

สาระสำคัญขององค์ความรู้

สำนักตรวจสอบภายใน ได้เชิญ นายไพศาล เรืองวิวัฒน์โรจน์ ผู้อำนวยการสำนักตรวจสอบการดำเนินงานที่ ๒ สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน บรรยายและแลกเปลี่ยนเรียนรู้เรื่อง การควบคุมภายใน และการบริหารความเสี่ยง การจัดทำรายงานการควบคุมภายใน ของกระบวนการจัดทำแผนการตรวจสอบประจำปี และแผนระยะยาว และ กระบวนการปฏิบัติงานตรวจสอบ ตามแบบรายงานที่วิทยากรกำหนด ซึ่งสรุปสาระสำคัญได้ ดังนี้

๑. การควบคุมภายใน คือ กระบวนการปฏิบัติงานที่บุคลากรทุกระดับจัดให้มีขึ้น เพื่อให้เกิดความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผล (ข้อพึงระวังในการสมเหตุสมผล คือ การสมรู้ร่วมคิด การผิดพลาดในการใช้ดุลยพินิจ และความคุ้มค่าในการใช้ทรัพยากร) ว่าการดำเนินงานขององค์กรจะบรรลุวัตถุประสงค์ ๓ ด้าน ได้แก่ ด้านที่ ๑ Operations (O) คือ ประสิทธิภาพ ประสิทธิผลของการดำเนินงาน รวมถึงการดูแลทรัพย์สิน การป้องกันความผิดพลาด และทุจริต ด้านที่ ๒ Financial (F) คือ ความถูกต้อง เชื่อถือได้ของรายงานทางการเงิน รวมถึงรายงานอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องขององค์กร และด้านที่ ๓ Compliance (C) คือ การปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบมติคณะรัฐมนตรี (กำหนดขึ้นเองจากภายใน และภายนอก) ทั้งนี้ ให้คำนึงถึงวัตถุประสงค์และเป้าหมายของสำนักตรวจสอบภายในเป็นหลัก

๒. การบริหารความเสี่ยง คือ กระบวนการที่บุคลากรทุกระดับจัดให้มีขึ้นในการกำหนดกลยุทธ์ และการปฏิบัติงานทั่วทั้งองค์กร เพื่อระบุเหตุการณ์ที่อาจเกิดขึ้นและมีผลกระทบต่อองค์กร และเพื่อให้การบริหารความเสี่ยงอยู่ในระดับที่ยอมรับได้ รวมทั้งเพื่อสร้างความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลว่าองค์กรจะบรรลุวัตถุประสงค์

ความแตกต่างของการควบคุมภายในและการบริหารความเสี่ยง

เรื่อง	การควบคุมภายใน	การบริหารความเสี่ยง
วัตถุประสงค์	มี ๓ ด้าน คือ ๑) การดำเนินงาน ๒) การรายงาน และ ๓) การปฏิบัติตามกฎระเบียบ	มี ๔ ด้าน คือ ๑) กลยุทธ์ ๒) การดำเนินงาน ๓) การรายงาน ๔) การปฏิบัติตามกฎระเบียบ
องค์ประกอบ	มี ๕ องค์ประกอบ คือ ๑) สภาพแวดล้อมของการควบคุม ๒) การประเมินความเสี่ยง ๓) กิจกรรมการควบคุม ๔) สารสนเทศและการสื่อสาร ๕) การติดตามประเมินผล	มี ๘ องค์ประกอบ คือ ๑) สภาพแวดล้อมภายใน ๒) การกำหนดวัตถุประสงค์ ๓) การระบุเหตุการณ์ ๔) การประเมินความเสี่ยง ๕) การตอบสนอง ความเสี่ยง ๖) กิจกรรมการควบคุม ๗) สารสนเทศและการสื่อสาร ๘) การติดตามประเมินผล

