บทที่ 2
แนวคิดและทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง

การควบคุมภายในตามมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 400

ตามมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 400 มีวัตถุประสงค์เพื่อกำหนดมาตรฐานและแนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับการให้ได้มาซึ่งความเข้าใจในระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายใน และความเสี่ยงในการสอบบัญชี ซึ่งผู้สอบบัญชีควรได้มาซึ่งความเข้าใจในระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในอย่างเพียงพอ เพื่อที่จะวางแผนการตรวจสอบและพัฒนาวิธีการตรวจสอบให้มีประสิทธิภาพ ผู้สอบบัญชีควรใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพในการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีและกำหนดวิธีการตรวจสอบ เพื่อให้แน่ใจว่าความเสี่ยงในการสอบบัญชีได้ลดลงจนถึงระดับต่ำพอที่จะยอมรับได้

ความเสี่ยงในการสอบบัญชี หมายถึง ความเสี่ยงที่ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นที่ไม่เหมาะสมเมื่องบการเงินแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ความเสี่ยงในการสอบบัญชีมีองค์ประกอบสามส่วนได้แก่ ความเสี่ยงสืบเนื่อง ความเสี่ยงจากการควบคุม และความเสี่ยงจากการตรวจสอบ[7]

"ระบบบัญชี" หมายถึง ลำดับของงานและการบันทึกที่กิจการใช้ในการประมวลผลรายการเพื่อจัดทำข้อมูลทางการเงินของกิจการ ระบบบัญชีจะกำหนด รวบรวม วิเคราะห์ คำนวณ จัดประเภท บันทึก สรุปผล และรายงานเกี่ยวกับรายการและเหตุการณ์อื่น

ความหมายและวัตถุประสงค์ของการควบคุมภายใน

ระบบการควบคุมภายใน หมายถึง นโยบายและวิธีการปฏิบัติ (การควบคุมภายใน) ซึ่งผู้บริหารของกิจการกำหนดขึ้นเพื่อช่วยให้บรรลุวัตถุประสงค์ของผู้บริหารที่จะให้เกิดความมั่นใจเท่าที่จะสามารถทำได้ว่าการดำเนินธุรกิจเป็นไปอย่างมีระเบียบและมีประสิทธิภาพซึ่งรวมถึงการปฏิบัติตามนโยบายของผู้บริหาร การป้องกันรักษาทรัพย์สิน การป้องกันและการตรวจพบทุจริตและข้อผิดพลาด ความถูกต้องและครบถ้วนของการบันทึกบัญชี และการจัดทำข้อมูลทางการเงินที่เชื่อถือได้อย่างทันเวลา นอกเหนือจากเรื่องที่เกี่ยวข้องโดยตรงและครอบคลุมกับงานของระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายใน

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright© by Chiang Mai University
All rights reserved

การควบคุมภายในตามมาตรฐานสอบบัญชีรหัส 400 ยังหมายความรวมถึง

1. สภาพแวดล้อมของการควบคุม หมายถึง ทัศนคติโดยรวม การตระหนักและการปฏิบัติของกรรมการและผู้บริหารเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายในและความสำคัญของระบบการควบคุมภายในที่มีต่อกิจการ สภาพแวดล้อมของการควบคุมมีผลต่อประสิทธิผลของวิธีการควบคุมภายในที่มีต่อกิจการ สภาพแวดล้อมของการควบคุมมีผลต่อประสิทธิผลของวิธีการควบคุมภายในเฉพาะเรื่อง ตัวอย่างเช่น สภาพแวดล้อมของการควบคุมที่เข้มงวดโดยการจัดให้มีการควบคุมงบประมาณที่รัดกุมและงานตรวจสอบภายในที่มีประสิทธิผลจะช่วยส่งเสริมวิธีการควบคุมเฉพาะเรื่องที่สำคัญ อย่างไรก็ตาม สภาพแวดล้อมของการควบคุมที่เข้มงวดในตัวเองไม่ได้ทำให้แน่ใจว่าระบบการควบคุมภายในมีประสิทธิผล

ผู้สอบบัญชีควรทำความเข้าใจเกี่ยวกับสถาพแวดล้อมของการควบคุมอย่างเพียงพอเพื่อที่จะประเมินทัศนคติ การตระหนัก และการปฏิบัติของกรรมการและผู้บริหารเกี่ยวกับการควบคุมภายในและความสำคัญของการควบคุมภายในที่มีต่อกิจการ

2. วิธีการควบคุม หมายถึง นโยบายและวิธีการปฏิบัติที่นอกเหนือไปจากสภาพแวดล้อมของการควบคุมซึ่งผู้บริหารกำหนดขึ้นเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์เฉพาะของกิจการ วิธีการควบคุมเฉพาะรวมถึง

การรายงาน การสอบทาน และการอนุมัติการกระทบยอด

การตรวจสอบความถูกต้องทางด้านตัวเลขของการบันทึกรายการ

การควบคุมระบบงานและสภาพแวดล้อมของระบบข้อมูลคอมพิวเตอร์ และการกำหนดการควบคุมเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงแก้ไขโปรแกรมคอมพิวเตอร์ การเข้าถึงแฟ้มข้อมูล

การจัดให้มีการสอบทานบัญชีคุมยอดและงบทดลอง

การอนุมัติและการควบคุมเอกสาร

การเปรียบเทียบข้อมูลภายในกับข้อมูลจากแหล่งภายนอก

การเปรียบเทียบผลการตรวจนับเงินสด หลักทรัพย์ และสินค้าคงเหลือกับยอดคงเหลือทางบัญชี

การจำกัดการเข้าถึงสินทรัพย์และข้อมูล

การเปรียบเทียบและวิเคราะห์ผลการทางการเงินกับงบประมาณ

ซึ่งในการตรวจสอบงบการเงิน ผู้สอบบัญชีจะคำนึงถึงนโยบายและวิธีการปฏิบัติในระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในเฉพาะที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้เกี่ยว

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright© by Chiang Mai University
All rights reserved

กับงบการเงิน ความเข้าใจในระบบบัญชี และระบบการควบคุมภายในควบคู่ไปกับการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่อง และความเสี่ยงจากการควบคุม และข้อพิจารณาอื่น เพื่อจะทำให้ผู้สอบบัญชีสามารถระบุประเภทของข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งอาจแสดงอยู่ในงบการเงินหรือพิจารณาปัจจัยซึ่งมีผลกระทบต่อความเสี่ยงที่อาจมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญและสามารถกำหนดวิธีการตรวจสอบที่เหมาะสม

ผู้สอบบัญชีควรได้มาซึ่งความเข้าใจเกี่ยวกับวิธีการควบคุมอย่างเพียงพอเพื่อที่จะกำหนดแผนงานสอบบัญชี และแนวการสอบบัญชีตอนสิ้นปี

3. **การประเมินความเสี่ยงจากการควบคุม** ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาผลการประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมในเบื้องต้นร่วมกับผลการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่อง เพื่อกำหนดความเสี่ยงจากการตรวจสอบที่เหมาะสมพอที่จะยอมรับได้สำหรับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้เกี่ยวกับงบการเงินและเพื่อกำหนดลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระสำหรับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ โดยพิจารณาในส่วนของ

ความเสี่ยงสืบเนื่อง ผู้สอบบัญชีควรประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องในระดับงบการเงินและในการกำหนดแนวการสอบบัญชี โดยพิจารณาความสัมพันธ์ระหว่างผลการประเมินกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้เกี่ยวกับยอดคงเหลือในบัญชีและประเภทของรายการที่มีสาระสำคัญ

ในการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องผู้สอบบัญชีจะใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพเพื่อประเมินปัจจัยต่าง ๆ เช่น ความซื่อสัตย์สุจริตของผู้บริหาร ประสบการณ์และความรู้ของผู้บริหาร แรงกดดันที่ผิดปกติต่อผู้บริหาร นอกจากนี้ยังพิจารณาถึง รายการในงบการเงินที่อาจแสดงข้อมูลขัดต่อข้อเท็จจริงได้ง่าย หรือความเป็นไปได้ที่สินทรัพย์จะสูญหายหรือถูกยักยอก เป็นต้น

ระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายใน ผู้สอบบัญชีควรประเมินระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในเพื่อให้แน่ใจว่ารายการเกิดขึ้นตามที่ผู้บริหารอนุมัติโดยทั่วไปหรือรายการทั้งหมดและเหตุการณ์อื่น ๆ มีการบันทึกบัญชีทันทีในจำนวนที่ถูกต้องในประเภทบัญชีและงวดบัญชีที่เหมาะสม การเข้าถึงสินทรัพย์และข้อมูลจะทำได้เมื่อได้รับการอนุมัติจากผู้บริหารเท่านั้น หรือสินทรัพย์ที่บันทึกในบัญชีมีการเปรียบเทียบกับสินทรัพย์ที่มีอยู่จริงในช่วงเวลาที่สมเหตุสมผลตามความเหมาะสม และกรณีที่พบความแตกต่างมีการติดตามอย่างเหมาะสม

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright© by Chiang Mai University
All rights reserved

