

ภาคผนวก ก

แบบสอบถามเรื่อง แนวทางการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในตาม
มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 400 กับมาตรฐาน COSO

ส่วนที่ 1 เป็นข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม

- ประเภทธุรกิจส่วนใหญ่ที่ท่านตรวจสอบมากเป็นอันดับที่ 1 2 และ 3 (ตอบเรียงตามลำดับ)
..... อุตสาหกรรม พาณิชยกรรม บริการ
- ท่านให้ความสำคัญต่อระบบการควบคุมภายในและการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีมากน้อยเพียงใดกับธุรกิจที่ท่านทำการตรวจสอบ (ทำเครื่องหมาย / ในช่อง)
 ต่ำมาก ปานกลาง สูงมาก
 ก่อนข้างต่ำ ก่อนข้างสูง
- ขนาดของธุรกิจส่วนใหญ่ที่ท่านตรวจสอบ (ทุนจดทะเบียน/ทุนของหุ้นส่วน) (ตอบเรียงตามลำดับมากไปหาน้อย)
..... ต่ำกว่า 1,000,000 15,000,001 – 20,000,000
..... 1,000,001 – 5,000,000 20,000,001 – 25,000,000
..... 5,000,001 – 10,000,000 25,000,000 ขึ้นไป
..... 10,000,001 – 15,000,000
- องค์ประกอบการควบคุมภายในที่ท่านให้ความสนใจในการตรวจสอบบัญชี (ตอบเรียงตามลำดับเพียง 3 อันดับแรก) อันดับที่
 - สภาพแวดล้อมของการควบคุม
 - การประเมินความเสี่ยง
 - กิจกรรมการควบคุม
 - ข้อมูลข่าวสารและการสื่อสาร
 - การติดตามและประเมินผล
- ท่านจะประเมินการควบคุมภายในโดยการเลือกเรื่องที่จะประเมินอย่างไร (ทำเครื่องหมาย / ในช่อง หน้าข้อที่ท่านเลือกเพียงข้อเดียว)
 - ขอบเขตในการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในส่วนใหญ่ที่ท่านเลือกใช้แบบใด
 ประเมินทั้งระบบ(ทุกองค์ประกอบ) ประเมินเฉพาะองค์ประกอบด้านในด้านหนึ่ง
 - การประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในที่ท่านเลือกใช้เป็นส่วนใหญ่
 ประเมินตามคำสั่งของหัวหน้างาน ประเมินตามความคิดริเริ่มของผู้ประเมินเอง
 ประเมินตามประสบการณ์การตรวจสอบบัญชี

ส่วนที่ 2 ขั้นตอนของการทำความเข้าใจระบบการควบคุมภายใน

2.1 การแสดงถึงแนวทางการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในในขั้นตอนของการทำความเข้าใจระบบการควบคุมภายในธุรกิจที่ตนทำการตรวจสอบในแต่ละองค์ประกอบของการควบคุมภายใน

คำชี้แจง เรียงอันดับวิธีการที่ใช้ในการทำความเข้าใจระบบการควบคุมภายในที่ท่านเห็นว่ามี ความเหมาะสม (ตอบเรียงตามอันดับวิธีการก่อน - หลังที่ท่านใช้ในแต่ละองค์ประกอบการควบคุมภายในบนช่องว่าง)

การควบคุมภายใน	วิธีการในการทำความเข้าใจระบบการควบคุมภายใน			
	การจัดทำแบบสอบถาม	การจัดทำแผนภาพ	การสัมภาษณ์	การสอบทานเอกสาร
1. สภาพแวดล้อมของการควบคุม
2. การประเมินความเสี่ยง
3. กิจกรรมการควบคุม
4. ข้อมูลข่าวสารและการสื่อสาร
5. การติดตามและประเมินผล

2.2 ท่านคิดว่าการทำความเข้าใจระบบการควบคุมภายในใดที่เหมาะสมในการนำมาใช้ในการทำความเข้าใจกับระบบการควบคุมภายในตาม โครงสร้างของธุรกิจส่วนใหญ่ในจังหวัด เชียงใหม่

คำชี้แจง เขียนหมายเลขลำดับเรียงตามอันดับความเหมาะสมเพียง 2 อันดับแรก

..... การจัดทำแบบสอบถาม

..... การจัดทำแผนภาพแสดงการปฏิบัติงาน

..... การสัมภาษณ์ผู้บริหาร/พนักงานและผู้ที่เกี่ยวข้อง

..... การสอบทานเอกสารที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงาน

ส่วนที่ 3 การประเมินผลการควบคุมภายในขั้นต้น

3.1 แนวทางการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในขั้นต้นเพื่อประเมินความมีอยู่จริงและการปฏิบัติงานจริงของระบบการควบคุมภายใน

คำชี้แจง เรียงลำดับแนวทางในการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในในแต่ละองค์ประกอบการควบคุมตามอันดับที่ท่านเห็นว่ามีความเหมาะสมโดยเรียงตามลำดับก่อน - หลัง

แนวทางการทดสอบการมีอยู่จริงและปฏิบัติงานจริงของระบบการควบคุมภายใน

	การสอบถาม	การสังเกตการณ์ การปฏิบัติงานจริง	การสังเกตการณ์ ตั้งแต่ต้นจนจบ	การทดสอบ แบบจำกัด	การตรวจ สอบเอกสาร
1. สภาพแวดล้อมของการควบคุม
2. การประเมินความเสี่ยง
3. กิจกรรมการควบคุม
4. ข้อมูลข่าวสารและการสื่อสาร
5. การติดตามและประเมินผล

3.2 ภายหลังจากประเมินประสิทธิภาพเบื้องต้นท่านพบว่าได้มีการละเว้นไม่ปฏิบัติตามการควบคุมภายในที่ได้วางไว้ ท่านจะพิจารณาวิธีการควบคุมภายในอื่นที่นำมาใช้ชดเชยเพื่อป้องกันความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้นจากการละเว้นระบบการควบคุมภายในเดิม โดยจะใช้แนวทางใดเป็นอันดับแรกในการพิจารณา

คำชี้แจง ให้ทำเครื่องหมาย / ลงในช่อง เพื่อเลือกแนวทางที่ท่านใช้เพียงข้อเดียว

- การสอบถาม
- การสังเกตการณ์ปฏิบัติงานจริง
- การสังเกตการณ์ตั้งแต่ต้นจนจบ
- การทดสอบแบบจำกัด
- การตรวจสอบเอกสาร

ข้อเสนอแนะอื่นๆ.....

.....

.....

ส่วนที่ 4 การประเมินผลการควบคุมภายในขั้นสุดท้าย (กรณีที่ผลการประเมินความเสี่ยงยอมรับได้)

4.1 การประเมินประสิทธิภาพว่าการควบคุมภายในที่มีอยู่และใช้จริงได้สร้างความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลในความสำเร็จตามวัตถุประสงค์ที่ธุรกิจได้กำหนดไว้หรือไม่

คำชี้แจง แบบสอบถามนี้ให้ผู้ตอบแบบสอบถามเลือกตอบแนวทางที่ตนเองใช้ประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในภายหลังพิจารณาคำถามในแต่ละข้อ (ให้ทำเครื่องหมาย / ในช่อง ที่ท่านเลือกแนวทางในแต่ละข้อเพื่อเลือกเพียงแนวทางเดียว)

	แนวทางการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายใน		
	การสอบทานเชิงวิเคราะห์	การทดสอบการปฏิบัติตามระบบ	การทดสอบสาระสำคัญ
	(Analytical review)	(Test of control)	(Substantive test)
1. กรณีมีหลักฐานครบถ้วนเพียงพอและเหมาะสมจากการประเมินขั้นต้นท่านจะใช้วิธีการใดสรุปผลการควบคุมภายใน	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
2. กรณีต้องการขยายผลการประเมินท่านต้องการใช้แนวทางใดในการขยายผลการทดสอบการควบคุมภายในเพื่อให้ความเชื่อมั่นอย่างเหมาะสมและทันเวลา	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
3. ตามความคิดเห็นของท่าน แนวทางใดที่ทำให้ท่านเชื่อมั่นอย่างมีสมเหตุสมผลว่า สามารถให้ข้อเท็จจริงในเรื่องประสิทธิภาพการควบคุมภายในมากที่สุด	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
4. ท่านคิดว่าธุรกิจที่ท่านทำการตรวจสอบท่านสามารถใช้แนวทางใดในการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในแล้วได้ความเชื่อมั่นเหมาะสมมากที่สุด	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

ข้อเสนอแนะอื่น ๆ ในเรื่องการพิจารณาระบบการควบคุมภายใน.....

.....

.....

4.2 ภายหลังจากประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในแล้วนั้นท่านได้ทำการสรุปไว้อย่างไรบ้าง (ให้ทำเครื่องหมาย / ในช่อง ที่ท่านเลือกเพียงข้อเดียว)

- ทำการสรุปผลการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในไว้ในกระตาดำการเพื่อเป็นแนวทางในการจัดทำแนวการตรวจสอบเนื้อหาสาระตอนสิ้นปี
- จัดทำผลสรุปข้อสังเกตและข้อเสนอแนะผลจากการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในให้แก่ผู้บริหารภายหลังจากการประเมินทันที
- จัดทำผลสรุปข้อสังเกตและข้อเสนอแนะผลจากการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในให้แก่ผู้บริหารภายหลังจากการตรวจสอบ ณ วันสิ้นปีแล้วเสร็จ
- อื่น ๆ

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright© by Chiang Mai University
All rights reserved

ภาคผนวก ข

การควบคุมภายในตามมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 400

ตามมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 400 มีวัตถุประสงค์เพื่อกำหนดมาตรฐานและแนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับการให้ได้มาซึ่งความเข้าใจในระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายใน และความเสี่ยงในการสอบบัญชี ซึ่งผู้สอบบัญชีควรได้มาซึ่งความเข้าใจในระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในอย่างเพียงพอ เพื่อที่จะวางแผนการตรวจสอบและพัฒนาวิธีการตรวจสอบให้มีประสิทธิภาพ ผู้สอบบัญชีควรใช้ดุลยพินิจเกี่ยวกับผู้ประกอบวิชาชีพในการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีและกำหนดวิธีการตรวจสอบ เพื่อให้แน่ใจว่าความเสี่ยงในการสอบบัญชีได้ลดลงจนถึงระดับต่ำพอที่จะยอมรับได้

ความเสี่ยงในการสอบบัญชี หมายถึงความเสี่ยงที่ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นที่ไม่เหมาะสมเมื่องบการเงินแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ความเสี่ยงในการสอบบัญชีมีองค์ประกอบสามส่วน ได้แก่ ความเสี่ยงสืบเนื่อง ความเสี่ยงจากการควบคุม และความเสี่ยงจากการตรวจสอบ

ความเสี่ยงสืบเนื่อง คือ โอกาสที่ยอดคงเหลือของบัญชีหรือประเภทของรายการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ซึ่งอาจมีสาระสำคัญในแต่ละรายการ หรือมีสาระสำคัญเมื่อรวมกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในยอดคงเหลืออื่นหรือประเภทของรายการอื่น โดยไม่คำนึงถึงการควบคุมภายในที่อาจมีอยู่ ซึ่งอาจป้องกันหรือตรวจพบและแก้ไขการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงดังกล่าวได้

ความเสี่ยงจากการควบคุม คือ ความเสี่ยงที่ระบบบัญชีหรือระบบการควบคุมภายในไม่สามารถป้องกันหรือตรวจพบและแก้ไขการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงได้อย่างทันเวลา การแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอาจเกิดขึ้นในยอดคงเหลือของบัญชีหรือประเภทของรายการ และอาจมีสาระสำคัญในแต่ละรายการหรือมีสาระสำคัญเมื่อรวมกับการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในยอดคงเหลืออื่นหรือประเภทของรายการอื่น

ความเสี่ยงจากการตรวจสอบ คือ ความเสี่ยงที่วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระซึ่งผู้สอบบัญชีใช้จะไม่สามารถตรวจพบการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่มีอยู่ในยอดคงเหลือของบัญชีหรือประเภทของรายการ โดยการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงนั้นอาจมีสาระสำคัญในแต่ละรายการ

หรือมีสาระสำคัญเมื่อรวมกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในยอดคงเหลืออื่นหรือประเภทของรายการอื่น

“ระบบบัญชี” หมายถึง ลำดับของงานและการบันทึกที่กิจการใช้ในการประมวลผลรายการเพื่อจัดทำข้อมูลทางการเงินของกิจการ ระบบบัญชีจะกำหนด รวบรวม วิเคราะห์ กำหนด จัดประเภท บันทึก สรุปผล และรายงานเกี่ยวกับรายการและเหตุการณ์อื่น

ความหมายและวัตถุประสงค์ของการควบคุมภายใน

ระบบการควบคุมภายใน หมายถึง นโยบายและวิธีการปฏิบัติ (การควบคุมภายใน) ซึ่งผู้บริหารของกิจการกำหนดขึ้นเพื่อช่วยให้บรรลุวัตถุประสงค์ของผู้บริหารที่จะให้เกิดความมั่นใจเท่าที่จะสามารถทำได้ว่าการดำเนินงานเป็นไปอย่างมีระเบียบและมีประสิทธิภาพซึ่งรวมถึงการปฏิบัติตามนโยบายของผู้บริหาร การป้องกันรักษาทรัพย์สิน การป้องกันและการตรวจพบทุจริตและข้อผิดพลาด ความถูกต้องและครบถ้วนของการบันทึกบัญชี และการจัดทำข้อมูลทางการเงินที่เชื่อถือได้อย่างทันเวลา นอกเหนือจากเรื่องที่เกี่ยวข้อง โดยตรงและครอบคลุมกับงานของระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายใน

สภาพแวดล้อมของการควบคุม ซึ่งหมายถึงทัศนคติโดยรวม การตระหนักและการปฏิบัติของกรรมการและผู้บริหารเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายในและความสำคัญของระบบการควบคุมภายในที่มีต่อกิจการ สภาพแวดล้อมของการควบคุมมีผลต่อประสิทธิผลของวิธีการควบคุมภายในที่มีต่อกิจการ สภาพแวดล้อมของการควบคุมมีผลต่อประสิทธิผลของวิธีการควบคุมภายในเฉพาะเรื่อง ตัวอย่างเช่น สภาพแวดล้อมของการควบคุมที่เข้มงวดโดยการจัดให้มีการควบคุมงบประมาณที่รัดกุมและงานตรวจสอบภายในที่มีประสิทธิผลจะช่วยส่งเสริมวิธีการควบคุมเฉพาะเรื่องที่สำคัญ อย่างไรก็ตาม สภาพแวดล้อมของการควบคุมที่เข้มงวดในตัวเองไม่ได้ทำให้แน่ใจว่าระบบการควบคุมภายในมีประสิทธิผล

ปัจจัยที่แสดงถึงสภาพแวดล้อมของการควบคุมรวมถึง

การปฏิบัติหน้าที่ของคณะกรรมการบริษัทและคณะกรรมการต่าง ๆ
 ปรัชญาและรูปแบบการดำเนินงานของผู้บริหาร
 โครงสร้างการจ้องการและวิธีการมอบหมายอำนาจหน้าที่และความรับผิดชอบ
 ระบบการควบคุมของผู้บริหาร รวมทั้งการตรวจสอบภายใน นโยบายและวิธีการปฏิบัติเกี่ยวกับบุคลากร และการแบ่งแยกหน้าที่

วิธีการควบคุม หมายถึง นโยบายและวิธีการปฏิบัติที่นอกเหนือไปจากสภาพแวดล้อมของการควบคุมซึ่งผู้บริหารกำหนดขึ้นเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์เฉพาะของกิจการ วิธีการควบคุมเฉพาะรวมถึง

การรายงาน การสอบทาน และการอนุมัติการกระทบยอด
 การตรวจสอบความถูกต้องทางด้านตัวเลขของการบันทึกรายการ
 การควบคุมระบบงานและสภาพแวดล้อมของระบบข้อมูลคอมพิวเตอร์ และการกำหนดการควบคุมเกี่ยวกับ การเปลี่ยนแปลงแก้ไข โปรแกรมคอมพิวเตอร์ การเข้าถึงเพิ่มข้อมูล
 การจัดให้มีการสอบทานบัญชีคุมยอดและงบทดลอง
 การอนุมัติและการควบคุมเอกสาร
 การเปรียบเทียบข้อมูลภายในกับข้อมูลจากแหล่งภายนอก
 การเปรียบเทียบผลการตรวจนับเงินสด หลักทรัพย์ และสินค้าคงเหลือกับ ยอดคงเหลือทางบัญชี
 การจำกัดการเข้าถึงสินทรัพย์และข้อมูล
 การเปรียบเทียบและวิเคราะห์ผลการทางการเงินกับงบประมาณ

ในการตรวจสอบงบการเงิน ผู้สอบบัญชีจะคำนึงถึงนโยบายและวิธีการปฏิบัติในระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในเฉพาะที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้เกี่ยวกับงบการเงิน ความเข้าใจในระบบบัญชี และระบบการควบคุมภายในควบคู่ไปกับการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่อง และความเสี่ยงจากการควบคุม และข้อพิจารณาอื่น จะทำให้ผู้สอบบัญชีสามารถ

1. ระบุประเภทของข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งอาจแสดงอยู่ในงบการเงิน
2. พิจารณาปัจจัยซึ่งมีผลกระทบต่อความเสี่ยงที่อาจมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ
3. กำหนดวิธีการตรวจสอบที่เหมาะสม

ในการกำหนดวิธีการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีจะพิจารณาถึงผลการประเมินความเสี่ยงจากการควบคุม ในเบื้องต้นร่วมกับผลการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่อง เพื่อกำหนดความเสี่ยงจากการตรวจสอบที่เหมาะสมพอที่จะยอมรับได้สำหรับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้เกี่ยวกับงบการเงิน และเพื่อกำหนดลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระสำหรับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ดังกล่าว

ความเสี่ยงสืบเนื่อง

ในการกำหนดแผนการสอบบัญชีโดยรวม ผู้สอบบัญชีควรประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องในระดับงบการเงิน และในการกำหนดแนวการสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีควรพิจารณาความสัมพันธ์ระหว่างผลการประเมินดังกล่าวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้เกี่ยวกับยอดคงเหลือในบัญชีและประเภทของรายการที่มีสาระสำคัญหรือถือว่าความเสี่ยงสืบเนื่องสำหรับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองอยู่ในระดับสูง

ในการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องผู้สอบบัญชีจะใช้ดุลยพินิจเกี่ยวกับผู้ประกอบวิชาชีพเพื่อประเมินปัจจัยต่าง ๆ ตัวอย่างเช่น

ในระดับงบการเงิน

ความซื่อสัตย์สุจริตของผู้บริหาร

ประสบการณ์และความรู้ของผู้บริหารและการเปลี่ยนแปลงผู้บริหารในระหว่างงวด
แรงกดดันที่ผิดปกติดังกล่าวต่อผู้บริหาร เช่นการมีสถานการณ์ซึ่งอาจทำให้ผู้บริหารจัดทำงบการเงินที่ขัดต่อข้อเท็จจริง

