

658,562
บาท

การควบคุมภายในที่ดี ลดความเสี่ยง

แนวทาง การควบคุมภายในที่ดี

มุมมองทางการควบคุมภายในที่ดี

- ผู้เขียน** : อนุรักษ์ พันธุ์อุดม และคณะผู้เขียน
อำนวยการผลิต : ฝ่ายสื่อสิ่งพิมพ์ ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย
 : สมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทย
กองบรรณาธิการ : ผาณิต เกิดโชคชัย ปันัดดา เพิ่มประโยชน์
 ศิริรินประภา วรณนุรณ์
ออกแบบปก : วชิระ กตัญญูตานันท์
ออกแบบรูปเล่ม : ฉัตรชัย เพชรธำรงชัย
ที่ปรึกษาคณะกรรมการจัดทำซีดีรอม : วรงค์ ถาวรระ
คณะกรรมการจัดทำซีดีรอม : วรวิทย์ ชินเจริญกิจ จิรวัดน์ หุยากรณ์ อติสร ธรรมอำนาจโชค
 บวรศักดิ์ มากพูน วิภาวีร์ พวงมณี
เพลงประกอบซีดีรอม : Fur Ellise แต่งโดย Ludwig van Beethoven
บรรณาธิการโดย : พสธร ฤกษ์พัฒน์กิจ และ วิเชียร ฤกษ์พัฒน์กิจ
พิมพ์ครั้งที่ 1 : มิถุนายน 2549 จำนวน 5,000 เล่ม

ข้อมูลทางบรรณานุกรมของหอสมุดแห่งชาติ

อนุรักษ์ พันธุ์อุดม
 ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย
 แนวทางการควบคุมภายในที่ดี. --กรุงเทพฯ:ตลาดหลักทรัพย์
 แห่งประเทศไทย, 2549.
 380 หน้า
 1 การควบคุมภายใน I ชื่อเรื่อง. **016649**
 658. 4013
 ISBN 974-94723-3-0 **658.562**

จัดจำหน่ายโดย : ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย **ณ**
 62 ถนนรัชดาภิเษก คลองเตย กรุงเทพฯ 10110
 โทร. 0-2229-2000 0-2654-5656 โทรสาร 0-2654-5399
<http://www.set.or.th>, <http://www.setfinmart.com>
พิมพ์ที่ : บริษัททอมรินทร์พรินติ้งแอนด์พับลิชชิ่ง จำกัด (มหาชน)
 65/16 ถนนชัยพฤกษ์ ตลิ่งชัน กรุงเทพฯ 10170
 โทร. 0-2882-1010 โทรสาร 0-2433-2742 0-2434-1385

ลิขสิทธิ์ของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย
 สงวนสิทธิ์ ห้ามทำลอกเลียนไม่ว่าส่วนใดส่วนหนึ่งของหนังสือนอกจากได้รับอนุญาต

สารจากกรรมการและผู้จัดการ ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

“ความน่าเชื่อถือ และการได้รับความไว้วางใจ” ถือเป็นความสำเร็จของการบริหารอย่างมืออาชีพ แต่การจะได้มาในความน่าเชื่อดังกล่าว เกิดจากการมีระบบการกำกับดูแลกิจการที่ดี

การมีระบบการควบคุมภายในที่ดี เป็นกลไกสำคัญหนึ่งของการกำกับดูแลกิจการที่ดี เป็นเครื่องมือบริหารที่สำคัญของนักบริหาร ที่จะช่วยมองเห็นปัญหา อุปสรรค สามารถที่จะป้องกันและแก้ไขได้ทันการ ลดความสูญเสียและความเสียหายในอันที่ไม่ควรจะเกิด ขณะเดียวกัน ยังสามารถมองเห็นโอกาสที่จะช่วยผู้บริหารตัดสินใจดำเนินการได้อย่างมีประสิทธิภาพสูงสุดต่อไป

ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ตระหนักถึงความสำคัญของการมีระบบการควบคุมภายใน และเชื่อว่าหากองค์กรใดมีระบบการควบคุมภายในที่ดี พร้อมทั้งมีระบบการตรวจสอบภายในที่ดีควบคู่ไปด้วยนั้น ย่อมจะเอื้อประโยชน์แก่ผู้ถือหุ้น พนักงาน ลูกค้า คู่ค้า เจ้าหนี้ และผู้ที่เกี่ยวข้องอื่นๆ ขององค์กรได้อย่างดี

หนังสือ “แนวทางการควบคุมภายในที่ดี” เล่มนี้ เป็นหนังสือในชุดที่ตลาดหลักทรัพย์ฯ จัดทำขึ้นเพื่อส่งเสริมการกำกับดูแลกิจการที่ดีให้แก่บริษัทจดทะเบียน และหน่วยงานที่เกี่ยวข้องอย่างต่อเนื่อง โดยเน้นการนำเสนอแนวคิดหลักและข้อเสนอแนะในการควบคุมภายในเพื่อปฏิบัติได้จริง ซึ่งได้ปรับปรุงจากหนังสือ “แนวทางการจัดระบบการควบคุมภายใน” เมื่อปี 2540 พร้อมทั้งใคร่ขอขอบพระคุณคณะทำงานของหนังสือดังกล่าว และคณะทำงานชุดใหม่ที่พัฒนาเนื้อหาหนังสือ “แนวทางการควบคุมภายในที่ดี” ได้อย่างสมบูรณ์ ตลาดหลักทรัพย์ฯ หวังเป็นอย่างยิ่งว่าหนังสือ “แนวทางการควบคุมภายในที่ดี” จะเป็นเครื่องมือของคณะกรรมการบริษัท และฝ่ายจัดการ ในการดูแลบริหารองค์กร เพื่อให้บรรลุตามเป้าหมายและแผนงาน เพื่อประโยชน์สูงสุดแก่องค์กร และต่อเศรษฐกิจโดยรวมของประเทศ



(นายกิตติรัตน์ ณ ระนอง)

กรรมการและผู้จัดการ

ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

พฤษภาคม 2549

คำนำผู้เขียน

จากการที่ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยได้เล็งเห็นความสำคัญของการกำกับดูแลที่ดี ซึ่งหมายถึงการบริหารงานอย่างมืออาชีพและเป็นสากล การมีระบบการควบคุมภายในที่มีประสิทธิภาพ และได้จัดทำหนังสือ “คู่มือระบบการควบคุมภายใน” ในปี พ.ศ. 2539 โดยมี ศาสตราจารย์สังเวียน อินทรวิชัย และอาจารย์นันทพล นิ่มสมบุญ เป็นที่ปรึกษาคณะทำงาน และมีรองศาสตราจารย์ เมธากุล เกียรติกระจาย เป็นประธานคณะทำงาน และในปี พ.ศ. 2540 ได้ทำการปรับปรุงหนังสือดังกล่าวเป็น “แนวทางการจัดระบบการควบคุมภายใน” โดยมี ศาสตราจารย์หิรัญ รติศรี ให้เกียรติเป็นที่ปรึกษาคณะทำงาน หนังสือดังกล่าวได้ใช้เป็นแนวทางการจัดระบบการควบคุมภายในมาจนถึงปัจจุบัน เพื่อให้เนื้อหาสาระข้อความในหนังสือมีความทันสมัย ทันต่อเหตุการณ์มากขึ้น ตลาดหลักทรัพย์ฯ จึงได้มอบหมายให้ดิฉัน และคณะผู้เขียนทำการปรับปรุงหนังสือ แนวทางการจัดระบบการควบคุมภายในขึ้นใหม่ โดยใช้ชื่อว่า “แนวทางการควบคุมภายในที่ดี” โดยศาสตราจารย์ธวัช ภูษิตโกโยคัย ให้เกียรติเป็นที่ปรึกษาคณะทำงาน คณะผู้เขียนหนังสือนี้ ซึ่งประกอบด้วยดิฉัน คุณณอม สุรวงศ์ตระกูล ดร. ศิลปพร ศรีจันทเพชร และคุณวันชัย พิทักษ์กรณ์ มีความตั้งใจที่จะให้หนังสือนี้เป็นหนังสือที่ให้ความรู้ในเรื่องการควบคุมภายในเพื่อการกำกับดูแลกิจการ โดยเน้นถึงความสำคัญของการเป็นเจ้าของระบบการควบคุมภายในโดยผู้บริหารระดับสูงขององค์กร การมีส่วนร่วมผลักดันแนวนโยบาย วิธีการปฏิบัติในเรื่องต่างๆ และระบบงานต่างๆ ในองค์กร เนื่องจากการควบคุมภายในเป็นกระบวนการที่จะสร้างเสริมความมีประสิทธิภาพในการดำเนินธุรกิจ ทำให้องค์กรสามารถบรรลุวัตถุประสงค์ ลดความเสียหายอันอาจเกิดจากความผิดพลาดหรือความบกพร่องต่างๆ ได้ และเป็นรากฐานที่สำคัญขององค์กรในการพัฒนาเรื่องอื่นๆ ต่อไป คณะผู้เขียนหวังเป็นอย่างยิ่งว่าหนังสือเล่มนี้ จะเป็นประโยชน์ต่อองค์กรต่างๆ และผู้สนใจศึกษาเรื่องการควบคุมภายในที่ดี

ณัฐพร พันธุ์อุดม และคณะผู้เขียน

พฤษภาคม 2549

หนังสือ "แนวทางการควบคุมภายในที่ดี"

ที่ปรึกษา

ศาสตราจารย์อวัช ภูษิตโกโยโคย

คณะกรรมการตรวจสอบ ธนาคารแห่งประเทศไทย
ประธานคณะกรรมการ บริษัท เสถียรสแตนเลสตีล
จำกัด (มหาชน)