ข้อจำกัดสืบเนื่องตามลักษณะของการควบคุมภายใน

ระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในไม่สามารถให้หลักฐานที่เป็นข้อสรุปแก่ผู้บริหารว่าได้บรรลุวัตถุประสงค์แล้ว เนื่องจากการควบคุมภายในมีข้อจำกัดสืบเนื่อง เช่น ความต้องการโดยทั่วไปของผู้บริหารที่กำหนดว่าต้นทุนของการควบคุมภายในต้องไม่สูงกว่าประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ การควบคุมภายในส่วนใหญ่มักจะกำหนดสำหรับรายการที่เกิดขึ้นเป็นประจำมากกว่ารายการที่ไม่เกิดขึ้นประจำ โอกาสที่จะเกิดข้อผิดพลาดจากบุคลากรเนื่องจากความไม่ระมัดระวัง ความพลั้งเผลอ การใช้ดุลยพินิจผิดพลาด และการไม่เข้าใจคำสั่ง เกิดการหลีกเลี่ยงขั้นตอนของการควบคุมภายในโดยผู้บริหารหรือพนักงานร่วมมือกับบุคคลภายในหรือภายนอกกิจการ หรือโอกาสที่บุคคลซึ่งรับผิดชอบในการควบคุมภายในจะใช้อำนาจนั้นในทางที่ผิด วิธีปฏิบัติซึ่งกำหนดไว้อาจไม่เพียงพอ เนื่องจากสถานการณ์เปลี่ยนไปและการปฏิบัติตามวิธีการที่กำหนดมีความเคร่ง ครัดน้อยลง เป็นต้น

การประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมในเบื้องต้น เป็นการประเมินประสิทธิผลของระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในของกิจการที่จะป้องกัน หรือตรวจพบและแก้ไขการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

ผู้สอบบัญชีจะบันทึกในกระดาษทำการเกี่ยวกับการทำความเข้าใจในระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในของกิจการ หรือการประเมินความเสี่ยงจากการควบคุม

ผู้สอบบัญชีอาจใช้เทคนิคต่าง ๆ ในการจดบันทึกข้อมูลเกี่ยวกับระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในโดยใช้ดุลยพินิจในการเลือกใช้เทคนิคแต่ละอย่าง เทคนิคที่ใช้โดยลำพังหรือใช้ร่วมกับวิธีอื่น ได้แก่ การเขียนคำอธิบาย การใช้แบบสอบถาม และผังทางเดินเอกสาร รูปแบบและขอบเขตของเอกสารหลักฐานเหล่านี้ขึ้นอยู่กับขนาดและความซับซ้อนของกิจการ ลักษณะของระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในของกิจการโดยทั่วไป

การทดสอบการควบคุม

การทดสอบการควบคุมเป็นวิธีปฏิบัติเพื่อให้ได้หลักฐานในการสอบบัญชีเกี่ยวกับประสิทธิภาพของรูปแบบของระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในและการปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายในตลอดรอบระยะเวลาบัญชี

การทดสอบการควบคุมอาจรวมถึงการตรวจสอบเอกสารประกอบรายการหรือเหตุการณ์อื่นเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีว่าการควบคุมภายในได้มีการปฏิบัติตามอย่าง

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright© by Chiang Mai University
All rights reserved

เหมาะสม การสอบถามและสังเกตุการณ์เกี่ยวกับการควบคุมภายในซึ่งไม่ให้ร่องรอยการตรวจสอบหรือการปฏิบัติซ้ำเกี่ยวกับการควบคุมภายใน

การประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมขั้นสุดท้ายก่อนสรุปผลการตรวจสอบจะต้องพิจารณาผลของการประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมว่าถูกต้องหรือไม่ ทั้งนี้โดยพิจารณาจากผลของวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระและหลักฐานการสอบบัญชีอื่นที่ผู้สอบบัญชีได้มา

เนื่องจากมีความสัมพันธ์ของการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุม การประเมินความเสี่ยงอาจไม่เหมาะสมหากผู้สอบบัญชีพยายามที่จะแยกการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมออกจากกัน ดังนั้น การประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมร่วมกัน

ความเสี่ยงจากการตรวจสอบ

ระดับของความเสี่ยงจากการตรวจสอบมีความสัมพันธ์โดยตรงกับวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระที่ผู้สอบบัญชีใช้ การประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมร่วมกับการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องมีอิทธิพลต่อลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระที่จะใช้เพื่อลดความเสี่ยงจากการตรวจสอบและความเสี่ยงในการสอบบัญชี

ซึ่งผู้สอบบัญชีจะพิจารณาระดับของความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมที่ได้ประเมินไว้ในการกำหนดลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระที่จำเป็นเพื่อที่จะลดความเสี่ยงของการสอบบัญชีให้อยู่ในระดับต่ำ

ความเสี่ยงจากการตรวจสอบมีความสัมพันธ์ในทางกลับกันกับความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุม เช่น เมื่อความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมอยู่ในระดับสูงความเสี่ยงจากการตรวจสอบที่ยอมรับได้ต้องอยู่ในระดับต่ำพอที่จะลดความเสี่ยงในการสอบบัญชีให้อยู่ในระดับต่ำพอที่จะยอมรับได้ เป็นต้น (โปรดดูตารางแสดงความสัมพันธ์ของความเสี่ยงใน ภาคผนวก ข)

4. **การแจ้งจุดอ่อนของการควบคุม** ผลของการได้มาซึ่งความเข้าใจในระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในและผลของการทดสอบการควบคุมอาจทำให้ทราบถึงจุดอ่อนในระบบ ผู้สอบบัญชีควรแจ้งให้ผู้บริหารรับผิดชอบในระดับที่เหมาะสมทราบถึงจุดอ่อนที่มีสาระสำคัญในรูปแบบหรือการปฏิบัติงานของระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในโดยเร็วที่สุดเท่าที่จะเป็นได้

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright© by Chiang Mai University
All rights reserved

ในทางปฏิบัติ โดยจัดทำเป็นลายลักษณ์อักษร หรือกล่าวด้วยวาจาแล้วบันทึกการแจ้งเรื่องดังกล่าวไว้ในกระดาษทำการ[7]

การควบคุมภายในตามมาตรฐาน COSO

ความหมายและวัตถุประสงค์ของการควบคุมภายใน

การควบคุมภายใน (Internal control) ตามแนวคิดของ COSO หมายถึง กระบวนการปฏิบัติงานที่ทุกคนในองค์กรตั้งแต่กรรมการบริหาร ผู้บริหารทุกระบบ และพนักงานในองค์กร ร่วมกันกำหนดให้เกิดขึ้นเพื่อสร้างความมั่นใจในระดับที่สมเหตุสมผลในการบรรลุวัตถุประสงค์ 3 ประการต่อไปนี้

1. **ด้านการปฏิบัติงาน (Operation objective)** มุ่งเน้นให้การปฏิบัติงานเกิดประสิทธิภาพและประสิทธิผล โดยใช้ทรัพยากรทุกประเภทขององค์กร ทั้งคน เงิน เวลา ทรัพย์สิน วัสดุ เครื่องมือเครื่องใช้ ให้เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ

2. **ด้านการรายงานทางการเงิน (Financial reporting objective)** รายงานทางการเงินหมายถึงรายงานงบการเงินที่เผยแพร่ต่อสาธารณชน และรายงานที่ใช้ภายในองค์กรต้องมีความเชื่อถือได้ (Reliability) การจัดประเภทและการเปิดเผยข้อมูลต้องเหมาะสม (Fair presentation and disclosure) เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี และงบการเงินแสดงข้อมูลที่ไม่ขัดต่อข้อเท็จจริงอย่างเป็นสาระสำคัญ (Financial statement assertion)

3. **ด้านการปฏิบัติตามกฎหมายและกฎระเบียบที่เกี่ยวข้อง (Compliance objective)** การปฏิบัติงานหรือการดำเนินธุรกิจเป็นไปตามบทข้อกำหนดของกฎหมาย นโยบาย ข้อบังคับ ระเบียบ โครงการหรือแผนงาน มติกรรมการบริษัท ผู้บริหารหรือองค์กรบริหารอื่นที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงาน

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright© by Chiang Mai University
All rights reserved

[7] คณะกรรมการมาตรฐานการสอบบัญชี (2540-2542), มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 400 (สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, 2542) หน้า 2-10.

แนวคิดการควบคุมภายในตามรายงานของ COSO

แนวคิดที่สำคัญของ COSO เกี่ยวกับการควบคุมภายในมีดังนี้

1. การควบคุมภายในเป็นกระบวนการที่ต่อเนื่องซึ่งแทรกเข้าไปในกิจกรรมต่าง ๆ ขององค์กร หรือแฝงอยู่ในวิธีดำเนินธุรกิจของผู้บริหารโดยดำเนินกิจกรรมต่อเนื่องไปตามปกติธุรกิจ

2. การควบคุมภายในเป็นกระบวนการที่ทุกคนในองค์กรต้องร่วมมือกันทำและทำอย่างต่อเนื่องไม่ได้เป็นเพียงนโยบายที่วางไว้

3. การควบคุมภายในไม่ว่าจะได้รับการออกแบบหรือดำเนินการอย่างไร ก็ให้ได้เพียงความมั่นใจในระดับที่สมเหตุสมผลเท่านั้นแต่ไม่สามารถที่จะเป็นหลักประกันที่สมบูรณ์ได้ เนื่องจากการควบคุมภายในมีข้อจำกัดที่สำคัญคือ การที่ผู้บริหารสามารถที่จะฝ่าฝืนระบบการควบคุมภายในได้

4. การควบคุมภายในเป็นแนวทางที่ทำขึ้นเพื่อให้องค์กรดำเนินกิจกรรมให้สำเร็จตามวัตถุประสงค์ที่องค์กรได้วางไว้

