจึงเป็นหน้าที่ของผู้บริหารที่ต้องทำให้เกิดความมั่นใจว่ารายงานทางการเงินขององค์กรให้ข้อมูลที่ครบถ้วนถูกต้อง และมีคุณภาพ

3. การปฏิบัติตามกฎหมายและกฎระเบียบ (Compliance with applicable laws and regulations)

เพื่อป้องกันมิให้เกิดความเสียหายใด ๆ ขึ้นกับองค์กร จากสาเหตุการละเว้นไม่ปฏิบัติ หรือปฏิบัติไม่เป็นไปตามกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับองค์กร รวมถึงข้อบังคับและกฎระเบียบขององค์กรเอง

2.2 พื้นฐานของการควบคุมภายใน

1. ความรับผิดชอบของผู้บริหาร

การจัดให้มีระบบการควบคุมภายในเป็นความรับผิดชอบของผู้บริหาร เพื่อช่วยให้องค์กรสามารถบรรลุวัตถุประสงค์ที่จะทำให้เกิดความมั่นใจเท่าที่สามารถทำได้ว่าการดำเนินธุรกิจเป็นไปอย่างมีระเบียบและมีประสิทธิภาพ

2. ความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผล

ในการจัดให้มีระบบการควบคุมภายในย่อมมีต้นทุนเกิดขึ้น (เช่น จ้างพนักงานเพิ่มขึ้น เพื่อให้มีการแบ่งแยกหน้าที่กันอย่างเหมาะสม หรือออกแบบระบบเอกสารและคู่มือการปฏิบัติงาน) ผู้บริหารควรมีความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลว่า ต้นทุนของการควบคุมภายในต้องไม่สูงกว่าประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการจัดให้มีระบบการควบคุมภายในนั้น

3. ข้อจำกัดสืบเนื่องตามลักษณะของการควบคุมภายใน

การควบคุมภายในถึงแม้ว่าจะมีการออกแบบไว้อย่างดีแล้วก็ตาม แต่ไม่สามารถให้ข้อสรุปแก่ผู้บริหารว่าระบบการควบคุมภายในได้บรรลุวัตถุประสงค์แล้ว เนื่องจากการควบคุมภายในมีข้อเสียจำกัดสืบเนื่องภายในตัวเอง

2.3 องค์ประกอบของการควบคุมภายใน

กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ (2561) แนวคิดการควบคุมภายในของ COSO

องค์ประกอบของการควบคุมภายในตามแนวคิดของ COSO มี 5 ประการ ได้แก่

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

อนึ่ง องค์ประกอบของการควบคุมภายในทั้ง 5 ประการนี้ จะมีความเกี่ยวเนื่องสัมพันธ์กัน โดยเริ่มจากแนวทางการดำเนินธุรกิจของผู้บริหารเชื่อมโยงไปสู่กระบวนการบริหารจัดการ เพื่อให้บรรลุตามวัตถุประสงค์ของการควบคุมภายในที่กำหนด

1. สภาพแวดล้อมการควบคุม (Control Environment) การควบคุมภายในจะบรรลุตามวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้เพียงใด ขึ้นอยู่กับประสิทธิภาพของสภาพแวดล้อมการควบคุมเป็นสำคัญ โดยสภาพแวดล้อมการควบคุมเป็นเรื่องของการควบคุมภายในที่กำหนดเป็นโครงสร้าง นโยบาย และระเบียบ วิธีปฏิบัติที่มีผลมาจากทัศนคติของผู้บริหาร รวมถึงสร้างความตระหนักให้บุคลากรเกิดจิตสำนึกที่ดีในการปฏิบัติงานตามความรับผิดชอบ จึงกล่าวได้ว่าสภาพแวดล้อมการควบคุมเป็นฐานรากขององค์ประกอบอื่น ๆ ซึ่งแสดงเป็นแผนภาพได้ ดังนี้

ปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อประสิทธิภาพของสภาพแวดล้อมการควบคุม มีดังนี้

1.1 ความซื่อสัตย์และจริยธรรม (Integrity and Ethical Values) ความซื่อสัตย์และจริยธรรมเป็นเรื่องของจิตสำนึกและคุณภาพของคน ซึ่งจะเห็นว่าเป็นนามธรรมแต่ก็สามารถแสดงให้เห็นได้ โดยผู้บริหารต้องทำตนให้เป็นอย่างที่พูดและการกระทำมีการกำหนดเป็นนโยบายและข้อกำหนดด้านจริยธรรมไว้อย่างชัดเจน รวมถึงมีการกำหนดข้อห้ามอันจะถือว่าขาด

ความซื่อสัตย์และจริยธรรมที่มีให้พนักงานปฏิบัติ พร้อมกับแจ้งให้พนักงานทุกคนรับทราบและเข้าใจ ในนโยบาย ข้อกำหนด และข้อห้ามที่กำหนดไว้

1.2 ความรู้ ความสามารถในการปฏิบัติงาน (Commitment to Competence) การที่องค์กรมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลลดลง มิได้เกิดจากบุคลากรที่ไม่มีความรู้ความสามารถ ในการปฏิบัติงานเท่านั้น บุคลากรที่มีความรู้ ความสามารถมากเกินไปก็อาจทำให้ประสิทธิภาพและ ประสิทธิภาพขององค์กรลดลงได้เช่นกัน จึงจำเป็นต้องกำหนดระดับความรู้ ความสามารถที่เหมาะสม กับหน้าที่ความรับผิดชอบ เพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการพิจารณาบรรจุแต่งตั้ง โดยจัดทำคำบรรยาย หรือ ข้อกำหนดคุณลักษณะงาน (Job Description) ของแต่ละตำแหน่งงานไว้อย่างชัดเจน

1.3 การมีส่วนร่วมของคณะกรรมการบริหารและคณะกรรมการตรวจสอบ (Board of Directors and Audit Committee Participation) คณะกรรมการบริหารมีหน้าที่จัดให้มีระบบ การควบคุมภายในที่ดีขึ้นในองค์กรสำหรับคณะกรรมการตรวจสอบมีหน้าที่ตรวจสอบการปฏิบัติงาน ของคณะกรรมการบริหาร เพื่อให้การตรวจสอบเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพคณะกรรมการตรวจสอบ จะต้องเป็นอิสระจากคณะกรรมการบริหารทั้งคณะกรรมการบริหารและคณะกรรมการตรวจสอบ จึงมีความสำคัญต่อบรรยากาศของการควบคุมโดยเฉพาะการส่งเสริมให้การตรวจสอบภายใน และการสอบบัญชีเป็นไปอย่างมีอิสระ สามารถปฏิบัติงานได้ตามมาตรฐานของวิชาชีพ

1.4 ปรัชญาการบริหารและรูปแบบการปฏิบัติงาน (Management's Philosophy and Operating Style) ปรัชญาการบริหารและรูปแบบการปฏิบัติงานมีผลกระทบต่อระบบ การควบคุมภายในที่ดีขึ้นในองค์กร เนื่องจากผู้บริหารมีหน้าที่โดยตรงในการกำหนดนโยบาย จัดให้มีมาตรการและวิธีการควบคุมต่าง ๆ ดังนั้น ความแตกต่างด้านปรัชญาและรูปแบบการทำงาน ของผู้บริหาร เช่น ผู้บริหารแบบอนุรักษ์นิยม หรือแบบกล้าได้ กล้าเสีย กล้าเสี่ยง จะเป็นตัวกำหนด ระดับความเสี่ยงที่ยอมรับได้ในองค์กร ซึ่งนำไปสู่การกำหนดระดับการควบคุมภายใน ที่แตกต่างกันด้วย

1.5 โครงสร้างการจัดองค์กร (Organizational Structure) การจัดโครงสร้างองค์กร ที่เหมาะสมกับขนาดและการดำเนินงานขององค์กรทำให้ผู้บริหารสามารถวางแผน สั่งการ และ ควบคุมการปฏิบัติงานได้อย่างมีประสิทธิภาพและมีประสิทธิผลการจัดโครงสร้างขององค์กร นอกจากจะเป็นการแบ่งแยกหน้าที่และความรับผิดชอบของแต่ละหน่วยงานแล้วยังเป็นตัวกำหนด ระดับความรู้และความสามารถของบุคลากรด้วย เช่น โครงสร้างองค์กรแบบรวมศูนย์อำนาจ การตัดสินใจต้องการคุณสมบัติของตัวบุคคล หากแต่โครงสร้างองค์กรแบบกระจายศูนย์อำนาจ การตัดสินใจระบบขั้นตอนการทำงานและกระบวนการในการติดตามผลมีความสำคัญมากกว่า คุณสมบัติของตัวบุคคล

1.6 วิธีมอบอำนาจและความรับผิดชอบ (Assignment of Authority and Responsibility)บุคลากรในองค์กรต้องมีความเข้าใจเกี่ยวกับอำนาจหน้าที่และความรับผิดชอบของ ตน รวมถึงทราบว่างานของตนสัมพันธ์เกี่ยวข้องกับงานของผู้อื่นอย่างไร เพื่อป้องกันการปฏิบัติงาน