คุณมนตรี พาณิชกุล

หุ้นส่วน บริษัท ดีลรอยท์ ทูซ โธมัส ไซยยศ จำกัด
ดูแลด้านการสอบบัญชี

คุณวารุณี ปรีदानนท์

หุ้นส่วน บริษัท ไพร์ชวอเตอร์เฮาส์คูเปอร์ส จำกัด
รับผิดชอบในส่วนงานที่ปรึกษาด้านการกำกับดูแล
กิจการ การบริหารความเสี่ยง การควบคุมภายใน
และการตรวจสอบภายใน

คณะผู้เขียน

คุณณรุพร พันธุ์อุดม

ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

หุ้นส่วน บริษัท ไพร์ชวอเตอร์เฮาส์คูเปอร์ส จำกัด
อาจารย์พิเศษมหาวิทยาลัยของรัฐและเอกชน

คุณวันชัย พิทักษ์กรณ์

ผู้ตรวจสอบระบบสารสนเทศ (CISA)
ITIL Foundation Certificate

อาจารย์พิเศษมหาวิทยาลัยของรัฐและเอกชน

คุณถนอม สุรวงศ์ตระกูล

ผู้ตรวจสอบระบบสารสนเทศ (CISA)

อนุกรรมการพัฒนามาตรฐานการควบคุมภายใน
และการตรวจสอบภายใน

สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน

คณะกรรมการมาตรฐานการสอบบัญชี

(พ.ศ. 2540-2544 และพ.ศ. 2544-2548)

สภาวิชาชีพบัญชี

ดร. ศิลปพร ศรีจันเพชร

ผู้อำนวยการโครงการปริญญาโททางการบัญชี
และผู้ช่วยศาสตราจารย์ประจำภาควิชาการบัญชี
คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี
มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต
คณะกรรมการมาตรฐานการสอบบัญชี
(พ.ศ. 2540-2544 และ พ.ศ. 2548-2551)
คณะกรรมการกลั่นกรองมาตรฐานการบัญชี
(พ.ศ. 2548-2551) สภาวิชาชีพบัญชี

คณะทำงานตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

คุณกิตติรัตน์ ณ ระนอง	กรรมการและผู้จัดการ
คุณภัทริยา เบญจพลชัย	กรรมการและผู้จัดการ*
คุณพันธ์ศักดิ์ เวชอนุรักษ์	ประธานระบบการศึกษาตลาดทุน
คุณจิราพร คูสุวรรณ	ผู้อำนวยการบริหารสถาบันพัฒนาความรู้ตลาดทุน
คุณผาณิต เกิดโชคชัย	ผู้อำนวยการฝ่ายสื่อสิ่งพิมพ์
คุณปนัดดา เพิ่มประโยชน์	รองผู้อำนวยการฝ่ายสื่อสิ่งพิมพ์
คุณศิรินประภา วรรณบูรณ์	เจ้าหน้าที่ฝ่ายสื่อสิ่งพิมพ์

* เริ่มดำรงตำแหน่ง ณ วันที่ 1 มิถุนายน 2549

สารบัญ

บทที่ 1 แนวความคิดทั่วไป และองค์ประกอบการควบคุมภายใน	1
ความหมายและวัตถุประสงค์ของการควบคุมภายใน	2
องค์ประกอบของการควบคุมภายใน	4
- สภาพแวดล้อมของการควบคุม	5
- การประเมินความเสี่ยง	6
- กิจกรรมการควบคุม	8
- ข้อมูลสารสนเทศและการสื่อสารในองค์กร	16
- การติดตามและประเมินผล	18
ประโยชน์ที่มุ่งหวังจากการควบคุมภายใน	20
ปัจจัยในการพิจารณาตัดสินใจให้มีระบบการควบคุมภายใน	21
ข้อจำกัดของการควบคุมภายใน	22
บทบาทและความรับผิดชอบในเรื่องการควบคุมภายใน	24
กฎข้อบังคับและประกาศของตลาดหลักทรัพย์ฯ	34
เกี่ยวกับการควบคุมภายใน	
บทสรุป	35
บทที่ 2 สภาพแวดล้อมการควบคุม	37
ความหมายและความสำคัญของสภาพแวดล้อมการควบคุม	38
ปัจจัยต่างๆ ของสภาพแวดล้อมการควบคุม	41
- ความซื่อสัตย์สุจริตและจรรยาบรรณในการดำเนินธุรกิจ	41
- การสร้างแรงผลักดันโดยระบบการให้ผลประโยชน์	43
และการใช้สิ่งจูงใจ	
- การพัฒนาความรู้ความสามารถของบุคลากร	45
- การสร้างขวัญและกำลังใจให้กับบุคลากรในองค์กร	46
- คณะกรรมการบริษัทและคณะกรรมการตรวจสอบ	47
- ปรัชญาและแนวทางการปฏิบัติงานของผู้บริหาร	49
- การจัดโครงสร้างองค์กร	49
- การกำหนดอำนาจหน้าที่และความรับผิดชอบ	52
- นโยบายและวิธีบริหารงานบุคคล	54
บทบาทความรับผิดชอบในการจัดให้มีสภาพแวดล้อมการควบคุมที่ดี	55
บทสรุป	56

บทที่ 3 การประเมินความเสี่ยง	57
ความเสี่ยง	58
ความหมายของความเสี่ยง	59
ปัจจัยเสี่ยง	60
ความสัมพันธ์ของความเสี่ยงกับการควบคุมภายใน	62
- ความเสี่ยงจากลักษณะธุรกิจ	62
- ความเสี่ยงจากการควบคุมภายใน	63
- ความสัมพันธ์ระหว่างความเสี่ยงจากธุรกิจและความเสี่ยงจากการควบคุม	64
- ตัวอย่างปัจจัยเสี่ยงต่างๆ	66
วิธีการและขั้นตอนการประเมินความเสี่ยง	71
บทสรุป	86
บทที่ 4 กิจกรรมการควบคุมด้านการบริหารจัดการ	87
ความสำคัญของการควบคุมภายในด้านการบริหารจัดการ	88
การจัดการ	89
การบริหารทรัพยากรบุคคล	91
การปฏิบัติตามข้อกำหนด	96
กฎหมายภาษีอากร	102
การบัญชี	105
การเงิน	110
บทสรุป	112
บทที่ 5 กิจกรรมการควบคุมวงจรรูจิจที่สำคัญ	113
ความสัมพันธ์ของวงจรรูจิจที่สำคัญ	115
วงจรรายได้	116
- กิจกรรมควบคุมที่สำคัญของวงจรรายได้	116
- การควบคุมภายในของวงจรรายได้	121
- วัตถุประสงค์การควบคุมภายในของวงจรรายได้	121
- ความเสี่ยงของกิจกรรมต่างๆ ของวงจรรายได้	122
- แนวทางการควบคุมภายในของวงจรรายได้	123

วงจรรายจ่าย	127
- กิจกรรมควบคุมที่สำคัญของวงจรรายจ่าย	127
- การควบคุมภายในของวงจรรายจ่าย	129
- วัตถุประสงค์การควบคุมภายในของวงจรรายจ่าย	129
- ความเสี่ยงของกิจกรรมต่างๆ ของวงจรรายจ่าย	130
- แนวทางการควบคุมภายในของวงจรรายจ่าย	131
วงจการผลิต	135
- กิจกรรมควบคุมที่สำคัญของวงจการผลิต	135
- วัตถุประสงค์การควบคุมภายในของวงจการผลิต	136
- ความเสี่ยงของกิจกรรมต่างๆ ของวงจการผลิต	136
- แนวทางการควบคุมภายในของวงจการผลิต	137
วงจการจัดหาเงิน	140
- กิจกรรมควบคุมที่สำคัญของวงจการจัดหาเงิน	140
- แนวทางการควบคุมภายในสำหรับเงินกู้ยืม	141
- แนวทางการควบคุมภายในสำหรับการออกหุ้นทุน และส่วนของผู้ถือหุ้น	142
วงจการลงทุน	144
- ความเสี่ยงของการลงทุนในหลักทรัพย์	144
- การควบคุมภายในของการลงทุนในหลักทรัพย์	144
- การลงทุนในสินทรัพย์ถาวร	148
บทสรุป	150
บทที่ 6 ข้อมูลสารสนเทศและการติดต่อสื่อสาร	151
ความหมายและความสำคัญของข้อมูลสารสนเทศและการสื่อสาร	152
การสื่อสารข้อมูลสารสนเทศ	154
การวางแผนและดำเนินการด้านข้อมูลสารสนเทศ และการติดต่อสื่อสาร	157
ทิศทางของการสื่อสารภายในองค์กร	164
เทคนิคและเทคโนโลยีในการสื่อสารข้อมูลสารสนเทศ	166
แนวทางการควบคุมด้านสารสนเทศและการสื่อสาร	177
บทสรุป	180