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 ใ(Monitoring and evaluation)

1. สภาพแวดล้อมของการควบคุม (Control environment)

สภาพแวดล้อมของการควบคุม หมายถึง หลาย ๆ ปัจจัยซึ่งร่วมกันส่งผลให้เกิดมีมาตรการหรือวิธีการควบคุมขึ้นในองค์กร บุคลากรให้ความสำคัญกับการควบคุมมากขึ้น หรือการควบคุมที่มีอยู่นั้นได้ผลตามวัตถุประสงค์ดีขึ้น หรือในกรณีตรงข้ามสภาพแวดล้อมอาจทำให้การควบคุมย่อหย่อนลง สภาพแวดล้อมของการควบคุมภายในสะท้อนให้เห็นถึงทัศนคติ และการเห็นถึงความสำคัญของการควบคุมภายในของบุคลากรระดับต่าง ๆ ในองค์กรนับตั้งแต่ผู้บริหาร เจ้าของ และพนักงานโดยทั่วไป

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright© by Chiang Mai University
All rights reserved

สภาพแวดล้อมของการควบคุมในองค์กรจะเป็นตัวกำหนดแนวทางขององค์กรและมีอิทธิพลต่อการควบคุมภายในขององค์กร

สภาพแวดล้อมของการควบคุมประกอบด้วยปัจจัยต่าง ๆ ดังนี้

1.1 ปรัชญาและรูปแบบการทำงานของผู้บริหาร ทัศนคติและรูปแบบการทำงานของผู้บริหารแต่ละคนไม่เหมือนกัน ทำให้มีผลสำคัญต่อการควบคุมภายในขององค์กร เนื่องจากผู้บริหารมีหน้าที่โดยตรงในการจัดให้มีนโยบาย มาตรการและวิธีการควบคุมภายใน

1.2 ความซื่อสัตย์และจรรยาบรรณ ผู้บริหารจะต้องให้ความสำคัญในเรื่องของการปฏิบัติหน้าที่ด้วยความซื่อสัตย์และมีจรรยาบรรณ โดยกระทำตนเป็นตัวอย่างและให้พนักงานเห็นอย่างชัดเจนว่าต้องการให้องค์กรยึดมั่นในมาตรฐานทางจรรยาบรรณขั้นสูง

1.3 โครงสร้างการจัดองค์กร ขึ้นอยู่กับขนาดองค์กรและลักษณะธุรกิจเป็นสำคัญ โครงสร้างขององค์กรสามารถช่วยในการวางแผนงานสั่งการ และควบคุมการปฏิบัติงานได้อย่างถูกต้อง รวดเร็ว และมีประสิทธิภาพ นอกจากนี้ยังรวมถึงการจัดแบ่งหน้าที่ความรับผิดชอบ การกำหนดหน้าที่ความรับผิดชอบโดยจัดให้มีการแบ่งแยกหน้าที่ความรับผิดชอบในงาน 3 ด้านออกจากกัน คือ การอนุมัติหรือให้ความเห็นชอบ การจดบันทึกข้อมูล และการดูแลรักษาทรัพย์สินขององค์กร เพื่อลดจุดอ่อนของระบบการควบคุมภายใน

1.4 ความรู้ความสามารถที่เหมาะกับงานของบุคลากร ฝ่ายบริหารจะต้องกำหนดระดับความรู้ความสามารถที่จำเป็นสำหรับการปฏิบัติงานแต่ละอย่าง เพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการพิจารณาบรรจุแต่งตั้งพนักงานให้เหมาะสมกับหน้าที่และความรับผิดชอบ โดยมีเครื่องมือสำคัญคือการจัดทำคำพรรณนาลักษณะงาน (Job description)

1.5 นโยบายและวิธีการบริหารงานด้านบุคลากร ผู้บริหารควรให้ความสำคัญในนโยบายและวิธีปฏิบัติของในส่วนที่เกี่ยวกับการว่าจ้าง การพัฒนาทรัพยากรมนุษย์ การประเมินผลการปฏิบัติงาน การเลื่อนชั้นเลื่อนตำแหน่ง และการจ่ายค่าตอบแทนและผลประโยชน์อื่น เพื่อช่วยช่วยลดข้อบกพร่องในสภาพแวดล้อมของการควบคุมภายในองค์กร

1.6 การมอบอำนาจและหน้าที่ความรับผิดชอบ บุคลากรทุกคนต้องมีความเข้าใจชัดเจนถึงขอบเขต อำนาจหน้าที่และความรับผิดชอบ รวมถึงความสัมพันธ์เกี่ยวเนื่องระหว่างงานของตนเองกับงานของผู้อื่น เพื่อเป็นแนวทางในการปฏิบัติงานและป้องกันมิให้เกิดความซ้ำซ้อน หรือการละเว้นการปฏิบัติงานใดงานหนึ่ง

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright© by Chiang Mai University
All rights reserved

1.7 คณะกรรมการบริษัทและคณะกรรมการตรวจสอบ คณะกรรมการบริษัท (Board of directors) และคณะกรรมการตรวจสอบ (Audit committee) เป็นส่วนหนึ่งของสภาพแวดล้อมของการควบคุม

1.8 การตรวจสอบภายใน การตรวจสอบภายในเป็นกลไกสำคัญ ที่มีความเป็นอิสระในการติดตามและประเมินผลการควบคุมภายใน และเป็นเครื่องมือของการบริหารเพื่อให้สภาพแวดล้อมของการควบคุมภายในมีคุณภาพที่ดี

2. การประเมินความเสี่ยง (Risk assessment)

โดยทั่วไปโครงสร้างและประเภทธุรกิจย่อมดำเนินอยู่โดยมีความเสี่ยงทางธุรกิจทุกรูปแบบต่าง ๆ และสาเหตุแห่งความเสี่ยงมีทั้งที่สืบเนื่องมาจากปัจจัยภายในและปัจจัยภายนอก จึงมีความจำเป็นที่ทุกธุรกิจจะต้องประเมินความเสี่ยงของธุรกิจตนเพื่อให้ทราบว่าธุรกิจมีความเสี่ยงอยู่อย่างไรและในเรื่องหรือขั้นตอนใดของงาน เพื่อกำหนดและนำมาตรการควบคุมที่เหมาะสมและมีประสิทธิผลมาใช้ควบคุมได้ตรงกับข้อบกพร่อง และไม่ให้ความเสี่ยงเป็นอุปสรรคต่อการดำเนินไปสู่ความสำเร็จตามวัตถุประสงค์ขององค์กร

ความเสี่ยงแบบออกได้เป็น 3 ประเภทคือ

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

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

2.2 ความเสี่ยงจากการควบคุมภายใน (Control risk) เป็นความเสี่ยงที่ระบบการควบคุมภายในขององค์กรไม่อาจป้องกันข้อผิดพลาดในส่วนที่เกิดจากความเสี่ยงจากธุรกิจได้ทั้งหมด ซึ่งเกิดขึ้นจากความบกพร่องของระบบการควบคุมภายใน

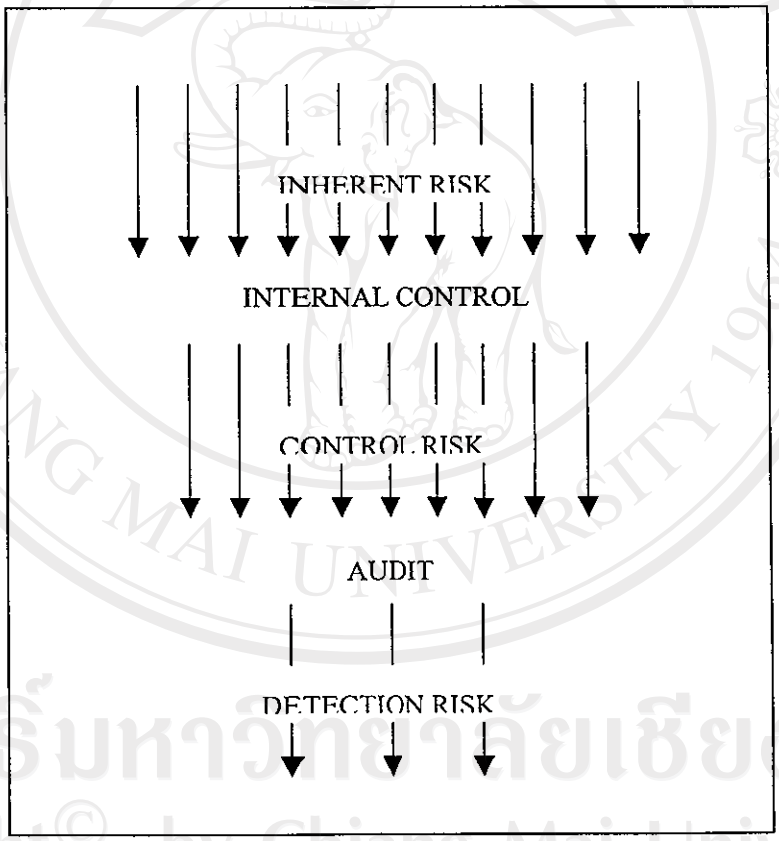
2.3 ความเสี่ยงจากการตรวจไม่พบข้อผิดพลาด (Detection risk) เป็นความเสี่ยงที่การตรวจสอบไม่อาจค้นพบความไม่ถูกต้องของรายการหรือข้อผิดพลาดที่มีอยู่ ทั้งนี้เป็นเพราะในการตรวจสอบไม่อาจค้นพบความไม่ถูกต้องของรายการหรือข้อผิดพลาดนั้น