๓. มาตรฐานการควบคุมภายใน ประกอบด้วย

๓.๑ สภาพแวดล้อมของการควบคุม (Control Environment) มาตรฐานการควบคุม คือ ทุกคนในองค์กรต้องร่วมกันสร้างบรรยากาศของ การควบคุม เพื่อให้เกิดทัศนคติและจิตสำนึกที่ดีในการ ปฏิบัติงาน ซึ่งปัจจัยที่เกี่ยวกับสภาพแวดล้อม เช่น ปรัชญารูปแบบการทำงานผู้บริหาร ความซื่อสัตย์ยุติธรรม ความรู้ ทักษะ และความสามารถของบุคลากร โครงสร้างองค์กร การมอบอำนาจและหน้าที่ความรับผิดชอบ นโยบายการบริหารบุคลากร เป็นต้น

ตัวอย่างแนวความคิด : ผู้บริหารให้ความสำคัญกับทุกงาน ทุกเรื่อง หรือทุกด้านหรือไม่ ผู้บริหารมีวิสัยทัศน์โดยที่นำเทคโนโลยีสมัยใหม่มาใช้ในองค์กรหรือไม่ เช่น กรมการขนส่งทางบก โดยนำระบบ เทคโนโลยีมาใช้ในการต่อทะเบียนรถยนต์ จาก ๓ - ๔ ชั่วโมง เหลือ ๓ นาที ปัจจุบันพัฒนา ให้มีการต่อทะเบียนทาง ไปรษณีย์ ผ่าน ๗ - ELEVE หรือกรมสรรพากร นำระบบยื่นภาษีทางอินเทอร์เน็ต ได้คืนภาษีภายใน ๓ วัน เป็นต้น และผู้บริหารมองถึงการปฏิบัติงานที่อาจมีผลประโยชน์ทับซ้อนหรือไม่ ถ้าคิดว่ามีโอกาสต้องกำหนดเป็นข้อห้ามไว้

๓.๒ การประเมินความเสี่ยง (Risk Assessment) มาตรฐานการควบคุม คือ ฝ่ายบริหาร ต้องประเมินความเสี่ยงทั้งจากปัจจัยภายในและภายนอก ที่มีผลกระทบต่อการบรรลุวัตถุประสงค์ขององค์กร อย่างเพียงพอและเหมาะสม ซึ่งปัจจัยที่เกี่ยวกับการประเมินความเสี่ยง ได้แก่

(๑) การระบุปัจจัยเสี่ยง ทั้งจากภายในและภายนอก โดยกำหนดมาจาก

- วัตถุประสงค์ (สิ่งที่ต้องการทำให้สำเร็จ)
- ปัจจัยเสี่ยง (สิ่งที่ทำให้ไม่เป็นไปตามที่ต้องการ)
- วิเคราะห์ความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ

(๒) วิเคราะห์ความเสี่ยงที่มีผลกระทบต่อการบรรลุวัตถุประสงค์ พิจารณาจาก ๒ มิติ

- ผลกระทบ (Impact) ความเสียหายที่จะเกิดขึ้นจากความเสี่ยง
- โอกาสที่จะเกิด (Probability) โอกาสความเป็นไปได้ที่ความเสี่ยงจะเกิดขึ้น

(๓) จัดการความเสี่ยง กำหนดกิจกรรมที่ใช้ในการควบคุมความเสี่ยง เช่น ป้องกัน ส่งเสริม คั่นพบ แก้ไข โดยพิจารณาว่าดำเนินการแล้วประโยชน์ที่ได้รับคุ้มกับต้นทุนหรือไม่ ถ้าไม่คุ้มให้ใช้ บริหารความเสี่ยง ถ้าคุ้มให้นำไปกำหนดระบบการควบคุม

ตัวอย่างแนวความคิด : งบประมาณหรือจำนวนบุคลากรไม่เพียงพอไม่ใช่ความเสี่ยง แต่ เป็นปัจจัยนำเข้า (Input) เนื่องจากหน่วยงานเป็นผู้กำหนดแผนงานภายใต้งบประมาณและบุคลากรที่มีตั้งแต่ต้น ความเสี่ยงจะอยู่ระหว่างขั้นตอนกระบวนการทำงาน (Process) ดังนั้น ในการประเมินความเสี่ยงจึงควรให้ เจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงานเป็นผู้ประเมินความเสี่ยงเอง เพราะจะทราบปัญหาอุปสรรคที่เกิดขึ้นได้ดีที่สุด