บทที่ 7	กิจกรรมการควบคุมด้านสารสนเทศ	181
	ผลกระทบด้านต่างๆ ในการนำระบบสารสนเทศมาใช้ภายในองค์กร	182
	การกำกับดูแลด้านระบบสารสนเทศที่ดี	186
	หน้าที่และความรับผิดชอบด้านการกำกับดูแลด้านสารสนเทศ	192
	ความเสี่ยงและการประเมินความเสี่ยงด้านสารสนเทศ	197
	โครงสร้างการควบคุมภายในด้านสารสนเทศ	205
	การควบคุมภายในด้านสารสนเทศ	210
	มาตรฐานและแนวทางการควบคุมที่เกี่ยวข้องกับงานด้านสารสนเทศ	243
	บทสรุป	246
บทที่ 8	การติดตามประเมินผลการควบคุมภายใน	247
	ความหมายของการติดตามประเมินผลการควบคุมภายใน	249
	ความสำคัญและประโยชน์ของการติดตามประเมินผล	250
	การควบคุมภายใน	
	วัตถุประสงค์ของการติดตามประเมินผลการควบคุมภายใน	252
	ผู้รับผิดชอบในการจัดให้มีการติดตามประเมินผลการควบคุมภายใน	253
	ประเภทของการติดตามประเมินผลการควบคุมภายใน	255
	- การติดตามประเมินผลต่อเนื่อง	255
	- การประเมินผลการปฏิบัติงานเฉพาะ	256
	การดำเนินการติดตามประเมินผลการควบคุมภายใน	257
	- การติดตามประเมินผลต่อเนื่อง	258
	- การประเมินผลการปฏิบัติงานเฉพาะ	261
	การรายงานผลการประเมินการควบคุมภายใน	279
	บทสรุป	288
บทที่ 9	การประเมินการควบคุมโดยตนเอง	289
	ความหมายและวัตถุประสงค์ของการประเมิน	291
	การควบคุมโดยตนเอง	
	แนวคิดและวิวัฒนาการของการประเมินการควบคุมโดยตนเอง	294
	ประโยชน์ที่ได้จากการประเมินการควบคุมโดยตนเอง	297
	ผู้มีผลประโยชน์ร่วมในการประเมินการควบคุมโดยตนเอง	300
	- บุคคลภายนอก (กลุ่มผู้ถือหุ้น ผู้กำกับดูแลภาครัฐ ลูกค้า ผู้ขาย ผู้ประกันภัย)	301

- คณะกรรมการบริษัทและคณะกรรมการตรวจสอบ	303
- ผู้บริหารและเจ้าหน้าที่ปฏิบัติการ	305
- ผู้ตรวจสอบภายใน	306
- ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตหรือผู้ตรวจสอบภายนอก	307
ข้อพิจารณาในการนำการประเมินการควบคุมโดยตนเอง มาใช้ในองค์กร	308
รูปแบบหลักของการประเมินการควบคุมโดยตนเอง	311
- การประชุมเชิงปฏิบัติการ	312
- การสำรวจข้อมูล	320
การกำหนดรูปแบบการประเมินการควบคุมโดยตนเอง ที่เหมาะสมกับองค์กร	322
กระบวนการขั้นตอนและวิธีการประเมินการควบคุมโดยตนเอง	324
- การประชุมเชิงปฏิบัติการ	324
- การสำรวจข้อมูล	328
การบันทึกข้อมูลและรายงานผลการประเมินการควบคุมโดยตนเอง	330
การเผยแพร่และนำผลการประเมินการควบคุมโดยตนเองไปใช้ประโยชน์	338
บทสรุป	340
บทที่ 10 การทุจริต	341
บทนำ	342
การทุจริตในองค์กร	342
ความหมายของการทุจริต	347
ลักษณะการทุจริต	349
สาเหตุของการทุจริต	350
ความพยายามในการป้องกันหรือบรรเทาผลกระทบจากการทุจริต	356
Sabanes Oxley Act กับการป้องกันการทุจริตในองค์กร	362
บทสรุป	364
บรรณานุกรม	366

แนวความคิดทั่วไป และองค์ประกอบการควบคุมภายใน



- บทนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อให้ทราบถึงแนวความคิดพื้นฐานของการควบคุมภายใน โดยเนื้อหาจะครอบคลุมเรื่องดังต่อไปนี้
 - ความหมายและวัตถุประสงค์ของการควบคุมภายใน
 - องค์ประกอบของการควบคุมภายใน
 - สภาพแวดล้อมของการควบคุม
 - การประเมินความเสี่ยง
 - กิจกรรมการควบคุม
 - ข้อมูลสารสนเทศและการสื่อสารในองค์กร
 - การติดตามและประเมินผล
 - ประโยชน์ที่มุ่งหวังจากการควบคุมภายใน
 - ปัจจัยในการพิจารณาตัดสินใจให้มีระบบการควบคุมภายใน
 - ข้อจำกัดของการควบคุมภายใน
 - บทบาทและความรับผิดชอบในเรื่องการควบคุมภายใน
 - กฎข้อบังคับและประกาศของตลาดหลักทรัพย์ฯ เกี่ยวกับการควบคุมภายใน
 - บทสรุป



ความหมายและวัตถุประสงค์ ของการควบคุมภายใน

การควบคุมภายใน หมายถึง กระบวนการ ซึ่งได้รับการออกแบบไว้ โดยคณะกรรมการบริษัท ผู้บริหารขององค์กร โดยมีวัตถุประสงค์หลักเพื่อให้เกิดความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลในเรื่องดังต่อไปนี้

1. ด้านการดำเนินงาน (Operation)

การควบคุมภายในมุ่งหมายให้การปฏิบัติงานเกิดประสิทธิภาพ ประสิทธิผล และคุ้มค่า ด้วยการกำกับการใช้ทรัพยากรทุกประเภทขององค์กร ทั้ง คน เงิน เวลา ทรัพย์สิน วัสดุ เครื่องมือ เครื่องใช้ ให้เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ โดยประหยัดได้ผลคุ้มค่า และบรรลุเป้าหมายที่ผู้บริหารขององค์กรกำหนดไว้ ซึ่งจะส่งผลให้การดำเนินงานขององค์กรมีกำไร หรือสำหรับองค์กรที่มีได้ค้าหากำไร ก็ให้มีรายรับเพียงพอกับรายจ่ายที่เกิดขึ้นเท่าที่จำเป็นจริงๆ เท่านั้น อันจะทำให้ทุกฝ่ายได้รับประโยชน์ร่วมกัน และการดูแลป้องกันระวังรักษาทรัพยากรทุกประเภทให้อยู่ในสภาพที่พร้อมสำหรับการนำไปใช้ประโยชน์ และให้ปลอดจากการรั่วไหล สิ้นเปลือง สูญเปล่า หรือการกระทำทุจริตของพนักงาน หรือผู้บริหาร และหากมีความเสียหายเกิดขึ้น ไม่ว่าจะเป็นความสูญเปล่าอย่างหนึ่งอย่างใด หรือโดยการกระทำอันมีเจตนาทุจริตก็ช่วยให้ทราบถึงความเสียหายนั้นได้ โดยเร็วที่สุด

2. ด้านการรายงานทางการเงิน (Financial Reporting)

รายงานหรืองบการเงิน ไม่ว่าจะป็นรายงานที่ใช้ภายในหรือภายนอก องค์กร ต้องมีความเชื่อถือได้ และทันเวลาเพื่อให้เป็นรายงานที่น่าเสนอข้อสนเทศ ที่มีคุณภาพเหมาะสมสำหรับการนำไปใช้เป็นข้อมูลประกอบการพิจารณา และการตัดสินใจทางธุรกิจของนักบริหาร เจ้าหนี้ ผู้ถือหุ้น และผู้ลงทุนโดยทั่วไป

3. ด้านการปฏิบัติให้เป็นไปตาม กฎ ระเบียบ และนโยบาย (Compliance with Applicable Laws and Regulations)

การปฏิบัติงาน หรือการดำเนินธุรกิจสอดคล้อง หรือเป็นไปตาม บทบัญญัติ หรือข้อกำหนดของกฎหมาย นโยบาย ข้อบังคับ ระเบียบ โครงการ

หรือแผนงาน มติคณะกรรมการบริษัท ผู้บริหาร หรือองค์กรบริหารอื่นที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงาน หรือเกี่ยวข้องกับการดำเนินธุรกิจนั้น เพื่อป้องกันมิให้เกิดผลเสียหายใดๆ จากการละเว้นการปฏิบัติให้เป็นไปตามกฎ ระเบียบ เหล่านั้น

มีข้อสังเกตว่าวัตถุประสงค์ของการควบคุมภายในทั้ง 3 ด้านข้างต้น บางครั้งในการจัดการควบคุมภายในก็สามารถแยกแยะวัตถุประสงค์ได้ชัดเจน แต่ในบางกรณี มาตรการต่างๆ ก็มีวัตถุประสงค์เกี่ยวข้องกัน ดังนั้น จึงเป็นหน้าที่ของผู้บริหารที่จะต้องตัดสินใจว่าตนจัดมาตรการควบคุมภายในเพื่อวัตถุประสงค์อะไร ต้องการให้เน้นชัดเจนเพื่อวัตถุประสงค์ใดวัตถุประสงค์หนึ่งเพียงอย่างเดียว หรือต้องการจัดให้มีระบบการควบคุมภายใน เพื่อวัตถุประสงค์หลายประการที่สัมพันธ์กัน การออกแบบมาตรการควบคุมภายในก็จะต้องเป็นไปตามนั้น แต่จากประสบการณ์ทางการบริหารมักพบว่า ในการกำหนดวัตถุประสงค์ของการจัดมาตรการควบคุมภายใน จะพบได้เสมอที่วัตถุประสงค์ ซึ่งผู้บริหารกำหนด มีความคาบเกี่ยวกันมากกว่าหนึ่งด้าน หรืออีกนัยหนึ่งวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้อย่างหนึ่ง อาจเกือบลักษณะอื่นพร้อมกันไปด้วย นั่นคือ มาตรการควบคุมภายในเรื่องหนึ่ง อาจตอบสนองวัตถุประสงค์ใดวัตถุประสงค์หนึ่ง หรืออาจตอบสนองวัตถุประสงค์หลายประการรวมกันได้ เช่น ผู้บริหารอาจกำหนดให้จัดทำรายงานฐานะการเงิน และผลการดำเนินงานเป็นรายเดือน โดยต้องจัดทำให้เสร็จภายในวันที่ 5 ของเดือนถัดไป วัตถุประสงค์หลักอาจเพื่อให้มีข้อมูลสำหรับการบริหารงาน แต่ผลพลอยได้สำคัญๆ มีอีกหลายประการ เช่น ทำให้สามารถยื่นรายงานการเงินใดๆ ที่ตลาดหลักทรัพย์ฯ กำหนดให้จัดส่ง และช่วยให้สามารถยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีแก่ทางราชการ กรมสรรพากรได้ทันกำหนด ซึ่งทำให้ไม่ต้องเสี่ยงกับการถูกเตือน ถูกปรับ หรือการจ่ายเงินเพิ่มอื่นใดอีกโดยไม่จำเป็น