ลักษณะทางธุรกิจของกิจการ

ปัจจัยซึ่งกระทบต่ออุตสาหกรรมที่กิจการดำเนินการอยู่ เช่น สถานการณ์ทางเศรษฐกิจและสภาพการแข่งขันตามที่ปรากฏจากแนวโน้ม

ในระดับยอดคงเหลือในบัญชีและประเภทรายการ

รายการในงบการเงินที่อาจแสดงข้อมูลขัดต่อข้อเท็จจริงได้ง่าย

ความซับซ้อนของรายการ และเหตุการณ์อื่นที่อาจต้องใช้งานของผู้เชี่ยวชาญ

ระดับดุลยพินิจที่ต้องใช้ในการกำหนดยอดคงเหลือของบัญชี

ความเป็นไปได้ที่สินทรัพย์จะสูญหายหรือถูกขโมย

รายการผิดปกติและซับซ้อนโดยเฉพาะรายการที่เกิดขึ้น ณ วันสิ้นปีหรือใกล้วันสิ้นปี

ระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายใน

การควบคุมภายในที่เกี่ยวกับระบบบัญชีเป็นไปเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์

1. รายการเกิดขึ้นตามที่ผู้บริหารอนุมัติโดยทั่วไปหรือ โดยเฉพาะเจาะจง
2. รายการทั้งหมดและเหตุการณ์อื่น ๆ มีการบันทึกบัญชีทันทีในจำนวนที่ถูกต้องในประเภทบัญชี และงวดบัญชีที่เหมาะสม เพื่อสามารถจัดทำงบการเงินให้เป็นไปตามแม่บทการบัญชีในการรายงานทางการเงิน
3. การเข้าถึงสินทรัพย์และข้อมูลจะทำได้เมื่อได้รับการอนุมัติจากผู้บริหารเท่านั้น
4. สินทรัพย์ที่บันทึกในบัญชีมีการเปรียบเทียบกับสินทรัพย์ที่มีอยู่จริงในช่วงเวลาที่สมเหตุสมผลตามความเหมาะสม และกรณีที่พบความแตกต่างมีการติดตามอย่างเหมาะสม

ข้อจำกัดสืบเนื่องตามลักษณะของการควบคุมภายใน

ระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในไม่สามารถให้หลักฐานที่เป็นข้อสรุปแก่ผู้บริหารว่าได้บรรลุวัตถุประสงค์แล้ว เนื่องจากการควบคุมภายในมีข้อจำกัดสืบเนื่อง เช่น

ความต้องการโดยทั่วไปของผู้บริหารที่กำหนดว่าต้นทุนของการควบคุมภายในต้องไม่สูงกว่าประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

การควบคุมภายในส่วนใหญ่มักจะกำหนดสำหรับรายการที่เกิดขึ้นเป็นประจำมากกว่ารายการที่ไม่เกิดขึ้นประจำ

โอกาสที่จะเกิดข้อผิดพลาดจากบุคลากร เนื่องจากความไม่ระมัดระวัง ความพลั้งเผลอ การใช้ดุลยพินิจผิดพลาด และการไม่เข้าใจคำสั่ง

โอกาสที่จะเกิดการหลีกเลี่ยงขั้นตอนของการควบคุมภายในโดยผู้บริหาร หรือพนักงานร่วมมือกับบุคคลภายในหรือภายนอกกิจการ

โอกาสที่บุคคลซึ่งรับผิดชอบในการควบคุมภายในจะใช้อำนาจนั้นในทางที่ผิด เช่น ผู้บริหารข้ามขั้นตอนของการควบคุมภายใน

โอกาสที่วิธีปฏิบัติซึ่งกำหนดไว้อาจไม่เพียงพอ เนื่องจากสถานการณ์เปลี่ยนแปลง การปฏิบัติตามวิธีการที่กำหนดมีความเคร่งครัดน้อยลง

ในการได้มาซึ่งความเข้าใจเกี่ยวกับระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในเพื่อใช้ในการวางแผนงานสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีจะได้รับความรู้เกี่ยวกับรูปแบบของระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในรวมทั้งการทำงานของระบบนั้น

ลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบที่ผู้สอบบัญชีใช้ เพื่อให้ได้มาซึ่งความเข้าใจเกี่ยวกับระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายใน จะขึ้นอยู่กับเรื่องต่างๆ ซึ่งรวมถึง

ขนาดและความซับซ้อนของกิจการและระบบคอมพิวเตอร์
 การพิจารณาเรื่องสาระสำคัญ
 ประเภทของการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้อง
 ลักษณะของบันทึกและเอกสารที่จัดทำเกี่ยวกับการควบคุมภายในเฉพาะเรื่อง
 ผลการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่อง โดยผู้สอบบัญชี

โดยปกติความเข้าใจของผู้สอบบัญชีกับระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในที่สำคัญต่อการสอบบัญชีจะได้จากประสบการณ์ที่ผ่านมาเกี่ยวกับกิจการและได้รับความเข้าใจเพิ่มเติม

โดยสอบถามผู้บริหาร ผู้ควบคุมงาน และบุคลากรอื่นในระดับต่าง ๆ ที่เหมาะสมของกิจการรวมทั้งการอ้างอิงถึงเอกสาร เช่น คู่มือการปฏิบัติงาน คำบรรยายลักษณะงานและผังการปฏิบัติงาน

การตรวจสอบเอกสารและบันทึกรายการที่ทำโดยระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายใน

การสังเกตการณ์การปฏิบัติงานและการดำเนินงานของกิจการ รวมทั้งการสังเกตการณ์การจัดระบบของการทำงานด้านคอมพิวเตอร์ บุคลากรฝ่ายบริหาร และลักษณะการประมวลผลระบบบัญชี

ผู้สอบบัญชีควรได้มาซึ่งความเข้าใจในระบบบัญชีอย่างเพียงพอเพื่อที่จะกำหนดและเข้าใจเกี่ยวกับ

ประเภทของรายการที่สำคัญในการดำเนินงานของกิจการ

การเกิดขึ้นของรายการดังกล่าว

การบันทึกทางการบัญชีและเอกสารประกอบรายการที่สำคัญตลอดจนบัญชีที่สำคัญในงบการเงิน

กระบวนการของการบัญชีและรายงานทางการเงิน จากจุดเริ่มต้นของรายการและเหตุการณ์อื่นที่สำคัญจนถึงการนำรายการหรือเหตุการณ์ดังกล่าวมาแสดงรวมอยู่ในงบการเงิน

สภาพแวดล้อมของการควบคุม

ผู้สอบบัญชีควร ได้มาซึ่งความเข้าใจเกี่ยวกับสภาพแวดล้อมของการควบคุมอย่างเพียงพอ เพื่อที่จะประเมินทัศนคติ การตระหนัก และการปฏิบัติของกรรมการและผู้บริหารเกี่ยวกับการควบคุมภายในและความสำคัญของการควบคุมภายในที่มีต่อกิจการ

วิธีการควบคุม

ผู้สอบบัญชีควร ได้มาซึ่งความเข้าใจเกี่ยวกับวิธีการควบคุมอย่างเพียงพอเพื่อที่จะกำหนดแผนงานสอบบัญชี

ความเสี่ยงจากการควบคุม

การประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมในเบื้องต้น เป็นกระบวนการประเมินประสิทธิผลของระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในของกิจการที่จะป้องกัน หรือตรวจพบและแก้ไขการ แสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ความเสี่ยงจากการควบคุมมักจะมีอยู่เสมอ เนื่องจากการมีข้อจำกัดสืบเนื่องของระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายใน หลังจากได้มาซึ่งความเข้าใจในระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในแล้วผู้สอบบัญชีควรประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมในเบื้องต้น สำหรับแต่ละยอดคงเหลือในบัญชีหรือแต่ละประเภทของรายการที่มีสาระสำคัญซึ่งผู้บริหาร ได้ให้การรับรองไว้

โดยทั่วไปผู้สอบบัญชีจะประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมให้อยู่ในระดับสูง สำหรับสิ่งใดสิ่งหนึ่งหรือทุกสิ่งซึ่งผู้บริหาร ได้ให้การรับรองไว้เมื่อระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในของกิจการไม่มีประสิทธิผล หรือการประเมินประสิทธิผลของระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในของกิจการจะไม่มีประสิทธิภาพ

ผู้สอบบัญชีควรบันทึกในกระดาษทำการเกี่ยวกับการทำความเข้าใจในระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในของกิจการ หรือการประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมเมื่อผู้สอบบัญชีประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมให้อยู่ในระดับที่ต่ำกว่าระดับสูง ผู้สอบบัญชีจะบันทึกเหตุผลของการประเมินเช่นนั้น

ผู้สอบบัญชีอาจใช้เทคนิคต่าง ๆ ในการจัดบันทึกข้อมูลเกี่ยวกับระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในโดยใช้ดุลยพินิจในการเลือกใช้เทคนิคแต่ละอย่าง โดยทั่วไปเทคนิคที่ใช้โดยลำพังหรือใช้ร่วมกับวิธีอื่น ได้แก่ การเขียนคำอธิบาย การใช้แบบสอบถาม และผังทางเดินเอกสาร รูปแบบและขอบเขตของเอกสารหลักฐานเหล่านี้ขึ้นอยู่กับขนาดและความซับซ้อนของกิจการ ลักษณะของระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในของกิจการโดยทั่วไป

การทดสอบการควบคุม

การทดสอบการควบคุมเป็นวิธีปฏิบัติเพื่อให้ได้หลักฐานในการสอบบัญชีเกี่ยวกับประสิทธิภาพของ

รูปแบบของระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายใน กล่าวคือระบบดังกล่าวได้ออกแบบอย่างเหมาะสมที่จะป้องกัน หรือตรวจพบและแก้ไขการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่

การปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายในตลอดระยะเวลาบัญชี

วิธีการปฏิบัติบางวิธีเพื่อให้ได้มาซึ่งความเข้าใจในระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายใน อาจไม่ได้วางแผนไว้โดยเฉพาะที่จะให้เป็นการทดสอบการควบคุมภายในและการปฏิบัติตามระบบในส่วนที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ในบางเรื่อง ซึ่งถือเป็นการทดสอบการควบคุมได้

เมื่อผู้สอบบัญชีสรุปว่าวิธีการที่ได้ปฏิบัติไปแล้วเพื่อให้ได้มาซึ่งความเข้าใจในระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในนั้น ยังให้หลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับความเหมาะสมของรูปแบบและประสิทธิผลของการปฏิบัติตามนโยบายและวิธีการปฏิบัติที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้อีกด้วย ผู้สอบบัญชีอาจใช้หลักฐานการสอบบัญชื่อนั้นหากเห็นว่าเพียงพอเพื่อสนับสนุนการประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมในระดับที่ต่ำกว่าระดับสูง

การทดสอบการควบคุมอาจรวมถึง

การตรวจสอบเอกสารประกอบรายการหรือเหตุการณ์อื่นเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีว่าการควบคุมภายในได้มีการปฏิบัติตามอย่างเหมาะสม

การสอบถามและสังเกตการณ์เกี่ยวกับการควบคุมภายในซึ่งไม่ใช่ร่องรอยการตรวจสอบ

การปฏิบัติซ้ำเกี่ยวกับการควบคุมภายใน

ผู้สอบบัญชีควรได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีโดยการทดสอบการควบคุมเพื่อสนับสนุนผลการประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมที่มีระดับต่ำกว่าระดับสูง ความเสี่ยงจากการควบคุมที่ได้ประเมินมีระดับยิ่งต่ำลงเท่าใด ผู้สอบบัญชียิ่งต้องการหลักฐานสนับสนุนมากขึ้นเท่านั้น ทั้งนี้เพื่อให้แน่ใจว่าระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในมีการออกแบบอย่างเหมาะสมและมีการปฏิบัติตามอย่างมีประสิทธิภาพ

ในการได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับประสิทธิผลของการควบคุมภายในผู้สอบบัญชีจะพิจารณาถึงวิธีการที่นำไปปฏิบัติ ความสม่ำเสมอในการปฏิบัติในระหว่างงวด

ผู้สอบบัญชีควรประเมินว่าการควบคุมภายในมีการออกแบบและปฏิบัติตามดังที่คาดไว้จาก การประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมในเบื้องต้นหรือไม่ ทั้งนี้โดยพิจารณาผลของการทดสอบการ ควบคุม

ผู้สอบบัญชีควรพิจารณาว่าการควบคุมภายในได้ให้อยู่ตลอดงวดบัญชีหรือไม่ หากการ ควบคุมที่ให้อยู่มีความแตกต่างกันมากในช่วงเวลาต่าง ๆ ในระหว่างงวด ผู้สอบบัญชีจะพิจารณาการ ควบคุมที่ให้อยู่ในแต่ละช่วงเวลาแยกจากกัน หากการควบคุมภายในสำหรับช่วงเวลาหนึ่งมีความ บกพร่อง ผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องพิจารณาลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบที่ จะใช้สำหรับรายการและเหตุการณ์อื่น ที่เกิดขึ้นในช่วงเวลานั้นแยกต่างหาก

การประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมขั้นสุดท้าย

ก่อนที่จะสรุปผลการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีควรพิจารณาว่าผลของการประเมินความเสี่ยง จากการควบคุมถูกต้องแล้วหรือไม่ ทั้งนี้โดยพิจารณาจากผลของวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระและ หลักฐานการสอบบัญชีอื่นที่ผู้สอบบัญชีได้มา

ความสัมพันธ์ระหว่างการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุม

ผู้บริหารมักตอบสนองต่อสถานการณ์ของความเสี่ยงสืบเนื่อง โดยการออกแบบระบบบัญชี และระบบการควบคุมภายในเพื่อป้องกันหรือตรวจพบและแก้ไขการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ดังนั้น ในหลาย ๆ กรณี ความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมจึงเกี่ยวพันกันอย่างมาก ในสถานการณ์ดังกล่าว การประเมินความเสี่ยงอาจไม่เหมาะสมหากผู้สอบบัญชีพยายามที่จะแยก การประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมออกจากกัน ดังนั้น การประเมินความ เสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมร่วมกัน

ความเสี่ยงจากการตรวจสอบ

ระดับของความเสี่ยงจากการตรวจสอบมีความสัมพันธ์โดยตรงกับวิธีการตรวจสอบเนื้อหา สาระที่ผู้สอบบัญชีใช้ การประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมร่วมกับการประเมินความเสี่ยงสืบ เนื่องมีอิทธิพลต่อลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระที่ ผู้สอบบัญชีจะใช้เพื่อลดความเสี่ยงจากการตรวจสอบและความเสี่ยงในการสอบบัญชีหรือประเภท ของรายการเนื่องมาจากเหตุผลต่าง ๆ

ผู้สอบบัญชีควรพิจารณาระดับของความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมที่ได้ ประเมินไว้ในกำหนดลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระที่

จำเป็นเพื่อที่จะลดความเสี่ยงของการสอบบัญชีให้อยู่ในระดับต่ำพอที่จะยอมรับได้ ในเรื่องนี้ ผู้สอบบัญชีจะพิจารณา

ลักษณะของวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระ
ระยะเวลาของวิธีการตรวจสอบก่อนวันสิ้นงวด
ขอบเขตของวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระ

ความเสี่ยงจากการตรวจสอบมีความสัมพันธ์ในทางกลับกันกับความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุม เช่น เมื่อความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมอยู่ในระดับสูง ความเสี่ยงจากการตรวจสอบที่ยอมรับได้ต้องอยู่ในระดับต่ำพอที่จะลดความเสี่ยงในการสอบบัญชีให้อยู่ในระดับต่ำพอที่จะยอมรับได้ ในทางตรงข้ามเมื่อความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมอยู่ในระดับต่ำ ผู้สอบบัญชีสามารถยอมรับความเสี่ยงจากการตรวจสอบในระดับที่สูงขึ้น และยังคงลดความเสี่ยงในการสอบบัญชีให้อยู่ในระดับต่ำพอที่จะยอมรับได้

การแจ้งจุดอ่อนของการควบคุม

ผลของการได้มาซึ่งความเข้าใจในระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายใน และผลของการทดสอบการควบคุมอาจทำให้ผู้สอบบัญชีทราบถึงจุดอ่อนในระบบ ผู้สอบบัญชีควรแจ้งให้ผู้บริหารรับผิดชอบในระดับที่เหมาะสมทราบถึงจุดอ่อนที่มีสาระสำคัญในรูปแบบหรือการปฏิบัติงานของระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายใน โดยเร็วที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ โดยปกติ ในการแจ้งให้ฝ่ายบริหารทราบถึงจุดอ่อนที่มีสาระสำคัญผู้สอบบัญชีจะจัดทำเป็นลายลักษณ์อักษร อย่างไรก็ตามหากผู้สอบบัญชีเห็นว่าการแจ้งเรื่องดังกล่าวด้วยวาจาเหมาะสมแล้ว ผู้สอบบัญชีจะบันทึกการแจ้งเรื่องดังกล่าวไว้ในกระดาษทำการ

องค์ประกอบของความเสี่ยงในการสอบบัญชีจะมีความสัมพันธ์และเกี่ยวเนื่องกัน ดังตารางตัวอย่างต่อไปนี้

		การประเมินความเสี่ยงจากการควบคุม		
		สูง	กลาง	ต่ำ
การประเมินความเสี่ยง สืบเนื่องของผู้สอบบัญชี	สูง	ต่ำมาก	ค่อนข้างต่ำ	กลาง
	กลาง	ค่อนข้างต่ำ	กลาง	ค่อนข้างสูง
	ต่ำ	กลาง	ค่อนข้างสูง	สูงมาก

พื้นที่แรเงา แสดงถึงระดับความเสี่ยงจากการตรวจสอบที่ผู้สอบบัญชีจะยอมรับได้

ในแต่ละระดับความเสี่ยงจากการตรวจสอบที่ยอมรับได้ซึ่งอาจเปลี่ยนแปลงตามผลการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมจะเห็นได้ว่าความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมมีผลโดยตรงต่อความเสี่ยงจากการตรวจสอบอย่างไร และแสดงให้เห็นได้ชัดว่าการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในของผู้สอบบัญชีมีความสำคัญต่อการตรวจสอบบัญชีมากน้อยเพียงใด

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright© by Chiang Mai University
All rights reserved

ภาคผนวก ค

การควบคุมภายในตามมาตรฐาน COSO

ความหมายและวัตถุประสงค์ของการควบคุมภายใน

การควบคุมภายใน (Internal control) ตามแนวคิดของ COSO หมายถึง กระบวนการปฏิบัติ งานที่ทุกคนในองค์กรตั้งแต่กรรมการบริหาร ผู้บริหารทุกระดับ และพนักงานในองค์กร ร่วมกัน กำหนดให้เกิดขึ้นเพื่อสร้างความมั่นใจในระดับที่สมเหตุสมผลในการบรรลุวัตถุประสงค์ 3 ประการ ต่อไปนี้