๓.๓ กิจกรรมการควบคุม (Control Activities) มาตรฐานการควบคุม คือ ฝ่ายบริหารต้อง จัดให้มีกิจกรรมการควบคุมที่มีประสิทธิภาพและประสิทธิผล เพื่อป้องกันหรือลดความเสียหาย ความผิดพลาด และให้สามารถบรรลุผลสำเร็จตามวัตถุประสงค์ของการควบคุมภายใน เบื้องต้นต้องแบ่งแยกหน้าที่งานภายใน หน่วยงานอย่างเหมาะสม ไม่มอบหมายให้บุคคลใดบุคคลหนึ่งมีหน้าที่เป็นผู้รับผิดชอบปฏิบัติงานที่สำคัญ หรือ งานที่เสี่ยงต่อความเสียหายตั้งแต่ต้นจนจบ แต่ถ้ามีความจำเป็นต้องกำหนดกิจกรรมการควบคุมอื่นที่เหมาะสม ทดแทน โดยต้องมีการตรวจสอบเป็นระยะ และเพิ่มการสอบทานอย่างละเอียด ตัวอย่างกิจกรรมการควบคุม เช่น การอนุมัติ การสอบทาน การกระทบยอด การดูแลป้องกันทรัพย์สิน การบริหารทรัพยากรบุคคล การ ควบคุมระบบสารสนเทศ การจัดทำเอกสารหลักฐาน การบันทึกรายการและเหตุการณ์อย่างถูกต้อง ทันเวลา

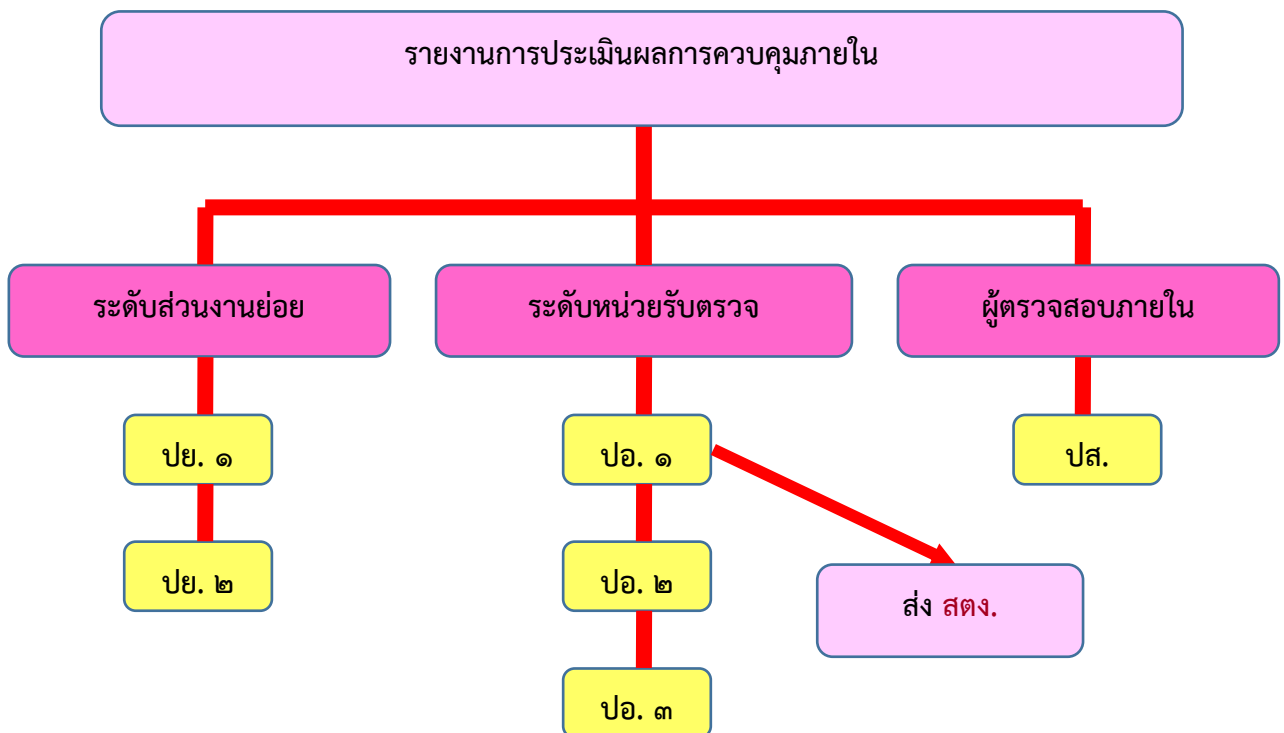
๓.๔ สารสนเทศและการสื่อสาร (Information and Communications) มาตรฐานการควบคุม คือ จัดให้มีสารสนเทศอย่างพอเพียง และมีการสื่อสารให้ฝ่ายบริหารและบุคคลจากภายในและภายนอก ในรูปแบบที่เหมาะสม ทันเวลา