เข้าซื้อหรือละเว้นการปฏิบัติงาน ดังนั้น องค์กรควรมีการจัดทำคำบรรยาย หรือข้อกำหนดคุณลักษณะงาน (Job Description) ของแต่ละตำแหน่งงานไว้อย่างชัดเจนเพื่อให้บุคลากรใช้อ้างอิงกรณีเป็นงานที่ซับซ้อนหรือใช้เทคโนโลยีสูง หรือใช้เงินทุนจำนวนมาก ควรมีการจัดทำคู่มือระบบงาน (System Documentation) ไว้อย่างชัดเจน สำหรับการมอบอำนาจจะต้องให้เหมาะสมกับหน้าที่ความรับผิดชอบของแต่ละตำแหน่งงาน

1.7 นโยบายด้านทรัพยากรมนุษย์ (Human Resource Policies and Practices) พฤติกรรมและอุปนิสัยของบุคลากรในองค์กรมีผลกระทบต่อประสิทธิภาพและประสิทธิผลของการควบคุมภายใน การกำหนดนโยบายด้านทรัพยากรมนุษย์ ตั้งแต่การคัดเลือกบุคลากรการประเมินผลการปฏิบัติงาน การฝึกอบรมการพัฒนาความรู้ การเลื่อนตำแหน่ง การกำหนดค่าตอบแทนและผลประโยชน์อื่น ๆ เพื่อให้ได้บุคลากรที่มีความรู้ทักษะและความสามารถเหมาะสมกับหน้าที่ความรับผิดชอบและรักษาไว้ซึ่งบุคลากรที่มีคุณภาพ

2. การประเมินความเสี่ยง (Risk Assessment) การประเมินความเสี่ยงเป็นการประเมินเพื่อทราบว่า องค์กรมีความเสี่ยงอย่างไรและความเสี่ยงนั้น ๆ อยู่ในกิจกรรม หรือขั้นตอนใดของงาน มีผลกระทบต่อการบรรลุวัตถุประสงค์ขององค์กรมากน้อยเพียงใด เพื่อนำมาพิจารณากำหนดแนวทางที่จำเป็นต้องใช้เพื่อให้เกิดความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผล ลดความผิดพลาดและความเสียหายจะไม่เกิดขึ้น หรือหากเกิดขึ้นก็จะอยู่ในระดับที่ไม่เป็นอันตราย หรือไม่เป็นอุปสรรคต่อความสำเร็จตามวัตถุประสงค์ขององค์กร

องค์กรทุกองค์กรไม่ว่าจะประกอบกิจการในธุรกิจประเภทใด เป็นธุรกิจขนาดใดก็ตาม นอกจากต้องเผชิญกับความเสี่ยงตามรูปแบบของธุรกิจแล้ว ยังต้องเผชิญกับความเปลี่ยนแปลงที่อาจเกิดขึ้นได้ตลอดเวลา อาจเป็นความเปลี่ยนแปลงขององค์กรเอง หรือจากรัฐบาล หรืออาจเป็นความเปลี่ยนแปลงจากสภาพเศรษฐกิจ สังคม กฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ ของหน่วยงานราชการที่เกี่ยวข้อง ผู้บริหารจึงจำเป็นต้องได้ข้อมูลความเสี่ยงที่ถูกต้องและตรงกับสภาพที่เป็นอยู่จริงในทุกขณะ เพื่อนำมากำหนดมาตรการ หรือปรับเปลี่ยนเพื่อเสริมสร้างระบบการควบคุมภายในให้สอดคล้องและเหมาะสมกับสถานการณ์ ดังนั้น องค์กรจึงจำเป็นต้องทำการประเมินความเสี่ยง และต้องกระทำอย่างต่อเนื่องและสม่ำเสมอ โดยเฉพาะช่วงเวลาที่มีการเปลี่ยนแปลงเกิดขึ้น ทั้งจากปัจจัยภายใน หรือภายนอก

ขั้นตอนในการประเมินความเสี่ยง คือ

- 2.1 การกำหนดวัตถุประสงค์ (Objectives)
- 2.2 การระบุปัจจัยความเสี่ยง (Risk Identification)
- 2.3 การวิเคราะห์ความเสี่ยง (Risk Analysis)
- 2.4 การจัดการความเสี่ยง (Risk Management)

2.1 การกำหนดวัตถุประสงค์ องค์กรต้องมีการกำหนดวัตถุประสงค์ไว้ล่วงหน้าอย่างชัดเจน เพื่อให้สามารถกำหนดแนวทางการปฏิบัติงานได้อย่างเหมาะสม โดยทั่วไปวัตถุประสงค์ขององค์กรแบ่งเป็น 2 ระดับ คือ

(1) วัตถุประสงค์ระดับกิจการโดยรวม (Entity – Wide Level Objectives) เป็นวัตถุประสงค์หลักของการดำเนินงานในภาพรวมขององค์กร ซึ่งกำหนดโดยผู้บริหาร

(2) วัตถุประสงค์ระดับกิจกรรม (Activity – Level Objectives) เป็นวัตถุประสงค์เฉพาะของการดำเนินงานทางธุรกิจในแต่ละกิจกรรมภายในองค์กร ซึ่งกำหนดโดยผู้บริหารระดับกลางที่รับผิดชอบในแต่ละกิจกรรม เช่น ผู้บริหารฝ่ายสินเชื่อ ผู้บริหารฝ่ายการตลาด เป็นต้น ทั้งนี้ วัตถุประสงค์ระดับกิจกรรมต้องสอดคล้องและสนับสนุนวัตถุประสงค์ระดับองค์กรโดยรวม กิจกรรมการควบคุม

2.2 การระบุปัจจัยความเสี่ยง การเข้าใจว่าองค์กรมีความเสี่ยงหรือไม่จะมีประโยชน์เพียงพอ ถ้าไม่สามารถระบุได้ว่าความเสี่ยงนั้น ๆ มีสาเหตุจากปัจจัยอะไร เนื่องจากปัจจัยความเสี่ยงบางอย่างอาจมีผลกระทบต่อวัตถุประสงค์ระดับกิจการโดยรวม หรือมีผลกระทบต่อระดับกิจกรรมเท่านั้น ปัจจัยความเสี่ยงบางอย่างอาจมีผลกระทบในระยะสั้น หรือมีผลกระทบในระยะยาว หรือทั้งในระยะสั้นและระยะยาว ดังนั้น จึงต้องทำความเข้าใจและสามารถระบุได้ว่าความเสี่ยงนั้น ๆ มีสาเหตุจากปัจจัยอะไร เช่น

2.2.1 การซื้อสินค้าผูกขาดโดยผู้ผลิตไม่กี่ราย เป็นปัจจัยความเสี่ยงระดับกิจการโดยรวมที่มีสาเหตุจากปัจจัยภายในองค์กร

2.2.2 องค์กรสั่งซื้อสินค้าจากต่างประเทศมาขาย โดยมีอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราผันผวนมาก เป็นปัจจัยความเสี่ยงระดับกิจการโดยรวมที่มีสาเหตุจากปัจจัยภายนอก

2.2.3 ความซับซ้อนของระบบบัญชีคอมพิวเตอร์ที่ใช้ประมวลผลข้อมูลทางการบัญชีและการดำเนินงาน เป็นปัจจัยความเสี่ยงระดับกิจกรรมที่มีสาเหตุจากปัจจัยภายในองค์กร เป็นต้น

2.3 การวิเคราะห์ความเสี่ยง เมื่อสามารถระบุปัจจัยความเสี่ยงได้แล้ว ขั้นตอนต่อไปคือ การนำปัจจัยความเสี่ยงนั้นมาวิเคราะห์ถึงผลกระทบของความเสี่ยงที่มีต่อองค์กร และโอกาสที่จะเกิดความเสี่ยงดังกล่าวขึ้นมาก หรือน้อยเพียงใด เพื่อพิจารณากำหนดแนวทางจัดการกับความเสี่ยงอย่างเหมาะสม การวิเคราะห์ความเสี่ยงมีวิธีการ ดังนี้

2.3.1 จัดลำดับความสำคัญของปัจจัยความเสี่ยง

2.3.2 ประเมินผลกระทบของความเสี่ยงที่มีต่อองค์กร และโอกาสที่จะเกิดความเสี่ยงว่าอยู่ในระดับใด โดยอาจกำหนดเป็น 3 ระดับ คือ สูง ปานกลาง ต่ำ หรือ 4 ระดับ คือ สูง ปานกลาง ต่ำ และไม่มีสาระสำคัญ ทั้งนี้ ขึ้นอยู่กับความเหมาะสม

2.4 การจัดการความเสี่ยง เมื่อทราบถึงระดับความเสี่ยงที่องค์กรเผชิญอยู่แล้ว ผู้บริหารต้องกำหนดแนวทางจัดการกับความเสี่ยงที่มีสาระสำคัญและมีโอกาสที่จะเกิดสูงอย่างเหมาะสม