1. **ด้านการปฏิบัติงาน (Operation objective)** มุ่งเน้นให้การปฏิบัติงานเกิดประสิทธิภาพ และประสิทธิผล โดยการใช้ทรัพยากรทุกประเภทขององค์กร ทั้งคน เงิน เวลา ทรัพย์สิน วัสดุ เครื่องมือเครื่องใช้ ให้เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ
2. **ด้านการรายงานทางการเงิน (Financial reporting objective)** รายงานทางการเงิน หมายถึงรายงานงบการเงินที่เผยแพร่ต่อสาธารณชน และรายงานที่ใช้ภายในองค์กรต้องมีความเชื่อถือได้ (Reliability) การจัดประเภทและการเปิดเผยข้อมูลต้องเหมาะสม (Fair presentation and disclosure) เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี และงบการเงินแสดงข้อมูลที่ไม่ขัดต่อข้อเท็จจริงอย่างเป็นสาระสำคัญ (Financial statement assertion)
3. **ด้านการปฏิบัติตามกฎหมายและกฎระเบียบที่เกี่ยวข้อง (Compliance objective)** การปฏิบัติงานหรือการดำเนินธุรกิจเป็นไปตามบทข้อกำหนดของกฎหมาย นโยบาย ข้อบังคับ ระเบียบ โครงการหรือแผนงาน มติกรรมการบริษัท ผู้บริหารหรือองค์กรบริหารอื่นที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงาน

แนวคิดการควบคุมภายในตามรายงานของ COSO

แนวคิดที่สำคัญของ COSO เกี่ยวกับการควบคุมภายในมีดังนี้

1. การควบคุมภายในเป็นกระบวนการที่ต่อเนื่องซึ่งแทรกเข้าไปในกิจกรรมต่าง ๆ ขององค์กร หรือแฝงอยู่ในวิธีดำเนินธุรกิจของผู้บริหาร โดยดำเนินกิจกรรมต่อเนื่อง ไปตามปกติธุรกิจ
2. การควบคุมภายในเป็นกระบวนการที่ทุกคนในองค์กร ต้องร่วมมือกันทำและทำอย่างต่อเนื่อง ไม่ใช่เพียงแค่การกำหนดนโยบายแบบฟอร์มที่สวยงาม
3. การควบคุมภายในไม่ว่าจะได้รับการออกแบบหรือดำเนินการอย่างไร ก็ให้ได้เพียงความมั่นใจในระดับที่สมเหตุสมผลเท่านั้น แต่ไม่สามารถที่จะเป็นหลักประกันที่สมบูรณ์ได้ ทั้งนี้เพราะ

การควบคุมภายในมีข้อจำกัดที่สำคัญที่สุดคือ การที่ผู้บริหารสามารถที่จะฝ่าฝืน (Override) ระบบการควบคุมภายในได้

4. เป็นการทำกิจกรรมเพื่อความสำเร็จตามวัตถุประสงค์ใดวัตถุประสงค์หนึ่ง หรือหลายวัตถุประสงค์ก็ได้

องค์ประกอบของการควบคุมภายในตามแนวคิดของ COSO

องค์ประกอบของการควบคุมภายในตามแนวคิดของ COSO มีความเกี่ยวเนื่องสัมพันธ์และเชื่อมโยงเข้าเป็นอันหนึ่งอันเดียวกับกระบวนการทางการบริหาร จำแนกเป็น 5 องค์ประกอบดังนี้

1. สภาพแวดล้อมของการควบคุม (Control environment)
2. การประเมินความเสี่ยง (Risk assessment)
3. กิจกรรมการควบคุม (Control activities)
4. สารสนเทศและการสื่อสาร (Information and communication)
5. การติดตามและประเมินผล (Monitoring and evaluation)

สภาพแวดล้อมของการควบคุม (Control environment)

สภาพแวดล้อมของการควบคุม หมายถึง หลาย ๆ ปัจจัยซึ่งร่วมกันส่งผลให้เกิดมีมาตรการหรือวิธีการควบคุมขึ้นในองค์กร บุคลากรให้ความสำคัญกับการควบคุมมากขึ้น หรือการควบคุมที่มีอยู่นั้นได้ผลตามวัตถุประสงค์ขึ้น หรือในกรณีตรงข้ามสภาพแวดล้อมอาจทำให้การควบคุมย่อหย่อนลง สภาพแวดล้อมของการควบคุมภายในสะท้อนให้เห็นถึงทัศนคติ และการเห็นถึงความสำคัญของการควบคุมภายในของบุคลากรระดับต่าง ๆ ในองค์กร นับตั้งแต่ผู้บริหาร เจ้าของ และพนักงานโดยทั่วไป

สภาพแวดล้อมของการควบคุมในองค์กรจะเป็นตัวกำหนดแนวทางขององค์กร (Tone of organization) และมีอิทธิพลเหนือจิตสำนึกเกี่ยวกับการควบคุมภายในให้กับบุคลากรในองค์กร เป็น “รากฐาน” ที่สำคัญของการควบคุมภายในซึ่งจะทำให้องค์ประกอบอื่น ๆ ของการควบคุมภายในดำรงอยู่ได้อย่างมั่นคง ทำให้เกิดทั้งโครงสร้างที่ดีของการควบคุมภายในและวินัยของบุคลากรในการยอมรับ และปฏิบัติให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์ของมาตรการและวิธีการควบคุมภายในซึ่งผู้บริหารจัดขึ้นในองค์กร

สภาพแวดล้อมของการควบคุมประกอบด้วยปัจจัยต่าง ๆ ดังนี้

1.1 **ปรัชญาและรูปแบบการทำงานของผู้บริหาร** ทศนคติและรูปแบบการทำงานของผู้บริหารแต่ละคนย่อมไม่เหมือนกัน บางคนกล้าได้กล้าเสีย กล้าเสี่ยง บางคนค่อนข้างระมัดระวัง ไม่ว่าจะเป็นการตัดสินใจทางธุรกิจ หรือการตัดสินใจเกี่ยวกับปัญหาด้านการเงินการบัญชี และการรายงานทางการเงิน ความแตกต่างในแนวความคิดและวิธีการทำงานของนักบริหาร ย่อมมีผลสำคัญต่อการควบคุมภายในขององค์กร เพราะผู้บริหารมีหน้าที่โดยตรงในการจัดให้มีนโยบาย มาตรการ และวิธีการควบคุมภายใน

1.2 **ความซื่อสัตย์และจรรยาบรรณ** ผู้บริหารจะต้องมีการประชาสัมพันธ์ภายในองค์กร เพื่อให้พนักงานได้ตระหนักถึงความสำคัญในการปฏิบัติหน้าที่ด้วยความซื่อสัตย์และมีจรรยาบรรณ ผู้บริหารจะต้องแสดงออกอย่างสม่ำเสมอทั้งโดยคำพูดและการกระทำอย่างชัดเจนว่าต้องการให้องค์กรยึดมั่นในมาตรฐานทางจรรยาบรรณขั้นสูง ทั้งจะต้องมั่นใจด้วยว่าพนักงานทุกคนได้รับทราบและเข้าใจดีในหลักการเช่นนั้น และควรจัดทำข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณ รวมถึงข้อกำหนดห้ามพนักงานปฏิบัติตนในลักษณะที่มีความขัดแย้งด้านผลประโยชน์กับกิจการผู้เป็นนายจ้าง ความมีประสิทธิภาพของการควบคุมภายในไม่สามารถจะทำให้เกิดขึ้นได้ หากความซื่อสัตย์และจรรยาบรรณของผู้บริหารไม่เป็นไปในแนวเดียวกัน

1.3 **โครงสร้างการจัดองค์กร** ขึ้นอยู่กับขนาดองค์กรและลักษณะธุรกิจเป็นสำคัญ โครงสร้างขององค์กรที่ได้รับการจัดไว้ดีย่อมเป็นพื้นฐานสำคัญ ทำให้ผู้บริหารสามารถวางแผนงานสั่งการ และควบคุมการปฏิบัติงานได้อย่างถูกต้อง รวดเร็ว และมีประสิทธิภาพ โครงสร้างการจัดองค์กรรวมถึงการจัดแบ่งหน้าที่ความรับผิดชอบระหว่างหน่วยงานต่าง ๆ ในองค์กร และการกำหนดหน้าที่ความรับผิดชอบของบุคลากรในระดับต่าง ๆ โดยคำนึงถึงความรู้และความสามารถของบุคคลเหล่านั้นด้วย ตามหลักการควบคุมที่ดีควรจัดให้มีการแบ่งแยกหน้าที่ความรับผิดชอบในงาน 3 ด้านออกจากกัน คือ การอนุมัติหรือให้ความเห็นชอบ การจดบันทึกข้อมูล และการดูแลรักษาทรัพย์สินขององค์กร โดยจะต้องไม่ให้หน่วยงานเดียวหรือคนเพียงคนเดียวทำหลายหน้าที่ เพราะจะทำให้ขาดระบบการสอบย้อนความถูกต้องระหว่างกัน และถือเป็นจุดอ่อนอย่างหนึ่งของระบบการควบคุมภายใน

1.4 **ความรู้ความสามารถที่เหมาะสมกับงานของบุคลากร** ฝ่ายบริหารจะต้องกำหนดระดับความรู้ความสามารถที่จำเป็นสำหรับการปฏิบัติงานแต่ละอย่าง ซึ่งจะต้องถูกแบ่งออกมาเป็นข้อกำหนดด้านพื้นฐานความรู้ทางการศึกษา ประสบการณ์ความชำนาญในการปฏิบัติงาน เพื่อใช้

เป็นเกณฑ์ในการพิจารณาบรรจุแต่งตั้งพนักงานให้เหมาะสมกับหน้าที่และความรับผิดชอบ เครื่องมือสำคัญในการนี้อย่างหนึ่งคือการจัดทำคำพรรณนาลักษณะงาน (Job description)

1.5 นโยบายและวิธีการบริหารงานด้านบุคลากร คนเป็นปัจจัยสำคัญที่สุดที่จะทำให้ การปฏิบัติงานเรื่องใดเรื่องหนึ่ง มีประสิทธิผลหรือไม่เพียงใด ประสิทธิผลของการควบคุมภายใน จะถูกกระทบด้วยพฤติกรรมและอุปนิสัยของบุคลากรในองค์กร ดังนั้น นโยบายและวิธีปฏิบัติของ ฝ่ายบริหารในส่วนที่เกี่ยวกับการว่าจ้างการพัฒนาทรัพยากรมนุษย์ การประเมินผลการปฏิบัติงาน การเลื่อนขั้นเลื่อนตำแหน่ง และการจ่ายค่าตอบแทนและผลประโยชน์อื่น จึงมีผลกระทบต่อ สภาพแวดล้อมของการควบคุมภายในองค์กร นโยบายและวิธีบริหารงานด้านบุคลากรที่ดี จะช่วย ลดข้อบกพร่องที่มีในสิ่งแวดล้อมของการควบคุมภายในองค์กร

1.6 การมอบอำนาจและหน้าที่ความรับผิดชอบ บุคลากรทุกคนที่ปฏิบัติหน้าที่ด้านต่าง ๆ อยู่ในองค์กรจะต้องมีความเข้าใจชัดเจนถึงขอบเขตแห่งอำนาจหน้าที่และความรับผิดชอบ รวมถึง ความสัมพันธ์เกี่ยวเนื่องระหว่างงานของตนเองกับงานของผู้อื่น สภาพแวดล้อมของการควบคุม ภายในจะดีขึ้นถ้าจัดให้มีคำพรรณนาลักษณะงาน (Job description) ของพนักงานทุกระดับไว้ชัดเจน เพื่อเป็นแนวทางสำหรับอ้างอิงในการปฏิบัติงานเพื่อป้องกันมิให้เกิดความซ้ำซ้อน หรือการละเว้น การปฏิบัติงานใดงานหนึ่ง นอกจากการทำคำพรรณนาลักษณะงานสำหรับพนักงานแล้ว องค์กรยัง ควรจัดทำเอกสารคู่มือระบบงาน (System documentation) สำหรับงานที่มีความซับซ้อนหรือต้องใช้ เทคโนโลยีสูง หรือลงทุนด้วยเงินจำนวนมาก เช่น ระบบงานคอมพิวเตอร์ เพราะหากไม่มีเอกสารคู่มือระบบงานแล้วองค์กรอาจมีความเสี่ยงสูงเมื่อต้องให้พนักงานคนอื่นมาช่วยงานแทนในตำแหน่ง นั้น ๆ นอกจากนั้นองค์กรยังควรกำหนดแนวนโยบายการปฏิบัติงานไว้ด้วย

1.7 คณะกรรมการบริษัทและคณะกรรมการตรวจสอบ ปัจจัยสำคัญปัจจัยหนึ่งของสภาพแวดล้อมของการควบคุมก็คือ คณะกรรมการบริษัท (Board of directors) และคณะกรรมการตรวจสอบ (Audit committee) ซึ่งเป็นผู้มีอิทธิพลสำคัญต่อสภาพแวดล้อมของการควบคุมและแนวทางการปฏิบัติงานของผู้บริหาร (Tone at the top) สิ่งสำคัญที่สุดสำหรับคณะกรรมการตรวจสอบก็คือ ความมีอิสระจากฝ่ายจัดการ ประสพการณ์ คุณสมบัติเฉพาะของแต่ละบุคคลขอบเขตของการเข้าไป เกี่ยวข้องและการพินิจพิจารณากิจกรรมต่าง ๆ และความเหมาะสมในการดำเนินการ ปัจจัยสำคัญ อีกข้อหนึ่งคือ ความถี่ในการสอบทาน หรือการหยิบยกปัญหาสำคัญ ๆ ขึ้นมาเพื่อพิจารณาและ ติดตามกับฝ่ายจัดการเกี่ยวกับแผนงาน หรือผลการดำเนินงาน

1.8 การตรวจสอบภายใน การตรวจสอบภายในเป็นกลไกสำคัญ ที่มีความเป็นอิสระใน การติดตามและประเมินผลการควบคุมภายใน และเป็นเครื่องมือของการบริหารเพื่อให้สภาพ

แวดล้อมของการควบคุมภายในมีคุณภาพที่ดี โดยทั่วไปผู้ตรวจสอบภายในมีหน้าที่ในการตรวจสอบและประเมินผลการปฏิบัติงานด้านต่าง ๆ ทั้งด้านการเงินการบัญชี และด้านการปฏิบัติงานขององค์กร ผู้ตรวจสอบภายในจะรายงานผลการตรวจสอบและประเมินผลให้แก่ผู้บริหารขององค์กรรวมถึงผู้รับผิดชอบการปฏิบัติงานที่ได้รับการตรวจสอบและประเมินผลด้วย การตรวจสอบภายในที่จะช่วยให้สภาพแวดล้อมของการควบคุมภายในดี จะต้องทำอย่างถูกต้องตามหลักการทางวิชาชีพตรวจสอบภายใน นั่นคือ ผู้ตรวจสอบภายในต้องมีความเป็นอิสระเพียงพอที่จะรายงานผลการตรวจสอบ และแสดงความเห็นอย่างตรงไปตรงมาตามหลักการแห่งวิชาชีพ ไม่ตกอยู่ภายใต้อิทธิพลแห่งความคิดเห็นส่วนตัว ซึ่งจะเกิดขึ้นได้โดยการจัดองค์กรให้ผู้ตรวจสอบภายในขึ้นกับผู้บริหารระดับสูง และมีสถานะของตำแหน่งหน้าที่ในองค์กรที่เอื้อให้เกิดความเป็นอิสระ นอกจากนี้จะต้องจัดให้การตรวจสอบภายในเป็นแรงสร้างสรรค์ในทางบวกเพื่อการพัฒนาบริหารที่แพร่กระจายทั่วถึงสำหรับการปฏิบัติงานทุกด้านและให้การตรวจสอบภายในมีลักษณะงานที่เป็นการประจำ และเป็นส่วนหนึ่งของงานปกติมิใช่ตรวจสอบเมื่อมีเรื่องผิดปกติอย่างใดอย่างหนึ่งเท่านั้น

องค์กรจะต้องแต่งตั้งเจ้าหน้าที่ตรวจสอบภายในทุกระดับตำแหน่งอย่างเหมาะสม โดยต้องเป็นผู้ที่มีความรู้ความชำนาญ ประสบการณ์ และมนุษยสัมพันธ์ เนื่องจากผู้ตรวจสอบภายในจะต้องทำหน้าที่ตรวจสอบและประเมินความถูกต้องเหมาะสมของมาตรการควบคุมภายในต่าง ๆ ในองค์กรเพื่อแสดงความคิดเห็น และในหลายกรณีจะต้องชี้แนะทางเลือกต่าง ๆ แก่ผู้บริหารในกรณีที่จะต้องแก้ไขปรับปรุงมาตรการหรือวิธีการทำงาน ดังนั้นผู้ตรวจสอบภายในจึงควรได้รับการเลือกสรรและแต่งตั้งจากผู้ที่มีความรู้ความสามารถสูงกว่าเกณฑ์เฉลี่ย และควรเป็นผู้ที่มีความคิดริเริ่มดี มิฉะนั้นข้อเสนอแนะจะไม่มีคุณภาพมากนัก สิ่งสำคัญคือ ผู้ตรวจสอบภายในจะต้องได้รับการสนับสนุนอย่างเหมาะสมจากผู้บริหาร เพราะหากขาดการสนับสนุนที่เพียงพอแล้วมักทำให้ข้อเสนอแนะต่าง ๆ ไม่ได้รับการนำไปปฏิบัติเท่าที่ควร ผู้บริหารควรพิจารณาข้อตรวจสอบและข้อเสนอแนะของผู้ตรวจสอบภายในโดยเร็ว หากไม่เห็นด้วยกับข้อสรุปหรือข้อเสนอแนะใด ควรแจ้งให้ผู้ตรวจสอบภายในทราบพร้อมเหตุผลของการไม่เห็นด้วยนั้น เพื่อให้ผู้ตรวจสอบภายในสามารถนำข้อคิดเห็นของผู้บริหาร ไปหาข้อสรุปและข้อเสนอแนะใหม่ที่ดีและเหมาะสมยิ่งขึ้น

การประเมินความเสี่ยง (Risk assessment)

ในทุกองค์กรไม่ว่าจะมีขนาดอย่างไร มีโครงสร้างและประเภทธุรกิจอย่างไรย่อมดำเนินอยู่ท่ามกลางความเสี่ยงทางธุรกิจทุกรูปแบบต่าง ๆ และสาเหตุแห่งความเสี่ยงมีทั้งที่สืบเนื่องมาจากปัจจัยภายในและปัจจัยภายนอก จึงมีความจำเป็นที่ทุกธุรกิจจะต้องประเมินเพื่อทราบว่ามีความเสี่ยงอยู่อย่างไรและในเรื่องหรือขั้นตอนใดของงาน เพื่อกำหนดและนำมาตรการควบคุมที่เหมาะสมและมีประสิทธิภาพมาใช้ตรงเรื่องหรือขั้นตอนเหล่านั้น เพื่อให้เกิดความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลว่าความเสียหายหรือความผิดพลาดจะไม่เกิดขึ้น หรือหากเกิดขึ้นก็ให้อยู่ในระดับที่ไม่เป็นอันตราย หรือเป็นอุปสรรคต่อการดำเนินไปสู่ความสำเร็จตามวัตถุประสงค์