ตัวอย่างแนวความคิด : กรณีอุบัติเหตุของธนาคารไทยพาณิชย์ในปี พ.ศ. ๒๕๕๙ ที่มีระบบควบคุมไฟไหม้ด้วยระบบไฮโดรเจน แต่ไม่มีการสื่อสารให้ผู้ควบคุมอาคารบริษัทใหม่หรือช่างที่เข้าไปซ่อมระบบไฟฟ้าทราบ

๓.๕ การติดตามประเมินผล (Monitoring) มาตรฐานการควบคุม คือ จัดให้มีการติดตามประเมินผล (Monitoring) โดยการติดตามผลระหว่างการปฏิบัติงาน (Ongoing Monitoring) และการประเมินผลเป็นรายครั้ง (Separate Evaluation) อย่างต่อเนื่องและสม่ำเสมออย่างน้อยปีละครั้ง เพื่อดูว่าระบบการควบคุมภายในที่วางไว้มีความเพียงพอ เหมาะสมกับสถานการณ์ที่เปลี่ยนแปลงไป

๔. การจัดทำรายงานการประเมินผลการควบคุมภายใน

ตามระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินว่าด้วยมาตรฐานการควบคุมภายใน พ.ศ. ๒๕๔๔ ข้อ ๖ กำหนดให้หน่วยงานต้องรายงานผลการควบคุมภายในต่อคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน ผู้กำกับดูแล และคณะกรรมการตรวจสอบอย่างน้อยปีละหนึ่งครั้ง ภายในเก้าสิบวันนับจากวันสิ้นปีงบประมาณ โดยมีขั้นตอนตามแผนภาพที่ ๑



๔.๑ การจัดทำแบบ ปย.๑ / ปอ.๒ ให้ระบุรายละเอียดในแบบ ดังนี้

องค์ประกอบของการควบคุมภายใน	ผลการประเมิน / ข้อสรุป
๑. สภาพแวดล้อมของการควบคุม	คัดลอกจาก <u>สรุป/วิธีการที่ควรปฏิบัติของแต่ละองค์ประกอบ</u> ในแบบประเมินองค์ประกอบของการควบคุมภายใน
๒. การประเมินความเสี่ยง	
๓. กิจกรรมการควบคุม	
๔. สารสนเทศและการสื่อสาร	
๕. การติดตามประเมินผล	

ผลการประเมินโดยรวม โดยระบุสิ่งที่ต้องปรับปรุง (ถ้ามี)

๔.๒ การจัดทำแบบ ปย.๒ ให้ใช้แบบประเมินการควบคุมภายใน และนำมาผลประเมินที่ได้ระบุในช่องที่ระบุไว้ คตง. กำหนด ตั้งรายละเอียดแบบ สรุปดังนี้