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright© by Chiang Mai University
All rights reserved

ความสัมพันธ์ระหว่างความเสี่ยง การควบคุม และการตรวจสอบ

ความเสี่ยงจากลักษณะธุรกิจ (Inherent risk) อาจลดลงได้เมื่อจัดให้มีการวางระบบการควบคุมภายในที่เหมาะสม แต่ก็มีความเสี่ยงที่การควบคุมภายในขององค์กรไม่อาจป้องกันข้อผิดพลาดได้ (Control risk) และการจัดให้มีมาตรการและวิธีการควบคุมภายในก็ยังไม่อาจปลอดจากความเสียหายหรือความผิดพลาดที่หลงเหลืออยู่ได้ การตรวจสอบภายในจะสามารถช่วยลดความเสี่ยงจากการควบคุมภายในมากขึ้น แต่ก็ยังมีความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้นจากงานการตรวจสอบภายในคือ ความเสี่ยงจากการตรวจสอบไม่พบข้อผิดพลาด(Detection risk) อย่างไรก็ตามองค์กรที่จัดให้มีระบบการตรวจสอบภายในที่ดีย่อมลดโอกาสของความผิดพลาดที่มีสาระสำคัญลงได้มาก

ภาพความสัมพันธ์ระหว่างความเสี่ยงการควบคุมภายในและการตรวจสอบ



ภาพที่ 2.1 แสดงความสัมพันธ์ระหว่างความเสี่ยง การควบคุมภายใน และการตรวจสอบ[8]

[8] ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, แนวทางการจัดระบบการควบคุมภายใน, (กรุงเทพ : บริษัทบุญศิริการพิมพ์, 2540) หน้า 32.

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright© by Chiang Mai University
All rights reserved

ปัจจัยที่มีผลกระทบต่อความเสี่ยง

ความเสี่ยงในระดับกิจการ (Entity – wide level) สามารถเกิดขึ้นได้จากปัจจัยทั้งภายนอกและภายในที่มากระทบ ต่อไปนี้เป็นตัวอย่างของปัจจัยทั้งภายนอกและภายในที่มีผลกระทบต่อความเสี่ยงขององค์กร

ปัจจัยภายนอก

การเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยี อาจทำให้ต้องเปลี่ยนวิธีการผลิต หรือการจัดหาใหม่

กฎหมายใหม่ ๆ ที่ผ่านรัฐสภามีผลบังคับใช้อาจทำให้ต้องปรับเปลี่ยนวิธีการใหม่

ผลของการประชาสัมพันธ์

ปัจจัยภายใน

ความซื่อสัตย์และจริยธรรมของผู้บริหาร หากผู้นำขาดความซื่อสัตย์และจริยธรรมระดับความเสี่ยงย่อมสูง

คุณภาพของบุคลากรที่ว่าจ้างเข้ามา นโยบายการฝึกอบรม ที่ใช้ย่อมมีผลสำคัญในการสร้างสำนึกในความรับผิดชอบเกี่ยวกับการควบคุมภายใน

ปัจจัยเสี่ยง (Risk factors) ในทางปฏิบัติแล้วการที่สามารถระบุถึงปัจจัยเสี่ยง มีความสำคัญอย่างมากต่อการกำหนดขอบเขตและระบบการควบคุมภายใน ผู้บริหารจำเป็นจะต้องทราบข้อมูลและผลของการประเมินความเสี่ยง เพื่อนำมาใช้การออกแบบจัดวางระบบการควบคุมภายในที่จำเป็นและเหมาะสม

ขั้นตอนการประเมินความเสี่ยง

การจัดให้มีการควบคุมภายในที่ดี เหมาะสมและเพียงพอสำหรับองค์กรต้องพิจารณาว่าการควบคุมภายในนั้นสามารถควบคุมความเสี่ยงที่จะก่อให้เกิดข้อผิดพลาดหรือรายการผิดปกติที่มีสาระสำคัญต่อธุรกิจได้หรือไม่ ซึ่งการจัดให้มีการควบคุมภายในที่รัดกุมเพียงพอจะช่วยลดภาระต้นทุนที่ไม่จำเป็นทำให้การดำเนินธุรกิจเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ

สิ่งสำคัญในการจัดให้มีระบบการควบคุมภายในคือการระบุได้ว่าความเสี่ยงขององค์กรอยู่ตรงไหนบ้าง และความเสี่ยงในระดับใดซึ่งในการประเมินความเสี่ยงนี้มีขั้นตอนดังต่อไปนี้

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright© by Chiang Mai University
All rights reserved

1. การทำความเข้าใจเกี่ยวกับธุรกิจและการรวบรวมข้อมูล (Understanding business gathering information)

2. การระบุปัจจัยเสี่ยง (Identifying risk factor)

3. ผลของความเสี่ยงต่อองค์กร (Implication)

4. การกำหนดวิธีการควบคุมเพื่อป้องกันความเสี่ยง (Identifying control procedures to address risk)

กระบวนการประเมินความเสี่ยงสำหรับองค์กรขนาดเล็กและขนาดกลาง อาจจะมีรูปแบบหรือโครงสร้างที่ไม่เป็นทางการเท่ากับองค์กรขนาดใหญ่ แต่หลักการพื้นฐานขององค์ประกอบการควบคุมภายใน ควรจะมีอยู่ในทุกองค์กรโดยไม่คำนึงถึงขนาดขององค์กร กระบวนการของการระบุและวิเคราะห์ความเสี่ยงอาจจะกระทำโดยผู้บริหารโดยตรง โดยไม่ต้องผ่านขั้นตอนสำหรับหน่วยงานต่าง ๆ ทั้งนี้เนื่องจากผู้บริหารสามารถดูแลองค์กรอย่างใกล้ชิด

3. กิจกรรมการควบคุม (Control activities)

กิจกรรมการควบคุม หมายถึง นโยบายและมาตรการต่าง ๆ ที่ฝ่ายบริหารนำมาใช้เพื่อให้เกิดความมั่นใจว่าคำสั่งต่าง ๆ ที่ฝ่ายบริหารกำหนดขึ้นเพื่อลดหรือควบคุมความเสี่ยง ได้รับการปฏิบัติตาม เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ขององค์กรและไม่มีการปฏิบัติผิดกฎหมายระเบียบ หรือผิดคำสั่งในสาระสำคัญ

สิ่งสำคัญที่มีผลต่อกิจกรรมการควบคุมคือ การกำหนดนโยบายมาตรการหรือขั้นตอนในการปฏิบัติงานตามนโยบาย ซึ่งผู้บริหารทุกระดับมีบทบาทมากจึงควรระบุผลงานที่คาดหมายไว้อย่างชัดเจนทั้งในรูปจำนวนและระยะเวลาเพื่อใช้ประโยชน์ในการติดตามและประเมินผลในขั้นตอนต่อไป และได้ผลสรุปการประเมินที่ชัดเจน

กิจกรรมการควบคุมต้องมีอยู่ในทุกหน้าที่และทุกระดับของการปฏิบัติงานในองค์กร การดำเนินงานด้านใดด้านหนึ่งล้วนมีความสำคัญต่อผลความสำเร็จขององค์กร ดังนั้นในการปฏิบัติงานทุกด้านจะต้องจัดให้มีกิจกรรมการควบคุมอย่างเหมาะสมเพียงพอกับระดับความเสี่ยงต่อความผิดพลาด หรือความเสียหาย

กิจกรรมการควบคุมที่สามารถนำไปใช้ได้ในระดับต่าง ๆ ขององค์กรได้แก่

3.1 การสอบทานโดยผู้บริหารสูงสุด (Top management review) หมายถึง กิจกรรมการควบคุมที่ผู้บริหารสูงสุดเป็นผู้ใช้ การสอบทานหมายถึงการใช้วิธีวิเคราะห์เปรียบเทียบระหว่างผล

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright© by Chiang Mai University
All rights reserved

การปฏิบัติงานจริงกับแผนงานงบประมาณ หรือ ประมาณการ ซึ่งได้จัดทำหรือกำหนดขึ้นไว้เป็นการล่วงหน้า

3.2 การสอบทานโดยผู้บริหารระดับกลาง (Functional management review) ผู้บริหารที่มีหน้าที่รับผิดชอบงานด้านใดด้านหนึ่งภายในองค์กรเช่น การจัดหา การผลิต การขาย การเงิน การบัญชี ควรสอบทานรายงานผลการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงานด้านต่าง ๆ ในหน่วยงานที่ตนรับผิดชอบ

3.3 การประมวลข้อมูล (Information processing) ข้อมูลมีความหมายรวมถึงทั้งข้อมูลทางการบัญชีและข้อมูลอื่นซึ่งมีความจำเป็นสำหรับการบริหารข้อมูลทั้งหลายจะถูกประมวลเป็นข้อสนเทศ หรือรายงานต่าง ๆ ที่ต้องนำไปใช้ประกอบการตัดสินใจทางการบริหารจึงมีความจำเป็นที่ต้องมีกิจกรรมควบคุมที่ดีในกระบวนการประมวลข้อมูล

กิจกรรมการควบคุมที่จำเป็นในกระบวนการนี้ได้แก่

3.3.1 การอนุมัติรายการ (Authorization)

3.3.2 การแบ่งแยกหน้าที่ระหว่างผู้อนุมัติ ผู้บันทึกบัญชี และผู้เก็บรักษาทรัพย์สินที่สำคัญ (Segregation of duties)