นอกจากนี้ ความหมายดังกล่าวยังสะท้อนให้เห็นถึง ข้อสังเกตขั้นพื้นฐาน ดังนี้

1. การควบคุมภายในเป็นกระบวนการที่ต่อเนื่อง ซึ่งแทรกเข้าไปในกิจกรรมต่างๆ ขององค์กร หรือแฝงอยู่ในวิถีดำเนินธุรกิจของผู้บริหาร การควบคุมภายในไม่ใช่ส่วนที่เพิ่ม (Build on) จากการดำเนินงานตามปกติ แต่เป็นกระบวนการที่ต้องสร้างให้มีขึ้น (Build in) ในองค์กร ผู้บริหารจึงควรนำการควบคุมภายใน

มาใช้เป็นส่วนหนึ่งของกระบวนการบริหารงาน เช่น การวางแผน และการติดตามผล เป็นต้น

2. การควบคุมภายในเป็นสิ่งที่มิชั้นได้โดยคนในองค์กร ซึ่งคนในที่นี้ หมายถึง คณะกรรมการบริษัท ผู้บริหาร หรือผู้ปฏิบัติงานทุกระดับในองค์กร ผู้บริหารเป็นผู้รับผิดชอบในการจัดให้มีระบบการควบคุมภายในที่ดี อีกทั้งมีส่วนอย่างมากในการสร้างบรรยากาศของการควบคุม รวมทั้งกำหนดทิศทาง และอนุมัตินโยบายหรือรายการสำคัญ ส่วนผู้ปฏิบัติงานรับผิดชอบต่อระบบการควบคุมภายในที่กำหนดขึ้น

3. การควบคุมภายใน ไม่ว่าจะได้รับการออกแบบหรือดำเนินการอย่างไร ก็ให้ได้เพียงความมั่นใจในระดับที่สมเหตุสมผล (Reasonable Assurance) เท่านั้น แต่ไม่สามารถที่จะเป็นหลักประกันที่สมบูรณ์ได้ ทั้งนี้เพราะการควบคุมภายในมีข้อจำกัด เช่น โอกาสที่จะเกิดข้อผิดพลาดจากบุคคลากร เนื่องจากความไม่ระวังพลั้งเผลอ การใช้ดุลยพินิจผิดพลาด หรือไม่เข้าใจคำสั่ง และข้อจำกัดที่สำคัญที่สุด คือ การที่ผู้บริหารหลีกเลี่ยงขั้นตอนของระบบการควบคุมภายใน หรือใช้อำนาจในทางที่ผิด โดยฝ่าฝืน (Override) ระบบการควบคุมภายใน นอกจากนี้ การจัดให้มีระบบการควบคุมภายในยังต้องคำนึงถึงต้นทุนที่เกิดขึ้น และผลประโยชน์ที่ได้รับ (Cost-Benefit Trade off) ด้วย

องค์ประกอบของการควบคุมภายใน

องค์ประกอบของการควบคุมภายใน จำแนกออกเป็น 5 องค์ประกอบที่เกี่ยวข้องสัมพันธ์กัน ดังแสดงในภาพที่ 1.1 องค์ประกอบทั้ง 5 นี้มาจากวิถีทางที่ผู้บริหารดำเนินธุรกิจ และเชื่อมโยงเข้าเป็นอันหนึ่งอันเดียวกับกระบวนการทางการบริหาร แม้ว่าองค์ประกอบนี้จะใช้ได้กับทุกองค์กร แต่องค์กรขนาดเล็ก และขนาดกลางอาจจัดให้มีขึ้นโดยต่างไปจากองค์กรขนาดใหญ่ได้ โดยการควบคุมภายในขององค์กรขนาดเล็ก และขนาดกลางอาจมีรูปแบบและโครงสร้างที่ง่ายขึ้น

องค์ประกอบของการควบคุมภายในทั้ง 5 มีดังนี้

1. สภาพแวดล้อมการควบคุม (Control Environment)
2. การประเมินความเสี่ยง (Risk Assessment)

3. กิจกรรมการควบคุม (Control Activities)
4. ข้อมูลสารสนเทศ และการสื่อสารในองค์กร (Information and Communication)
5. การติดตามและประเมินผล (Monitoring)

ภาพที่ 1.1 องค์ประกอบของการควบคุมภายในตามแนวคิดของ COSO



องค์ประกอบที่ 1 สภาพแวดล้อมการควบคุม

สภาพแวดล้อมการควบคุมเป็นปัจจัยซึ่งร่วมกันส่งผลให้เกิดมาตรการหรือวิธีการควบคุมขึ้นในองค์กร หรือทำให้บุคลากรให้ความสำคัญกับการควบคุมมากขึ้น หรือทำให้การควบคุมที่มีอยู่นั้นได้ผลตามวัตถุประสงค์ดีขึ้น หรือในกรณีตรงข้ามสภาพแวดล้อมอาจทำให้การควบคุมย่อหย่อนลง สภาพแวดล้อมของการควบคุมภายในสะท้อนให้เห็นทัศนคติ และการรับรู้ถึงความสำคัญของการควบคุมภายในของบุคลากรระดับต่างๆ ในองค์กร นับตั้งแต่คณะกรรมการบริษัท ฝ่ายบริหาร เจ้าของ และพนักงานโดยทั่วไป

สภาพแวดล้อมของการควบคุม ประกอบด้วยปัจจัยต่างๆ ดังต่อไปนี้

- ความซื่อสัตย์สุจริตและจรรยาบรรณในการดำเนินธุรกิจ
- การสร้างแรงผลักดันโดยระบบการให้ผลประโยชน์ และการใช้สิ่งจูงใจ

- การพัฒนาความรู้ความสามารถของบุคลากร
- การสร้างขวัญและกำลังใจให้กับบุคลากรในองค์กร
- คณะกรรมการบริษัทและคณะกรรมการตรวจสอบ
- ปรัชญาและแนวทางการปฏิบัติงานของผู้บริหาร
- การจัดโครงสร้างองค์กร
- การกำหนดอำนาจหน้าที่และความรับผิดชอบ
- นโยบายและวิธีบริหารงานบุคคล

สภาพแวดล้อมของการควบคุมในองค์กร จะเป็นตัวกำหนดแนวทางขององค์กร (Tone of Organization) และมีอิทธิพลเหนือจิตสำนึกเกี่ยวกับการควบคุมภายในให้กับบุคลากรในองค์กร สภาพแวดล้อมของการควบคุมให้ความสำคัญกับการควบคุมภายในที่มุ่งให้เกิดจิตสำนึก (หรือการควบคุมแบบ Soft Control) เช่น ความซื่อสัตย์ จริยธรรม ความโปร่งใส นอกเหนือไปจากการควบคุมภายในที่กำหนดเป็นโครงสร้าง นโยบาย และระเบียบวิธีปฏิบัติ (หรือการควบคุมแบบ Hard Control) สภาพแวดล้อมของการควบคุมจึงถือเป็น “ฐานราก” ที่สำคัญของการควบคุมภายใน ซึ่งจะทำให้องค์ประกอบอื่นๆ ของการควบคุมภายในดำรงอยู่ได้อย่างมั่นคง ทำให้เกิดทั้งโครงสร้างที่ดีของการควบคุมภายใน และวินัยของบุคลากรในการยอมรับ และปฏิบัติให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์ของมาตรการ และวิธีการควบคุมภายใน ซึ่งผู้บริหารจัดขึ้นในองค์กรนั้น

องค์ประกอบที่ 2 การประเมินความเสี่ยง

ทุกองค์กร ไม่ว่าจะขนาดเล็ก ขนาดใหญ่ และไม่ว่าอยู่ในธุรกิจประเภทใด ย่อมดำเนินการท่ามกลางความเสี่ยงทางธุรกิจในรูปแบบต่างๆ และสาเหตุแห่งความเสี่ยงมีทั้งที่สืบเนื่องมาจากปัจจัยภายใน และปัจจัยภายนอก จึงมีความจำเป็นที่ทุกธุรกิจจะต้องประเมินเพื่อทราบว่าคุณเสี่ยงมีอยู่อย่างไร และในเรื่องหรือขั้นตอนใดของงาน เพื่อกำหนดและนำมาตรการการควบคุมที่เหมาะสม และมีประสิทธิผลมาระแวดระวังให้ตรงเรื่องหรือขั้นตอนเหล่านั้น เพื่อให้เกิดความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลว่าความเสียหายหรือความผิดพลาดจะไม่เกิดขึ้น หรือหากเกิดขึ้นก็ให้อยู่ในระดับที่ไม่เป็นอันตราย หรือเป็นอุปสรรคต่อการดำเนินงานไปสู่ความสำเร็จตามวัตถุประสงค์ ไม่ถึงกับทำให้รายงานการเงิน การบัญชี หรือ

ข้อมูลต่างๆ เชื่อถือไม่ได้ ไม่ถึงกับทำให้ทรัพย์สินขององค์กรไม่ได้รับการดูแล ระวังรักษาให้อยู่ในสภาพที่พร้อมใช้งาน และไม่ถึงกับทำให้เกิดการปฏิบัติที่ผิดกฎหมาย ระเบียบ นโยบายหรือข้อกำหนดใดที่องค์กรต้องปฏิบัติตาม