โดยธรรมชาติทุกองค์กรย่อมต้องเผชิญกับการเปลี่ยนแปลง ซึ่งอาจมีสาเหตุมาจากนโยบายของผู้บริหารองค์กร หรือสภาพการแข่งขันทำให้ต้องปรับเปลี่ยนกลยุทธ์ให้สอดคล้องกัน นอกจากนี้ยังมีปัจจัยที่มาจากสิ่งแวดล้อมภายนอกอีกหลายปัจจัยที่อาจมีผลกระทบและก่อให้เกิดความเสี่ยงต่อธุรกิจได้

ความเสี่ยงแบบออกได้เป็น 3 ประเภทคือ

1. ความเสี่ยงจากลักษณะธุรกิจ (Inherent risk)
2. ความเสี่ยงจากการควบคุมภายใน (Control risk)
3. ความเสี่ยงจากการตรวจไม่พบข้อผิดพลาด (Detective risk)

1. ความเสี่ยงจากลักษณะธุรกิจ (Inherent risk) เป็นความเสี่ยงที่มีอยู่โดยธรรมชาติในธุรกิจ หรืองานแต่ละอย่าง เมื่อใดก็ตามที่ตัดสินใจที่จะทำธุรกิจหรืองานนั้น ๆ ก็ย่อมจะมีความเสี่ยงเกิดขึ้น เช่น กิจการทำธุรกิจการค้ากับต่างประเทศ มีรายได้เป็นเงินตราต่างประเทศจำนวนมาก ย่อมมีความเสี่ยงเรื่องอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ เป็นต้น

นอกจากนี้ลักษณะงานใดที่มีปริมาณงานสูงหากไม่มีระบบการควบคุมที่เหมาะสม โอกาสที่จะเกิดความผิดพลาดย่อมมีมากขึ้น หรืองานที่โดยลักษณะต้องใช้คนจำนวนมากปฏิบัติงานเดียวกัน ย่อมมีโอกาสที่คุณภาพงานจะไม่สม่ำเสมอ ผู้บริหารควรเข้าใจถึงความเสี่ยงที่องค์กรประสบอยู่ และจะต้องตัดสินใจว่าจะลดความเสี่ยงนี้ได้อย่างไร โดยต้องพิจารณาว่าความเสี่ยงระดับใดที่องค์กรพอจะรับได้ และพยายามจัดการให้ความเสี่ยงอยู่ในระดับที่ยอมรับได้นั้น วิธีการอย่างหนึ่งที่จะลดความเสี่ยงก็คือ การบริหารความเสี่ยง (Risk management) และการจัดให้มีระบบการควบคุมภายในขึ้น

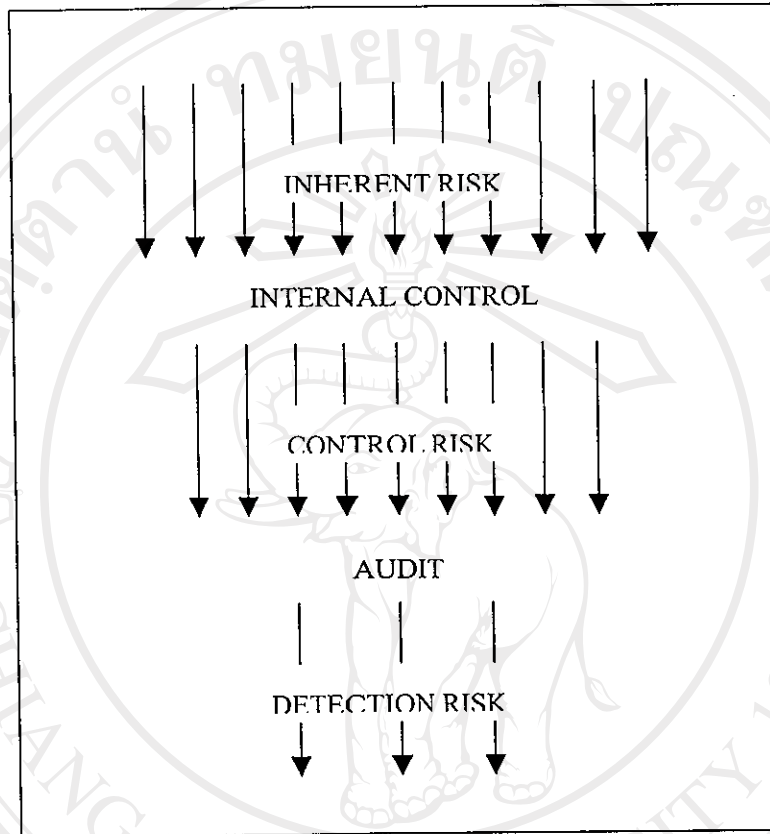
2. ความเสี่ยงจากการควบคุมภายใน (Control risk) เป็นความเสี่ยงที่ระบบการควบคุมภายในขององค์กรไม่อาจป้องกันข้อผิดพลาดในส่วนที่เกิดจากความเสี่ยงจากธุรกิจได้ทั้งหมด ความเสี่ยงในส่วนนี้เกิดขึ้นเนื่องจากว่าในแต่ละองค์กรแม้จะ ได้จัดให้มีระบบการควบคุมภายในเพื่อลดความเสี่ยงจากลักษณะธุรกิจลงแล้วก็ตาม แต่ก็อาจมีโอกาที่การควบคุมภายในดังกล่าวยังบกพร่อง หรือแม้ว่าองค์กรอาจจัดให้มีระบบการควบคุมภายในที่ดี แต่ไม่มีการปฏิบัติตามระบบที่มีอยู่ก็ทำให้ให้เกิดความเสียหายขึ้นได้เช่นกัน การควบคุมภายในเป็นตัวที่สามารถ “กรอง” ความเสียหายต่าง ๆ ที่อาจเกิดขึ้นกับองค์กรให้ลดน้อยลงไปได้มากตามสมควรเมื่อเทียบกับการไม่จัดการควบคุมภายในใด ๆ ไว้เลย ผู้บริหารควรพิจารณาจัดระบบการควบคุมภายในที่เหมาะสม เพราะหากองค์กรต้องการสร้างระบบการควบคุมภายในเพื่อครอบคลุมข้อผิดพลาดที่อาจเกิดขึ้นได้ทั้งหมด ย่อมเป็นไปได้ยากและอาจเกินความจำเป็น อีกทั้งก่อให้เกิดต้นทุนการควบคุมภายในที่สูงเกินความจำเป็น หรือประสิทธิภาพการดำเนินงานอาจลดลงได้ถ้าระบบและขั้นตอนการควบคุมมีมากเกินไป

3. ความเสี่ยงจากการตรวจไม่พบข้อผิดพลาด (Detection risk) เป็นความเสี่ยงที่การตรวจสอบไม่อาจค้นพบความไม่ถูกต้องของรายการหรือข้อผิดพลาดที่มีอยู่ ทั้งนี้เป็นเพราะในการตรวจสอบไม่อาจค้นพบความไม่ถูกต้องของรายการหรือข้อผิดพลาดที่มีอยู่ ทั้งนี้เพราะการปฏิบัติงานตรวจสอบ ผู้ตรวจสอบภายในหรือผู้ตรวจสอบภายนอก จำเป็นต้องใช้ระบบการตรวจโดยเลือกตัวอย่าง เพราะไม่สามารถตรวจสอบทุกสิ่งได้ทั้งร้อยเปอร์เซ็นต์เนื่องจากอัตรากำลังและความจำเป็นเป็นอย่างอื่น นอกจากนั้นการตรวจสอบภายในเองยังมีข้อจำกัด ในกรณีที่มีการจัดโครงสร้างองค์กรไม่ดีพอและผู้ตรวจสอบภายในหรือผู้ตรวจสอบภายนอกไม่มีความเป็นอิสระแล้วย่อมไม่อยู่ในวิสัยที่จะตรวจสอบการปฏิบัติงานหรือการบริหารงาน โดยผู้บริหารระดับสูงขององค์กรนั้นได้

ความสัมพันธ์ระหว่างความเสี่ยง การควบคุม และการตรวจสอบ

ความเสี่ยงจากลักษณะธุรกิจ (Inherent risk) อาจลดลงได้เมื่อจัดให้มีการวางระบบการควบคุมภายในที่เหมาะสม แต่ก็มีความเสี่ยงที่การควบคุมภายในขององค์กรไม่อาจป้องกันข้อผิดพลาดได้ (Control risk) การจัดให้มีมาตรการและวิธีการควบคุมภายในยังมีใช้หลักประกันว่าการดำเนินงานจะประสบความสำเร็จ และปลอดจากความเสียหายหรือความผิดพลาด การตรวจสอบภายในจะสามารถช่วยลดความเสี่ยงจากการควบคุมภายในมากขึ้น แต่ก็ยังมีความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้นจากงานการตรวจสอบภายในคือ ความเสี่ยงจากการตรวจสอบไม่พบข้อผิดพลาด(Detection risk) อย่างไรก็ตามองค์กรที่จัดให้มีระบบการตรวจสอบภายในที่ดีย่อมลด โอกาสของความผิดพลาดที่มีสาระสำคัญลงได้มาก

เพื่อให้่ายต่อความเข้าใจ อาจแสดงความสัมพันธ์ระหว่างความเสี่ยง การควบคุมภายใน และการตรวจสอบ ดังภาพข้างล่างนี้



ภาพที่ 2.1 แสดงความสัมพันธ์ระหว่างความเสี่ยง การควบคุมภายใน และการตรวจสอบ

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright© by Chiang Mai University
All rights reserved

ปัจจัยที่มีผลกระทบต่อความเสี่ยง

ความเสี่ยงในระดับกิจการ (Entity – wide level) สามารถเกิดขึ้นได้จากปัจจัยทั้งภายนอกและภายในที่มากระทบ ต่อไปนี้เป็นตัวอย่างของปัจจัยทั้งภายนอกและภายในที่มีผลกระทบต่อความเสี่ยงขององค์กร

ปัจจัยภายนอก

การเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยี อาจทำให้ต้องเปลี่ยนวิธีการผลิต หรือการจัดการใหม่ ความต้องการและความมุ่งหวังของลูกค้าที่มีต่อสินค้าหรือบริการซึ่งเปลี่ยนไปย่อมกระทบต่อตลาด รูปลักษณ์ผลิตภัณฑ์ หรือแบบของบรรจุภัณฑ์

การเปลี่ยนแปลงที่สำคัญทางเศรษฐกิจอาจทำให้ต้องปรับเปลี่ยนวิธีการทางการเงินเช่น การเกิดตลาดทุน ตลาดเงินใหม่ ๆ ขึ้น อาจจำเป็นต้องวิเคราะห์แหล่งเงินทุนใหม่

คู่แข่งที่มีจำนวนมากขึ้นย่อมทำให้จำเป็นต้องสอบทานนโยบายด้านราคา และรายการสินค้าที่ควรดำรงไว้ในตลาด

ข้อกำหนดของรัฐบาล

กฎหมายใหม่ ๆ ที่ผ่านรัฐสภามีผลบังคับใช้อาจทำให้ต้องปรับเปลี่ยนวิธีการและกลยุทธ์

ใหม่

ผลของการประชาสัมพันธ์

ปัจจัยภายใน

ความซื่อสัตย์และจริยธรรมของผู้บริหาร หากผู้นำขาดความซื่อสัตย์และจริยธรรมระดับความเสี่ยงย่อมสูง

คุณภาพของบุคลากรที่เข้าทำงาน นโยบายการฝึกอบรม ที่ใช้ย่อมมีผลสำคัญในการสร้างสำนึกในความรับผิดชอบเกี่ยวกับการควบคุมภายใน

ความสลับซับซ้อนของการปฏิบัติ หากซับซ้อนมากความเสี่ยงย่อมสูง

ขนาดของหน่วยงาน หน่วยงานใหญ่ย่อมมีโอกาสผิดพลาดสูงกว่าหน่วยงานเล็ก

การเปลี่ยนแปลงระบบการประมวลข้อมูล ระบบการควบคุมย่อมแตกต่างกันไปมาก

การเติบโตอย่างรวดเร็วขององค์กร ทำให้มีเวลาน้อยในการจัดระบบงานให้ดี

การเปลี่ยนแปลงตัวบุคคลทั้งระดับบริหารและระดับปฏิบัติ ย่อมทำให้ระดับการให้ความสำคัญต่อการควบคุมภายในของบุคคลเหล่านั้นเปลี่ยนไป

ความกดดันที่ผู้บริหารได้รับในการปฏิบัติหน้าที่ให้บรรลุวัตถุประสงค์หากกดดันมาก

โอกาสผิดพลาดย่อมสูง

ความยากง่ายในการอนุญาตให้บุคลากรตำแหน่งหน้าที่ต่าง ๆ เข้าถึงแฟ้มข้อมูลและทรัพย์สินต่าง ๆ ย่อมกระทบต่อความเสี่ยงที่จะเกิดการนำข้อมูลหรือทรัพย์สินไปใช้ในทางมิชอบ ความห่างไกลจากสำนักงานใหญ่ ทำให้การกำกับดูแลอาจลดลง ขวัญและกำลังใจของพนักงาน หากขวัญและกำลังใจตกต่ำความผิดพลาดเสียหายจะสูง สภาพคล่องของสินทรัพย์ที่ได้รับมอบหมายให้ดูแลรักษาหรือใช้ประโยชน์ ยิ่งสภาพคล่องสูงมากเท่าใดย่อมจูงใจให้กระทำมิชอบมาก เพราะนำไปใช้ประโยชน์ได้ทันทีและง่าย

ปัจจัยเสี่ยง (Risk factors)

ในทางปฏิบัติแล้วการเข้าใจความเสี่ยงและประเภทความเสี่ยงก็ไม่สำคัญเท่ากับการที่จะสามารถระบุถึงปัจจัยเสี่ยง ซึ่งจะมีอิทธิพลอย่างยิ่งต่อการกำหนดขอบเขตและระบบการควบคุมภายใน ผู้บริหารจำเป็นจะต้องทราบข้อมูลและผลของการประเมินความเสี่ยง เพื่อนำมาใช้ในการออกแบบจัดวางระบบการควบคุมภายในที่จำเป็นและเหมาะสม

ตัวอย่างปัจจัยเสี่ยงที่มีผลกระทบต่อการค้าเงินธุรกิจ

ปัจจัยเสี่ยงจากลักษณะธุรกิจ (Inherent risk factors) ที่อาจมีผลกระทบต่อธุรกิจโดยรวม

- มีเงินกู้ยืมเป็นเงินตราต่างประเทศจำนวนมาก
- ลักษณะการขายสินค้าหรือบริการที่มีการประกันหลังการขาย
- การตอบแทนพนักงาน/ผู้บริหาร มีเงื่อนไขขึ้นอยู่กับจำนวนรายได้หรือยอดขาย
- มีการคาดคะเนว่าผลการดำเนินงานจะตกต่ำลงในงวดหน้า เนื่องจากการแข่งขันที่รุนแรงขึ้น สินค้าล้าสมัย ปัญหาการเมืองและเศรษฐกิจ
- มีการเปลี่ยนผู้บริหาร
- ธุรกิจได้ขยายตัวเกินกว่าที่ระบบจะรองรับได้

ปัจจัยเสี่ยงจากลักษณะธุรกิจ (Inherent risk factors) ที่มีผลกระทบต่อรายได้และลูกหนี้การค้า

- มีลูกค้ายาใหม่จำนวนมาก
- ลักษณะการเก็บหนี้เปลี่ยนไปค่อนข้างมาก
- ราคาขายเปลี่ยนแปลงได้มาก ๆ
- คู่แข่งได้นำสินค้าใหม่ออกสู่ตลาดทำให้ส่วนแบ่งตลาดและกำไรเบื้องต้นเปลี่ยน
- ใช้วิธีการรับรู้รายได้ที่สลับซับซ้อน (เช่น ร้อยละของขั้นความสำเร็จ)
- อายุหนี้เพิ่มขึ้นอย่างมาก

การขายหรือซื้อสินค้าจำนวนมาก โดยมีเงื่อนไขที่ยอมให้มีการซื้อคืน หรือสินค้าที่ได้รับในช่วงใกล้วันสิ้นปี

ปัจจัยเสี่ยงจากลักษณะธุรกิจ (Inherent risk factors) ที่มีผลกระทบต่อระบบซื้อและจำหน่าย

สินค้าที่ซื้อรวมถึงสินค้าที่มีราคาสูงมาก เช่น ทอง เป็นต้น
ผลต่างจากต้นทุนมาตรฐานสูงมาก
มีภาระผูกพันที่มีสาระสำคัญเกี่ยวกับการซื้อสินค้า
มีการซื้อที่ยังไม่ต้องการชำระเงินภายในหนึ่งปี
มีการซื้อสินค้าจำนวนมากจากกิจการที่เกี่ยวข้องกัน

ปัจจัยจากลักษณะธุรกิจ (Inherent risk factors) ที่มีผลกระทบต่อสินค้าคงเหลือและต้นทุนการผลิต

อัตรากำไรเบื้องต้นได้เปลี่ยนแปลงไปมาก
ราคาวัตถุดิบขึ้น ๆ ลง ๆ อย่างมาก
คู่แข่งได้นำสินค้าใหม่ออกสู่ตลาด หรือได้ลดราคาสินค้าเดิม
สินค้ามีลักษณะที่ควบคุมของจริงได้ยาก เช่น ก๊าซ เป็นต้น
ขั้นตอนการผลิตซับซ้อน หลายขั้นตอน (Multiple stages) ซึ่งในแต่ละขั้นตอน
ต้องจัดสรรต้นทุนจำนวนมากเข้าต้นทุนการผลิต
ระดับผลผลิตต่ำลงเรื่อย ๆ
ระดับการผลิตและปริมาณการส่งของสูงมากในช่วงสิ้นปี

ปัจจัยเสี่ยงจากการควบคุมภายใน (Control risk factors) ด้านการขายและลูกหนี้

ไม่มีการจัดทำแบกอายุหนี้ที่เชื่อถือได้
การปรับปรุงในลักษณะลดหนี้หรือการออกไปหักหนี้มีจำนวนและปริมาณมากขึ้น
วงเงินสินเชื่อไม่กำหนดเป็นลายลักษณ์อักษร แต่กำหนดในลักษณะไม่เป็นทางการและไม่มีการอนุมัติตามสมควร
สามารถขายสินค้าได้โดยไม่ผ่านการอนุมัติ
การเก็บเงินเปลี่ยนแปลงไปจากปกติ
ไม่จัดทำบกระทบยอดบัญชีลูกหนี้