3.3.3 การเก็บรักษารวมทั้งการควบคุมทรัพย์สินและข้อมูลที่สำคัญ (Access control)

3.3.4 การสอบทานหรือสอบยันงานระหว่างกัน (Internal review and internal check)

3.3.5 การออกแบบและการใช้เอกสารที่เหมาะสม (Document design and use)

3.3.6 การใช้เทคโนโลยีที่เหมาะสมช่วยในการประมวลผลข้อมูล (Information technology) ซึ่งรวมทั้งเครื่องมืออุปกรณ์ ระบบงาน ระบบควบคุม ระบบควบคุม และการใช้บุคลากรที่มีความรู้และประสบการณ์ทางวิชาชีพที่เกี่ยวข้องกับการประมวลข้อมูล

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

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright© by Chiang Mai University
All rights reserved

3.5 การแบ่งแยกหน้าที่ (Segregation of duties) โดยหลักการคือจัดแบ่งหน้าที่ระหว่างบุคคลหรือหน่วยงาน เพื่อให้มีการสอบยันความถูกต้องสมบูรณ์ระหว่างกัน

3.6 ดัชนีวัดผลการดำเนินงาน (Performance indicators) ดัชนีที่นิยมใช้เป็นเครื่องมือวัดผลการดำเนินงานมักอยู่ในรูปอัตราส่วนต่าง ๆ โดยติดตามวิเคราะห์ความเคลื่อนไหวของอัตราส่วนหรือแนวโน้มของความเปลี่ยนแปลงในค่าของอัตราส่วนที่คำนวณขึ้น ตัวอย่างเครื่องมือวัดผลส่วนใหญ่ที่ใช้ ได้แก่

3.6.1 ดัชนีวัดผลการปฏิบัติงาน (Key performance indicator: KPI) ได้เน้นถึงการวัดความพึงพอใจของลูกค้าที่มีต่อสินค้าและบริการ และการปรับปรุงให้สินค้าและบริการสามารถตอบสนองความต้องการของลูกค้าได้สูงสุด การวัดผลงานในระยะนี้จึงมีผู้คิดดัชนีวัดผลการปฏิบัติงานหลายด้านที่เห็นว่าเป็นด้านที่เป็นหลักสำคัญขององค์การแต่ละแห่ง

3.6.2 บัตรบันทึกคะแนนสมดุล (Balanced score card) เครื่องมือวัดผลการดำเนินงานจากมุมมอง 4 ด้าน คือด้านการเงิน (Financial perspective) ด้านลูกค้า (Customer perspective) ด้านกระบวนการปฏิบัติงานภายใน (Internal business process perspective) และด้านการเรียนรู้และความเติบโต (Learning and growth perspective)

3.6.3 การเปรียบเทียบกับวิธีที่ดีที่สุด (Benchmark) เป็นการเปรียบเทียบกระบวนการต่อกระบวนการ(Process to process) หรือหน่วยงานต่อหน่วยงาน (Function to function) แต่ไม่ใช่เปรียบเทียบเพียงว่ากิจการชั้นนำทำได้ดีระดับใด หรือมีอัตราส่วนใดแต่ต้องเทียบรายละเอียดและวิธีการปฏิบัติในแต่ละขั้นตอน แต่เพื่อค้นหาว่าจะทำอย่างไรให้ได้วิธีการที่ดีที่สุดเพื่อให้กิจการได้ผลิตผลงานที่เท่าเทียมหรือดีกว่ากิจการผู้นำ

3.7 การจัดทำหลักฐานเอกสาร (Documentation) การดำเนินงานหรือระบบงานใดที่มีความสำคัญ ควรมีการจัดทำหลักฐานที่เป็นเอกสารหรือเป็นหนังสือ

4. สารสนเทศและการสื่อสาร (Information and communication)

ในปัจจุบันการดำเนินธุรกิจไม่ว่าจะเป็นองค์กรใดก็ตามได้ให้ความสำคัญกับเรื่องของสารสนเทศและการสื่อสารมากขึ้นเนื่องจากกิจกรรมดังกล่าวได้มีส่วนที่ทำให้องค์กรสามารถปฏิบัติงานเป็นไปได้อย่างราบรื่น ตรงตามวัตถุประสงค์ที่วางไว้เนื่องจากมีความชัดเจนในการสั่งการ การรายงานผลต่าง ๆ ซึ่งตามมาตรฐาน COSO ได้แบ่งพิจารณาเป็น 2 ส่วนคือ

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright© by Chiang Mai University
All rights reserved

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

ลักษณะของข้อมูลสารสนเทศที่ดีซึ่งทุกองค์กรควรพยายามจัดให้มีและใช้ประกอบการตัดสินใจเป็นดังนี้

1. ความเหมาะสมกับการใช้ หมายถึง ข้อมูลสารสนเทศบรรจุเนื้อหาสาระที่จำเป็นสำหรับการตัดสินใจ

2. ความถูกต้องสมบูรณ์ หมายถึง ข้อมูลสารสนเทศที่สะท้อนผลตามความเป็นจริงและมีรายละเอียดที่จำเป็นครบถ้วน

3. ความเป็นปัจจุบัน หมายถึง ข้อมูลสารสนเทศที่ให้ตัวเลขและข้อเท็จจริงล่าสุด หรือใกล้เคียงวันที่ใช้ตัดสินใจมากที่สุด

4. ความทันเวลา หมายถึง จัดทำอย่างรวดเร็วเพื่อให้ผู้ตัดสินใจ ได้รับทันเวลาที่ต้องการใช้สารสนเทศนั้น

5. ความสะดวกในการเข้าถึง หมายถึง ความยากง่ายในการเข้าถึง ซึ่งควรง่ายสำหรับผู้ที่มีอำนาจหน้าที่เกี่ยวข้อง และมีระบบรักษาความปลอดภัยมิให้ผู้ที่ไม่มีหน้าที่เกี่ยวข้องเข้าถึงข้อมูลสารสนเทศได้

การจัดให้มีข้อมูลสารสนเทศที่ดีเป็นหน้าที่ของผู้บริหาร โดยจะต้องจัดหาบุคลากรที่มีความรู้ความสามารถและประสบการณ์ทางวิชาชีพ รวมถึงต้องจัดให้มีเครื่องมือเครื่องใช้เทคโนโลยี และระบบงานที่ดีซึ่งประกอบด้วยระบบเอกสาร ระบบบัญชี และระบบการประมวลข้อมูลเพื่อการบริหารอื่น ๆ ผู้บริหารจะต้องให้ความสำคัญกับการที่พนักงานทุกคนที่มีหน้าที่เกี่ยวกับการประมวลข้อมูลสารสนเทศ อีกทั้งต้องปฏิบัติตามระบบงานที่กำหนดไว้อย่างสม่ำเสมอ

4.2 การสื่อสาร กระบวนการประมวลและผลิตข้อมูลสารสนเทศที่ดี ย่อมขาดประโยชน์หากไม่มีระบบการสื่อสารทั้งภายในและภายนอก ที่มีประสิทธิภาพและประสิทธิผล ประสิทธิภาพของการสื่อสารในที่นี้หมายถึงการจัดระบบสื่อสารให้ข้อมูลที่จัดทำไว้แล้ว ส่งไปถึงผู้ที่ควรได้รับ หรือมีไว้พร้อมสำหรับผู้ที่ควรใช้ข้อมูลสารสนเทศนั้น ณ ฐานข้อมูลขององค์กรซึ่ง ผู้ที่มี

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright © by Chiang Mai University
All rights reserved

หน้าที่เข้าถึงได้และสามารถเรียกมาใช้ได้ทันทีที่ต้องการ ประสิทธิผลของการสื่อสารในที่นี้หมายถึงการที่ผู้ได้รับข้อมูลสารสนเทศดังกล่าว ให้เกิดประโยชน์ในการตัดสินใจต่าง ๆ

ระบบการสื่อสารที่ดี ต้องประกอบด้วยทั้งระบบสื่อสารภายในองค์กร และระบบการสื่อสารภายนอก สำหรับการสื่อสารภายในนั้น นอกจากบุคลากรที่มีภาระหน้าที่ด้านต่าง ๆ ในองค์กรจะต้องได้รับข้อมูลสารสนเทศที่ใช้สำหรับการบริหาร หรือการปฏิบัติงานในหน้าที่ของแต่ละคนอย่างครบถ้วนเรียบร้อยแล้ว ทุกคนในองค์กรจะต้องได้รับการสื่อความที่ชัดเจนจากผู้บริหารสูงสุดว่าบุคลากรทุกคน จะต้องให้ความสำคัญกับการปฏิบัติตามมาตรการควบคุมภายในทุกมาตรการที่องค์กรจัดให้มีขึ้น การละเมิดมาตรการควบคุมภายในถือเป็นความบกพร่องหรือความผิดที่ผู้บริหารจะเอาจริงกับการกระทำที่ขาดตกบกพร่องนั้น

การสื่อสารภายในต้องจัดให้เป็นการสื่อสารสองทาง มิใช่สื่อสารจากผู้บริหารระดับสูงมายังผู้ใต้บังคับบัญชาเท่านั้น แต่จะต้องอำนวยความสะดวกให้ผู้ใต้บังคับบัญชาสามารถสื่อข้อมูลสารสนเทศให้ผู้บริหารระดับสูงรับทราบได้ด้วย เพราะมีหลายกรณีที่ผู้ปฏิบัติเห็นปัญหาและอุปสรรคในรายละเอียด หรือต้องการให้ผู้บริหารสนับสนุนการปฏิบัติงานอย่างใดอย่างหนึ่ง หากไม่มีระบบการสื่อสารสองทาง องค์กรก็จะเสียโอกาสดี ๆ ในหลายเรื่องได้อย่างน่าเสียดาย