โดยทั่วไปกรณีเป็นความเสี่ยงที่มีสาเหตุจากปัจจัยภายในองค์กรจะใช้วิธีจัดระบบการควบคุมภายใน และกรณีเป็นความเสี่ยงที่มีสาเหตุจากปัจจัยภายนอกจะใช้วิธีการบริหารความเสี่ยง

3. กิจกรรมการควบคุม (Control Activities) คือ กิจกรรมการควบคุมเป็นนโยบาย มาตรการ และวิธีการดำเนินงานต่าง ๆ ที่ผู้บริหารนำมาใช้เพื่อให้เกิดความมั่นใจว่าคำสั่งต่าง ๆ ที่กำหนดขึ้นนั้นสามารถลด หรือควบคุมความเสี่ยงและได้รับการตอบสนองปฏิบัติตามในเวลาที่เหมาะสม กิจกรรมการควบคุมประกอบด้วยกิจกรรมต่าง ๆ ที่สำคัญ คือ

- 1) การกำหนดนโยบายและแผนงาน (Policies and Plans)
- 2) การสอบทานโดยผู้บริหาร (Management Review)
- 3) การประมวลผลข้อมูล (Information Processing)
- 4) การควบคุมทางกายภาพ (Physical Control)
- 5) การแบ่งแยกหน้าที่ (Segregation of Duties)
- 6) ดัชนีวัดผลการดำเนินงาน (Performance Indicators)
- 7) การจัดทำเอกสารหลักฐาน (Documentation)
- 8) การตรวจสอบการปฏิบัติงานอย่างเป็นอิสระ (Independent Checks on Performance)

Performance)

1) การกำหนดนโยบายและแผนงาน คือ ฝ่ายบริหารจะกำหนดนโยบาย จัดทำแผนงาน และจัดทำงบประมาณ เพื่อใช้เป็นแนวทางในการปฏิบัติงาน เป็นเครื่องมือในการควบคุม ติดตามและ ประเมินผลทั้งนี้โดยมีการกำหนดผลงานที่คาดหวังไว้อย่างชัดเจนทั้งในรูปจำนวนผลงาน และระยะเวลา ที่ปฏิบัติตามแผนงานดังกล่าว เพื่อให้เกิดความชัดเจน

2) การสอบทานโดยผู้บริหาร คือ เป็นกิจกรรมการควบคุมที่ผู้บริหารเป็นผู้กระทำ โดยผู้บริหารระดับสูงจะใช้วิธีวิเคราะห์เปรียบเทียบผลการปฏิบัติงานจริงกับแผนงาน งบประมาณที่ได้จัดทำไว้ ล่วงหน้าเพื่อให้เห็นภาพรวมของการดำเนินงานว่ามีปัญหาใหญ่ ๆ ในด้านใด เพื่อนำมาพิจารณาแก้ไข และเตรียมรับสถานการณ์ในอนาคตได้ ส่วนผู้บริหารระดับกลางใช้วิธีสอบทานรายงานผลปฏิบัติงาน ของพนักงานในสายบังคับบัญชาของตนว่า การปฏิบัติงานเป็นไปตามนโยบายแผนงานและงบประมาณ ตลอดจนวิธีปฏิบัติงานจริงเป็นไปตามระเบียบข้อบังคับที่กำหนด ซึ่งการสอบทานของผู้บริหารระดับกลาง จะกระทำบ่อยครั้งเพียงใดขึ้นอยู่กับลักษณะของความเสี่ยง

3) การประมวลผลข้อมูล คือ คลอบคลุมทั้งข้อมูลทางบัญชีการเงินและข้อมูลอื่นที่จำเป็น สำหรับประกอบการตัดสินใจทางการบริหาร ซึ่งต้องการข้อมูลที่มีความถูกต้อง สมบูรณ์ กะทัดรัด มีเนื้อหาที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจและต้องได้ทันเวลาที่ต้องการ ดังนั้น การควบคุมการประมวลผลข้อมูล จึงต้องเริ่มจากการอนุมัติรายการ การบันทึกรายการ การสอบยันข้อมูลระหว่างกันการเก็บรักษา และการควบคุมข้อมูลที่สำคัญ การออกแบบและการใช้เทคโนโลยีที่เหมาะสมช่วยในการประมวลผลข้อมูล

4) การควบคุมทางกายภาพ คือ การดูแลรักษาและป้องกันทรัพย์สินจากการ ถูกทำลาย หรือสูญหาย และมีสภาพพร้อมเสมอสำหรับการใช้งาน กิจกรรมการควบคุมจึงรวมทั้งวิธีที่ใช้ เพื่อการป้องกันค้นหา แก้ไขและสนับสนุน เช่น การจัดให้มีสถานที่จัดเก็บอย่างปลอดภัย เหมาะสม

การมีเวรยามรักษาการณ์การตรวจนับ การเปรียบเทียบจำนวนจริงกับทะเบียนหรือหลักฐานทางการบัญชี การทำประกันภัย เป็นต้น

5) การแบ่งแยกหน้าที่ คือ เป็นการแบ่งแยกหน้าที่ระหว่างบุคคล หรือหน่วยงาน โดยจัดขึ้นใหม่ การสอบยันความถูกต้องระหว่างกัน ไม่ให้บุคคลคนเดียวปฏิบัติงานตั้งแต่ต้นจนจบ เพื่อป้องกันความเสี่ยงต่อข้อผิดพลาดและการทุจริต หรือการกระทำที่ไม่เหมาะสม ควรใช้กับงานที่มีลักษณะเสี่ยงต่อความผิดพลาด หรือเสียหายได้ง่าย โดยแยกหน้าที่การอนุมัติ การจดบันทึก การเก็บรักษา และการสอบทานออกจากกัน เช่น พนักงานคนเดียวไม่ควรมีหน้าที่อนุมัติการจ่ายเงิน เก็บรักษาเงิน นำเงินฝากธนาคาร บันทึกบัญชีธนาคาร บัญชีลูกหนี้ และจัดทำบัญชีถ้อยยอดเงินฝากธนาคาร เป็นต้น

6) ดัชนีวัดผลการดำเนินงาน เป็นเครื่องมือที่ใช้บ่งบอกถึงสถานะขององค์กรว่าเป็นอย่างไรอยู่ในระดับที่น่าพอใจหรือไม่ และควรให้ความสนใจในเรื่องใดเป็นพิเศษ เพื่อนำมาพิจารณาสั่งการ แก้ไขปัญหาได้ทันกาล ดัชนีวัดผลการดำเนินงานที่นิยมใช้มักอยู่ในรูปของอัตราส่วนต่าง ๆ ที่แสดงความสัมพันธ์ของข้อมูลทางการเงิน หรือการดำเนินงานอย่างหนึ่งกับข้อมูลอีกอย่างหนึ่ง

7) การจัดทำเอกสารหลักฐาน เป็นการควบคุมโดยกำหนดให้กิจกรรมที่มีความสำคัญต้องจัดทำเอกสารไว้เป็นหลักฐานเพื่ออ้างอิงและตรวจสอบ หรือเป็นแนวทางให้ปฏิบัติงานได้อย่างถูกต้อง เช่น การทำสัญญาซื้อขาย การจัดทำคู่มือปฏิบัติงาน การกำหนดแบบฟอร์มเอกสาร เป็นต้น

8) การตรวจสอบการปฏิบัติงานอย่างเป็นอิสระ หรือการตรวจสอบภายในโดยผู้ทำหน้าที่ตรวจสอบจะต้องเป็นอิสระจากกลุ่มผู้ปฏิบัติงานนั้น ๆ มีจุดมุ่งหมายเพื่อป้องกันและติดตามค้นหาสาเหตุของความเสียหายต่าง ๆ ขององค์กร

4. ข้อมูลสารสนเทศและการสื่อสาร (Information and Communication)

4.1 ข้อมูลสารสนเทศ มีความจำเป็นสำหรับการปฏิบัติงาน ตั้งแต่ผู้บริหารไปจนถึงพนักงานทุกระดับขององค์กร โดยผู้บริหารใช้ข้อมูลข่าวสารเพื่อประกอบการพิจารณาตัดสินใจ และสั่งการ สำหรับผู้ปฏิบัติงานจะใช้ข้อมูลข่าวสารจากผู้บริหารเป็นแนวทางปฏิบัติงานตามหน้าที่และความรับผิดชอบ

ข้อมูลสารสนเทศ หมายถึง ข้อมูลข่าวสารประกอบด้วยข้อมูลทางการเงินการบัญชี ได้แก่ ระบบเอกสาร ระบบบัญชี ระบบประมวลผลข้อมูล และข้อมูลข่าวสารเกี่ยวกับการดำเนินงาน ได้แก่ นโยบาย แผนงานและงบประมาณ กฎระเบียบต่าง ๆ ที่ใช้ในองค์กร อำนาจหน้าที่และความรับผิดชอบของแต่ละตำแหน่งงาน รวมถึงสารสนเทศทางธุรกิจ และอื่น ๆ ที่ได้จากแหล่งข้อมูลภายในและภายนอก