โดยธรรมชาติทุกองค์การย่อมต้องเผชิญกับการเปลี่ยนแปลง ต้นเหตุของการเปลี่ยนแปลงอาจเกิดจากนโยบายของผู้บริหารขององค์กรนั่นเอง หรือสภาพการแข่งขันทำให้ต้องปรับเปลี่ยนกลยุทธ์ให้สอดคล้องกัน นอกจากนี้ ยังมีปัจจัยที่มาจากสิ่งแวดล้อมภายนอก เช่น คำสั่งขององค์กรควบคุมทางราชการ เป็นต้น ในกระแสความเปลี่ยนแปลง ซึ่งเกิดขึ้นได้เสมอเช่นนี้ ทำให้ความเสี่ยงหรือจุดเสี่ยงเปลี่ยนแปลงตามไปด้วย จึงทำให้มีความจำเป็นต้องประเมินความเสี่ยงอย่างต่อเนื่อง และสม่ำเสมอ (Ongoing) เพื่อให้ผู้บริหารได้รับทราบข้อมูลความเสี่ยงที่ถูกต้อง ตรงกับสภาพที่เป็นอยู่จริงในแต่ละขณะ อันจะทำให้สามารถใช้ข้อมูลเหล่านั้นสร้างเสริมมาตรการ และระบบการควบคุมภายในให้สัมพันธ์รับกันได้อย่างเหมาะสมกับความเสี่ยงที่มีอยู่

โดยสรุปแล้ว กิจการต้องเผชิญกับความเสี่ยงที่เกิดจากปัจจัยภายใน (เช่น ระบบการทำงานไม่เหมาะสม พนักงานไม่มีประสิทธิภาพ การทุจริตในองค์กร เป็นต้น) และปัจจัยภายนอกที่หลีกเลี่ยงไม่ได้ (เช่น สภาวะเศรษฐกิจ การเมือง กฎหมาย คู่แข่งขัน เป็นต้น) ผู้บริหารจึงต้องหามาตรการเพื่อจัดการกับความเสี่ยงดังกล่าว โดยการระบุถึงปัจจัยที่ก่อให้เกิดความเสี่ยง และโอกาสที่จะเกิดความเสี่ยง หลังจากนั้นจึงพัฒนาวิธีการเพื่อลดความเสี่ยงให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ เช่น

- ระบบการควบคุมภายในที่ผู้บริหารกำหนดขึ้นอาจช่วยป้องกันความเสี่ยงที่เกิดจากการปฏิบัติงานที่ไม่มีประสิทธิภาพข้อผิดพลาด หรือการทุจริตในองค์กร
- การบริหารสินค้าคงเหลืออย่างมีประสิทธิภาพช่วยป้องกันความเสี่ยงที่สินค้าคงเหลือมีมากเกินไป
- การทำสัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้าอาจช่วยป้องกันผลขาดทุนจากการผันผวนของอัตราแลกเปลี่ยน
- การวิเคราะห์และอนุมัติการให้สินเชื่อ และมาตรการการติดตามหนี้ที่มีประสิทธิภาพช่วยป้องกันความเสี่ยงที่จะเกิดหนี้สูญ

การประเมินความเสี่ยง เป็นการประเมินเพื่อให้ทราบว่าองค์กรมีความเสี่ยงอย่างไร และเป็นความเสี่ยงในเรื่อง หรือขั้นตอนใดของงาน มีระดับความสำคัญ และโอกาสที่จะเกิดมากน้อยเพียงใด เพื่อนำมาพิจารณาว่าองค์กรควรมีการบริหารจัดการอย่างไรเพื่อให้เกิดความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลว่าความผิดพลาดหรือความเสียหายจากความเสี่ยงนั้นจะไม่เกิดขึ้น หรือหากเกิดขึ้น ก็จะเป็นอยู่ในระดับที่ไม่เป็นอันตรายหรือไม่เป็นอุปสรรคต่อความสำเร็จตามวัตถุประสงค์ขององค์กร

องค์ประกอบที่ 3 กิจกรรมการควบคุม

กิจกรรมการควบคุม หมายถึง นโยบาย และมาตรการต่างๆ ที่ฝ่ายบริหารนำมาใช้เพื่อให้เกิดความมั่นใจว่าคำสั่งต่างๆ ที่ฝ่ายบริหารกำหนดขึ้น เพื่อลดหรือควบคุมความเสี่ยง ได้รับการตอบสนองและการปฏิบัติตาม เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ขององค์กร ซึ่งหมายถึง ความสำเร็จทางธุรกิจ ความถูกต้องเรียบร้อย สมบูรณ์ของรายงานทางการเงิน การระแวดระวังดูแลทรัพย์สินขององค์กรเป็นอย่างดี และไม่มีการปฏิบัติผิดกฎหมาย ระเบียบ หรือคำสั่งในสาระสำคัญ

สิ่งสำคัญที่มีผลต่อกิจกรรมการควบคุม คือ การกำหนดนโยบาย และ มาตรการ หรือขั้นตอนในการปฏิบัติงานตามนโยบาย ซึ่งผู้บริหารทุกระดับมีบทบาทมากในเรื่องนี้ โดยเฉพาะผู้บริหารสูงสุดจำเป็นต้องแสดงบทบาทของผู้นำในการจัดทำนโยบาย แผนงาน รวมตลอดถึงงบประมาณ และประมาณการผลการดำเนินงานต่างๆ และขั้นตอนการปฏิบัติตามนโยบายแผนงาน ซึ่งล้วนต้องใช้เป็นเครื่องมือในการติดตามและประเมินผลการควบคุมภายในต่อไป นโยบาย แผนงาน งบประมาณ ประมาณการต่างๆ จึงควรระบุผลงานที่คาดหวังไว้อย่างชัดเจนด้วย เพื่อให้การติดตามและประเมินผลในขั้นตอนต่อไปทำได้โดยชัดเจน ไม่คลุมเครือ

กิจกรรมการควบคุมต้องมีอยู่ในทุกหน้าที่และทุกระดับของการปฏิบัติงานในองค์กร การดำเนินงานด้านใดด้านหนึ่งล้วนมีความสำคัญต่อผลความสำเร็จขององค์กรทั้งสิ้น เปรียบเสมือนเฟืองจักรนาฬิกา ซึ่งทุกเฟืองต้องทำหน้าที่อย่างสมบูรณ์ เฟืองใดเฟืองหนึ่งขัดข้องก็ส่งผลให้นาฬิกาเรือนนั้นไม่อาจแสดงเวลาที่ถูกต้องแม่นยำได้ ดังนั้น ในการปฏิบัติงานทุกด้านจะต้องจัดให้มีกิจกรรม

การควบคุมอย่างเหมาะสมเพียงพอกับระดับความเสี่ยงต่อความผิดพลาด หรือ ความเสียหาย ดังนั้น องค์กรจะขาดกิจกรรมการควบคุมไม่ได้เป็นอันขาด

กิจกรรมการควบคุมประกอบด้วยกิจกรรมต่างๆ ดังต่อไปนี้คือ การอนุมัติ การมอบอำนาจ การตรวจสอบ การกระทบยอด การสอบทานผลการปฏิบัติงาน การป้องกันดูแลทรัพย์สิน และการแบ่งแยกหน้าที่ รวมถึงกิจกรรมการควบคุมเพื่อการบริหาร การควบคุมเพื่อป้องกัน การควบคุมในระบบที่ไม่ใช้คอมพิวเตอร์ และการควบคุมในระบบคอมพิวเตอร์ เป็นต้น ซึ่งกิจกรรมควบคุมต่างๆ เหล่านี้ สามารถแบ่งได้ตามวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้

ต่อไปนี้จะกล่าวถึงกิจกรรมการควบคุมโดยทั่วไปที่สามารถนำไปใช้ได้ในระดับต่างๆ ขององค์กร

1. นโยบายและแผนงาน (Policies and Plans)

การกำหนดนโยบายและแผนงานโดยผู้บริหาร เป็นเครื่องมือที่กำหนดทิศทางขององค์กร และช่วยในการจัดการองค์กร การสั่งการ กำกับดูแล การติดตาม และการประเมินผลการปฏิบัติงาน องค์กรจำเป็นต้องมีการกำหนดแผนงานต่างๆ ทั้งระยะสั้นและระยะยาว และปรับปรุงให้สอดคล้องกับสภาพการณ์อยู่เสมอ ตลอดจนจัดให้มีระบบการรายงานผลการปฏิบัติต่างๆ เป็นระยะๆ เพื่อวัดผลการดำเนินงานที่ผ่านมา และนำมาปรับปรุงให้ดีขึ้น

2. การสอบทานโดยผู้บริหารสูงสุด (Top Management Review)

การสอบทานในที่นี้ หมายถึง กิจกรรมการควบคุมที่ผู้บริหารสูงสุดเป็นผู้ใช้ การใช้วิธีวิเคราะห์เปรียบเทียบระหว่างผลการปฏิบัติงานจริง กับแผนงานงบประมาณ หรือประมาณการ ซึ่งได้จัดทำหรือกำหนดขึ้นไว้เป็นการล่วงหน้า ผลการสอบทานจะทำให้ผู้บริหารสูงสุดเห็นภาพรวมว่าการดำเนินงานมีปัญหาใหญ่ๆ ด้านไหนบ้าง อีกทั้งยังช่วยให้สามารถวิเคราะห์หาสาเหตุ ซึ่งนำไปสู่การพิจารณาแนวทางแก้ไขปัญหาที่จำเป็น และหากขยายการวิเคราะห์เปรียบเทียบให้คลุมถึงข้อมูลของคู่แข่งได้ ผลการสอบทานในลักษณะนี้ยังส่งผลช่วยให้ผู้บริหารสูงสุดได้ทราบระดับและทิศทางของการแข่งขันได้เป็นอย่างดี และทำให้เตรียมรับสถานการณ์ในอนาคตได้ถูกต้องมากขึ้น เพื่อปรับปรุงดำเนินงานให้ทันกับการเปลี่ยนแปลงอยู่เสมอ