งบทระทบยอคบัญชีถูกหนึ่แสดงรายการทระทบยอคจำนวนมากอาจมีข้อผิดพลาด
แฝงอยู่ก็ไ้

ปัจจัยเสี่ยงจากการควบคุมภายใน (Control risk factors) ด้านสินค้า

การนับสินค้าไม่มีประสิทธิภาพ
มีการปรับปรุงบัญชีสินค้าบ่อยครั้ง
มีสินค้าล้าสมัย ขายไม่ออกอยู่มาก แต่ไม่มีการติดตามและรับรู้ทางบัญชี
มีการฝากขายหรือรับฝากขายสินค้า

ปัจจัยเสี่ยงจากการควบคุมภายใน (Control risk factors) ด้านการซื้อและเจ้าหนี้

การทระทบยอคบัญชีเจ้าหนีการค้ากับบัญชีคุมยอคล่าช้า
มีการซื้อเกินความต้องการ
มีรายการปรับปรุงมากขึ้น
มีผลต่างจากงบประมาณอย่างมีสาระสำคัญ
ระบบการตัดตอนยอคซื้อและสินค้านั้นเดือนไม่แม่นยำ

ขั้นตอนการประเมินความเสี่ยง

การจัดให้มีการควบคุมภายในที่ดี เหมาะสมและเพียงพอสำหรับองค์กรต้องพิจารณาว่าการ
ควบคุมภายในนั้นสามารถควบคุมความเสี่ยงที่จะก่อให้เกิดข้อผิดพลาดหรือรายการผิดปกติที่มี
สาระสำคัญต่อธุรกิจได้หรือไม่ ซึ่งการจัดให้มีการควบคุมภายในที่รัดกุมเพียงพอจะช่วยลดการระ
ดับทุนที่ไม่จำเป็นทำให้การดำเนินธุรกิจเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ

การมีการควบคุมที่ตึงเกินไป (Tight control) จะเป็นอุปสรรคต่อการดำเนินธุรกิจที่ต้อง
อาศัยความฉับไวในการตัดสินใจซึ่งอาจทำให้เสียเปรียบคู่แข่ง ในขณะเดียวกันถ้าการควบคุมหย่อน
เกินไป (Loose control) อาจทำให้เกิดจุดรั่วไหลได้มาก ผลประโยชน์โดยรวมขององค์กรอาจสูญ
 เสียไปเช่นเดียวกับการมีระบบการควบคุมภายในที่ตึงเกินไปได้เช่นกัน

ดังนั้น สิ่งสำคัญในการจัดให้มีระบบการควบคุมภายในคือการระบุได้ว่าความเสี่ยงขององค์กร
 ทรอยู่ตรงไหนบ้าง และความเสี่ยงในระดับใดซึ่งในการประเมินความเสี่ยงนี้มีขั้นตอนดังต่อไปนี้

1. การทำความเข้าใจเกี่ยวกับธุรกิจและการรวบรวมข้อมูล (Understanding business gathering information)
2. การระบุปัจจัยเสี่ยง (Identifying risk factor)
3. ผลของความเสี่ยงต่อองค์กร (Implication)

4. การกำหนดวิธีการควบคุมเพื่อป้องกันความเสี่ยง (Identifying control procedures to address risk)

1. การทำความเข้าใจเกี่ยวกับธุรกิจและการรวบรวมข้อมูล (Understanding business gathering information) ในการที่จะประเมินความเสี่ยงขององค์กรได้ ผู้ประเมินจะต้องมีความเข้าใจเกี่ยวกับธุรกิจขององค์กรในแต่ละระดับ ดังต่อไปนี้

1.1 ระดับกิจการโดยรวม (Entity – wide level)

1.2 ระดับกิจการทางธุรกิจ (Activities level)

1.3 ระดับกิจการโดยรวม (Entity – wide level) ได้แก่

1.1 ระดับกิจการโดยรวม (Entity – wide level)

1.1.1 ประเภทธุรกิจของกิจการ เช่น ขายสินค้า การให้บริการ อุตสาหกรรมการผลิต อสังหาริมทรัพย์ เป็นต้น

1.1.2 โครงสร้างขององค์กรและโครงสร้างบริหารงาน

1.1.3 ลักษณะของอุตสาหกรรม สภาพเศรษฐกิจ และแนวโน้มทางธุรกิจ

1.1.4 นโยบายการบริหาร และนโยบายการบัญชีและการเงิน

1.2 ระดับกิจการทางธุรกิจ (Activities level) ได้แก่

1.2.1 ลักษณะของรายการค้า เช่น ขายปลีก ขายส่ง ตลอดจนช่องทางจัดจำหน่าย

1.2.2 หน่วยงานต่าง ๆ ในองค์กร เช่น ฝ่ายขาย ฝ่ายจัดซื้อ ฝ่ายการตลาด ฝ่ายวิจัยและพัฒนา และ ฝ่ายบัญชีและการเงิน เป็นต้น

1.2.3 ลักษณะความซับซ้อนของรายการทางธุรกิจ

1.2.4 ความมีสาระสำคัญของจำนวนเงินหรือยอดคงเหลือในงบการเงิน

1.2.5 รายการค้ากับกิจการที่เกี่ยวข้องกัน

แหล่งข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อการประเมินความเสี่ยงของกิจการ ได้แก่

1. รายงานประจำปี และงบการเงินขององค์กร ซึ่งจะช่วยให้ทราบถึงผลการดำเนินงานขององค์กรที่ผ่านมา ปัจจัยสำคัญที่กระทบต่อความสำเร็จหรือล้มเหลวขององค์กร

2. รายงานการประชุมของผู้ถือหุ้น และกรรมการในส่วนที่เกี่ยวกับการตัดสินใจเรื่องสำคัญของการดำเนินกิจการ

3. ตัวเลขสถิติที่สำคัญ เช่น ยอดขายช่วง 5-10 ปีที่ผ่านมา ปริมาณการผลิต อัตรากำไรขั้นต้น ส่วนแบ่งตลาดขององค์กร ลูกหนี้ที่สำคัญ เจ้าหนี้การค้าที่สำคัญ

4. ประเมินการขององค์กร

5. ข้อมูลปัจจุบัน และประมาณการเกี่ยวกับสถานะเศรษฐกิจ เช่น อัตราเงินเฟ้อ อัตราการเจริญเติบโตทางธุรกิจ ศักดิ์ของผูบริโภค เป็นต้น
6. คู่มือปฏิบัติงาน และนโยบายขององค์กร
7. พนักงาน

การทำความเข้าใจเกี่ยวกับธุรกิจ สามารถทำได้โดยวิธีการดังต่อไปนี้

1. ประสบการณ์ของกิจการในปีก่อน ๆ (Previous experience of the entity) การประเมินความเสี่ยงต้องทำอย่างต่อเนื่องและสม่ำเสมอ ดังนั้นข้อมูลในปีก่อน ๆ ที่เคยรวบรวมขึ้นสามารถนำมาใช้เป็นแนวทางและเป็นข้อมูลเบื้องต้นได้ ข้อมูลเหล่านี้ต้องมีการแก้ไขให้เป็นปัจจุบัน (Update) ซึ่งได้แก่ การตัดข้อมูลที่ล้าสมัยออกและเพิ่มเติมข้อมูลในปัจจุบันเข้าไป โดยมีภารกิจบันทึกไว้ซึ่งจะทำให้ผู้ประเมินสามารถศึกษาและอ่านจากบันทึกที่เคยจัดทำไว้เพื่อให้ได้ภาพรวมของกิจการ

2. การสอบถาม (Inquiries) การสอบถามเจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมต่าง ๆ ขององค์กรจะทำให้ได้รับข้อมูลต่าง ๆ อย่างแท้จริง อันได้แก่ ผู้บริหารและพนักงานผู้ปฏิบัติหน้าที่เกี่ยวข้องโดยตรง การใช้วิธีสอบถามให้มีประสิทธิภาพผู้ประเมินควรคิดคำถามไว้ล่วงหน้า เช่น จัดทำเป็นแบบสอบถาม เพื่อให้แน่ใจว่าสามารถหาคำตอบในสิ่งที่ต้องการทราบอย่างครบถ้วน เป็นต้น นอกจากนั้นควรมีการใช้วิธีการอื่นควบคู่กันไป เช่น การใช้วิธีการสังเกตการณ์ เพื่อจะสามารถได้รับคำตอบที่เป็นข้อเท็จจริงที่เชื่อถือได้ โดยไม่มีการใช้ข้อคิดเห็น ความรู้สึกและทัศนคติส่วนตัวของผู้ตอบคำถาม

3. คู่มือปฏิบัติงาน และนโยบายขององค์กร (Operation and policy manual) ในองค์กรขนาดใหญ่ซึ่งมีระบบงานที่ซับซ้อน และมีการแบ่งแยกหน่วยงานเป็นหลาย ๆ หน่วย ส่วนงานมักจะมีการจัดทำคู่มือปฏิบัติงานและเอกสารเกี่ยวกับระบบงานต่าง ๆ ได้แก่ คู่มือบัญชี (Accounting manual) ผังการจัดองค์กร (Organization chart) และคู่มือนโยบายขององค์กร เพื่อใช้เป็นแนวทางให้พนักงานปฏิบัติตาม ข้อมูลเหล่านี้จะช่วยให้ผู้ประเมินความเสี่ยงมีความเข้าใจเกี่ยวกับลักษณะของธุรกิจและรายการทางธุรกิจขององค์กรได้ดียิ่งขึ้น เพื่อการวิเคราะห์ว่าระบบต่าง ๆ มีการควบคุมที่เพียงพอเหมาะสมเพียงใด ถ้าองค์กรขนาดเล็กและไม่มีการจัดทำคู่มือดังกล่าว ผู้ประเมินควรใช้วิธีรวบรวมข้อมูลแบบอื่น

4. การตรวจดูเอกสารและสมุดบันทึก (Inspection of document and records) ในการจัดให้มีการควบคุม และการปฏิบัติตามระบบการควบคุมนั้น มักต้องมีการจัดทำให้มีเอกสารต่าง ๆ ขึ้นเพื่อการควบคุมและการบันทึกรายการ การที่ผู้ประเมินความเสี่ยงได้ดูเอกสารตัวจริงและการบันทึกรายการ จะทำให้เกิดความเข้าใจเกี่ยวกับระบบงานได้ดียิ่งขึ้นว่าในทางปฏิบัติแล้ว เอกสารต่าง ๆ มี

ลักษณะอย่างไร เอกสารจัดทำขึ้นอย่างไร ส่งผ่านเอกสารอย่างไร และบันทึกรายการเพื่อการควบคุมอย่างไร

5. การสังเกตการณ์ (Observation) การสังเกตการณ์การปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่จะช่วยให้เกิดความเข้าใจและความรู้ว่ามีนโยบายการควบคุมและขั้นตอนการปฏิบัติงานได้มีการปฏิบัติตามจริง

ในการสังเกตการณ์ การตรวจดู และการสอบถามสามารถที่จะผสมผสานกันได้ ผู้ประเมินสามารถเลือกเอกสารเบื้องต้นเพียง 1 หรือ 2 รายการ สำหรับรายการทางธุรกิจประเภทใดประเภทหนึ่ง แล้วติดตามรายการเหล่านั้นตั้งแต่ต้นจนจบกระบวนการซึ่งในแต่ละขั้นตอนของกระบวนการปฏิบัติงาน ผู้ประเมินอาจใช้วิธีการสอบถามและสังเกตการณ์การปฏิบัติงานและตรวจดูเอกสารที่เกี่ยวข้องกันไปพร้อม ๆ กัน เพื่อให้แน่ใจว่าข้อมูลที่ได้รับถูกต้องและเชื่อถือได้

เมื่อรวบรวมข้อมูลต่าง ๆ ได้แล้วก็ควรมีการจดบันทึกข้อมูลเหล่านั้นไว้ ซึ่งโดยปกติมีอยู่ด้วยกัน 3 วิธีคือ

1. การจดบันทึกโดยการเขียนอธิบาย (Narrative description) เป็นการเขียนอธิบายลักษณะของรายการ ขั้นตอนการปฏิบัติงาน และการควบคุมภายในที่มีอยู่ โดยเริ่มจากจุดเริ่มต้นของรายการจนถึงขั้นตอนสุดท้ายเป็นวิธีที่ง่ายที่สุดแต่มีข้อเสียคือ ถ้าขั้นตอนต่าง ๆ ของรายการมีรายละเอียดมากหรือมีความสลับซับซ้อนการเขียนอธิบายที่ยืดยาวจะทำให้เกิดความสับสน และมองไม่เห็นภาพรวมโดยชัดเจน

2. การจดบันทึกโดยการเขียนผังทางเดินของรายการ (Flowchart) เป็นการเขียนโดยใช้สัญลักษณ์และแผนภาพ เพื่อแสดงเส้นทางของเอกสารประกอบรายการตั้งแต่ต้นจนจบ ข้อดีของผังทางเดินของรายการ คือ ทำให้เห็นภาพรวมของระบบจากต้นจนจบได้ง่าย ตลอดจนทำให้วิเคราะห์ได้ง่ายว่าจุดอ่อนของระบบการควบคุมอยู่ตรงไหน แต่มีข้อเสียคือทั้งผู้เขียนและผู้อ่านต้องเข้าใจสัญลักษณ์ต่าง ๆ ที่นำมาใช้ หรือมีความรู้เกี่ยวกับการอ่านผังทางเดินของรายการพอสมควร

3. การจดบันทึกโดยใช้แบบสอบถาม (Questionnaire) เป็นวิธีที่เหมาะสมสำหรับการประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมภายใน (Control risk) ช่วยให้แน่ใจว่าได้ถามคำถามเพื่อให้ได้คำตอบที่ต้องการครบถ้วน ส่วนใหญ่การออกแบบสอบถามจะให้มีคำตอบว่า “ใช่” หรือ “ไม่ใช่” และอธิบายเพิ่มเติมถ้า “ไม่ใช่” โดยคำถามจะมุ่งประเด็นไปยังขั้นตอนการปฏิบัติงานในระบกกิจกรรมทางธุรกิจ ถ้าคำตอบเป็น “ใช่” ก็หมายถึง มีการควบคุม ถ้า “ไม่ใช่” ก็หมายถึงไม่มีการควบคุม หรือไม่มีการปฏิบัติในเรื่องที่ควรมีการควบคุม ซึ่งถ้าเป็นกรณีนี้ผู้สอบถามต้องสอบถามดูว่ามีการควบคุมหรือปฏิบัติอย่างอื่นเพื่อทดแทนสิ่งที่ไม่ใช่หรือไม่ แบบสอบถามอาจไม่เหมาะกับการ

รวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับกิจการโดยรวม และลักษณะทั่ว ๆ ไปขององค์กรเพราะเป็นข้อมูลที่ต้องการคำอธิบายมากกว่าการหาคำตอบว่า ใช่ หรือ ไม่ใช่

การรวบรวมข้อมูลไม่ได้จำกัดว่าจะใช้วิธีการรวบรวมข้อมูลวิธีใดวิธีหนึ่งเพียงอย่างเดียวเท่านั้น แต่สามารถใช้ทุกวิธีผสมผสานกันอย่างเหมาะสม

2. การระบุปัจจัยเสี่ยง (Identifying risk factors) การดำเนินงานขององค์กรจะต้องเผชิญกับความเสี่ยงเนื่องมาจากปัจจัยต่าง ๆ ทั้งภายในและภายนอก โดยปกติแล้วทุกองค์กรดำเนินกิจการตามวัตถุประสงค์ที่ตั้งไว้ แต่บางองค์กรก็ไม่มีวัตถุประสงค์ที่ตั้งไว้อย่างชัดเจนอย่างไรก็ตาม ความเสี่ยงที่เนื่องมาจากปัจจัยต่าง ๆ ที่เกิดขึ้น ย่อมมีผลกระทบต่อกิจการทั้งสิ้น บางครั้งพบว่าภายในองค์กรสามารถแก้ปัญหาต่าง ๆ ภายในได้ด้วยดี แต่ปัจจัยภายนอกอาจทำให้เกิดความเสี่ยงที่ทำให้ไม่สามารถบรรลุวัตถุประสงค์ที่ตั้งไว้ได้ ตัวอย่างเช่น องค์กรอาจจะเห็นว่าการให้บริการแก่ลูกค้าซึ่งเคยได้รับการยอมรับว่าดีเลิศในอดีตยังไม่อยู่ในระดับที่น่าพอใจในปัจจุบันเนื่องจากคู่แข่ง ปรับปรุงวิธีการให้บริการให้ดียิ่งขึ้น ทำให้การบริการขององค์กรตกเป็นรองคู่แข่ง เป็นต้น

การพิจารณาปัจจัยเสี่ยงต่าง ๆ จึงเป็นขั้นตอนที่ต้องทำอย่างต่อเนื่อง และบ่อยครั้งที่ต้องสัมพันธ์กับขั้นตอนการวางแผน

เทคนิคการระบุความเสี่ยงมีการใช้วิธีที่เป็นตัวเลข (Quantitative) และไม่เป็นตัวเลข (Qualitative) เพื่อจัดลำดับความสำคัญและระบุกิจกรรมที่มีความเสี่ยงสูง ดังนั้นควรมีการพิจารณาอย่างรอบคอบเกี่ยวกับปัจจัยทางเศรษฐกิจและอุตสาหกรรมที่มีผลกระทบต่อองค์กร ประสิทธิภาพในอดีตของการไม่อาจบรรลุวัตถุประสงค์ขององค์กร คุณภาพของบุคลากร การเปลี่ยนแปลงที่กระทบต่อองค์กร เช่น การแข่งขัน กฎระเบียบ ความซับซ้อนของธุรกิจ เป็นต้น

ตัวอย่าง ผู้ประกอบการนำเข้ารองเท้าได้ตั้งวัตถุประสงค์ขององค์กรว่า จะเป็นผู้นำอุตสาหกรรมในสินค้าแฟชั่นที่มีคุณภาพสูง ความเสี่ยงต่อองค์กรสามารถระบุได้ดังนี้

ความเสี่ยงในการหาแหล่งผลิตสินค้าในต่างประเทศ ซึ่งจะสามารถป้อนสินค้าที่มีคุณภาพในจำนวนที่ต้องการและมีความสม่ำเสมอในการส่งสินค้าให้แก่องค์กรได้

ความเสี่ยงเกี่ยวกับการได้รับสินค้าที่ตรงเวลา

ความเสี่ยงเกี่ยวกับภาวะทางเศรษฐกิจ ซึ่งมีผลต่ออำนาจซื้อของผู้บริโภค

ความเสี่ยงเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงในอัตราภาษีนำเข้าซึ่งจะมีผลต่อต้นทุนของสินค้า

ถ้าอัตราภาษีสูงขึ้นทำให้สินค้ามีราคาสูงขึ้น

นอกจากจะต้องคำนึงถึงความเสี่ยงที่มีต่อองค์กรโดยรวมแล้ว ยังต้องพิจารณาถึงความเสี่ยงที่มีต่อกิจกรรมต่าง ๆ เพื่อช่วยให้สามารถประเมินความเสี่ยงสำหรับหน่วยงานหลัก ๆ ด้วย เช่น ขาย ผลิต การตลาด วิจัยและพัฒนา