ลักษณะของข้อมูลข่าวสารที่ดี มีดังนี้

- 1) เหมาะสมกับการใช้ โดยบรรจุเนื้อหาสาระที่จำเป็นสำหรับการตัดสินใจ
- 2) ถูกต้องสมบูรณ์ สะท้อนผลตามความเป็นจริงและมีรายละเอียดครบถ้วน
- 3) เป็นปัจจุบัน โดยให้ข้อเท็จจริงที่ใกล้เคียงวันที่ใช้ตัดสินใจมากที่สุด
- 4) ทันเวลา สามารถจัดทำได้ทันเวลาที่ต้องการใช้ข้อมูลข่าวสารนั้น

5) สะดวกในการเข้าถึงสำหรับผู้ที่มีหน้าที่เกี่ยวข้อง และมีระบบรักษาความปลอดภัยมิให้ผู้ที่ไม่เกี่ยวข้องเข้าถึงได้ การจัดให้มีข้อมูลข่าวสารที่ดีเป็นหน้าที่ของผู้บริหาร โดยจะต้องจัดหาคูคลากรที่มีความรู้ ความสามารถ และมีประสบการณ์ทางวิชาชีพ รวมถึงต้องจัดให้มีเครื่องมือเครื่องใช้เทคโนโลยี และระบบงานที่ดี

4.2 การสื่อสาร หมายถึง การจัดระบบสื่อสารให้ข้อมูลที่จัดทำไว้แล้วส่งไปถึงผู้ที่ควรได้รับ หรือมีไว้สำหรับผู้ที่ใช้ข้อมูลข่าวสารนั้น การสื่อสารที่ดีต้องเป็นการสื่อสารแบบ 2 ทาง (Two – ways Communication) กล่าวคือ มีการรับและส่งข้อมูลซึ่งกันและกันแบบโต้ตอบกันได้ โดยระบบการสื่อสารที่ดีต้องประกอบด้วย ระบบการสื่อสารทั้งภายในและภายนอก เพื่อให้เกิดประโยชน์สูงสุดควรจัดให้มีการประเมินระบบการสื่อสารขององค์กรอย่างสม่ำเสมอ

5. การติดตามประเมินผล (Monitoring) คือ การเปลี่ยนแปลงของสถานการณ์ที่เกิดขึ้นทั้งจากภายในและภายนอกองค์กร อาจทำให้ระบบการควบคุมภายในมีประสิทธิภาพลดลง จึงต้องมีการติดตามประเมินผลเพื่อให้ผู้บริหารมีความมั่นใจอย่างประเมินผลต้องไม่มีส่วนเกี่ยวข้องกับ การกำหนดระบบการควบคุมภายใน เพื่อมีความอิสระในการรายงานผลการประเมินและให้จัดทำรายงานเสนอต่อผู้บริหาร โดยชี้แจงให้ทราบถึงข้อบกพร่องที่ค้นพบ หรือสาเหตุของความแตกต่างระหว่างผลการดำเนินงานจริงกับการประมาณการ และผู้ที่ต้องรับผิดชอบ รวมทั้งเสนอให้มีการสั่งการเพื่อแก้ไขต่อไปสมเหตุสมผลว่าระบบการควบคุมภายในนั้นยังคงมีประสิทธิภาพ

5.1 การติดตาม เป็นการควบคุม และกำกับดูแลของฝ่ายบริหารเพื่อติดตามตรวจสอบผลความก้าวหน้าของการดำเนินงานว่าเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพหรือไม่ เพียงใด และมีปัญหาอุปสรรคที่ต้องได้รับการปรับปรุงแก้ไขอย่างไร

5.2 การประเมินผล ระบบการควบคุมภายในที่นำไปใช้ในระยะเวลาพอสมควรแล้วควรจัดให้มีการประเมินผลว่าระบบการควบคุมภายในนั้นยังเหมาะสมที่จะใช้ต่อไปหรือไม่

3. ธุรกิจท่องเที่ยวและที่พักกับการควบคุมภายใน

ธุรกิจท่องเที่ยวและที่พักเป็นธุรกิจที่มีลักษณะการดำเนินงานแตกต่างไปจากธุรกิจโดยทั่วไป เช่น ธุรกิจค้าขายหรือธุรกิจผลิตสินค้า การดำเนินงานของโรงแรมมีกิจกรรมทั้งด้านขาย ด้านการผลิต และการบริการที่เกิดขึ้นตลอดเวลา โดยไม่มีวันหยุดและจำนวนรายการจะมีมากในแต่ละวัน ดังนั้น การควบคุมเพื่อที่จะให้การจัดเก็บรายได้ให้ครบถ้วน การควบคุมต้นทุนการดำเนินงาน การจัดให้มีการทำงานที่ประสานงานกัน เพื่อป้องกันและค้นพบรายการที่ผิดพลาดและการจัดให้มีข้อมูลหรือรายงานสำหรับการดำเนินงานที่มีประสิทธิภาพจึงเป็นสิ่งสำคัญมากในธุรกิจประเภทนี้

โดยในปัจจุบันธุรกิจท่องเที่ยวและที่พักมีการปรับเปลี่ยนการดำเนินงานไปตามยุคสมัย ทั้งในด้านของขั้นตอนในการดำเนินงาน หรือการวางแผนงานที่มีความซับซ้อนตามไปด้วย อันส่งผลให้องค์กรต้องเผชิญกับความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้น ดังนั้น จึงจำเป็นที่ต้องมีวางระบบการควบคุม

ที่มีประสิทธิภาพและประสิทธิผล ซึ่งเป็นพื้นฐานที่ก่อให้เกิดความโปร่งใส สามารถตรวจสอบได้และส่งเสริมให้องค์กรมีระบบการควบคุมที่มีประสิทธิภาพให้การปฏิบัติงานของทุกฝ่ายบรรลุเป้าหมายที่กำหนดไว้ องค์กรย่อมมุ่งหวังให้การดำเนินงานประสบความสำเร็จตามวัตถุประสงค์ และเป้าหมายที่กำหนดไว้ รวมทั้งมีความเจริญก้าวหน้าอย่างต่อเนื่องและมั่นคง

การควบคุมภายในเป็นเครื่องมือการบริหารจัดการธุรกิจที่פקและโรงแรมที่ได้รับความนิยมเป็นอย่างมาก มีส่วนช่วยให้การบริหารองค์กรบรรลุวัตถุประสงค์ทางการดำเนินงาน ด้านการเงิน และด้านการปฏิบัติตามกฎระเบียบและข้อบังคับ ทุกองค์กรต้องการให้การดำเนินธุรกิจเป็นไปอย่างมีระเบียบและมีประสิทธิภาพ พนักงานและลูกจ้างได้ปฏิบัติงานตามที่กำหนดไว้และต้องการรายงานที่น่าเชื่อถือและทันเวลา ตลอดจนปราศจากความผิดพลาดและการทุจริต หรือการสูญหายของทรัพย์สิน พนักงานและลูกจ้างมีแนวทางการปฏิบัติงานที่ถูกต้อง การดำเนินงานทุกส่วนงานในธุรกิจเป็นไปตามนโยบายที่ผู้บริหารวางไว้และยังเป็นเครื่องมือที่ช่วยเพิ่มประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานโดยตามการควบคุมทั้งหมด 10 ด้าน ดังนี้

3.1 การควบคุมภายในเกี่ยวกับเงินสดรับ

หลักสำคัญในการควบคุมภายในเงินสดรับ สรุปได้ดังนี้

3.1.1 ควรใช้เครื่องบันทึกเงินสดและกำหนดให้ผู้มีหน้าที่ถือกุญแจโดยเฉพาะและเปิดเครื่องเพื่อนำเทปภายในเครื่องไปตรวจสอบเมื่อสิ้นวันแต่ละวัน

3.1.2 ควรมีการออกใบเสร็จรับเงินทุกครั้งที่ได้รับเงิน

3.1.3 เงินที่ได้รับในแต่ละวันนำฝากธนาคารทันทีและนำสำเนาใบสำเนาฝากแนบไว้กับรายงานการรับเงินประจำวัน ในกรณีที่รับเช็คที่มีได้ขีดคร่อมจะต้องทำการขีดคร่อมเช็คนั้นทันที

3.1.4 หัวหน้าแผนกการเงินต้องทำรายงานการรับเงินประจำวัน จากแหล่งต่าง ๆ ส่งให้ผู้ตรวจสอบภายใน หรือสมุหบัญชีพร้อมกับสำเนาใบนำฝากธนาคาร

3.1.5 ในกรณีที่ส่งพนักงานไปเก็บเงินยังที่อยู่ของลูกค้า ควรมีควบคุมเอกสารที่ใช้ในการเรียกเก็บเงินทั้งใบรับเงินและใบส่งของที่ลูกค้าเซ็นรับแล้ว ซึ่งหากไม่ได้รับชำระในวันนั้นจะต้องเรียกเก็บเอกสารกลับคืนจากพนักงานเก็บเงิน