3. การสอบทานโดยผู้บริหารระดับกลาง

(Functional Management Review)

ผู้บริหารระดับกลางในที่นี้ หมายถึง ผู้บริหารที่มีหน้าที่รับผิดชอบงานด้านใดด้านหนึ่งภายในองค์กร เช่น การจัดหา การผลิต การขาย การเงิน การบัญชี เป็นต้น ผู้บริหารระดับกลางควรสอบทาน รายงานผลการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงานด้านต่างๆ ในหน่วยงานที่ตนรับผิดชอบ

การสอบทานอาจกระทำกับข้อมูลเป้าหมายที่จัดทำขึ้นตามแผนงานหรือนโยบายขององค์กร นอกจากนั้น ผู้บริหารระดับกลางยังจำเป็นต้องสอบทานวิธีปฏิบัติจริงกับระเบียบปฏิบัติ ตัวเลขสถิติ ผลการปฏิบัติงานในอดีต และเป้าหมายของหน่วยอีกด้วย ระดับการสอบทานโดยผู้บริหารระดับกลางควรเข้มงวดหรือกระทำบ่อยครั้งมากน้อยเพียงใดขึ้นอยู่กับลักษณะธุรกิจ หรือความเสี่ยงจากลักษณะงาน เช่น กรณีของธนาคารหรือสถาบันการเงิน ซึ่งระดับความเสี่ยงค่อนข้างสูง บางเรื่องอาจต้องมีการสอบทานเป็นประจำทุกวัน หรือทุกสัปดาห์

4. การประมวลข้อมูล (Information Processing)

ข้อมูลมีความหมายรวมถึง ข้อมูลทางการบัญชีและข้อมูลอื่น ซึ่งล้วนมีความจำเป็นสำหรับการบริหารทั้งสิ้น ข้อมูลทั้งหลายจะถูกประมวลเป็นข้อสนเทศหรือรายงานต่างๆ ที่ต้องนำไปใช้ประกอบการตัดสินใจทางการบริหาร จึงมีความจำเป็นมากที่ต้องมีกิจกรรมการควบคุมที่ดีในกระบวนการประมวลข้อมูล เพื่อให้ข้อสนเทศสำหรับการบริหาร มีความถูกต้อง กะทัดรัด สมบูรณ์ ทันเวลา และให้เนื้อหาที่เกี่ยวข้องกับเรื่องที่ต้องตัดสินใจ กิจกรรมการควบคุมที่จำเป็นในกระบวนการนี้ ได้แก่ การอนุมัติรายการก่อนที่จะบันทึกการนั้นลงในบัญชีในทะเบียน หรือแฟ้มหลักฐานอื่นใดขององค์กร การสอบยืนยันความถูกต้องของข้อมูลก่อนการบันทึกการใช้เทคโนโลยีที่เหมาะสมช่วยในการประมวลข้อมูล รวมถึงการใช้บุคลากรที่มีความรู้และประสบการณ์ทางวิชาชีพที่เกี่ยวข้องกับการประมวลข้อมูล

การใช้คอมพิวเตอร์ในการประมวลข้อมูล มีผลกระทบต่อการจัดระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายใน ซึ่งความเชื่อถือได้ของข้อมูลจะมากน้อยเพียงใดนั้นขึ้นอยู่กับระบบการควบคุมในแต่ละขั้นตอนของการประมวลผล ดังนี้

- การนำข้อมูลเข้า (Input): กรณีที่ข้อมูลในแต่ละส่วนขององค์กรสามารถเชื่อมโยงถึงกันและกันโดยอัตโนมัติ (On-line) การควบคุมที่ส่วนงานนำเข้าข้อมูลต้องมีความรัดกุม

- การประมวลผล (Process): โปรแกรมที่ใช้ในการประมวลผลต้องผ่านการทดสอบประสิทธิภาพและความถูกต้องครบถ้วนก่อนนำมาใช้จริง ถ้าข้อมูลที่สื่อสารถึงกันในองค์กรเป็นข้อมูลที่ต้องครบถ้วนและผ่านการประมวลผลที่ถูกต้อง ผลลัพธ์ที่ได้ส่งให้กับหน่วยงานอื่นก็จะเป็นผลลัพธ์ที่มีประสิทธิภาพสำหรับการดำเนินงานให้บรรลุเป้าหมายต่อไป

- สารสนเทศที่ได้รับ (Output): การควบคุมไม่ให้บุคคลที่ไม่มีหน้าที่เกี่ยวข้องเข้าจับต้องและเข้าใช้สารสนเทศนั้นเป็นสิ่งสำคัญ สารสนเทศที่ควรส่งให้กับบุคคลที่ได้รับอนุมัติให้ใช้ได้เท่านั้น

5. การควบคุมทางกายภาพ (Physical Control)

การควบคุมทางกายภาพ หมายถึง การดูแลป้องกันทรัพย์สิน อันได้แก่ เครื่องมือ เครื่องใช้ สินค้าคงเหลือ เงินสด หลักทรัพย์ เอกสารสิทธิ์และเอกสารสำคัญอื่น ทรัพย์สินและข้อมูลขององค์กรควรมีการเก็บรักษาอย่างดี เพื่อป้องกันการสูญหาย หรือโจรกรรม กิจกรรมการควบคุมที่พิจารณานำมาใช้ รวมถึงการตรวจนับ การจัดเวรยามรักษาการณ์ การประกันภัย การเปรียบเทียบจำนวนที่มีจริงกับทะเบียนหรือหลักฐานทางบัญชี การกำหนดให้มีระบบสำรองข้อมูล (Backup System) เพื่อป้องกันข้อมูลสูญหาย เป็นต้น

6. การแบ่งแยกหน้าที่ (Segregation of Duties)

โดยหลักการ คือ จัดแบ่งหน้าที่ระหว่างบุคคลหรือหน่วยงาน เพื่อให้มีการสอบยันความถูกต้องสมบูรณ์ระหว่างกัน การแบ่งแยกหน้าที่ควรใช้ในกรณีที่มีลักษณะเสี่ยงต่อความผิดพลาดหรือความเสียหาย เนื่องจากการกระทำที่ไม่เหมาะสม หรือไม่สุจริตได้โดยง่าย หากจัดให้บุคคลเดียวหรือหน่วยงานเดียวเป็นผู้ปฏิบัติงานนั้นตามลำดับตั้งแต่ต้นจนสิ้นสุด ตัวอย่างลักษณะงานที่จำเป็นต้องจัดแบ่งแยกกันทำ ได้แก่

- การอนุมัติรายการ การจัดบันทึกรายการ และการรับ จ่าย เก็บรักษา ทรัพย์สินที่อนุมัติและจัดบันทึกนั้น ตามหลักการควรแบ่งแยกหน้าที่กันทำ

พนักงานที่มีหน้าที่ดูแลรักษาทรัพย์สินไม่ควรเป็นผู้จัดทำหรือบันทึกรายการที่เกี่ยวข้องกับทรัพย์สินนั้น เช่น พนักงานการเงินที่มีหน้าที่ในการรับเงินไม่ควรเป็นผู้บันทึกรายการรับเงิน รายการขาย หรือการตัดบัญชีลูกหนี้การค้า พนักงานที่มีหน้าที่ดูแลสินค้าคงเหลือไม่ควรเป็นผู้บันทึกบัญชีสินค้า เป็นต้น

- หน้าที่ระหว่างกรรับ จ่าย เก็บรักษาเงินกับการลงบัญชีเงินสด การติดต่อธนาคาร ก็มีความจำเป็นต้องได้รับการพิจารณาจัดแบ่งหน้าที่กันมิให้บุคลากรคนเดียวกันเป็นผู้ปฏิบัติ

- พนักงานขายต้องไม่มีอำนาจหน้าที่เกี่ยวกับการคำนวณค่านายหน้าจากการขาย และควรหลีกเลี่ยงมิให้พนักงานขายทำหน้าที่เกี่ยวกับการเก็บเงินจากลูกค้าด้วย

- การแบ่งแยกหน้าที่การอนุมัติรายการออกจากหน้าที่การดูแลรักษาทรัพย์สิน

หน้าที่การอนุมัติควรแยกออกจากหน้าที่การดูแลทรัพย์สิน เช่น พนักงานดูแลรักษาเงินสดย่อยไม่ควรเป็นผู้ที่มีอำนาจในการลงนามอนุมัติการจ่ายเงินสดย่อย พนักงานดูแลรักษาสินค้าคงเหลือก็ไม่ควรเป็นผู้มีอำนาจอนุมัติการเบิกจ่ายสินค้าคงเหลือออกจากคลังสินค้า เป็นต้น

- การแบ่งแยกหน้าที่ความรับผิดชอบในการปฏิบัติงานออกจากหน้าที่การบันทึกรายการ

บุคคลคนเดียวที่ทำหน้าที่งานหลายอย่าง (เช่น ผู้ปฏิบัติงานและจัดทำรายงานที่เกี่ยวข้องด้วย) อาจมีแนวโน้มที่จะมีอคติ หรือบิดเบือนผลการปฏิบัติงานของตน การแบ่งแยกหน้าที่กันทำโดยแยกหน้าที่การปฏิบัติงานออกจากหน้าที่การบันทึกรายการ จะช่วยให้เกิดความมีประสิทธิภาพในการทำงานอีกด้วย โดยมีการสอบทานงานกันอย่างอิสระ เช่น ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบในเรื่องการรับจ่ายเงินไม่ควรเป็นผู้ที่จัดทำงบกระขยยอดบัญชีเงินฝากธนาคาร และกำหนดให้สมุห์บัญชีสอบทานงบกระขยยอดดังกล่าว เป็นต้น