3. ผลของความเสี่ยงต่อองค์กร (Implication)

เมื่อระบุปัจจัยเสี่ยงในด้านต่าง ๆ ไปแล้ว สิ่งที่สำคัญในลำดับต่อไปก็คือ การวิเคราะห์ถึงผลกระทบของความเสี่ยงที่มีต่อองค์กร โดยปกติแล้วปัจจัยเสี่ยงแต่ละปัจจัยจะมีผลกระทบต่อองค์กรมากหรือน้อยไม่เท่ากัน

การวิเคราะห์ความเสี่ยง

หลังจากที่ระบุได้ว่าองค์กรมีปัจจัยเสี่ยงอะไรบ้างแล้ว ขั้นตอนต่อไปคือการวิเคราะห์ความเสี่ยง ซึ่งอาจมีหลายวิธีแตกต่างกันไป เพราะการวัดความเสี่ยงออกมาเป็นตัวเลขว่ามีผลกระทบต่อองค์กรเท่าไรนั้น เป็นสิ่งที่ทำได้ยากมาก โดยทั่วไปจะวิเคราะห์ความเสี่ยงโดย

1. ประเมินความสำคัญของความเสี่ยง (Materiality)

ไม่มีสาระสำคัญ

น้อย

ปานกลาง

สูง

2. ประเมินความถี่ที่ความเสี่ยงจะเกิดขึ้น (Frequency)

น้อยมาก

น้อย

ปานกลาง

สูง

อาจกล่าวได้ว่าควรให้ความสำคัญต่อความเสี่ยงที่มีน้อยสำคัญและมีโอกาสเกิดขึ้นบ่อย แต่อาจจะลดความสนใจต่อความเสี่ยงที่ไม่มีสาระสำคัญ และโอกาสที่จะเกิดความเสี่ยงมีน้อยอย่างไรก็ตามการวิเคราะห์ความเสี่ยงที่อยู่ระหว่างสองจุดนี้จะต้องใช้วิจารณญาณอย่างมากในการวิเคราะห์ว่าควรอยู่ในระดับใด เพราะการวัดผลของความเสี่ยงออกมานั้นทำได้ยากมากอีกทั้งประสบการณ์ที่ต่างกันของผู้วิเคราะห์อาจมองเห็นความเสี่ยงในลักษณะที่ต่างกันด้วย

ในความเป็นจริงอาจมีการผสมผสาน (Combination) กันในลักษณะต่าง ๆ กันไป เช่น ความเสี่ยงบางอย่างอาจมีความถี่ของการเกิดความเสี่ยงสูงมาก แม้ผลกระทบความเสี่ยงแต่ละครั้งจะมีจำนวนเงินน้อย แต่ถ้าเกิดบ่อย ๆ ผลโดยรวมอาจมีจำนวนที่มีสาระสำคัญสูงก็เป็นไปได้

ไรก็ตามโดยปกติแล้ว เรามักให้ความสนใจรายการที่มีผลกระทบของความเสี่ยงต่อกิจการที่มีสาระสำคัญสูง แม้จะมีโอกาสเกิดขึ้นน้อยก็ตาม ซึ่งความเสี่ยงลักษณะนี้ควรหาทางควบคุมให้ได้

4. การกำหนดวิธีการควบคุมเพื่อป้องกันความเสี่ยง (Identifying control procedures to address risk) เมื่อองค์กรสามารถประเมินความเสี่ยงที่มีสาระสำคัญได้แล้ว ฝ่ายบริหารจะต้องพิจารณาว่า เป็นความเสี่ยงด้านใด

1. ในกรณีที่เป็นความเสี่ยงเกี่ยวกับกิจการโดยรวม การป้องกันความเสี่ยงทำได้โดยการบริหารความเสี่ยง
2. ในกรณีที่เป็นความเสี่ยงเกี่ยวกับการควบคุมภายใน การป้องกันความเสี่ยงทำได้โดยการจักระบบควบคุมภายใน

สิ่งที่ต้องคำนึงถึงในการบริหารความเสี่ยง หรือการจักระบบการควบคุมภายในก็คือต้นทุนที่จะเกิดขึ้นว่าคุ้มกับประโยชน์ที่ได้รับหรือไม่

ต่อไปนี้เป็นตัวอย่างการกำหนดวิธีการควบคุมเพื่อบริหารความเสี่ยง ป้องกันความเสี่ยง การกำหนดวิธีการควบคุมเพื่อบริหารความเสี่ยงหรือป้องกันความเสี่ยงของกิจการโดยรวม

1. ความเสี่ยงเกี่ยวกับกิจการโดยรวม เช่น

การซื้อสินค้าผูกขาดโดยผู้ผลิตไม่กี่ราย บริหารความเสี่ยงโดยการพยายามหาแหล่งผู้ผลิตรายอื่นเพื่อเป็นทางเลือกและป้องกันไม่ให้เกิดการดำเนินธุรกิจของบริษัทต้องขึ้นอยู่กับผู้ผลิตรายใดรายหนึ่ง

บริษัทที่มีเจ้าหน้าที่การค้าต่างประเทศเป็นส่วนใหญ่และอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศผันผวนมากในขณะที่การขายสินค้าเป็นการขายสินค้าในประเทศเป็นเงินบาท บริหารความเสี่ยงโดยการประกันความเสี่ยงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ โดยการจัดทำสัญญาซื้อขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า หรือยอมรับความเสี่ยง ถ้าพิจารณาแล้วเห็นว่าความเสียหายที่อาจจะเกิดจากความเสี่ยงดังกล่าว มีน้อยกว่าต้นทุนการทำสัญญาซื้อขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า ในขณะเดียวกันอาจพิจารณาหาแหล่ง ผู้ผลิตในประเทศเป็นทางเลือก (ถ้ามี) เพื่อให้มีเจ้าหน้าที่การค้าเป็นเงินบาทด้วย

All rights reserved

2. ความเสี่ยงของการควบคุมภายใน

พนักงานรับเงินชำระหนี้จากลูกค้ามีหน้าที่ลงบัญชีสมุดเงินรับ นำเงินเข้าฝากธนาคารและลงบัญชีลูกหนี้รายตัวเพื่อป้องกันความเสี่ยงเกี่ยวกับโอกาสที่เกิดการทุจริตโดยพนักงานรับเงินไม่นำเงินเข้าฝากบัญชีโดยครบถ้วน หรือไม่บันทึกรับให้ถูกต้องตรงตามลูกหนี้แต่ละราย ควรจัดให้มีการแบ่งแยกหน้าที่ระหว่างพนักงานรับเงิน และพนักงานผู้มีหน้าที่ลงบัญชี

ลูกหนี้การค้ามียอดค้างชำระนานเกินหนึ่งปีเป็นจำนวนมาก โดยไม่มีการติดตามเพื่อป้องกันความเสี่ยงเกี่ยวกับข้อผิดพลาดหรือการทุจริตในด้านต่าง ๆ เช่นการขายสินค้าให้แก่ลูกหนี้ที่ไม่มีตัวตนเพื่อสร้างยอดขาย อาจมีการทุจริตโดยพนักงานเรียกเก็บเงินจากลูกหนี้แล้วแต่ไม่นำส่งบริษัทเพื่อบันทึกบัญชี การลงบัญชีลูกหนี้รายตัวผิดพลาดทำให้มียอดค้างนาน การควบคุมทำได้เช่น บริษัทควรจัดให้มีการติดตามเรียกเก็บหนี้จากลูกหนี้ที่ค้างชำระเป็นเวลานานและทำรายงานผลการติดตามหนี้อย่างสม่ำเสมอเอกสารเกี่ยวกับลูกหนี้ดังกล่าว ต้องจัดเก็บไว้ให้ครบถ้วน อาจมีการส่งรายงานยอดลูกหนี้คงเหลือให้แก่ลูกค้าเพื่อการยืนยันยอด ควรจัดให้มีการกระทบยอดรายตัวลูกหนี้แยกประเภทลูกหนี้เป็นประจำทุกเดือน

มีรายการคงค้างในบัญชีตั้งพัก (Suspense account) อยู่เป็นจำนวนมาก โดยไม่มีการติดตามหาสาเหตุเพื่อบันทึกบัญชีให้ถูกต้องเพื่อป้องกันความเสี่ยงเกี่ยวกับการลงบัญชีผิดพลาดหรือการทุจริตที่อาจมีขึ้นบริษัทควรจัดให้มีการติดตามหาสาเหตุของบัญชีตั้งพัก และปรับปรุงรายการให้ถูกต้องภายในระยะเวลาที่เหมาะสมอีกทั้งอาจมีการกำหนดนโยบายทางบัญชีเกี่ยวกับประเภทของรายการที่สามารถบันทึกในบัญชีตั้งพักเพื่อรอการปรับปรุง

ฝ่ายจัดซื้อจะซื้อจากผู้ขายเจ้าประจำเป็นระยะเวลานานเพื่อป้องกันความเสี่ยงเกี่ยวกับการทุจริตที่อาจเกิดขึ้นในแผนกจัดซื้อหรือการเสียประโยชน์ของบริษัทที่อาจเกิดขึ้นเนื่องจากซื้อสินค้าที่มีราคาแพงกว่ารายอื่น บริษัทควรจัดให้มีการควบคุมภายในเช่น กำหนดนโยบายการคัดเลือกผู้จำหน่ายที่ดีที่สุดในเรื่องคุณภาพและราคา มีการจัดทำทะเบียนประวัติผู้ขายรวมทั้งสถิติราคาและปริมาณ จัดให้มีการหมุนเวียนเจ้าหน้าที่จัดซื้อ กำหนดวงเงินในการอนุมัติการซื้อให้เหมาะสม

กระบวนการประเมินความเสี่ยงสำหรับองค์กรขนาดเล็กและขนาดกลาง อาจจะมีรูปแบบหรือโครงสร้างที่ไม่เป็นทางการเท่ากับองค์กรขนาดใหญ่ แต่หลักการพื้นฐานขององค์ประกอบการควบคุมภายใน ควรจะมีอยู่ในทุกองค์กรโดยไม่คำนึงถึงขนาดขององค์กร กระบวนการของการระบุและวิเคราะห์ความเสี่ยงอาจจะกระทำโดยผู้บริหารโดยตรง โดยไม่ต้องผ่านขั้นตอนสำหรับหน่วยงานต่าง ๆ ทั้งนี้เนื่องจากผู้บริหารสามารถดูแลองค์กรอย่างใกล้ชิด

กิจกรรมการควบคุม (Control activities)

กิจกรรมการควบคุม หมายถึง นโยบายและมาตรการต่าง ๆ ที่ฝ่ายบริหารนำมาใช้เพื่อให้เกิดความมั่นใจว่า คำสั่งต่าง ๆ ที่ฝ่ายบริหารกำหนดขึ้นเพื่อลดหรือควบคุมความเสี่ยง ได้รับการปฏิบัติตาม เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ขององค์กรและไม่มี การปฏิบัติผิดกฎหมายระเบียบ หรือคำสั่งในสาระสำคัญ

สิ่งสำคัญที่มีผลต่อกิจกรรมการควบคุมคือ การกำหนดนโยบายมาตรการหรือขั้นตอนในการปฏิบัติงานตามนโยบาย ซึ่งผู้บริหารทุกระดับมีบทบาทมากในเรื่องนี้ โดยเฉพาะผู้บริหารสูงสุดจะต้องเป็นผู้นำในการจัดทำนโยบาย แผนงาน รวมถึงงบประมาณ และประมาณการผลการดำเนินงานด้านต่าง ๆ และขั้นตอนการปฏิบัติตามนโยบายและแผนงาน ซึ่งต้องใช้เป็นเครื่องมือในการติดตามและประเมินผลการควบคุมภายใน นโยบาย แผนงาน งบประมาณ ประมาณการต่าง ๆ จึงควรระบุผลงานที่คาดหวังไว้อย่างชัดเจนทั้งในรูปจำนวนและระยะเวลาเพื่อใช้ประโยชน์ในการติดตามและประเมินผลในขั้นตอนต่อไป และได้ผลสรุปการประเมินที่ชัดเจน

กิจกรรมการควบคุมต้องมีอยู่ในทุกหน้าที่และทุกระดับของการปฏิบัติงานในองค์การ การดำเนินงานด้านใดด้านหนึ่งล้วนมีความสำคัญต่อผลความสำเร็จขององค์กร ดังนั้นในการปฏิบัติงานทุกด้านจะต้องจัดให้มีกิจกรรมการควบคุมที่เหมาะสมเพียงพอกับระดับความเสี่ยงต่อความผิดพลาด หรือความเสียหาย

กิจกรรมการควบคุมประกอบด้วยกิจกรรมต่าง ๆ ดังต่อไปนี้คือ การอนุมัติ การมอบอำนาจ การตรวจสอบ การกระทบยอด การสอบทานผลการปฏิบัติงาน การป้องกัน ดูแลทรัพย์สินและการแบ่งแยกหน้าที่ รวมถึงกิจกรรมควบคุมเพื่อการบริหาร การควบคุมเพื่อป้องกันการควบคุมในระบบที่ไม่ใช้คอมพิวเตอร์และการควบคุมในระบบคอมพิวเตอร์เป็นต้น ซึ่งกิจกรรมการควบคุมต่าง ๆ เหล่านี้สามารถแบ่งได้ตามวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้

กิจกรรมการควบคุมที่สามารถนำไปใช้ได้ในระดับต่าง ๆ ขององค์กรได้แก่

3.1 การสอบทานโดยผู้บริหารสูงสุด (Top management review) หมายถึง กิจกรรมการควบคุมที่ผู้บริหารสูงสุดเป็นผู้ใช้ การสอบทานในที่นี้หมายถึงการใช้วิธีวิเคราะห์เปรียบเทียบระหว่างผลการปฏิบัติงานจริงกับแผนงาน งบประมาณ หรือ ประสิทธิภาพ ซึ่งได้จัดทำหรือกำหนดขึ้นไว้เป็นการล่วงหน้า ผลการสอบทานจะทำให้เห็นภาพรวมว่าการดำเนินการมีปัญหาใหญ่ ๆ ด้านไหนบ้าง ช่วยให้ผู้สามารถวิเคราะห์หาสาเหตุซึ่งนำไปสู่การพิจารณาแนวทางแก้ไข ปัญหาที่จำเป็น และหากขยายการวิเคราะห์เปรียบเทียบให้คลุมถึงข้อมูลของคู่แข่งได้เป็นอย่างดี และทำให้เตรียมรับสถานการณ์ในอนาคตได้ถูกต้องมากขึ้น

3.2 การสอบทานโดยผู้บริหารระดับกลาง (Functional management review) ผู้บริหารระดับกลางในที่นี้ หมายถึง ผู้บริหารที่มีหน้าที่รับผิดชอบงานด้านใดด้านหนึ่งภายในองค์กร เช่น การจัดหา การผลิต การขาย การเงิน การบัญชี เป็นต้น ผู้บริหารระดับกลาง ควรสอบทานรายงานผลการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงานด้านต่าง ๆ ในหน่วยงานที่ตนรับผิดชอบการสอบทานอาจจะกระทำกับข้อมูลเป้าหมายที่จัดทำขึ้นตามแผนงานหรือนโยบายขององค์กรนอกจากนั้น ยังจำเป็นต้องสอบทานวิธีการปฏิบัติงานจริงกับระเบียบปฏิบัติ ตัวเลขสถิติผลการปฏิบัติงานในอดีตและเป้าหมายของหน่วยงาน

3.3 การประมวลผลข้อมูล (Information processing) ข้อมูลมีความหมายรวมถึงทั้งข้อมูลทางการบัญชีและข้อมูลอื่นซึ่งมีความจำเป็นสำหรับการบริหารข้อมูลทั้งหลายจะถูกประมวลเป็นข้อสนเทศ หรือรายงานต่าง ๆ ที่ต้องนำไปใช้ประกอบการตัดสินใจทางการบริหารจึงมีความจำเป็นที่ต้องมีกิจกรรมควบคุมที่ดีในกระบวนการประมวลผลข้อมูล เพื่อให้ข้อสนเทศสำหรับการบริหาร มีความถูกต้อง กะทัดรัด สมบูรณ์ ทันเวลา และให้เนื้อหาที่เกี่ยวข้องกับเรื่องที่ต้องตัดสินใจ

กิจกรรมการควบคุมที่จำเป็นในกระบวนการนี้ได้แก่

3.3.1 การอนุมัติรายการ (Authorization) เพื่อให้แน่ใจว่าได้มีการบันทึกเฉพาะรายการที่ถูกต้องและบันทึกโดยครบถ้วนก่อนที่จะบันทึกการลงบัญชี ทะเบียนหรือเพิ่มหลักฐานอื่นใดขององค์กร

3.3.2 การแบ่งแยกหน้าที่ระหว่างผู้อนุมัติ ผู้บันทึกบัญชี และผู้เก็บรักษาทรัพย์สินที่สำคัญ (Segregation of duties)

3.3.3 การเก็บรักษา รวมทั้งการควบคุมทรัพย์สินและข้อมูลที่สำคัญ (Access control) เช่น การเก็บรักษาในสถานที่ที่ปลอดภัย การบันทึกทะเบียน การแสดงรายการอย่างเป็นทางการเป็นปัจจุบัน

3.3.4 การสอบทานหรือสอบชิ้นงานระหว่างกัน (Internal review and internal check) เช่น การสอบทานยอดคงเหลือระหว่างแผนก การสอบทานยอดบัญชีคุมกับรายละเอียดการทำงบบัญชียอด เป็นต้น

3.3.5 การออกแบบและการใช้เอกสารที่เหมาะสม (Document design and use) เช่นการกำหนดเลขที่เอกสารเรียงตามลำดับ การใช้สำเนาเอกสาร การกำหนดข้อความสำคัญในเอกสารให้สะดวกในการใช้ เป็นต้น

3.3.6 การใช้เทคโนโลยีที่เหมาะสมช่วยในการประมวลผลข้อมูล (Information technology) ซึ่งรวมทั้งเครื่องมืออุปกรณ์ ระบบงาน ระบบควบคุม ระบบควบคุม และการใช้บุคลากรที่มีความรู้และประสบการณ์ทางวิชาชีพที่เกี่ยวข้องกับการประมวลผลข้อมูล

3.3.7 ในกรณีที่ใช้คอมพิวเตอร์ในการประมวลผลต้องคำนึงถึงการควบคุมทั่วไป (General control) และการควบคุมเฉพาะระบบงาน (Application control) ในระบบคอมพิวเตอร์ที่องค์กรใช้

3.4 การควบคุมทางกายภาพ (Physical controls) หมายถึง การดูแลป้องกันทรัพย์สินอันได้แก่ เครื่องมือ เครื่องใช้ สินค้าคงเหลือ เงินสด หลักทรัพย์ เอกสารสิทธิ์ และเอกสารสำคัญอื่น กิจกรรมการควบคุมที่ควรพิจารณานำมาใช้ รวมถึงการตรวจนับ การจัดเวรยามรักษาการณ์ การประกันภัย การเปรียบเทียบจำนวนจริงที่มีจริงกับทะเบียนหรือหลักฐานทางการบัญชี