ส่วนการสื่อสารภายนอกข้อมูลสารสนเทศภายนอกอาจได้มาจากลูกค้า ผู้ขายสินค้า เจ้าหน้าที่ของรัฐ แหล่งข้อมูลเหล่านี้มีคุณค่ามากต่อองค์กร เพราะอาจทำให้รู้เบาะแสการปฏิบัติหน้าที่อย่างไม่ถูกต้องของพนักงานที่ติดต่อกับบุคคลภายนอกเหล่านั้น อันอาจนำมาซึ่งความเสียหายต่อองค์กรได้ การได้ข้อมูลย่อมเป็นโอกาสให้แก้ไขปัญหาและรับทราบความประพฤติของพนักงาน การสื่อสารกับแหล่งข้อมูลภายนอกอาจทำอย่างเป็นทางการเป็นระยะ ๆ โดยสม่ำเสมอ หรืออาจทำเมื่อมีเหตุจำเป็นเป็นครั้งคราวก็ได้ สื่อที่ใช้ในการสื่อสารกับบุคคลภายนอกอาจอยู่ในรูปการติดต่อทางโทรศัพท์ การเชิญพบปะสังสรรค์ การใช้จดหมาย หรือแบบสอบถาม

ระบบการสื่อสารทั้งภายในและภายนอกควรได้รับการประเมินเพื่อทราบประสิทธิภาพและประสิทธิผลของระบบการสื่อสารขององค์กรเป็นระยะ ๆ อย่างสม่ำเสมอ เพื่อให้การสื่อสารเป็นส่วนหนึ่งของระบบการควบคุมภายในที่ให้ประโยชน์สูงสุดอยู่เสมอ

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright© by Chiang Mai University
All rights reserved

5. การติดตามและประเมินผล (Monitoring and Evaluation)

การควบคุมภายในขององค์กรโดยองค์กรหนึ่งจะสมบูรณ์ไม่ได้ หากขาดการติดตามและประเมินผล ทั้งนี้เนื่องจากความมีประสิทธิผลของมาตรการและระบบการควบคุมภายในแปรเปลี่ยนไปได้เสมอ ๆ จึงจำเป็นต้องมีระบบการติดตามและประเมินผลเพื่อให้ผู้บริหารมีความมั่นใจได้อย่างสมเหตุสมผลอยู่ตลอดเวลาว่าการควบคุมภายในยังมีประสิทธิผลอยู่เสมอ

การติดตามผลใช้สำหรับมาตรการหรือระบบการควบคุมภายในที่อยู่ระหว่างการออกแบบหรืออยู่ระหว่างการนำออกสู่การปฏิบัติ

การประเมินผลใช้สำหรับมาตรการหรือระบบการควบคุมภายในที่ได้ใช้ไปแล้วเป็นระยะเวลานานพอสมควรที่จะได้รับการประเมินว่ายังมีความเหมาะสมกับสิ่งแวดล้อมต่าง ๆ ที่เปลี่ยนไปอยู่อีกหรือไม่

การติดตามและประเมินผลควรทำอย่างอิสระโดยผู้ที่ไม่มีส่วนเกี่ยวข้องกับการออกแบบมาตรการหรือวางระบบการควบคุมภายในนั้น เพื่อให้สามารถแสดงความคิดเห็นได้อย่างตรงไปตรงมาชัดเจน

การติดตามและประมวลผลไม่ควรจัดทำเฉพาะกับระบบหรือมาตรการควบคุมภายในเท่านั้น แต่ควรจัดให้มีการติดตามและประเมินผลเป็นส่วนหนึ่งของกระบวนการบริหารและการปฏิบัติงานด้านอื่น ๆ ทุกด้านด้วย[9]

ความสำคัญของการประเมินผลการควบคุมภายใน

การประเมินผลการควบคุมภายในเป็นองค์ประกอบสุดท้ายของการควบคุมภายในการติดตามและประเมินผลนี้เป็นเสมือนการให้ข้อมูลแก่ฝ่ายบริหาร เพื่อสร้างความมั่นใจว่า

1. มีการปฏิบัติงานตามระบบการควบคุมที่วางไว้ โดยได้ผลสำเร็จตามเป้าหมายหรือวัตถุประสงค์ที่กำหนดขึ้นหรือไม่

2. มีการปรับปรุงระบบการควบคุมให้ทันสมัย มีประสิทธิภาพและประสิทธิผลอยู่เสมอ การติดตามประเมินผลจะทำให้ทราบว่าวิธีการควบคุมเดิมที่มีอยู่จะยังสามารถลดความเสี่ยงหรือช่วยให้องค์กรประสบความสำเร็จในระดับที่ต้องการอีกหรือไม่

3. งบการเงินที่เผยแพร่ต่อสาธารณชนเชื่อถือได้

---

[9] Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). **Internal Control Integrated f ramework, 1992.**

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright© by Chiang Mai University
All rights reserved

วัตถุประสงค์ของการประเมินผลการควบคุมภายใน

ขอบเขตของงานตรวจสอบภายใน ควรรวมการตรวจสอบและประเมินผล **ความเพียงพอ** และ**ประสิทธิผล** ของระบบการควบคุมภายในองค์กรและคุณภาพของการดำเนินงานในการปฏิบัติงานตามความรับผิดชอบที่ได้รับมอบหมาย

ความเพียงพอของการควบคุม (Adequate control) เมื่อฝ่ายบริหารได้วางแผนและจัดโครงสร้างหรือออกแบบการควบคุม เพื่อสร้างความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลว่าองค์กรจะประสบความสำเร็จตามวัตถุประสงค์และเป้าหมายอย่างมีประสิทธิภาพ และโดยประหยัด

ประสิทธิผลของการควบคุม (Effective control) เมื่อฝ่ายบริหารได้กำกับการ (Directing) ให้ระบบการควบคุมได้ปฏิบัติหน้าที่ (Functioning) อย่างที่กำหนด โดยสร้างความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลว่าองค์กรจะประสบความสำเร็จตามวัตถุประสงค์และเป้าหมายที่ กำหนดไว้

หลักการพื้นฐานในการประเมินประสิทธิผลของระบบการควบคุมภายใน

การประเมินผลการควบคุมภายในจะต้องแสดงให้เห็นว่าระบบการควบคุมได้มีการปฏิบัติตามที่กำหนดไว้และได้ผลงานตามที่องค์กรกำหนด

หลักการพื้นฐานในการประเมินประสิทธิผลของระบบการควบคุมภายในที่ใช้ในปัจจุบันประกอบด้วย

1. การกำหนดวัตถุประสงค์และเป้าหมายที่ชัดเจนสำหรับการควบคุมนั้นโดยฝ่ายบริหาร โดยกำหนดเป็นรูปธรรมที่ทุกคนเข้าใจ

2. ความต้องการประสิทธิผลการควบคุมภายในองค์กรแต่ละแห่งแตกต่างกัน แต่ละองค์กรมีโครงสร้าง และวิธีการควบคุมภายในที่แตกต่างกันไป และแม้วิธีการควบคุมภายในอย่างเดียวกันก็อาจมีประสิทธิผลแตกต่างไปในแต่ละองค์กรและเวลาที่ผ่านไป

3. การประเมินประสิทธิผลของการควบคุมภายในเป็นการประเมินสภาพของกระบวนการควบคุม ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง (Point – in – time) ที่ทำการประเมินไม่ได้ครอบคลุมตลอดระยะเวลา หรือรอบระยะเวลาบัญชี (Period of time)

4. กระบวนการประเมินประสิทธิผลการควบคุมภายใน จะแบ่งเป็นขั้นตอนโดยเริ่มจากการศึกษาทำความเข้าใจโครงสร้างของระบบการควบคุม แล้วจึงประเมินขั้นต้นว่าระบบการควบคุมนั้นมีอยู่จริง ใช้ปฏิบัติงานจริง หากไม่มีหรือไม่ได้ใช้ปฏิบัติงานจริง องค์กรมีวิธีการควบคุมอย่างอื่นชดเชยหรือไม่ หลังจากนั้นจึงประเมินประสิทธิผลของระบบการควบคุมว่าได้ผลตามวัตถุประสงค์ที่กำหนดหรือไม่ แล้วจัดทำข้อสรุปจากการประเมินผล

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright© by Chiang Mai University
All rights reserved

ขอบเขตและความถี่ของการประเมินผลการควบคุมภายใน

การประเมินผลการควบคุมภายในเป็นการประเมินเพื่อให้ทราบว่าองค์กรประสบความสำเร็จตามเป้าหมายที่กำหนดไว้ (ประสิทธิผล) ในเรื่องต่าง ๆ ซึ่งอาจแบ่งได้เป็นหลายประเภท เช่น