- การแบ่งแยกหน้าที่ภายในแผนกคอมพิวเตอร์

หน้าที่งานภายในแผนกคอมพิวเตอร์ที่ควรแยกออกจากกัน ได้แก่ การอนุมัติเอกสาร การเปลี่ยนแปลงโปรแกรมและแฟ้มข้อมูล การใช้และแจกจ่ายข้อมูล การปรับปรุงแก้ไขระบบการทำงานของคอมพิวเตอร์

7. ดัชนีวัดผลการดำเนินงาน (Performance Indicator)

ดัชนีที่นิยมใช้เป็นเครื่องมือวัดผลการดำเนินงานมักอยู่ในรูปอัตราส่วนต่างๆ ที่แสดงความสัมพันธ์ระหว่างข้อมูลทางการเงินหรือการดำเนินงานอย่างหนึ่ง กับข้อมูลอีกอย่างหนึ่ง การติดตามวิเคราะห์ความเคลื่อนไหวของอัตราส่วน หรือแนวโน้มของความเปลี่ยนแปลงในค่าของอัตราส่วนที่คำนวณขึ้น จะช่วยบอกให้ทราบถึง “อาการ” บางอย่างของธุรกิจว่าอยู่ในสภาวะอย่างไร น่าพึงพอใจหรือไม่ ผู้บริหารสามารถใช้อัตราส่วนที่ผิดปกติ หรือแนวโน้มที่น่าสังเกตเป็นดัชนีบ่งชี้ให้ต้องติดตาม หรือให้ความสนใจในเรื่องใดเรื่องหนึ่งเป็นพิเศษ เพื่อตัดสินใจสั่งการแก้ไขปัญหาด้านการดำเนินงาน และด้านการจัดทำรายงานทางการเงิน

ตัวอย่างการใช้ดัชนีวัดผลการดำเนินงาน เช่น

- การประเมินผลกับแผนงานแต่ละแผนกเป็นประจำ
- การจัดทำรายงานการติดตามผลแตกต่างระหว่างต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงกับต้นทุนมาตรฐาน
- การติดตามประเมินผลค่าใช้จ่ายในการขายกับงบประมาณที่ตั้งไว้เป็นประจำทุกเดือน
- การจัดทำรายงานสินค้าที่ไม่ได้มาตรฐาน พร้อมทั้งวิเคราะห์สาเหตุอย่างมีระบบ
- การประเมินผลการปฏิบัติงานจริงกับแผนการใช้เครื่องจักร แผนการซ่อมบำรุงและแผนการปฏิบัติงานต่างๆ เป็นประจำ

8. การจัดทำเอกสารหลักฐาน (Documentation)

องค์กรควรให้ความสนใจในการจัดทำหลักฐานเอกสาร สำหรับการดำเนินงานหรือระบบงานใดที่มีความสำคัญด้วย คือ ควรมีการจัดทำหลักฐานที่เป็นเอกสาร หรือจัดทำเป็นหนังสือไว้ เช่น การจัดหาทรัพย์สินที่มีมูลค่าสูงก็ควรทำสัญญากับผู้ขาย ระบบงานคอมพิวเตอร์ก็ควรจัดทำเอกสารระบบงานไว้ให้มีความสมบูรณ์เพียงพอ การละเลยไม่ทำสัญญาอาจทำให้ความเสียหายกรณีที่ผู้ขายผิดข้อตกลงในสาระสำคัญ เพราะยอมไม่อาจบังคับให้เป็นไปตามข้อตกลงได้ ระบบงานสำคัญที่ไม่มีการจัดทำเอกสารระบบงานไว้ ก็ทำให้เกิดความสับสนในการปฏิบัติงานนั้นได้โดยง่าย

ศูนย์คอมพิวเตอร์ควรจัดให้มีผังทางเดินของงาน (Flowchart) สำหรับระบบงาน และสำหรับโปรแกรมสั่งงานที่สำคัญ เพื่อให้ทุกคนที่มีหน้าที่เกี่ยวข้องได้ทราบ และสามารถค้นคว้า หรืออ้างอิงได้เมื่อมีความจำเป็น หากระบบงานคอมพิวเตอร์ ซึ่งองค์กรต้องลงทุนไปเป็นจำนวนเงินมหาศาล แต่มีผู้รู้ระบบการใช้งานเพียงหนึ่งหรือสองคน หากเกิดการเปลี่ยนแปลงตัวบุคคล ก็จะทำให้มีความเสี่ยงที่เงินลงทุนจำนวนมหาศาลนั้นจะกลายเป็นความสูญเปล่า เนื่องจากการประมวลข้อมูลทั้งระบบอาจจะยุติลงเพียงด้วยเหตุที่ไม่มีผู้ใดอื่นทราบวาระบบงานกำหนดอะไรไว้อย่างไร ทางที่ดีคือต้องมีคู่มือการปฏิบัติงานไว้ให้สมบูรณ์เพียงพอ และต้องจัดระบบการดูแลให้คู่มือนั้นเป็นปัจจุบันเสมอ ไม่เพียงระบบคอมพิวเตอร์เท่านั้นที่ต้องมีคู่มือ การปฏิบัติงานหลักๆ ที่มีความสำคัญต่อการดำเนินงาน (เช่น ด้านการผลิต การให้สินเชื่อ การขาย การบัญชี การเงิน การพัสดุ) ก็เป็นตัวอย่างของระบบงานที่มีความจำเป็น ต้องมีเอกสารหลักฐานคู่มือประกอบให้เพียงพอ เพื่อให้สามารถใช้สอบทานความถูกต้อง ให้มีการพิจารณาอนุมัติรายการอย่างรัดกุม และควบคุมมิให้เกิดความเสียหายได้ขึ้นได้ ตัวอย่างเช่น

- กำหนดระเบียบ ประกาศ คำสั่งในเรื่องต่างๆ ไว้เป็นลายลักษณ์อักษรอย่างชัดเจน
- จัดทำระเบียบรองรับการปฏิบัติงาน โดยมีเนื้อหาครอบคลุมเรื่องนโยบายการจัดซื้อ วิธีการในการคัดเลือกผู้ขาย และขั้นตอนในการจัดหา
- กำหนดวิธีการจัดหาโดยพิจารณาจากมูลค่าของวัสดุหรือบริการ และจำนวนผู้เสนอขาย ซึ่งวิธีการในการจัดหาทุกวิธีควรมีการบันทึกรายละเอียดของการตัดสินใจในแต่ละครั้งให้ชัดเจน
- กำหนดระเบียบวิธีปฏิบัติในการตั้งราคาขาย และการให้ส่วนลดที่ชัดเจน
- กำหนดนโยบายและระเบียบเกี่ยวกับสวัสดิการและเงินช่วยเหลือต่างๆ

นอกจากนี้ การจัดให้มีระบบหลักฐานเอกสารที่เหมาะสมและเพียงพอ สำหรับการบันทึกบัญชีและจัดทำรายงานก็เป็นกิจกรรมการควบคุมที่สำคัญวิธีหนึ่ง เช่น เอกสารที่เกิดขึ้นภายในกิจการเป็นหลักฐานที่ใช้ในการบันทึกบัญชีและจัดทำ

รายงาน (เช่น ใบกำกับสินค้า ใบสั่งซื้อ สมุดรายวันขาย บัตรลงเวลาการทำงาน สมุดรายวันทั่วไป เป็นต้น) การมีระบบหลักฐานเอกสารที่เพียงพอและเหมาะสมช่วยก่อให้เกิดการควบคุมที่มีประสิทธิภาพ และมั่นใจว่ารายการต่างๆ ที่เกิดขึ้นมีการบันทึกอย่างครบถ้วน เช่น พนักงานของแผนกรับสินค้ากรอกใบรับสินค้า (Receiving Report) เมื่อตอนรับของจากผู้ส่งสินค้า พนักงานของแผนกบัญชีเจ้าหน้าที่สามารถตรวจสอบจำนวนและรายการที่บันทึกในใบรับสินค้านี้ดังกล่าวกับใบกำกับสินค้าหรือใบแจ้งหนี้จากเจ้าหน้าที่ ซึ่งเป็นการสอบทานความถูกต้องของการรับสินค้าอีกชั้นตอนหนึ่ง

เอกสารหลักฐานประกอบรายการเพื่อประโยชน์ในการควบคุม ควรมีลักษณะดังนี้

- การให้หมายเลขเรียงลำดับไว้ล่วงหน้า (Renumbering) เพื่อให้แน่ใจว่ารายการต่างๆ ได้บันทึกอย่างครบถ้วน ไม่สูญหายและสามารถอ้างอิงได้
- การบันทึกที่รายการทันทีที่เกิดขึ้น
- การออกแบบเอกสารให้สามารถใช้ได้สำหรับวัตถุประสงค์หลายๆ อย่าง เช่น สำเนาใบสั่งซื้อ ส่งให้แผนกรับของ แผนกบัญชีเจ้าหน้าที่ และแผนกจ่ายเงิน ซึ่งแผนกต่างๆ ใช้สำเนาเอกสารเพื่อวัตถุประสงค์ต่างๆ กัน
- การออกแบบเอกสารเพื่อช่วยในการจัดเตรียมรายการได้อย่างถูกต้อง เช่น ใบสำคัญจ่ายมีช่องกรอกชื่อผู้จัดเตรียม ผู้ตรวจสอบ และผู้อนุมัติ เป็นต้น