3.1.6 ในกรณีได้รับชำระหนี้เป็นเช็คลงวันที่ล่วงหน้าควรจัดทำทะเบียนเช็คลงวันที่ล่วงหน้า ซึ่งควรจะเป็นคนละคนกันกับบุคคลที่ถือเช็ค และหากมีการนำเช็คฝากเข้าธนาคารจะต้องมีการลงนามในทะเบียนเช็คก่อน

3.1.7 ใบเสร็จรับเงินควรมีเลขที่เรียงลำดับไว้ล่วงหน้าทุกฉบับ จัดเก็บ ในที่ปลอดภัย และทำทะเบียนคุมเพื่อให้ทราบจำนวนคนเหลือและการเบิกใช้แต่ละครั้งให้มีการลงนามไว้เป็นหลักฐานใบเสร็จรับเงินที่ใช้แล้วทุกฉบับจะต้องตรวจสอบให้มีการลงบัญชีครบถ้วน และฉบับใดที่มีการยกเลิกต้องมีสำเนาครบทุกฉบับพร้อมต้นฉบับนอกจากที่กล่าวมาแล้วข้างต้น แหล่งที่มาของเงินสด

อาจเกี่ยวข้องกับสินทรัพย์อื่น ๆ เช่น ลูกหนี้ สินค้าคงเหลือ และสินทรัพย์ถาวรซึ่งพอจะสรุปการควบคุมภายในได้ดังนี้

1. การให้ส่วนลดและการจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชี จะต้องให้มีการอนุมัติรายการก่อนเพื่อป้องกันการนำเงินสดที่เก็บได้จากลูกหนี้ไปใช้ส่วนตัว
2. ควรมีการยืนยันยอดลูกหนี้อย่างน้อยเดือนละครั้ง เพื่อป้องกันการทุจริตที่เรียกว่า Lapping คือ การยกยอกเงินที่ได้รับชำระแล้วไปใช้ก่อน และลงบัญชีลูกหนี้เคลาดเคลื่อนอยู่ตลอดเวลา
3. มีระบบการควบคุมสินค้าคงเหลือที่รัดกุมเพื่อป้องกันการนำสินค้าไปขาย โดยมีบัญชีคุมสินค้าและตรวจนับสม่ำเสมอ ถ้าเป็นการขายปลีกควรจะมีรายงานของพนักงานขาย ซึ่งตรวจสอบได้ว่าสินค้าที่ขายไปได้ออกบิลขายและรับเงินถูกต้อง
4. มีระบบการควบคุมสินทรัพย์ถาวรหากสินทรัพย์ ใดเลิกใช้งานแล้วและจะขาย ต้องปฏิบัติตามวิธีการที่กำหนดไว้ เพื่อให้แน่ใจว่าเป็นราคาขายที่เหมาะสมและได้รับเงินครบถ้วน
5. ผู้ตรวจสอบภายในหรือสมุดบัญชีควรมีการตรวจสอบเงินสดรับจากแหล่งที่มาอื่น ๆ เช่น ดอกเบี้ย เงินลงทุน และเงินให้กู้ยืมเพื่อให้แน่ใจว่าจำนวนเงินที่ได้รับนั้นถูกต้อง

3.2 การควบคุมภายในเกี่ยวกับเงินสดจ่าย

หลักสำคัญในการควบคุมภายในเงินสดจ่าย สรุปได้ดังนี้

- 3.2.1 เอกสารต่าง ๆ ที่นำมาใช้ประกอบการจ่ายเงินจะต้องได้รับการอนุมัติจากหัวหน้าแผนกของแต่ละแผนกที่เกิดรายจ่ายเสียก่อน
- 3.2.2 แผนกบัญชีเจ้าหน้าที่จะต้องตรวจสอบเอกสารต่าง ๆ ให้ถูกต้องและครบถ้วนก่อนทำใบสำคัญจ่าย
- 3.2.3 ผู้อนุมัติการจ่ายเงินครั้งสุดท้ายสำหรับใบสำคัญสั่งจ่าย ควรเป็นเจ้าหน้าที่ชั้นผู้ใหญ่
- 3.2.4 ใบสำคัญสั่งจ่ายที่จ่ายเงินแล้ว ควรเก็บเข้าแฟ้มไว้และประทับตรา “จ่ายเงินแล้ว” ลงบนใบสำคัญจ่ายและเอกสารประกอบทุกใบ
- 3.2.5 ควรแยกหน้าที่ในการทำใบสำคัญสั่งจ่าย การเขียนเช็ค และการเซ็นสั่งจ่ายเช็คออกจากกันและผู้เซ็นเช็คควรลงนามร่วมกันสองคน
- 3.2.6 เช็คที่มีผู้มีอำนาจเซ็นสั่งจ่ายแล้วควรมีการควบคุมไว้เป็นอย่างดี
- 3.2.7 เช็คและใบสำคัญสั่งจ่ายทุกใบควรมีหมายเลขที่ล่องหน้าสำหรับเช็คที่เสียประทับตรา “ยกเลิก” และเก็บไว้ในเล่มเพื่อตรวจสอบ
- 3.2.8 ไม่ควรจ่ายเช็คเงินสดหรือผู้ถือ และควรขีดคร่อมเช็คทุกรายการ
- 3.2.9 ถ้าจำเป็นต้องจ่ายเช็คล่วงหน้า จะต้องทำทะเบียนคุมเพื่อตรวจเช็ควันถึงกำหนดจ่ายและระมัดระวังยอดเงินธนาคารให้มีพอจ่ายได้
- 3.2.10 มีการทำงบกระทบยอดเงินสดรับและจ่ายที่ลงบัญชี ไว้กับรายงานของธนาคาร

3.2.11 ให้มีการหมุนเวียนสับเปลี่ยนหน้าที่บ้าง และกำหนดอำนาจหน้าที่ความรับผิดชอบที่ชัดเจน

3.2.12 ควรมีการประกันความซื่อสัตย์ของพนักงานที่เกี่ยวข้องกับเงินสดในจำนวนที่ค้ำกับเงินที่อยู่ในความรับผิดชอบของพนักงานแต่ละคน

3.3 การควบคุมภายในด้านอื่น ๆ

หลักสำคัญในการควบคุมภายในด้านอื่น ๆ สรุปได้ดังนี้

3.3.1 มีฝ่ายตรวจสอบภายในของกิจการเป็นหน่วยงานอิสระขึ้นตรงต่อกรรมการผู้จัดการ

3.3.2 ตรวจสอบเงินสดเป็นครั้งคราวโดยไม่แจ้งล่วงหน้าว่าเงินสดที่มีและในสมุดบัญชีของกิจการตรงกัน

3.3.3 มีการแบ่งแยกงานด้านปฏิบัติการการดูแลทรัพย์สิน การบัญชีและการตรวจสอบภายในให้เป็นอิสระต่อกัน

3.4 การควบคุมภายในเกี่ยวกับแผนกโทรศัพท์

หลักสำคัญในการควบคุมภายในเกี่ยวกับแผนกโทรศัพท์ สรุปได้ดังนี้

3.4.1 มีการกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายบริการโทรศัพท์ไว้เป็นอัตราที่แน่นอนต่อครั้ง

3.4.2 เมื่อแขกใช้บริการโทรศัพท์ จะทำการออกบิลค่าโทรศัพท์ทันที และข้อมูลการใช้โทรศัพท์จะถูกบันทึกอัตโนมัติเข้าสู่บัญชีแยกหักของลูกค้าเมื่อสิ้นสุดการให้บริการงานแต่ละรอบ พนักงานจะจัดทำสรุปรายได้จากการบริการโทรศัพท์พร้อมทั้งแนบบิลสำเนาบิลค่าโทรศัพท์เป็นหลักฐานและรวบรวมส่งรายงานรายได้ทั้งหมดให้ผู้ตรวจ

3.5 การควบคุมภายในเกี่ยวกับสินค้าที่ระลึก

หลักสำคัญในการควบคุมภายในเกี่ยวกับสินค้าที่ระลึก สรุปได้ดังนี้

3.5.1 สำหรับสินค้าที่ขายภายในโรงแรมหรือที่พักมีการจัดทำบัตรสินค้าและการตรวจนับสินค้าคงเหลือ

3.5.2 มีการตรวจสอบหาจำนวนสินค้าที่ขายไปเพื่อมาเปรียบเทียบกับสินค้าที่ขายจริงตามใบรายงานของพนักงาน

ลิขสิทธิ์ของมหาวิทยาลัยราชภัฏรำไพพรรณี

3.6 การควบคุมภายในเกี่ยวกับแผนกซักกรีด

หลักสำคัญในการควบคุมภายในเกี่ยวกับแผนกซักกรีด สรุปได้ดังนี้

3.6.1 มีใบสั่งซักกรีดจำนวน 1 ชุดประกอบไปด้วย 3 ใบ ใบที่ 1 ต้นฉบับให้ลูกค้าเซ็นรับทราบและมอบให้ลูกค้า ใบที่ 2 (สำเนา) เย็บติดกับถุงเสื้อผ้าเพื่อส่งให้พนักงานซักกรีดใบที่ 3 (สำเนา) ส่งให้แผนกบริการซักกรีดเป็นหลักฐานในการจัดทำรายงาน