1. การประเมินผลเกี่ยวกับวัตถุประสงค์การควบคุม เช่น ความเชื่อถือได้ของงบการเงิน การปฏิบัติตามกฎระเบียบ และประสิทธิผลของการปฏิบัติงาน
2. การประเมินผลเกี่ยวกับองค์ประกอบการควบคุมภายใน (Component) เช่น สภาพแวดล้อมของการควบคุม การประเมินความเสี่ยง กิจกรรมการควบคุม ข้อมูลข่าวสารและการสื่อสารในองค์กร และการติดตามและประเมินผล
3. การประเมินผลเกี่ยวกับกิจกรรมควบคุมเฉพาะด้าน หรือเฉพาะงานใดงานหนึ่ง เช่น ด้านการเงิน ลูกหนี้ การจัดซื้อ การพนักงาน การตลาด ฯลฯ
4. การประเมินผลเกี่ยวกับกิจกรรมการควบคุมโดยรวมขององค์กร (Entity-wide level)

แม้ว่าการประเมินผลอาจมีหลายประเภท แต่โดยปกติองค์กรคงไม่ประเมินผลการควบคุมภายในทุกประเภท แต่จะเลือกประเมินผลในประเภทใดประเภทหนึ่งโดยกำหนดขอบเขตในการประเมินผลตามความจำเป็นที่เกิดขึ้นภายในองค์กร

การพิจารณาความถี่หรือโอกาสที่ควรประเมินผลมักพิจารณาจาก

1. กิจกรรมควบคุมสำหรับงานที่มีความเสี่ยงต่อองค์กรสูงจะได้รับการประเมินบ่อยกว่ากิจกรรมควบคุมสำหรับงานที่มีความเสี่ยงน้อยกว่า
2. กิจกรรมควบคุมเฉพาะด้านหรือเฉพาะงานใดงานหนึ่ง มักได้รับการประเมินบ่อยกว่ากิจกรรมควบคุมโดยรวม
3. กิจกรรมควบคุมโดยรวมขององค์กรมีผลกระทบต่อกิจกรรมในระดับรอง ๆ ลงมาทุกกิจกรรม ดังนั้นเมื่อองค์กรมีการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญ จะต้องมีการประเมินผลที่เกิดขึ้นเนื่องจากการเปลี่ยนแปลงนั้นทันที และการประเมินผลกิจกรรมควบคุมโดยรวมขององค์กรต้องประเมินผลจากโครงสร้างและองค์ประกอบทั้งหมดของการควบคุม

ผู้ประเมิน

การประเมินผลมักทำในรูปแบบของการประเมินตนเอง (Self-assessments) โดยผู้รับผิดชอบในหน่วยงานหรือหน้าที่นั้น ๆ เป็นผู้พิจารณาความมีประสิทธิผลของการควบคุมสำหรับกิจกรรมที่ตนปฏิบัติอยู่ เป็นต้น

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright© by Chiang Mai University
All rights reserved

เทคนิคและกระบวนการประเมินผล

เทคนิคและกระบวนการประเมินผล ประกอบด้วยขั้นตอนต่อไปนี้

การทำความเข้าใจ

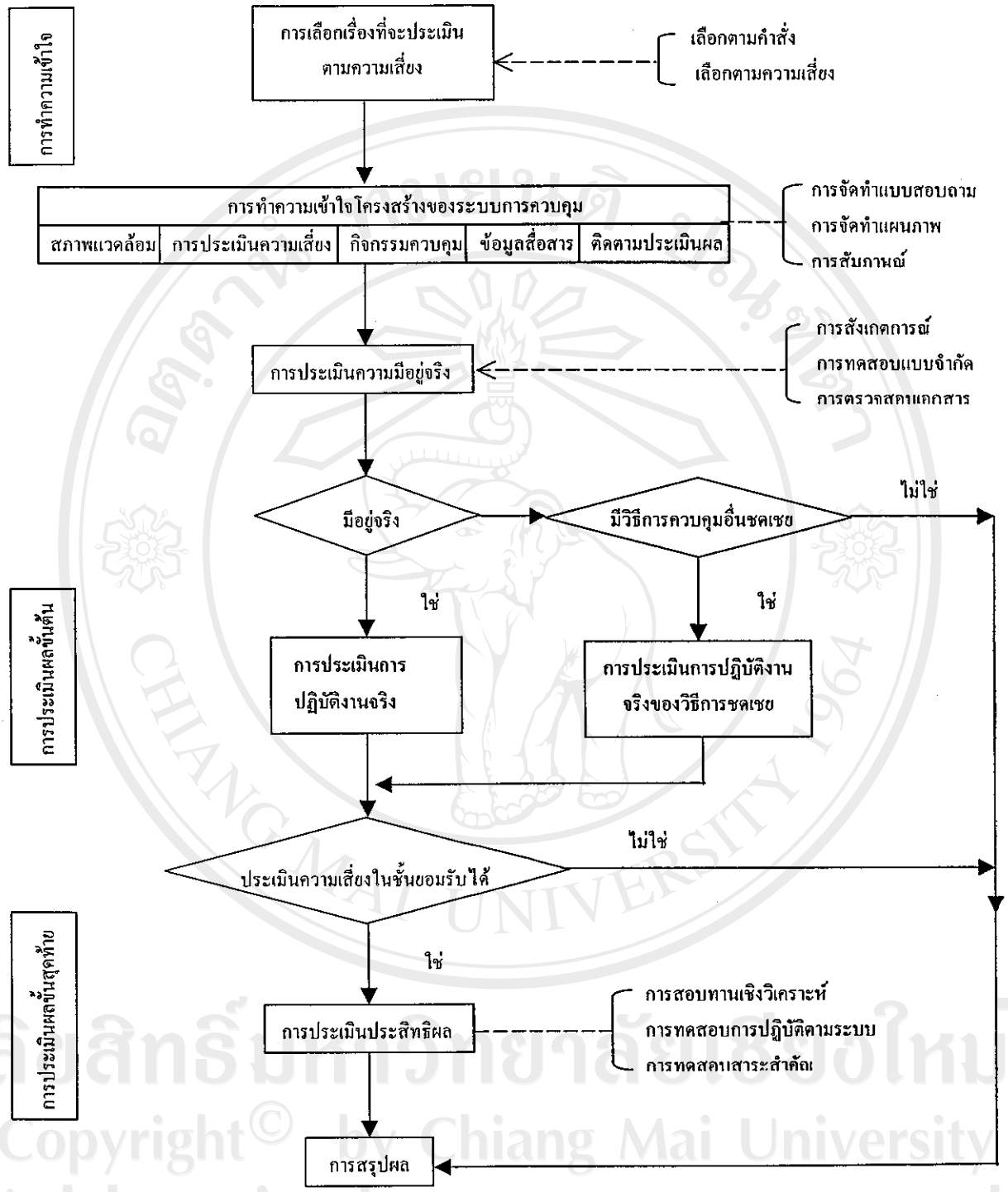
การประเมินผลเบื้องต้น

การประเมินผลขั้นสุดท้าย

เพื่อให้ง่ายต่อความเข้าใจ ได้แสดงกระบวนการประเมินผลระบบการควบคุมภายในไว้ตามภาพในหน้าถัดไป[10]

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright© by Chiang Mai University
All rights reserved

[10] ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, แนวทางการจัดระบบการควบคุมภายใน, (กรุงเทพ : บริษัทบุญศิริการพิมพ์, 2540) หน้า 132-136.



ภาพที่ 2.2 ภาพแสดงกระบวนการประเมินผลระบบการควบคุมภายใน

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright© by Chiang Mai University
All rights reserved

จากภาพแสดงถึงขั้นตอนของกระบวนการประเมินผลระบบการควบคุมภายในในแต่ละขั้นตอนโดยเริ่มจาก

ขั้นตอนของการทำความเข้าใจ โดยเลือกเรื่องที่จะประเมินความเสี่ยงโดยสามารถทำการเลือกโดยจะเลือกตามคำสั่งของหัวหน้างาน หรือเลือกตามความเสี่ยงที่มีโดยทำความเข้าใจในโครงสร้างของระบบการควบคุมภายในทั้ง 5 องค์ประกอบของการควบคุมและอาศัยแนวทางต่าง ๆ ในการทำความเข้าใจโดยเลือกแนวทางใดแนวทางหนึ่ง หรือใช่ร่วมกันคือ การจัดทำแบบสอบถาม การจัดทำแผนภาพ และการสัมภาษณ์

ขั้นตอนของการประเมินผลขั้นต้นเป็นการประเมินความมีอยู่จริงและการปฏิบัติงานจริงของระบบการควบคุมภายในที่มีอยู่ และการพิจารณาถึงวิธีการนำการควบคุมอื่นมาชดเชยในกรณีที่มีการละเว้นระบบการควบคุมภายในที่วางไว้ โดยใช้แนวทางเช่น การสังเกตการณ์ การทดสอบแบบจำกัด หรือการตรวจสอบเอกสาร เป็นต้น

ขั้นตอนของการประเมินผลขั้นสุดท้าย ว่าจาก 2 ขั้นตอนแรกนั้นได้ให้ข้อสรุปในความมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลของระบบการควบคุมภายในอย่างไรบ้างโดยใช้แนวทางในการสอบทานเชิงวิเคราะห์ การทดสอบการปฏิบัติงานตามระบบ หรือการทดสอบสาระสำคัญ และภายหลังจากการประเมินผลขั้นสุดท้ายแล้วนั้นก็ทำการสรุปผลการประเมินว่าระบบการควบคุมภายในที่วางไว้นั้นมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลมากน้อยเพียงใด[11]

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright© by Chiang Mai University
All rights reserved

---

[11] ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, แนวทางการจัดระบบการควบคุมภายใน, (กรุงเทพ : บริษัทบุญศิริการพิมพ์, 2540) หน้า 137.