กระบวนการปฏิบัติงาน/โครงการ/กิจกรรม/ด้านของงานและวัตถุประสงค์ของการควบคุม	ความเสี่ยงและปัจจัยเสี่ยง	วัตถุประสงค์ของการควบคุม (O,F,C)	ระดับความเสี่ยง	การควบคุมที่มีอยู่	ประเมินผลการควบคุม	ความเสี่ยงที่ยังมีอยู่	การปรับปรุงการควบคุม
(๑)	(๒)	(๓)	(๔)	(๕)	(๖)	(๗)	(๘)
ระบุขั้นตอนทั้งหมดของกระบวนการปฏิบัติงาน และวัตถุประสงค์ของแต่ละขั้นตอน	ระบุความเสี่ยงที่จะทำให้การปฏิบัติงานไม่บรรลุตามวัตถุประสงค์ของแต่ละขั้นตอนการระบุปัจจัยเสี่ยง (สาเหตุ) ที่ทำให้เกิดแต่ละความเสี่ยง ทั้งปัจจัยภายในและภายนอก	วัตถุประสงค์ของการควบคุมในแต่ละขั้นตอนการปฏิบัติงาน O= การดำเนินงาน F= การเงิน C= กฎ ระเบียบ	ระบุสูง ปานกลาง หรือต่ำ ในแต่ละปัจจัยเสี่ยง (๒) โดยพิจารณาจากโอกาสเกิดความเสี่ยง และผลกระทบที่อาจเกิดขึ้น	ระบุวิธีการปฏิบัติงาน (ควบคุมเพื่อป้องกัน/ลดความเสี่ยง) ทั้งหมด ซึ่งกำหนดไว้เป็นกฎ ระเบียบ ข้อบังคับให้ถือปฏิบัติ (๒)*(๕)	-เพียงพอ (๕)VS(๒) -เป็นทางการ (๕) -ปฏิบัติตาม (๕) -คุ้มค่า (๕)VS(๒) -บรรลุวัตถุประสงค์ (๑)	ระบุปัจจัยเสี่ยงที่ยังทำให้เกิดความเสี่ยง ซึ่งได้มาจากผล การประเมิน (๖)	ระบุแนวทางในการปรับปรุงการควบคุมภายใน เพื่อป้องกัน/ลด ในแต่ละปัจจัยเสี่ยง(๗)

๔.๓ การจัดทำแบบ ปอ.๓

กระบวนการปฏิบัติงาน/โครงการ/กิจกรรม/ด้านของงาน และ วัตถุประสงค์ ของการควบคุม (๑)	การควบคุมที่ยังมีอยู่ (๒)	งวด/เวลาที่พบจุดอ่อน (๓)	การปรับปรุงการควบคุม (๔)	กำหนดเสร็จ/ผู้รับผิดชอบ (๕)	หมายเหตุ (๖)
<p>คอลัมน์ (๑),(๒),(๔),(๕),(๖) สรุปรูปจากแบบ ปย.๒ เฉพาะโครงการ/งาน/กิจกรรม/ด้าน ที่มีการปรับปรุงการควบคุม คอลัมน์ (๓) ระบุงวด/เวลาที่ประเมินและพบจุดอ่อนในคอลัมน์ (๒)</p>					

๕. การจัดทำรายงานการควบคุมภายใน ของสำนักตรวจสอบภายใน โดยแบ่งกลุ่มฝึกปฏิบัติจัดทำแบบประเมินในกระบวนการจัดทำแผนการตรวจสอบประจำปี และแผนระยะยาว กับ กระบวนการปฏิบัติงานตรวจสอบ ตามแบบฟอร์มที่วิทยากรกำหนด และให้ระบุข้อมูลในแต่ละช่อง ดังนี้

ชื่อหน่วยงาน.....

แบบประเมินการควบคุมภายใน โครงการ/กิจกรรม/ด้าน ของงาน.....

สำหรับงวดตั้งแต่วันที่.....เดือน.....พ.ศ.....ถึง วันที่.....เดือน.....พ.ศ.....