3.6.2 เมื่อส่งเสื้อผ้าที่ซักกรีดเรียบร้อยแล้วคืนแขกแผนกซักกรีดจะออกบิลค่าซักกรีด 1 ชุด 3 ใบ ประกอบด้วย ต้นฉบับส่งให้ลูกค้าพร้อมเสื้อผ้า ส่วนใบที่ 2 (สำเนา) แผนกบริการซักกรีดเก็บไว้เป็นหลักฐาน ใบที่ 3 (สำเนา) แผนกซักกรีดจะเก็บเข้าแฟ้มเรียงตามเลขที่

3.7 การควบคุมภายในเกี่ยวกับค่าอาหารและเครื่องดื่ม

หลักสำคัญในการควบคุมภายในเกี่ยวกับค่าอาหารและเครื่องดื่ม สรุปได้ดังนี้

3.7.1 เมื่อมีรายการขายอาหารการนำอาหารออกจากห้องครัวหรือบางครั้งจะมีใบสำเนาใบสั่งอาหารหรือเครื่องดื่มที่มีราคากำหนดพร้อมชื่อของบริการที่รับผิดชอบ

3.7.2 ในการขายอาหารมีการออกบิลค่าอาหารทุกโต๊ะที่มีแขกโดยบิลค่าอาหารต้องออกเรียงลำดับเลขที่และอยู่ครบทุกฉบับ

3.8 การควบคุมภายในเกี่ยวกับลูกหนี้การค้า

หลักสำคัญในการควบคุมภายในเกี่ยวกับลูกหนี้การค้า สรุปได้ดังนี้

3.8.1 สมุห์บัญชีหรือผู้ที่ได้รับมอบหมายจะต้องตรวจสอบอยู่เสมอว่า ยอดรวมบัญชีลูกหนี้รายตัวจะต้องเท่ากับบัญชีคุมยอดลูกหนี้

3.8.2 งบแสดงอายุลูกหนี้จะต้องมีการจัดทำและตรวจสอบ โดยพนักงานที่ไม่เกี่ยวกับการรับเงินและเสนอต่อผู้จัดการฝ่ายการเงินและบัญชี หรือกรรมการผู้จัดการ

3.8.3 ผู้จัดการฝ่ายการเงินและบัญชี หรือกรรมการผู้จัดการจะต้องแจ้งให้พนักงานขายและพนักงานเก็บเงินทราบถึงลูกหนี้ที่ค้างชำระนานเกินกำหนด

3.8.4 มีการส่งคำยืนยันยอดไปยังลูกหนี้เป็นครั้งคราว

1) การรับเงิน

2) การบันทึกบัญชีลูกหนี้

3) การขายสินค้า

3.8.5 พนักงานขายและพนักงานรับเงิน จะต้องไม่เป็นผู้ที่ทำบัญชีลูกหนี้

3.8.6 การปรับปรุงบัญชีลูกหนี้จะต้องมีการอนุมัติโดยเจ้าหน้าที่ผู้ใหญ่ที่รับผิดชอบ เช่น ผู้จัดการฝ่ายการเงิน

3.8.7 การจำหน่ายหนี้สูญจะต้องอนุมัติโดยเจ้าหน้าที่ชั้นผู้ใหญ่ เช่น ผู้จัดการฝ่ายการเงิน

3.8.8 เจ้าหน้าที่บัญชีลูกหนี้รายตัวไม่ได้ทำหน้าที่ต่อไปนี้

1) การรับเงิน

2) ตรวจสอบใบส่งของหรืออินวอยซ์/ใบกำกับภาษีและใบลดหนี้

3) การให้ส่วนลด

4) การลงบัญชีคุมยอดลูกหนี้

5) การอนุมัติการจำหน่ายหนี้สูญ

3.8.9 แผนกสินเชื่อหรือผู้มีหน้าที่อนุมัติการขายเชื่อ

- 1) จะต้องได้รับการรายงานเกี่ยวกับลูกหนี้ค้างชำระนาน เพื่อจะได้ติดตามทวงถาม
- 2) ลูกหนี้ใหม่จะต้องรับอนุมัติจากผู้จัดการฝ่ายขายและฝ่ายสินเชื่อหรือผู้ได้รับมอบหมายให้ทำหน้าที่นี้
- 3) หมั่นตรวจสอบวงเงินสินเชื่ออนุมัติให้ลูกหนี้รายใดรายหนึ่งอยู่เสมอ

3.8.10 หนี้สินที่ค้างชำระนาน จะต้องมีการตรวจสอบเอกสารหลักฐาน เช่น ใบส่งของต้นฉบับ เพื่อให้แน่ใจว่ามีอยู่ครบถ้วน หากมีปัญหาสามารถติดตามทวงถามและดำเนินคดีตามกฎหมายได้

3.9 การควบคุมภายในเกี่ยวกับสินค้าคงคลัง

หลักสำคัญในการควบคุมภายในเกี่ยวกับสินค้าคงคลัง สรุปได้ดังนี้

3.9.1 เมื่อได้รับสินค้าจะต้องมีบุคลากรของหน่วยงานฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งที่แยกจากฝ่ายบัญชีฝ่ายคลังสินค้า หรือฝ่ายจัดซื้อทำหน้าที่ในการตรวจนับและตรวจสอบสินค้าที่ได้รับ

3.9.2 จากนั้นต้องมีการออกใบรับสินค้าซึ่งมีสำเนาส่งไปยังส่วนงานต่าง ๆ เพื่อเก็บไว้เป็นหลักฐานโดยส่วนงานที่เกี่ยวข้องได้แก่ แผนกคลังสินค้า, แผนกบัญชี, แผนกจัดซื้อ และแผนกที่ทำการตรวจรับสินค้า

3.9.3 มีผู้ควบคุมสินค้าคงเหลือสำหรับการเบิกจ่าย โดยเป็นผู้รักษาบัญชีและมีหัวหน้างานควบคุมอีกชั้นหนึ่ง

3.9.4 การนำของออกจากคลังสินค้าจะต้องมีใบเบิก / ใบส่งของ หรือใบกำกับภาษีทุกครั้ง

3.9.5 ตรวจสอบข้อมูลทางบัญชีอย่างสม่ำเสมอ ทั้งการรับสินค้าเข้าหรือจ่ายออกจากคลังสินค้าโดยทำ “การตรวจนับสินค้า” และควรทำมากกว่า 1 ครั้งต่อปี โดยการตรวจนับดังกล่าวจะต้องประกอบไปด้วยเจ้าหน้าที่ 2 ส่วนงานคือ “แผนกคลังสินค้า” ที่รับผิดชอบโดยตรงในการควบคุมพร้อม ๆ ไปด้วย “แผนกบัญชี” หรือแผนกอื่น ๆ ไปพร้อม ๆ กันเพื่อเป็นการตรวจสอบยืนยันกันทั้ง 2 ส่วนงาน โดยบุคลากรทั้ง 2 ส่วนงานจะต้องลงนามในรายงานการตรวจนับด้วยและต้องจัดทำรายละเอียดของการตรวจนับดังกล่าวด้วย เช่น สรุปจำนวนหน่วยและจำนวนเงินของสินค้าที่ตรวจนับรวมทั้งรายการแยกราคาต่อหน่วย ประเภทของสินค้าและยอดรวมทั้งสิ้น

3.9.6 ในกรณีที่สินค้าคงเหลือ มีตำหนิ ขำรุุด หรือเสียหาย จะต้องทำการตรวจสอบและจัดทำรายงาน จำนวน ประเภทและความเสียหายที่เกิดขึ้นทันที

3.9.7 หากมีการตรวจนับสินค้าและพบว่าสินค้าคงเหลือที่มีอยู่จริงไม่ตรงกับตัวเลขทางบัญชีที่ได้บันทึกไว้จะต้องทำรายงานถึงผลแตกต่างดังกล่าวของตัวเลขและขออนุมัติผู้บริหารเพื่อทำการปรับปรุงตัวเลขให้สินค้าคงเหลือที่มีอยู่จริงเท่ากับตัวเลขที่ปรากฏทางบัญชี นอกจากนี้จะต้องทำการตรวจสอบถึงสาเหตุที่ทำให้ตัวเลขดังกล่าวเกิดความแตกต่างด้วยเพราะอาจเกิดจากการทุจริตภายในองค์กรได้

3.9.8 รายงานสินค้าคงเหลือที่ต้องจัดทำได้แก่ สินค้าหมุนเวียนช้า, สินค้าล้าสมัย, สินค้าเกินปริมาณสูงสุดและน้อยกว่าจุดต่ำสุดที่กำหนดไว้และสินค้าขำรุุด