ตัวอย่างกระดาษทำการที่ใช้ในการประเมินผลองค์ประกอบการควบคุมภายใน

รหัส ☐

แผ่นที่ ☐

บริษัท.....หน่วยงาน.....

การประเมินผลองค์ประกอบด้าน.....ประจำปี.....

ผู้ประเมิน.....วันที่.....ผู้สอบทาน.....วันที่.....

จุดที่ควรประเมิน **(Points of Focus)**	**คำอธิบาย / ข้อสังเกต** **(Description / Comments)**
สรุป / วิธีการที่ควรปฏิบัติ **(Conclusions / Action Needed)**	

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright© by Chiang Mai University
All rights reserved

การรายงานผล

การรายงานผลการประเมินการควบคุมภายในแบ่งได้เป็น 2 ประเภทคือ การรายงานสำหรับผู้บริหาร และการรายงานสำหรับบุคคลภายนอก ซึ่งการรายงานทั้ง 2 ประเภทมีขอบเขตและวัตถุประสงค์ของการรายงานแตกต่างกัน

การรายงานสำหรับผู้บริหาร

เป็นการรายงานเพื่อเสนอข้อมูลให้ผู้บริหารทราบผลการประเมินการควบคุมภายในของหน่วยงานในความรับผิดชอบ ซึ่งขอบเขตของการประเมินอาจจะครอบคลุมวัตถุประสงค์ทุกด้านของการควบคุมภายในไม่ว่าจะเป็นด้านการเงิน การบัญชี การป้องกันรักษาทรัพย์สิน การปฏิบัติตามกฎหมายระเบียบข้อบังคับและผลของการปฏิบัติงานตามที่ผู้บริหารหรือผู้ประเมินเห็นว่ามีความเสี่ยงและมีสาระสำคัญต่อการดำเนินงานขององค์กร โดยจะรายงานถึงสิ่งที่ตรวจพบที่สำคัญเกี่ยวกับความเพียงพอและประสิทธิผลของระบบการควบคุมภายใน จุดอ่อน ปัญหาที่พบ ระดับความสำเร็จของการปฏิบัติงาน ในการเสนอปัญหาข้อบกพร่องที่พบรายงานควรเสนอแนะเกี่ยวกับวิธีการแก้ไขให้ผู้บริหารพิจารณา สั่งการ

รูปแบบของการรายงานสำหรับผู้บริหารนี้ มักใช้รูปแบบการรายงานการตรวจสอบภายใน ซึ่งมีหลายประเภทตามผลของการตรวจสอบ ความต้องการของฝ่ายบริหารและวิธีการที่ได้ตกลงกันในงานประเมินนั้น เช่น อาจใช้รูปแบบดังนี้

รายงานแบบเป็นทางการ ประกอบด้วย รูปแบบโครงสร้างประณีต เรียบร้อย ตามมาตรฐานการรายงาน

รายงานแบบไม่เป็นทางการ อาจจะอยู่ในรูปจดหมายหรือบันทึกเกี่ยวกับการปฏิบัติงานเรื่องใดเรื่องหนึ่งตามคำสั่งพิเศษ

รายงานระหว่างกาล เป็นรายงานปัญหาที่ต้องการพิจารณาทันที

รายงานโดยวาจา เป็นการเสนอรายงานหรือแสดงความคิดเห็นอย่างเป็นทางการด้วยภาพและเสียง

รายงานข้อบกพร่อง เป็นการรายงานกรณีที่ผู้เกี่ยวข้องทราบรายละเอียดของเรื่องดีอยู่แล้วและต้องการรายงานเฉพาะข้อบกพร่องที่ควรแก้ไข

รายงานสืบสวน เป็นการรายงานกรณีตรวจพบหรือสงสัยว่ามีการปฏิบัติงานที่ไม่ชอบส่อไปในทางทุจริต

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright© by Chiang Mai University
All rights reserved

ส่วนประกอบของรายงานสำหรับผู้บริหาร

ในกรณีการรายงานแบบเป็นทางการและเป็นลายลักษณ์อักษร รายงานการประเมินควรประกอบไปด้วยวัตถุประสงค์ ขอบเขต ผลสรุปและความเห็นจากผู้ประเมินรวมถึงความเห็นของผู้ได้รับการประเมิน ดังนี้

1. บทสรุปสำหรับผู้บริหาร (Executive summary) ควรเรียงไว้ตอนหน้าของรายงานที่นำเสนอ ผู้บริหารระดับสูง ข้อความในบทสรุปอาจจะมีเฉพาะข้อเท็จจริง ข้อเสนอแนะอย่างย่อ ๆ โดยไม่ต้องแสดงเหตุผลประกอบ แต่เป็นข้อมูลที่เพียงพอให้ผู้บริหารเข้าใจและพิจารณาสั่งการได้

2. บทนำ (Introduction) โดยทั่วไปจะกล่าวถึงเหตุที่ทำให้มีการประเมิน หน่วยงานที่ประเมิน การอ้างอิงผลการประเมินครั้งก่อน และข้อมูลอื่นสั้น ๆ ที่จูงใจให้ผู้อ่านติดตามอ่านต่อไป

3. วัตถุประสงค์ (Purpose) แสดงถึงเป้าหมายการประเมินเพื่อช่วยให้ผู้อ่านติดตามประเด็นได้สะดวกขึ้น เพื่อช่วยให้ผู้อ่านทราบถึงสิ่งที่จะได้ว่ามีอะไรบ้างเมื่ออ่านรายงานจบ และช่วยให้ผู้อ่านได้รับความสะดวกมากขึ้นถ้าวัตถุประสงค์ชัดแจ้ง

4. ขอบเขต (Scope) แสดงถึงหน่วยงาน ระยะเวลา ปริมาณ และอาจรวมถึงข้อจำกัดหรือเรื่องไม่ได้ประเมิน

5. ผลการประเมิน (Finding) เป็นส่วนสำคัญของรายงาน แสดงถึงข้อตรวจพบทั้งในด้านดีและด้านที่ควรได้รับการแก้ไข ซึ่งอธิบายถึงเกณฑ์การประเมินผล สถานการณ์จริงที่เกิดขึ้น สาเหตุและผลกระทบของสถานการณ์นั้น ข้อเสนอแนะรวมทั้งความเห็นของผู้รับการประเมินสำหรับข้อเสนอแนะในการแก้ไขควรสรุปให้เห็นผลการวิเคราะห์ต้นทุน และผลที่จะได้รับจากการแก้ไขต่อผู้บริหารด้วย

6. ความเห็น (Opinion) หากข้อความใดเป็นความเห็นมิใช่ข้อเท็จจริง หรือยังไม่มีหลักฐานสนับสนุนเพียงพอ ผู้ประเมินควรระบุให้ชัดเจนว่าเป็นความเห็นเท่านั้น

โดยปกติเรื่องที่ควรประเมินคือเรื่องที่มีความเสี่ยง ที่มีสาระสำคัญต่อองค์กรตามแนววิธีที่เรียกว่า Risk-based Approach ตามที่กล่าวมาแล้ว นอกจากนี้ในปัจจุบันยังนิยมการประเมินเพื่อการปรับปรุงงานที่จะเพิ่มคุณค่าต่อองค์กร (Value added approach) ซึ่งคำว่าคุณค่าต่อองค์กรหมายถึง ลักษณะเด่นพิเศษที่จะทำให้องค์กรประสบความสำเร็จอย่างมั่นคงในระยะยาวมิใช่สิ่งที่ทำกำไรในระยะสั้น ๆ แต่ขาดทุนในระยะต่อมา หรือมีผลกระทบด้านลบต่อชื่อเสียงขององค์กร[12]

---

[12] ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, แนวปฏิบัติของคณะกรรมการตรวจสอบ, (กรุงเทพ : บริษัทบุญศิริการพิมพ์, 2542).

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright© by Chiang Mai University
All rights reserved

ทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

ระบบการควบคุมภายในของธนาคารออมสินมีความคล้ายคลึงกันในแต่ละองค์ประกอบของการควบคุมภายในตามแนวคิดของ COSO แต่มีความแตกต่างในส่วนของปัจจัยย่อยขององค์ประกอบ ได้แก่ ธนาคารออมสินไม่มีวิธีการที่ชัดเจนในการสร้างบรรยากาศในการควบคุม หรือมาตรการสร้างความเข้าใจให้บุคลากรมีจิตสำนึกที่ดีในการควบคุม รวมถึงการขาดแคลนบุคลากรที่เกี่ยวข้องกับการบัญชีของสำนักงานสาขา ในส่วนของกิจกรรมการควบคุมไม่มีความแตกต่างกันมากนัก ทางด้านสารสนเทศและการสื่อสาร พบว่าธนาคารมีการนำเอาระบบเครือข่ายสื่อสารภายในองค์กรมาใช้เพื่อให้เกิดระบบการสื่อสารทั่วถึงทั้งองค์กร ในส่วนของการติดตามประเมินผล พบว่าแนวทางปฏิบัติของธนาคารมีความคล้ายคลึงกับแนวคิดของ COSO แต่วิธีปฏิบัติงานตรวจสอบในแต่ละครั้งมีผลกระทบกับการปฏิบัติงานประจำวันของพนักงาน[13]

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright© by Chiang Mai University
All rights reserved

[13] นพวรรณ ฟูติตระกูล, "การศึกษาเปรียบเทียบแนวคิดด้านการควบคุมภายในของ COSO และระบบการควบคุมภายในของธนาคารออมสิน" การค้นคว้าแบบอิสระบัญชีมหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยเชียงใหม่ 2544, หน้า 93-96.