3.5 การแบ่งแยกหน้าที่ (Segregation of duties) โดยหลักการคือจัดแบ่งหน้าที่ระหว่างบุคคลหรือหน่วยงาน เพื่อให้มีการสอบชิ้นความถูกต้องสมบูรณ์ระหว่างกัน ควรใช้ในกรณีทำงานมีลักษณะเสี่ยงต่อความผิดพลาดหรือความเสียหาย เนื่องจากการกระทำที่ไม่เหมาะสมหรือไม่สุจริตได้โดยง่าย หากจัดให้บุคคลคนเดียวหรือหน่วยงานเดียวเป็นผู้ปฏิบัติงานนั้นตามลำพังตั้งแต่ต้นจนสิ้นสุด

ตามหลักการแบ่งแยกหน้าที่ จะหมายความว่างานใดที่มีความสำคัญควรจัดแบ่งแยกหน้าที่ ความรับผิดชอบในงาน 3 หน้าที่ออกจากกัน คือ การอนุมัติหรือให้ความเห็นชอบ การจดบันทึกข้อมูล และการดูแลทรัพย์สินขององค์กร โดยจะต้องไม่ให้หน่วยงานเดียวหรือคนเพียงคนเดียวทำหน้าที่ทั้ง 3 ตั้งแต่ต้นจนจบ เพราะจะทำให้ขาดระบบการสอบชิ้นความถูกต้องระหว่างกัน และถือเป็นจุดอ่อนอย่างหนึ่งของระบบการควบคุมภายใน

3.6 ดัชนีวัดผลการดำเนินงาน (Performance indicators) ดัชนีที่นิยมใช้เป็นเครื่องมือวัดผลการดำเนินงานมักอยู่ในรูปอัตราส่วนต่าง ๆ ที่แสดงความสัมพันธ์ระหว่างข้อมูลทางการเงินหรือการดำเนินงานอย่างหนึ่งกับข้อมูลอีกอย่างหนึ่ง การติดตามวิเคราะห์ความเคลื่อนไหวของ

อัตราส่วน หรือแนวโน้มของความเปลี่ยนแปลงในค่าของอัตราส่วนที่คำนวณขึ้นจะช่วยบอกให้นักวิเคราะห์ทราบ “อาการ” บางอย่างของธุรกิจว่าอยู่ในสถานะอย่างไร นำพึงพอใจหรือไม่ นักบริหารสามารถใช้อัตราส่วนที่ผิดปกติ หรือแนวโน้มที่น่าสังเกตเป็นดัชนีบ่งชี้ให้ต้องติดตาม หรือให้ความสนใจในเรื่องใดเรื่องหนึ่งเป็นพิเศษเพื่อตัดสินใจสั่งการแก้ไขปัญหาทั้งด้านการดำเนินงานและด้านการจัดทำรายงานทางการเงิน

เครื่องมือในการควบคุมและประเมินผลตั้งแต่เดิมนั้น องค์กรธุรกิจต่าง ๆ จะใช้เครื่องมือวัดผลทางการเงิน (Financial measures) ได้แก่ งบประมาณ ระบบต้นทุนมาตรฐาน และการวิเคราะห์อัตราส่วนทางการเงินต่าง ๆ เช่น อัตราส่วนผลตอบแทนต่อเงินลงทุน (ROI) อัตราส่วนกำไรสุทธิต่อยอดขาย กำไรสุทธิต่อหุ้น เป็นต้น ซึ่งเป็นการวิเคราะห์เพื่อใช้ในการวัดผลการดำเนินงานในภาพงานในอดีต (Historical data) ไม่ได้สะท้อนถึงสภาพปัจจุบันและสถานการณ์ในอนาคตที่จะเกิดขึ้นนอกจากนี้การใช้งบประมาณและบัญชีต้นทุนมาตรฐานแบบเดิมอาจเหมาะสำหรับการบริหารยุคเก่าที่ผลิตสินค้าเป็นจำนวนมาก (Mass production) แต่อาจไม่เหมาะกับการบริหารยุคใหม่ที่สินค้าต้องการนวัตกรรมและการวิจัยใหม่ ๆ เพราะการคำนึงถึงกำไร และต้นทุนมาตรฐาน ทำให้ผู้บริหารอาจไม่ใช้จ่ายเงินเพื่อการวิจัยหรือหานวัตกรรมใหม่ ๆ ทำให้สินค้าและบริการล้าหลังและอาจเสียเปรียบคู่แข่งขั้นที่เสนอสินค้าและบริการใหม่ ๆ

ดังนั้นแนวคิดและเทคนิคเครื่องมือในการควบคุมและประเมินผลสมัยใหม่จึงพิจารณาเครื่องมือวัดผลงานในหลายด้าน นอกเหนือจากเครื่องมือวัดผลทางการเงิน ดังเช่นที่จะกล่าวดังต่อไปนี้

- 3.6.1 ดัชนีวัดผลการปฏิบัติงาน (Key performance indicator: KPI)
- 3.6.2 บัตรบันทึกคะแนนสมดุล (Balanced score card)
- 3.6.3 การเปรียบเทียบกับวิธีที่ดีที่สุด (Benchmark)

3.6.1 ดัชนีวัดผลการปฏิบัติงาน (Key performance indicator: KPI) จากข้อวิพากษ์วิจารณ์ ในความไม่เหมาะสมของการใช้เครื่องมือวัดผลทางการเงิน และการใช้ข้อมูลการบัญชีวัดผลการดำเนินงานในการบริหารธุรกิจยุคใหม่ดังกล่าว ในระยะต่อมาได้มีผู้คิดค้นเครื่องมือวัดผลการปฏิบัติงานด้านอื่น (Operation measures) ขึ้นมา เช่น ในปี ค.ศ. 1960 Edwards Deming ได้มีการเสนอเรื่องการควบคุมคุณภาพ การลดของเสียหรือของมีตำหนิที่เกิดในกระบวนการผลิตให้น้อยที่สุด (Zero defect) หรือการใช้เวลาการผลิตที่ลดลงและใช้อัตราส่วนในเรื่อง ดังกล่าวเป็นตัววัดประสิทธิภาพของการผลิต ในปี ค.ศ. 1973 Peter F. Drucker ได้ให้ความเห็นว่าการวัดผลงานควรพิจารณาทุกด้าน และเน้นการวัดประสิทธิผลการปฏิบัติงาน (Effective of performance) เป็นสำคัญและต่อมาในปี ค.ศ. 1990 เป็นยุคการบริหารที่เน้นความสำคัญของ

ลูกค้าเป็นหลัก (Customer satisfaction oriented) ดังนั้นในการวัดผลงานจึงเน้นการวัดความพึงพอใจของลูกค้าที่มีต่อสินค้าและบริการ และการปรับปรุงให้สินค้าและบริการสามารถตอบสนองความต้องการของลูกค้าได้สูงสุด การวัดผลงานในระยะนี้จึงมีผู้คิดดัชนีวัดผลการปฏิบัติงานหลายด้านที่เห็นว่าเป็นด้านที่เป็นหลักสำคัญขององค์กรแต่ละแห่ง

ต่อมาดัชนีวัดผลการปฏิบัติงานสำคัญ (Key performance indicator KPI) ได้พัฒนาเป็นเครื่องมือ โดยการกำหนดตัวที่ใช้เป็นเป้าหมาย และวัดความสำเร็จการปฏิบัติงานสำคัญในแต่ละระดับ

การใช้ดัชนีวัดผลการปฏิบัติงานที่สมบูรณ์ควรกำหนดทุกระดับ คือ

- (1) การวัดผลในระดับบริษัท (Corporate level)
- (2) การวัดผลในระดับธุรกิจ (Business unit level)
- (3) การวัดผลในระดับหน่วยงาน (Department level)
- (4) การวัดผลในระดับพนักงาน (Employee level)

การกำหนดดัชนีวัดผลการดำเนินงานจะกำหนดให้สอดคล้องกับแผนกลยุทธ์และแผนปฏิบัติงานขององค์กรตามหน้าที่และผลการดำเนินงานหลักขององค์กรและหน่วยงานการกำหนดควรประมวลผลความเห็นจากนโยบาย ทิศทางการดำเนินงาน ข้อเท็จจริงและข้อคิดเห็นต่าง ๆ ที่ได้จากการสัมภาษณ์ผู้บริหารระดับสูง ผู้บริหารของหน่วยงานและผู้ปฏิบัติงานที่เกี่ยวข้อง

3.6.2 บัตรบันทึกคะแนนสมดุล (Balanced score card) แนวความคิดนี้พัฒนาโดย Kaplan and Norton ในปี ค.ศ. 1992 วิธีการนี้ให้ผู้บริหารระดับสูงและผู้บริหารหน่วยกลยุทธ์ร่วมกันกำหนดดัชนีวัดผลในระดับบริษัท (Corporate level) และใช้เป็นเครื่องมือที่จะเชื่อมโยงแผนกลยุทธ์กับแผนปฏิบัติงานของหน่วยงานในระดับรองลงมา โดย Kaplan and Norton เสนอแนวคิดที่ว่า องค์กรจะประสบความสำเร็จอย่างยั่งยืนได้ ต้องประสบผลสำเร็จในมุมมอง 4 ด้าน ดังนั้นผู้บริหารระดับสูงจะต้องบริหาร กำหนดแผนกลยุทธ์ กำหนดเป้าหมายและตัววัดผลการปฏิบัติงานใน 4 มุมมอง

ความสำเร็จจากมุมมอง 4 ด้าน มีดังนี้

1. ด้านการเงิน (Financial perspective) ความสำเร็จทางการเงินยังคงเป็นเป้าหมายสำคัญที่จะรักษาความพึงพอใจจากมุมมองของผู้ถือหุ้นและนักลงทุน ดังนั้นผู้บริหารควรกำหนดเป้าหมายและดัชนีวัดผลในด้านการเงินและการบริหารควบคุมงาน เช่น ผลตอบแทนการลงทุน อัตราผลตอบแทนต่อหุ้น อัตราส่วนสภาพคล่อง กระแสเงินสดเข้าสู่สุทธิ เป็นต้น ที่จะรักษาความพึงพอใจจากมุมมองนี้ให้ได้

2. ด้านลูกค้า (Customer perspective) มุมมองนี้จะเน้นความพึงพอใจจาก มุมมอง ลูกค้าเป้าหมายและเครื่องวัดที่ใช้ เช่น การวัดส่วนครองตลาด การรักษาลูกค้าเก่า การหาลูกค้าใหม่ ความเร็วในการตอบสนองความต้องการหรือคำสั่งของลูกค้า การลดคำตำหนิ การลดอัตราสินค้าส่งคืน เป็นต้น

3. ด้านกระบวนการปฏิบัติงานภายใน (Internal business process perspective) มุมมองนี้พิจารณาถึงความพึงพอใจของพนักงานจากประสิทธิภาพกระบวนการดำเนินงานของบริษัท ความสามารถในการแข่งขันที่โดดเด่นของบริษัท และเครื่องวัดความสำเร็จที่ใช้ เช่น เวลาที่ใช้ในการผลิตที่สั้นลง (Less production time) มีเวลาที่สูญเปล่าลดลง (less idle time) หรือมีเวลาคอยลดลง (Less waiting time)

4. ด้านการเรียนรู้และความเติบโต (Learning and growth perspective) มุมมองนี้พิจารณาถึงโครงสร้างพื้นฐานที่องค์กรต้องสร้างขึ้น เพื่อให้เกิดความเติบโตและการปรับปรุงในระยะยาวอย่างต่อเนื่อง เช่น ศักยภาพของพนักงานและการฝึกอบรม ศักยภาพของระบบสารสนเทศ จำนวนโครงการวิจัย และเครื่องวัดความสำเร็จในมุมมองนี้ เช่น ความเร็วในการผลิตสินค้าและบริการใหม่ออกสู่ตลาด จำนวนสินค้าและบริการใหม่ที่ออกสู่ตลาดได้เป็นลำดับต้น ๆ ผลงานวิจัยที่สำเร็จในแต่ละปี เป็นต้น

แนวความคิดเกี่ยวกับบัตรบันทึกคะแนนสมดุลนี้ เป็นเครื่องมือของผู้บริหารในการควบคุมการแปลงภารกิจและแผนกลยุทธ์ขององค์กรไปสู่แผนปฏิบัติการ ที่มีวัตถุประสงค์และดัชนีวัดผลใน 4 มุมมองหรือ 4 ด้าน เมื่อผู้บริหารพิจารณาผลลัพธ์ที่ได้จากการปฏิบัติงานใน 4 ด้านเทียบกับดัชนีวัดผลแต่ละด้าน ก็จะทราบว่าหน่วยกลยุทธ์ของกิจการมีความสามารถที่จะสร้างวิสัยทัศน์ให้เป็นจริงได้หรือไม่ หน่วยใดมีอุปสรรคหรือข้อขัดข้อง เพื่อการพิจารณาแก้ไข

3.6.3 การเปรียบเทียบกับวิธีที่ดีที่สุด (Benchmark) แนวความคิดนี้บางทีเรียกว่าวิธีปฏิบัติที่ดีที่สุด (Benchmark) บริษัทที่เผยแพร่แนวความคิดนี้คือ บริษัท Xerox และบริษัท Ford โดยแสดงความสำคัญจากการพลิกฟื้นวิกฤตของรายได้ที่ลดลง ส่วนครองตลาดที่ลดลงค่าใช้จ่ายการผลิตสูง จำนวนพนักงานสูง มาเป็นผลกำไรสูง ค่าใช้จ่ายการผลิตลดลง แต่ลูกค้ามีความพึงพอใจมากขึ้น

ในปลายทศวรรษ 1980 ต่อต้น 1990 แนวความคิดการเปรียบเทียบกับวิธีที่ดีที่สุดนี้ได้รับความนิยมในแวดวงอุตสาหกรรมอย่างสูง บริษัทในสหรัฐอเมริกาที่ประสบความสำเร็จในการพลิกฟื้นเศรษฐกิจส่วนใหญ่ ใช้วิธีการนี้โดยเน้นการใช้การเปรียบเทียบกับวิธีที่ดีที่สุดแบบแข่งขัน (Competitive benchmark) แต่ความสำเร็จดังกล่าวขึ้นอยู่กับความเข้าใจของผู้บริหารที่จะนำ

วิธีการนี้ไปใช้อย่างถูกต้องด้วย ซึ่งผู้บริหารบางแห่งอาจเข้าใจเพียงว่าพยายามทำอัตราส่วนทางการเงินหรือดัชนีวัดผลที่สำคัญ ๆ ให้เท่ากับกิจการผู้นำเท่านั้น

ในทางปฏิบัติวิธีการ Benchmark เป็นเครื่องมือการบริหารที่สร้างขึ้นอย่างมีระบบและมีเป้าหมายที่ชัดเจน เป็นวิธีที่ใช้ในการบริหารความเปลี่ยนแปลงในองค์กรเมื่อเทียบ กิจการชั้นนำเป็นการเปรียบเทียบกระบวนการต่อกระบวนการ(Process to process) หรือหน่วยงานต่อหน่วยงาน (Function to function) แต่ไม่ใช่เปรียบเทียบเพียงว่ากิจการชั้นนำทำได้ระดับใด หรือมีอัตราส่วนใดแต่ต้องเทียบรายละเอียดและวิธีการปฏิบัติในแต่ละขั้นตอน เพื่อค้นหาว่าจะทำอย่างไรให้ได้วิธีการที่ดีที่สุด เพื่อให้กิจการได้ผลิตผลงานที่เท่าเทียมหรือดีกว่ากิจการผู้นำ การทำ Benchmark ต้องมีองค์ประกอบพื้นฐานหลายประการ เช่น มีผู้บริหารที่มีวิสัยทัศน์ การกำหนดพื้นที่เป้าหมายที่จะกระทำการ มีระบบสารสนเทศที่ดี การมีกิจการชั้นนำอื่นที่ยอมเป็นหุ้นส่วนให้เปรียบเทียบกระบวนการที่ต้องการปรับปรุงนั้น เป็นต้น

แนวความคิดในการควบคุมและประเมินผลแนวใหม่นี้ ได้รวมอยู่ในรายงานการควบคุมภายในของ COSO จะเห็นได้ว่า COSO เน้นว่าการควบคุมยุคใหม่เป็นกระบวนการที่ผู้บริหารและพนักงานทุกคนต้องร่วมกันทำ ผู้บริหารระดับสูงควรกำหนดการควบคุมที่มีเป้าหมายและดัชนีวัดผลในระดับสูง เพื่อเครื่องมือวัดผลและควบคุมในระดับกิจการและเป็นทิศทางที่ผู้บริหารระดับรอง ๆ ลงมาใช้ในการกำหนดเป้าหมายและดัชนีวัดผลในการบริหารงานระดับที่ตนรับผิดชอบอย่างสอดคล้องกับเป้าหมายและเครื่องมือวัดผลต้องชัดเจนและเป็นที่ยอมรับต่อพนักงานส่วนผู้ตรวจสอบจะใช้เป้าหมายและดัชนีวัดผล เมื่อเข้าตรวจสอบการควบคุมและประเมินคุณภาพงานในส่วนที่เกี่ยวข้อง

3.7 การจัดทำหลักฐานเอกสาร (Documentation) การดำเนินงานหรือระบบงานใดที่มีความสำคัญ ควรมีการจัดทำหลักฐานที่เป็นเอกสารหรือเป็นหนังสือไว้ ดังตัวอย่างต่อไปนี้

3.7.1 การจัดหาทรัพย์สินที่มีมูลค่าควรทำสัญญากับผู้ขาย

3.7.2 การจัดทำเอกสารระบบงานไว้ให้มีความสมบูรณ์เพียงพอเพื่อใช้สำหรับระบบงานคอมพิวเตอร์ เช่น ควรจัดทำมีแผนภาพ (Flowchart) สำหรับระบบงาน และสำหรับโปรแกรมสั่งงานที่สำคัญ เพื่อให้ทุกคนที่มีหน้าที่เกี่ยวข้องได้ทราบ และสามารถค้นคว้าหรืออ้างอิงได้เมื่อมีความจำเป็น

3.7.3 การจัดทำคู่มือการปฏิบัติงานไว้ให้สมบูรณ์เพียงพอและต้องจัดระบบการดูแลให้คู่มือนั้นให้เป็นปัจจุบันเสมอ สำหรับการปฏิบัติงานหลัก ๆ ที่มีความสำคัญต่อการดำเนินงาน เช่น ด้านการผลิต การให้สินเชื่อ การขาย การบัญชี การเงิน การพัสดุ และระบบงานคอมพิวเตอร์ คู่มือการปฏิบัติงานที่ครอบคลุมถึงคู่มือการอนุมัติรายการแนววิธีปฏิบัติงานที่ดี

3.7.4 เอกสารแบบฟอร์มที่มีใช้ เพื่อสามารถใช้สอบทานความถูกต้อง และความคุมมิให้เกิดความเสียหายใดขึ้นได้