ทั้งนี้ การตรวจนับสินค้ากิจการจะต้องมีวิธีปฏิบัติในการควบคุม ดังนี้

- 1) การกำหนดเลขที่ของเอกสารเกี่ยวกับการรับและจ่ายว่าเป็นการรับหรือการผลิตในช่วงเวลาใดเพื่อป้องกันการบันทึกซ้ำซ้อน
- 2) แยกสินค้าหมุนเวียนซ้ำ สินค้าล้าสมัยและชำรุดออกจากสินค้าปกติให้เห็นชัดเจน
- 3) รายการตรวจนับมีเลขที่และบอกสถานที่ตรวจนับ
- 4) มีการสอบทานการตรวจนับ โดยเจ้าหน้าที่ที่ไม่เกี่ยวกับสินค้าหรือบัญชีสินค้า
- 5) สินค้าที่ตรวจนับแล้วมีการทำเครื่องหมายเพื่อป้องกันการนับซ้ำ
- 6) กรณีสินค้ารับคืนจากลูกค้าต้องได้รับการอนุมัติจากผู้ที่ได้รับมอบอำนาจในเรื่องนี้โดยเฉพาะและทำการแจ้งฝ่ายขายและฝ่ายบัญชี เพื่อให้ลงบัญชีสินค้าทันที
- 7) สินค้าที่ตัดจากบัญชีแล้วเพราะชำรุด ล้าสมัย เมื่อมีการนำออกนอกคลังสินค้าจะต้องมีการอนุมัติเป็นลายลักษณ์อักษรเช่นเดียวกับสินค้าปกติ
- 8) เศษวัสดุและผลพลอยได้เมื่อขายออกไปจะมีวิธีปฏิบัติดังนี้
 - 8.1 มีการอนุมัติโดยกรรมการผู้จัดการหรือผู้ที่ได้รับมอบหมาย
 - 8.2 มีการออกใบเสร็จรับเงินเพื่อเป็นหลักฐานการรับเงิน
 - 8.3 ผู้จัดการฝ่ายการเงินและบัญชีหรือสมุหบัญชีตรวจสอบหลักฐานการรับเงินและจำนวนเงินที่ได้รับ

ทั้งนี้การควบคุม “สินค้าคงเหลือ” อาจแตกต่างกันไปแต่ละธุรกิจ ขึ้นอยู่กับ “ลักษณะ” และ “ประเภทของสินค้า” แต่การควบคุมดังกล่าว หากท่านสามารถปฏิบัติได้กว่าครึ่งของทั้งหมดก็สามารถที่จะป้องกันการทุจริตและควบคุมสินค้าคงเหลือที่มีอยู่จริงให้มีจำนวนหน่วยและจำนวนเงินได้ตรงกับข้อมูลทางบัญชีได้มากที่สุด

3.10 การควบคุมภายในเกี่ยวกับสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน (ที่ดิน อาคาร อุปกรณ์)

หลักสำคัญในการควบคุมภายในเกี่ยวกับสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน (ที่ดิน อาคาร อุปกรณ์) สรุปได้ดังนี้

- 3.10.1 มีการวางแผนการใช้สินทรัพย์และมีรายงานสินทรัพย์ให้ทราบว่าสินทรัพย์จำนวนเท่าใด เพื่อจะได้จัดหาสินทรัพย์ให้เพียงพอและเหมาะสมกับความต้องการ
- 3.10.2 ในการจัดหาสินทรัพย์มีการจัดทำงบประมาณเกี่ยวกับการลงทุนเพื่อจัดหาสินค้าที่เหมาะสม และจำนวนเงินอยู่ในงบประมาณที่กำหนด
- 3.10.3 การจัดหาสินทรัพย์ทุกครั้งจะต้องอยู่ภายใต้วิธีการและนโยบายในการจัดหาของกิจการ
- 3.10.4 การจัดซื้อสินทรัพย์ทุกครั้ง จะต้องถูกอนุมัติโดยผู้มีอำนาจ
- 3.10.5 มีการจัดประเภทสินทรัพย์และการให้รหัสกับสินทรัพย์ทุกรายการโดยมีการจัดทำป้ายรหัสติดไว้กับตัวสินทรัพย์เพื่อความสะดวกในการค้นหาและตรวจสอบ

3.10.6 มีการจัดทำทะเบียนสินทรัพย์และบัตรสินค้าเพื่อใช้จัดบันทึกรายละเอียดของสินทรัพย์ทั้งหมดประจำวันที่ได้มาการดูแลซ่อมแซม

3.10.7 กำหนดตัวผู้รับผิดชอบในการจัดหาจัดเก็บเบิกใช้แยกออกจากกันอย่างชัดเจน

3.10.8 สำหรับกิจการที่มีสินทรัพย์ถาวร หรือสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนจำนวนมาก จะมีค่าเบี่ยงประกันภัยในจำนวนที่สูงตามมา กิจการมีการจัดทำทะเบียนประกันภัยเพื่อจะทราบวันหมดอายุของกรมธรรม์และผลประโยชน์ที่จะได้รับ

3.10.9 มีการกำหนดให้จัดทำรายละเอียดเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายในการซ่อมแซมและค่าใช้จ่ายในการบำรุงรักษา เพื่อช่วยควบคุมค่าใช้จ่ายของสินทรัพย์ต่าง ๆ

4. งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

ศรียริยา ภาศิโชติ (2557) ศึกษาเรื่อง การประเมินระบบการควบคุมภายในทางด้านบัญชีและการเงิน กรณีศึกษา บริษัท เซ็นทรัล เรสตอรองส์กรุ๊ป จำกัด ผลการวิจัยพบว่า ด้านสภาพแวดล้อมของการควบคุมควรมีการพัฒนาและเพิ่มระบบการควบคุมมากขึ้น คือ ความรู้ ทักษะ และความสามารถ ด้านการประเมินความเสี่ยง ควรมีการพัฒนาและเพิ่มระบบการควบคุมมากขึ้น

อมรรัตน์ โคบุตร (2563) ศึกษาเรื่อง การควบคุมภายในตามแนวทาง COSO ที่มีอิทธิพลต่อประสิทธิภาพการควบคุมภายในของสำนักงานสรรพากร ภาค 1 ในเขตกรุงเทพมหานคร ผลการวิจัยพบว่า การควบคุมภายในด้านสภาพแวดล้อมการควบคุมมีอิทธิพลเชิงบวกต่อประสิทธิภาพการควบคุมภายในด้านการวางแผนและด้านการดำเนินงานการควบคุมภายในด้านการประเมินความเสี่ยงมีอิทธิพลเชิงบวกต่อประสิทธิภาพการควบคุมภายในด้านการดำเนินงาน

พรธิดา สีคำ (2561) ศึกษาเรื่อง อิทธิพลของกระบวนการตรวจสอบภายในและการบริหารความเสี่ยงที่มีต่อประสิทธิภาพการดำเนินงานของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ผลการวิจัยพบว่า หากผู้ตรวจสอบภายในให้ความสำคัญต่อกระบวนการตรวจสอบในด้านการวางแผนการปฏิบัติงาน ด้านการปฏิบัติงานตรวจสอบ ด้านการรายงานผลการปฏิบัติงาน ด้านการติดตามผลการตรวจสอบจะส่งผลให้เกิดประสิทธิภาพการดำเนินงานที่ดี

สตัยา ตันจันทรพงศ์ (2558) ศึกษาเรื่อง การกำกับดูแลกิจการ การบริหารกำไรและการวางแผนภาษีที่มีผลกระทบต่อมูลค่ากิจการของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ผลการวิจัยพบว่า การกำกับดูแลกิจการที่ดีมีอิทธิพลในเชิงบวกกับผลการดำเนินงานที่วัดจากค่า Tobin's Q ขณะที่การกำกับดูแลกิจการที่ดีมีอิทธิพลในเชิงลบกับการวางแผนภาษี และการวางแผนภาษีมีอิทธิพลในเชิงลบกับผลการดำเนินงาน รวมทั้งการกำกับดูแลกิจการที่ดีมีอิทธิพลทางอ้อมในเชิงบวกกับผลการดำเนินงานผ่านการวางแผนภาษี

วิรัชพร พันเทศ (2561) ศึกษาเรื่อง การขับเคลื่อนกิจกรรมกลุ่มควบคุมคุณภาพภายในองค์กร ผลการวิจัยพบว่า อัตราความสำเร็จของการดำเนินกิจกรรมควบคุมคุณภาพภายในองค์กร กรณีศึกษา มีอัตราที่เพิ่มมากขึ้น นอกจากนี้ผลการศึกษายังสามารถนำไปใช้เป็นแนวทางในการพัฒนาคุณภาพ

ขององค์กรในด้านอื่น ๆ ได้เป็นอย่างดี เช่น การพัฒนาบุคลากร แผนการปรับปรุงคุณภาพอย่างต่อเนื่องขององค์กร

ชนะชัย นิธิตรีรัตน์ (2561) ศึกษาเรื่อง ความสัมพันธ์ของการควบคุมภายในของสหกรณ์ ออมทรัพย์ สำนักงานเลขานุการกองทัพบกต่อการควบคุมภายในตามแนวทาง COSO 2013 ผลการวิจัยพบว่า การควบคุมภายในตามหลักธรรมาภิบาลมีความสัมพันธ์กับการควบคุมภายในตามหลัก COSO 2013 เป็นทิศทางเดียวกัน ทั้งในภาพรวมและรายด้านทุกด้าน