กระบวนการปฏิบัติงานโครงการ/กิจกรรม/ด้านของงาน และวัตถุประสงค์ของการควบคุม (๑)	ความเสี่ยงและปัจจัยเสี่ยง (๒)	การควบคุมที่มีอยู่ (๕)	การประเมินผลการควบคุมและความเสี่ยงที่ยังมีอยู่ (๖)+(๗)	การปรับปรุงการควบคุม (๘)
<p>๑. ขั้นตอน..... ๑) เพื่อ..... ๒) เพื่อ.....</p>	<p>๑. ความเสี่ยง ๑) ปัจจัยเสี่ยงภายใน..... ๒) ปัจจัยเสี่ยงภายนอก.....</p>	<p>กิจกรรมควบคุม ๑..... ๒.....</p>	<p>ไม่เพียงพอ ไม่เป็นทางการ ไม่ปฏิบัติตามระเบียบฯ ไม่คุ้มค่า ไม่บรรลุวัตถุประสงค์ เพราะ.....</p>	<p>ปรับปรุง ๑..... ๒.....</p>

๖. ประเด็นสำคัญที่วิทยากรให้ข้อเสนอแนะในการจัดทำรายงานการควบคุมภายในของกระบวนการดำเนินงานดังกล่าวข้างต้น เป็นดังนี้

๖.๑ ประเด็นการจัดทำรายงานควบคุมภายในของกระบวนการจัดทำแผนการตรวจสอบประจำปี และแผนระยะยาว

๑) ต้องจัดทำคู่มือการปฏิบัติงานไว้ให้ชัดเจน เพื่อจะได้นำมาอ้างอิงและสอบทานได้ว่าดำเนินการเป็นไปตามคู่มือกำหนดหรือไม่

๒) การจัดทำคู่มือการปฏิบัติงานควรกำหนดวิธีการในเรื่องดังต่อไปนี้ให้ชัดเจน

- ขั้นตอนการกำหนดเกณฑ์ความเสี่ยงปัจจัยเสี่ยงและการจัดลำดับ
- ขั้นตอนการคัดเลือกโครงการ

๓) ความเสี่ยงในการจัดทำแผนการตรวจสอบประจำปี ที่อาจเกิดขึ้น เช่น ข้อมูลเงินงบประมาณที่ใช้ในการตรวจสอบผิดพลาด เนื่องจากอัตราค่าใช้จ่ายที่กรมบัญชีกลางกำหนดเปลี่ยนแปลง และความเสี่ยงในการพิจารณาเกณฑ์ปัจจัยเสี่ยง เป็นต้น

๔) วัตถุประสงค์ของแต่ละขั้นตอนในการจัดทำแผนการตรวจสอบ โดยส่วนใหญ่ให้มุ่งประเด็นความถูกต้อง ครบถ้วน เท่านั้น

๖.๒ ประเด็นการจัดทำรายงานควบคุมภายในของกระบวนการปฏิบัติงานและรายงานผลการตรวจสอบ

๑) ต้องจัดทำคู่มือการปฏิบัติงานไว้ให้ชัดเจน เพื่อจะได้นำมาอ้างอิงและสอบทานได้ว่าดำเนินการเป็นไปตามคู่มือกำหนดหรือไม่

๒) การกำหนดขั้นตอนและวัตถุประสงค์ นั้นให้รวมหลายขั้นตอนไว้ด้วยกันได้ ถ้ามีวัตถุประสงค์เหมือนกัน

๗. ประเด็นถาม-ตอบ

กรณีคำถาม	คำตอบ
๑) การนำเทคโนโลยีมาใช้ ท่านวิทยากรเห็นว่ายังมีจุดอ่อนที่ทำให้เกิดการทุจริตได้ หรือแน่ใจว่ามีระบบควบคุมภายในดีเพียงพอ หรือไม่	โดยปกติระบบเทคโนโลยีจะมีการเขียนโปรแกรมควบคุม คือ General control ในทุกขั้นตอนอยู่แล้ว ตั้งแต่ Input Process Output แต่ความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจะเกิดจากผู้ปฏิบัติที่ทุจริตเป็นส่วนใหญ่ ตัวอย่าง : ธนาคารมีระบบการควบคุมโดยใช้ password แต่คนเขียนโปรแกรมเป็นผู้ทุจริตเอง โดยกำหนดให้ระบบสามารถโอนเศษสตางค์จากดอกเบี้ยของลูกค้าเข้าบัญชีผู้เขียนโปรแกรม ส่งผลให้ธนาคารเกิดความสูญเสีย เป็นต้น