3.7.5 การกำหนดให้ใช้เลขที่เอกสารเรียงลำดับ การพิมพ์เลขที่เอกสารล่วงหน้า เป็นต้น

กิจกรรมการควบคุมที่ใช้ในแต่ละองค์กรจะประกอบด้วยกิจกรรมการควบคุมหลาย ๆ ประเภทตามที่เสนอไว้ข้างต้นนี้ บางองค์กรอาจให้ความสำคัญกับกิจกรรมการควบคุมประเภทหนึ่งมากกว่าอีกประเภทหนึ่ง ทั้งนี้ย่อมขึ้นอยู่กับลักษณะความเสี่ยงจากลักษณะธุรกิจหรือจากลักษณะของงานที่ทำ

สารสนเทศและการสื่อสาร (Information and communication)

ในปัจจุบันการดำเนินธุรกิจไม่ว่าจะเป็นองค์กรใดก็ตามได้ให้ความสำคัญกับเรื่องของสารสนเทศและการสื่อสารมากขึ้นเนื่องจากกิจกรรมดังกล่าวได้มีส่วนที่ทำให้องค์กรสามารถปฏิบัติงานเป็นไปได้อย่างราบรื่น ตรงตามวัตถุประสงค์ที่วางไว้เนื่องจากมีความชัดเจนในการสั่งการ การรายงานผลต่าง ๆ ซึ่งตามมาตรฐาน COSO ได้แบ่งพิจารณาเป็น 2 ส่วนคือ

4.1 ข้อมูลสารสนเทศ ข้อมูลสารสนเทศมีความจำเป็นสำหรับการปฏิบัติงานของบุคลากรทั้งผู้บริหาร และผู้ปฏิบัติทุกระดับ ข้อมูลสารสนเทศหมายความถึงส่วนที่เป็นข้อมูลข่าวสารทางการเงิน และข้อมูลสารสนเทศที่เกี่ยวกับการดำเนินงานด้านอื่น ๆ ทั้งที่เป็นข้อมูลสารสนเทศจากแหล่งภายในและแหล่งภายนอก ผู้บริหารยุคใหม่จำเป็นต้องใช้ข้อมูลสารสนเทศโดยเฉพาะข้อมูลสารสนเทศที่มีลักษณะเป็นสิ่งบอกเหตุ (Warning signals) ประกอบการพิจารณาสั่งการ ส่วนผู้ปฏิบัติงานมักใช้ข้อมูลสารสนเทศที่ออกมาจากฝ่ายบริหารเป็นเครื่องชี้นำทิศทางการปฏิบัติงานที่

ตัวอย่างข้อมูลสารสนเทศที่เกี่ยวกับการเงินการบัญชี

1. รายงานยอดซื้อ ยอดขาย
2. รายงานฐานะเงินสด เงินฝากธนาคาร
3. รายงานกระแสเงินสด
4. งบกำไรขาดทุน และงบดุล

ตัวอย่างข้อมูลสารสนเทศที่ไม่เกี่ยวกับการเงินการบัญชี

1. นโยบายขององค์กร
2. แผนการขยายกิจการ
3. ข้อมูลประวัติพนักงาน

ลักษณะของข้อมูลสารสนเทศที่ดีซึ่งทุกองค์กรควรพยายามจัดให้มีและใช้ประกอบการตัดสินใจเป็นดังนี้

1. ความเหมาะสมกับการใช้ หมายถึง ข้อมูลสารสนเทศบรรจุเนื้อหาสาระที่จำเป็นสำหรับการตัดสินใจ
2. ความถูกต้องสมบูรณ์ หมายถึง ข้อมูลสารสนเทศที่สะท้อนผลตามความเป็นจริงและมีรายละเอียดที่จำเป็นครบถ้วน
3. ความเป็นปัจจุบัน หมายถึง ข้อมูลสารสนเทศที่ให้ตัวเลขและข้อเท็จจริงล่าสุด หรือใกล้เคียงวันที่ใช้ตัดสินใจมากที่สุด
4. ความทันเวลา หมายถึง จัดทำอย่างรวดเร็วเพื่อให้ผู้ตัดสินใจ ได้รับทันเวลาที่ต้องการใช้สารสนเทศนั้น
5. ความสะดวกในการเข้าถึง หมายถึง ความยากง่ายในการเข้าถึง ซึ่งควรง่ายสำหรับผู้ที่มีอำนาจหน้าที่เกี่ยวข้อง และมีระบบรักษาความปลอดภัยมิให้ผู้ที่ไม่มีความเกี่ยวข้องเข้าถึงข้อมูลสารสนเทศได้

การจัดให้มีข้อมูลสารสนเทศที่ดีเป็นหน้าที่ของผู้บริหาร โดยจะต้องจัดหาบุคลากรที่มีความรู้ความสามารถและประสบการณ์ทางวิชาชีพ รวมถึงต้องจัดให้มีเครื่องมือเครื่องใช้เทคโนโลยี และระบบงานที่ดีซึ่งประกอบด้วยระบบเอกสาร ระบบบัญชี และระบบการประมวลข้อมูลเพื่อการบริหารอื่น ๆ ผู้บริหารจะต้องให้ความสำคัญกับการที่พนักงานทุกคนที่มีหน้าที่เกี่ยวข้องกับการประมวลข้อมูลสารสนเทศ อีกทั้งต้องปฏิบัติตามระบบงานที่กำหนดไว้อย่างสม่ำเสมอ

4.2 การสื่อสาร กระบวนการประมวลและผลิตข้อมูลสารสนเทศที่ดี ย่อมขาดประโยชน์หากไม่มีระบบการสื่อสารทั้งภายในและภายนอก ที่มีประสิทธิภาพและประสิทธิผล ประสิทธิภาพของการสื่อสารในที่นี้หมายถึงการจัดระบบสื่อสารให้ข้อมูลที่จัดทำไว้แล้ว ส่งไปถึงผู้ที่ควรได้รับ หรือมีไว้พร้อมสำหรับผู้ที่ใช้ข้อมูลสารสนเทศนั้น ณ ฐานข้อมูลขององค์กรซึ่ง ผู้ที่มีหน้าที่เข้าถึงได้ และสามารถเรียกมาใช้ได้ทันทีที่ต้องการ ประสิทธิภาพของการสื่อสารในที่นี้หมายถึงการที่ผู้ได้รับข้อมูลสารสนเทศดังกล่าว ให้เกิดประโยชน์ในการตัดสินใจต่าง ๆ

ระบบการสื่อสารที่ดี ต้องประกอบด้วยทั้งระบบสื่อสารภายในองค์กร และระบบการสื่อสารภายนอก สำหรับการสื่อสารภายในนั้น นอกจากบุคลากรที่มีภาระหน้าที่ด้านต่าง ๆ ในองค์กรจะต้องได้รับข้อมูลสารสนเทศที่ใช้สำหรับการบริหาร หรือการปฏิบัติงานในหน้าที่ของแต่ละคนอย่างครบถ้วนเรียบร้อยแล้ว ทุกคนในองค์กรจะต้องได้รับการสื่อความที่ชัดเจนจากผู้บริหารสูงสุดว่าบุคลากรทุกคน จะต้องให้ความสำคัญกับการปฏิบัติตามมาตรการควบคุมภายในทุกมาตรการ

ที่องค์กรจัดให้มีขึ้น การละเมิดมาตรการควบคุมภายในถือเป็นความบกพร่องหรือความผิดที่ผู้บริหารจะเอาจริงกับการกระทำที่ขาดตกบกพร่องนั้น

ต่อไปนี้เป็นตัวอย่างของข้อมูลสารสนเทศที่ควรสื่อสารให้บุคลากรได้รับทราบทั่วกัน

1. มาตรการการควบคุมภายในต่าง ๆ ที่ใช้อยู่ในองค์กร เช่น นโยบาย แผนงานงบประมาณ หรือประมาณการ กฎ ระเบียบต่าง ๆ
2. บทบาท อำนาจ หน้าที่ และความรับผิดชอบของบุคลากรแต่ละตำแหน่งหน้าที่มาตรฐานผลงานที่ต้องการจากการปฏิบัติ
3. รายงานผลการดำเนินงานตามนโยบาย แผนงาน และโครงการ ที่กำหนดขึ้น
4. ความสัมพันธ์ของงานในหน้าที่บุคคล หรือหน่วยงานหนึ่งซึ่งเกี่ยวข้องกับบุคคลหรือหน่วยงานอื่น
5. ข้อมูลสารสนเทศที่เป็นสัญญาอันตราย หรือสัญญาเตือนภัยถึงสิ่งขาดตกบกพร่องจากการปฏิบัติงานที่เกิดขึ้น หรืออาจเป็นเหตุให้เกิดความบกพร่องนั้นในอนาคตอันใกล้
6. สิทธิประโยชน์ด้านต่าง ๆ ที่กำหนดไว้สำหรับบุคลากรแต่ละระดับ

การสื่อสารภายในต้องจัดให้เป็นการสื่อสารสองทาง มิใช่สื่อสารจากผู้บริหารระดับสูงมายังผู้ใต้บังคับบัญชาเท่านั้น แต่จะต้องอำนวยความสะดวกให้ผู้ใต้บังคับบัญชาสามารถสื่อสารสารสนเทศให้ผู้บริหารระดับสูงรับทราบได้ด้วย เพราะมีหลายกรณีที่ผู้ปฏิบัติเห็นปัญหาและอุปสรรคในรายละเอียด หรือต้องการให้ผู้บริหารสนับสนุนการปฏิบัติงานอย่างใดอย่างหนึ่ง หากไม่มีระบบการสื่อสารสองทาง องค์กรก็จะเสียโอกาสดี ๆ ในหลายเรื่องได้อย่างน่าเสียดาย สื่อที่ใช้ในการสื่อสารภายใน มีหลายอย่าง เช่นการประชุม เอกสาร นโยบาย ประกาศ คู่มือการปฏิบัติงาน บันทึกข้อความ บอร์ดประกาศ วารสารหนังสือเวียน จดหมาย เป็นต้น

ส่วนการสื่อสารภายนอก ข้อมูลสารสนเทศภายนอกอาจได้มาจากลูกค้า ผู้ขายสินค้า เจ้าหน้าที่ของรัฐ แหล่งข้อมูลเหล่านี้มีคุณค่ามากต่อองค์กร เพราะอาจทำให้รู้เบาะแสการปฏิบัติหน้าที่อย่างไม่ถูกต้องของพนักงานที่ติดต่อกับบุคคลภายนอกเหล่านั้น อันอาจนำมาซึ่งความเสียหายต่อองค์กรได้ การได้ข้อมูลย่อมเป็นโอกาสให้แก้ไขปัญหา และรับทราบความประพฤติกของพนักงาน การสื่อสารกับแหล่งข้อมูลภายนอก อาจทำอย่างเป็นทางการเป็นระยะ ๆ โดยสม่ำเสมอหรืออาจทำเมื่อมีเหตุจำเป็นเป็นครั้งคราวก็ได้ สื่อที่ใช้ในการสื่อสารกับบุคคลภายนอก อาจอยู่ในรูปการติดต่อทางโทรศัพท์ การเชิญพบปะสังสรรค์ การใช้จดหมาย หรือแบบสอบถาม

ระบบการสื่อสารทั้งภายในและภายนอกควรได้รับการประเมินเพื่อทราบประสิทธิภาพและประสิทธิผลของระบบการสื่อสารขององค์กรเป็นระยะ ๆ อย่างสม่ำเสมอ เพื่อให้การสื่อสารเป็นส่วนหนึ่งของระบบการควบคุมภายในที่ให้ประโยชน์สูงสุดอยู่เสมอ

การติดตามและประเมินผล (Monitoring and Evaluation)

การควบคุมภายในขององค์กรโดยองค์กรหนึ่งจะสมบูรณ์ไม่ได้ หากขาดการติดตามและประเมินผล ทั้งนี้เนื่องจากความมีประสิทธิภาพของมาตรการและระบบการควบคุมภายในแปรเปลี่ยนไปได้เสมอ ๆ จึงจำเป็นต้องมีระบบการติดตามและประเมินผลเพื่อให้ผู้บริหารมีความมั่นใจได้อย่างสมเหตุสมผลอยู่ตลอดเวลาว่าการควบคุมภายในยังมีประสิทธิผลอยู่เสมอ

การติดตามผลใช้สำหรับมาตรการหรือระบบการควบคุมภายในที่อยู่ระหว่างการออกแบบหรืออยู่ระหว่างการนำออกสู่การปฏิบัติ

การประเมินผลใช้สำหรับมาตรการหรือระบบการควบคุมภายในที่ได้ใช้ไปแล้วเป็นระยะเวลาพอสมควรที่จะได้รับการประเมินว่ายังมีความเหมาะสมกับสิ่งแวดล้อมต่าง ๆ ที่เปลี่ยนไปอยู่อีกหรือไม่

การติดตามและประเมินผลควรทำอย่างอิสระโดยผู้ที่ไม่มีส่วนเกี่ยวข้องกับการออกแบบมาตรการหรือวางระบบการควบคุมภายในนั้น เพื่อให้สามารถแสดงความคิดเห็นได้อย่างตรงไปตรงมาชัดเจน ซึ่งจะทำได้ข้อสรุปที่ได้จากการติดตามและประเมินผลนั้น เป็นข้อมูลที่เป็นประโยชน์สูงสุดต่อการพิจารณาตัดสินใจปรับปรุง หรือเปลี่ยนแปลงระบบการควบคุมภายในที่ใช้อยู่ในองค์กร ซึ่งโดยทั่วไปองค์กรที่มีผู้ตรวจสอบภายใน และการตรวจสอบภายในดำเนินไปอย่างถูกต้องตามหลักการของวิชาชีพ ผู้ตรวจสอบภายในก็อยู่ในฐานะเหมาะที่จะทำหน้าที่ติดตามและประเมินผล แต่ในบางกรณีที่ผู้ตรวจสอบภายในจำเป็นต้องเข้าไปมีส่วนเกี่ยวข้องกับการวางระบบหรือออกแบบมาตรการควบคุมภายใน เช่น ผู้บริหารสั่งการให้ทำ กรณีนี้ผู้ตรวจสอบภายในหรือผู้ชำนาญการภายนอกอาจอยู่ในฐานะที่เหมาะสมกว่าที่จะเป็นผู้ติดตามหรือประเมินผลซึ่งย่อมต้องเกิดค่าใช้จ่ายหรือค่าธรรมเนียมขึ้นเป็นจำนวนหนึ่ง ทั้งนี้ย่อมขึ้นอยู่กับฐานะความพร้อมทางการเงินขององค์กรด้วยที่จะตัดสินใจให้ผู้ใดประเมิน

การติดตามและประเมินผลไม่ควรจัดทำเฉพาะกับระบบหรือมาตรการควบคุมภายในเท่านั้น แต่ควรจัดให้มีการติดตามและประเมินผลเป็นส่วนหนึ่งของกระบวนการบริหารและการปฏิบัติงานด้านอื่น ๆ ทุกด้านด้วย

ความสำคัญของการประเมินผลการควบคุมภายใน

การประเมินผลการควบคุมภายในเป็นองค์ประกอบสุดท้ายของการควบคุมภายในการติดตามและประเมินผลนี้เป็นเสมือนการให้ข้อมูลแก่ฝ่ายบริหาร เพื่อสร้างความมั่นใจว่า

1. มีการปฏิบัติงานตามระบบการควบคุมที่วางไว้ โดยได้ผลสำเร็จตามเป้าหมาย หรือวัตถุประสงค์ที่กำหนดขึ้นหรือไม่

2. มีการปรับปรุงระบบการควบคุมให้ทันสมัย มีประสิทธิภาพและประสิทธิผลอยู่เสมอ เพราะความสำคัญของการควบคุมภายในไม่ใช่อยู่ที่การกำหนดให้มีขึ้น แต่อยู่ที่จะทำให้มีการปฏิบัติตามและปรับปรุงให้ดีขึ้นอยู่ตลอดเวลาได้อย่างไร วิธีการควบคุมภายในที่เคยมีประโยชน์ในระยะเวลาหนึ่ง อาจกลายเป็นวิธีการที่ล้าสมัยและไม่จำเป็นในเวลาต่อมาก็ได้ ดังนั้นองค์กรควรประเมินผลเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงสำคัญ ๆ เช่น การเปลี่ยนแปลง เทคโนโลยี ผู้บริหาร ระบบบริหาร วิธีปฏิบัติงานพนักงานระดับสำคัญ และพนักงานจำนวนมากรวมทั้งการเปลี่ยนแปลงปัจจัยภายนอกที่มีผลกระทบต่อองค์กร การเปลี่ยนแปลงเหล่านี้ก่อให้เกิดสถานการณ์ใหม่และความเสี่ยงใหม่ต่อองค์กร การติดตามประเมินผลจะทำให้ทราบว่าวิธีการควบคุมเดิมที่มีอยู่จะยังสามารถลดความเสี่ยงหรือช่วยให้องค์กรประสบความสำเร็จในระดับที่ต้องการอีกหรือไม่

3. งบการเงินที่เผยแพร่ต่อสาธารณชนเชื่อถือได้ ในปัจจุบันการประเมินผลการควบคุมภายในมิได้มีความสำคัญเพียงเพื่อการบริหารภายในขององค์กรเท่านั้น ในทางปฏิบัติสถาบันผู้กำกับดูแลบริษัทมหาชนในหลาย ๆ ประเทศได้กำหนดให้ผู้บริหารสูงสุดของบริษัทมหาชนจัดทำรายงานเกี่ยวกับการควบคุมภายใน (Management report on internal control) เผยแพร่ต่อสาธารณชนพร้อมกับงบการเงินประจำปีเพื่อแสดงความรับผิดชอบของผู้บริหารต่อบุคคลภายนอกด้วย สำหรับประเทศไทยแม้ยังไม่มีข้อกำหนดดังกล่าวตามกฎหมาย แต่คาดการณ์ได้ว่าในอนาคตอันใกล้คงต้องมีข้อกำหนดในทำนองดังกล่าวออกมาบังคับใช้เช่นเดียวกัน

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่

Copyright © by Chiang Mai University

All rights reserved

ประวัติผู้เขียน

ชื่อ	นางสาวกาญจนา ทารินทร์
วัน เดือน ปี เกิด	21 เมษายน 2521
ประวัติการศึกษา	ประกาศนียบัตรวิชาชีพ วิทยาลัยอาชีวศึกษาลำปาง ประกาศนียบัตรวิชาชีพชั้นสูง สถาบันเทคโนโลยีราชมงคล วิทยาเขต ภาคพายัพ จังหวัดเชียงใหม่ ปริญญาตรี บริหารธุรกิจบัณฑิต (การบัญชี) เกียรตินิยมอันดับ 2 สถาบันเทคโนโลยีราชมงคล วิทยาเขตภาคพายัพ จังหวัดเชียงใหม่
ประวัติการทำงาน	พ.ศ. 2544 - ปัจจุบัน ตำแหน่งผู้ช่วยผู้สอบบัญชี บริษัท สำนักงานแมนเนจเม้นท์ อินโฟรเมชั่น คอนซัลแทนท์ จำกัด

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright© by Chiang Mai University
All rights reserved