ปณตพร ศรีวิริยเลิศกุล (2562) ศึกษาเรื่อง ความสัมพันธ์ระหว่างระดับเซกเมนต์ของ อาคารชุดและการควบคุมภายในของนิติบุคคลอาคารชุดตามแนวทางการควบคุมภายใน COSO 2013 กรณีศึกษา โครงการอาคารชุดในจังหวัดกรุงเทพมหานครและปริมณฑล ผลการวิจัยพบว่า ระดับเซกเมนต์ของอาคารชุดมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการควบคุมภายในตามหลัก COSO 2013 โดยแสดงให้เห็นว่ายิ่งระดับเซกเมนต์ของอาคารชุดสูงจะส่งผลให้มีระดับการควบคุมที่ดีขึ้นตามระดับเซกเมนต์

สุภธา กระจ่างงาม (2563) ศึกษาเรื่อง ผลกระทบของการควบคุมภายในการรับ-จ่ายเงิน สำนักงานคลัง กรุงเทพมหานคร ต่อการปฏิบัติงาน ผลการวิจัยพบว่า ปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อ การควบคุมภายในการรับ-จ่ายเงิน คือ ปัจจัยด้านสภาพแวดล้อมการควบคุม ปัจจัยด้านการประเมินความเสี่ยง ปัจจัยด้านสารสนเทศและการสื่อสารและปัจจัยด้านการติดตามและประเมินผล ซึ่งเมื่อหน่วยงานนำผลที่ได้จากการศึกษาไปเป็นแนวทางในการพัฒนาและปรับปรุงระบบการควบคุมภายใน จะช่วยให้การบริหารงานของหน่วยงานมีประสิทธิภาพสามารถบรรลุวัตถุประสงค์และเป้าหมายที่วางไว้ได้

บุญยวีร์ ชัยเสนะบัณฑิต (2563) ศึกษาเรื่อง โครงการให้คำปรึกษาเพื่อปรับปรุงการควบคุมภายในเกี่ยวกับระบบสินค้าคงคลังและการคำนวณต้นทุนการผลิต กรณีศึกษา ธุรกิจขายออนไลน์ ประเภทคอมพิวเตอร์และอุปกรณ์ ผลการวิจัยพบว่า บุคลากรขาดความรู้ความเข้าใจในระบบบัญชีสินค้าคงคลังและระบบบัญชีต้นทุน ขาดระบบการควบคุมภายในที่ดี และการประสานงานกันของแต่ละฝ่าย ดังนั้น ผู้ให้คำปรึกษาจึงได้นำเสนอผังทางเดินเอกสารของแต่ละฝ่ายที่ความเกี่ยวข้องกัน โดยใช้ทรัพยากรเดิมที่กิจการมีอยู่ในปัจจุบัน เพื่อก่อให้เกิดประสิทธิภาพและประสิทธิผลมากที่สุด และบุคลากรแต่ละฝ่ายสามารถปฏิบัติงานร่วมกันได้ภายใต้ระบบการควบคุมภายในที่ดีและเพื่อให้ผู้บริหารได้รับข้อมูลที่ถูกต้อง ทันเวลา สามารถนำไปใช้ในการตัดสินใจในสถานการณ์ที่ธุรกิจเปลี่ยนแปลงอยู่ตลอดเวลาได้อย่างทันท่วงที

นัฐนาถ ยอดชาสุวรรณ (2558) ได้ทำการศึกษาปัญหาของการควบคุมภายในของธุรกิจ โรงแรมในจังหวัดเชียงใหม่ตามแนวคิดการควบคุมภายในของโคโซ่ ประกอบด้วย สภาพแวดล้อม การควบคุมการประเมินความเสี่ยง กิจกรรมการควบคุมสารสนเทศและการสื่อสารและการติดตาม ประเมินผลโดยใช้แบบสอบถามปลายปิดและปลายเปิดในการเก็บรวบรวมข้อมูลจากผู้ปฏิบัติงาน ในธุรกิจโรงแรมระดับ 4-5 ดาว ในจังหวัดเชียงใหม่ จำนวน 71 แห่ง โดยแบ่งปัญหาการควบคุม

ภายในออกเป็น 3 ด้านได้แก่ ด้านการเงินการบัญชี ด้านการควบคุมห้องพักและด้านการควบคุมอาหารและเครื่องดื่ม ผลการศึกษาพบว่า ปัญหาของการควบคุมภายในของธุรกิจโรงแรมในจังหวัดเชียงใหม่โดยรวมมีปัญหายอยู่ในระดับน้อย เมื่อพิจารณาจากประเด็นปัญหาย่อยในแต่ละด้าน พบว่าสภาพแวดล้อมการควบคุมมีปัญหาเกี่ยวกับบุคลากรไม่เพียงพอขาดการอบรมให้ความรู้ความเข้าใจในการปฏิบัติงานและความไม่ชัดเจนในการกำหนดนโยบายด้านการประเมินความเสี่ยงมีปัญหามูลค่าขาดความรู้ความเข้าใจความสำคัญและวัตถุประสงค์ที่ชัดเจนของการประเมินความเสี่ยงด้านกิจกรรมควบคุมมีปัญหาการให้ความร่วมมือของบุคลากรในการปฏิบัติตามนโยบายที่วางไว้ อย่างสม่ำเสมอและต่อเนื่องด้านสารสนเทศและการสื่อสารมีปัญหาในการสื่อสารภายในองค์กรระบบคอมพิวเตอร์และโปรแกรมสำเร็จรูปที่ใช้ทำงานในปัจจุบันไม่เพียงพอ ด้านการติดตามและประเมินผล มีปัญหาขาดบุคลากรผู้รับผิดชอบโดยตรงและขาดความต่อเนื่องในการติดตามประเมินผล

ปัทมภรณ์ โศสวิตา (2556) ได้ทำการศึกษาการวางระบบการควบคุมภายในของธุรกิจรีสอร์ทขนาดเล็ก ซึ่งเป็นกิจการขนาดเล็กที่เจ้าของบริหารงานเองแบบครอบครัวโดยไม่ได้มีการจัดวางระบบการควบคุมภายในอย่างเป็นทางการเป็นระบบเท่าที่ควร ซึ่งวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาระบบการควบคุมภายในที่เป็นอยู่ในปัจจุบันและประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในตามแนวทางของโคโซและเพื่อเสนอแนะแนวทางในการวางระบบการควบคุมภายในของธุรกิจรีสอร์ทขนาดเล็ก โดยรวบรวมข้อมูลจากแบบสัมภาษณ์การสังเกตการณ์และการใช้แบบสอบถามในการเก็บข้อมูลจากพนักงานที่ปฏิบัติงานในหน้าที่ต่าง ๆ จำนวน 11 คน ซึ่งแบบสอบถามแบ่งออกเป็น 2 ชุด คือ แบบประเมินระบบการควบคุมภายในตามแนวทางของโคโซ และแบบประเมินตนเองเพื่อการควบคุมความเสี่ยง โดยนำข้อมูลที่เก็บรวบรวมได้จากแบบสอบถามทั้งหมดมาทำการวิเคราะห์และประเมินผลระบบการควบคุมภายในผลการศึกษาพบว่า การควบคุมภายในของธุรกิจรีสอร์ทขนาดเล็กยังมีข้อบกพร่องที่สำคัญในเรื่องการลงนามอนุมัติ การควบคุมเงินมัดจำค่ากุญแจ การตรวจสอบสิ่งของภายในห้องพัก การออกใบเสร็จรับเงิน การกระจายอำนาจและการแบ่งแยกหน้าที่ การเพิ่มประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานของพนักงาน การมีส่วนร่วมของพนักงาน การสอบทานการติดตามและการประเมินผลซึ่งส่วนใหญ่มีการควบคุมภายในแต่ไม่ครอบคลุมทุกส่วนงาน โดยมีแนวทางในการวางระบบการควบคุมภายใน 8 ระบบประกอบไปด้วย ระบบสำรองห้องพัก ระบบการเข้าพัก และการบันทึกรายได้ ระบบการควบคุมเงินสดรับ ระบบการควบคุมการจัดซื้อ ระบบควบคุมสินค้าคงเหลือ ระบบควบคุมการจ่ายชำระเงินด้วยเช็ค ระบบควบคุมเงินสดย่อยและระบบการควบคุมการจ่ายค่าจ้างเงินเดือน โดยคำนึงถึงค่าใช้จ่ายการลงทุนในระบบงานแต่ละระบบซึ่งเปรียบเทียบกับปริมาณลูกค้าที่เข้าพักตลอดจนความคุ้มค่าในการป้องกันความเสี่ยงที่มีโอกาสจะเกิดขึ้น ทั้งในเรื่องการทุจริต การรั่วไหลต่าง ๆ