กรณีคำถาม	คำตอบ
<p>๒) ระหว่างปี พ.ศ. ๒๕๔๖ – ๒๕๔๗ โรงพิมพ์ธนบัตรของธนาคารแห่งประเทศไทย มีการตรวจพบการยกยอกเงินออกจากโรงพิมพ์ ซึ่งโรงพิมพ์ฯ ได้จัดวางระบบการควบคุมภายใน เช่น ๑) ห้ามให้เจ้าหน้าที่ ถูสิ่งของเข้าไป ๒) ติดกล้องวงจรปิดไว้ด้านในโรงพิมพ์ และ ๓) มีระบบคอมพิวเตอร์ตรวจนับจำนวนและมูลค่าธนบัตร เป็นต้น ถามว่า ระบบควบคุมภายในที่มีอยู่เพียงพอหรือไม่</p>	<p>ไม่เพียงพอ เนื่องจาก มีการยกยอกเงินออกจากโรงพิมพ์ฯ ทำให้ต้องกำหนดมาตรการป้องกันเพิ่มเติม เช่น การตรวจ คั่นตัวก่อนและหลังการเข้าและออก เป็นต้น</p>
<p>๓) การสอบทานระบบการควบคุมภายในโดยใช้แบบสอบถามภาคผนวก ก จะมั่นใจได้อย่างไรว่า ระบบควบคุมภายในของหน่วยรับตรวจมีความเพียงพอและเหมาะสม</p>	<p>ต้องตรวจสอบความมีอยู่จริงของระบบการควบคุมภายในตามที่หน่วยรับตรวจได้ระบุไว้ ให้ผู้ตรวจสอบดูเอกสารรายงาน พร้อมทั้งตรวจสอบว่า มีการดำเนินการจริงหรือไม่ และหากตรวจแล้วพบว่า ไม่ได้ดำเนินการให้พิจารณาว่าหัวข้อนั้น มีความสำคัญในระดับใด และหากพิจารณาแล้ว เห็นว่ามีความสำคัญมาก ให้หน่วยรับตรวจ วางระบบการควบคุมภายในเพิ่มเติมให้เหมาะสมมากขึ้น เป็นต้น</p>
<p>๔) เจ้าหน้าที่ฝ่ายบริหารงานทั่วไป ของหน่วยงานตรวจสอบภายใน สามารถแต่งตั้งให้เป็นคณะทำงานประเมินผลการควบคุมภายในขององค์กรได้หรือไม่</p>	<p>ไม่ได้ เพราะเจ้าหน้าที่ฝ่ายบริหารงานทั่วไป นั้น ทำหน้าที่เป็นตัวแทนของหน่วยงานตรวจสอบภายใน ซึ่งจะขาดความเป็นอิสระของผู้ตรวจสอบภายใน ในการให้ข้อเสนอแนะ</p>
<p>๕) ปัจจุบัน สำนักพัฒนาระบบบริหาร ได้กำหนดให้ ผู้ตรวจสอบภายใน ให้คะแนนความถูกต้องครบถ้วน จากการสอบทานแบบรายงานประเมินผลการควบคุมภายในของหน่วยงานย่อย (ปย.๑ ปย.๒ ติดตาม ปย.๒ ภาคผนวก ก) เพื่อรวมคะแนนดังกล่าวไปเป็นตัวชี้วัดของหน่วยงาน ในฐานะผู้ตรวจสอบภายในสามารถให้คะแนนหน่วยงานกรณีดังกล่าวได้หรือไม่</p>	<p>ไม่ได้ เพราะเป็นการใช้ดุลยพินิจของผู้ตรวจสอบภายใน โอกาสในการเกิดผลประโยชน์ทับซ้อน ความอคติ ลำเอียง ความไม่โปร่งใส อาจเกิดขึ้นได้ วิทยากรจึงมีความเห็นว่า สำนักพัฒนาระบบบริหาร ควรเป็นผู้ให้คะแนนตัวชี้วัด จากผลการสอบทานของผู้ตรวจสอบภายในแทน</p>