9. การอนุมัติรายการบัญชีและการปฏิบัติงาน

การอนุมัติรายการบัญชีและการปฏิบัติงานช่วยให้มั่นใจว่ารายการและเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นมีการสอบทานและควบคุมโดยผู้มีอำนาจ เช่น

- การกำหนดให้มีการอนุมัติรายการปรับปรุงทางบัญชีที่สำคัญ
- การอนุมัติการจ่ายเงิน
- การสอบทานและอนุมัติงบกระขยอดบัญชีเงินฝากธนาคาร
- การอนุมัติคำสั่งขายก่อนที่จะมีการส่งสินค้า เป็นต้น

10. การตรวจสอบการปฏิบัติงานโดยอิสระ

การกำหนดให้มีการตรวจสอบการปฏิบัติงานโดยอิสระ ช่วยป้องกันการทุจริตหรือข้อผิดพลาดที่อาจเกิดจากการไม่ปฏิบัติตามขั้นตอนที่กำหนด บุคคลผู้ทำหน้าที่สอบทานงานควรเป็นผู้ที่มีความเป็นอิสระจากบุคคลผู้มีหน้าที่จัดเตรียมข้อมูลนั้น เช่น กิจการกำหนดให้นาย ก. (ผู้ที่ไม่มีส่วนเกี่ยวข้องกับ การบันทึกบัญชีหรือการเก็บรักษาเงินสด) เป็นผู้จัดทำงบกระทบบยอดบัญชีเงินฝากธนาคาร และนาย ข. เป็นผู้สอบทานและอนุมัติงบกระทบบยอดดังกล่าว

กิจกรรมการควบคุมที่ใช้ในแต่ละองค์กร ประกอบด้วยกิจกรรมการควบคุมหลาย ๆ ประเภทตามที่เสนอไว้ข้างต้น บางองค์กรอาจให้ความสำคัญกับกิจกรรมการควบคุมประเภทหนึ่งมากกว่าอีกประเภทหนึ่ง ทั้งนี้ย่อมขึ้นอยู่กับลักษณะความเสี่ยงจากลักษณะธุรกิจหรือจากลักษณะของงานที่ทำ

องค์ประกอบที่ 4 ข้อมูลสารสนเทศและการสื่อสารในองค์กร

4.1 ข้อมูลสารสนเทศ

ข้อมูลสารสนเทศ หมายความว่า ข้อมูลข่าวสารทางการเงิน และข้อมูลสารสนเทศที่เกี่ยวกับการดำเนินงานด้านอื่นๆ ทั้งที่เป็นข้อมูลสารสนเทศจากแหล่งภายใน และแหล่งภายนอก

ข้อมูลสารสนเทศ มีความจำเป็นสำหรับการปฏิบัติงานของบุคลากร ทั้งผู้บริหารและผู้ปฏิบัติทุกระดับ ผู้บริหารจำเป็นต้องใช้ข้อมูลสารสนเทศ โดยเฉพาะข้อมูลสารสนเทศที่มีลักษณะเป็นสิ่งบอกเหตุ (Warning Signals) ประกอบการพิจารณาสั่งการ ส่วนผู้ปฏิบัติงานมักใช้ข้อมูลสารสนเทศที่ออกมาจากฝ่ายบริหาร เป็นเครื่องชี้นำทิศทางการปฏิบัติหน้าที่

ลักษณะของข้อมูลสารสนเทศที่ดี ซึ่งทุกองค์กรควรพยายามจัดให้มีและใช้ประกอบการตัดสินใจ เป็นดังนี้

ความเหมาะสมกับการใช้ หมายถึง ข้อมูลสารสนเทศบรรจุเนื้อหาสาระที่จำเป็นสำหรับการตัดสินใจ

ความถูกต้องสมบูรณ์ หมายถึง ข้อมูลสารสนเทศที่สะท้อนผลตามความเป็นจริงและมีรายละเอียดที่จำเป็นครบถ้วน

ความเป็นปัจจุบัน	หมายถึง ข้อมูลสารสนเทศที่ให้ตัวเลขและข้อเท็จจริงล่าสุดหรือใกล้เคียงวันที่ใช้ตัดสินใจมากที่สุด
ความทันเวลา	หมายถึง จัดทำอย่างรวดเร็วเพื่อให้ผู้ตัดสินใจได้รับทันวันเวลาที่ต้องการใช้ข้อมูลข่าวสารนั้น
ความสะดวกในการเข้าถึง	หมายถึง ความยากง่ายในการเข้าถึง ซึ่งควรง่ายสำหรับผู้ที่มีอำนาจหน้าที่เกี่ยวข้องและมีระบบรักษาความปลอดภัยมิให้ผู้ที่ไม่เกี่ยวข้องเข้าถึงข้อมูลสารสนเทศได้

การจัดให้มีข้อมูลสารสนเทศที่ดีเป็นหน้าที่ของผู้บริหาร โดยจะจัดทำบุคลากรที่มีความรู้ความสามารถ และประสบการณ์ทางวิชาชีพ รวมถึงต้องจัดให้มีเครื่องมือ เครื่องใช้ เทคโนโลยี และระบบงานที่ดี ซึ่งประกอบด้วยระบบเอกสาร ระบบบัญชี และระบบการประมวลข้อมูลเพื่อการบริหารอื่นๆ ผู้บริหารจะต้องให้ความสำคัญกับการที่พนักงานทุกคนที่มีหน้าที่เกี่ยวกับการประมวลข้อมูลสารสนเทศ อีกทั้งต้องปฏิบัติตามระบบงานที่กำหนดไว้อย่างสม่ำเสมอและเคร่งครัด

4.2 การสื่อสาร

กระบวนการประมวลและผลิตข้อมูลสารสนเทศที่ดี ย่อมขาดประโยชน์ หากไม่มีระบบการสื่อสารทั้งภายในและภายนอกที่มีประสิทธิภาพและประสิทธิผล ประสิทธิภาพของการสื่อสาร ในที่นี้ หมายถึง การจัดระบบสื่อสารให้ข้อมูลที่จัดทำไว้ดีแล้ว ส่งไปถึงผู้ที่ควรได้รับ หรือมีไว้พร้อมสำหรับผู้ที่ใช้ข้อมูลสารสนเทศนั้น ณ ฐานข้อมูลขององค์กร ซึ่งผู้มีหน้าที่เข้าถึงได้ และสามารถเรียกมาใช้ได้ทันทีที่ต้องการ

ประสิทธิผลของการสื่อสาร ในที่นี้ หมายถึง การที่ผู้ได้รับข้อมูลสารสนเทศได้ใช้ข้อมูลสารสนเทศดังกล่าวให้เกิดประโยชน์ในการตัดสินใจต่างๆ

ระบบการสื่อสารที่ดี ต้องประกอบด้วยระบบการสื่อสารภายในองค์กร และระบบการสื่อสารภายนอก สำหรับการสื่อสารภายในนั้น นอกจากบุคลากรที่มีภาระหน้าที่ด้านต่างๆ ในองค์กรจะต้องได้รับข้อมูลสารสนเทศที่ใช้สำหรับการบริหาร หรือการปฏิบัติงานในหน้าที่ของแต่ละคนอย่างครบถ้วนเรียบร้อยแล้ว

ทุกคนในองค์กรจะต้องได้รับการสื่อสารที่ชัดเจนจากผู้บริหารสูงสุดว่าบุคลากรทุกคนจะต้องให้ความสำคัญกับการปฏิบัติตามมาตรการควบคุมภายในทุกมาตรการที่องค์กรจัดให้มีขึ้น การละเมิดมาตรการควบคุมภายในถือเป็นความบกพร่องหรือความผิดที่ผู้บริหารจะเอาจริงกับการกระทำที่ขาดตกบกพร่องนั้น ต่อไปนี้คือตัวอย่างของข้อมูลสารสนเทศที่ควรสื่อสารให้บุคลากรได้รับทราบทั่วกัน

- มาตรการควบคุมภายในต่างๆ ที่ใช้อยู่ในองค์กร เช่น นโยบาย แผนงาน งบประมาณหรือประมาณการ กฎ ระเบียบต่างๆ
- บทบาท อำนาจ หน้าที่ และความรับผิดชอบของบุคลากรแต่ละตำแหน่ง หน้าที่ มาตรฐานผลงานที่ต้องการจากการปฏิบัติ
- รายงานผลการดำเนินงานตามนโยบาย แผนงาน และโครงการที่กำหนดขึ้น
- ความสัมพันธ์ของงานในหน้าที่ของบุคคล หรือหน่วยงานหนึ่งซึ่งเกี่ยวข้องกับบุคคล หรือหน่วยงานอื่น
- ข้อมูลสารสนเทศที่เป็นสัญญาณอันตราย หรือสัญญาณเตือนภัยถึงสิ่งขาดตกบกพร่อง จากการปฏิบัติงานที่เกิดขึ้น หรืออาจเป็นเหตุให้เกิดความบกพร่องนั้นในอนาคตอันใกล้
- สิทธิประโยชน์ด้านต่างๆ ที่กำหนดไว้สำหรับบุคลากรแต่ละระดับ

ข้อแนะนำประการหนึ่งคือ ระบบการสื่อสารทั้งภายในและภายนอกควรได้รับการประเมิน เพื่อให้ทราบประสิทธิภาพ และประสิทธิผลของระบบการสื่อสารขององค์กรเป็นระยะๆ อย่างสม่ำเสมอ เพื่อให้การสื่อสารเป็นส่วนหนึ่งของระบบการควบคุมภายในที่ให้ประโยชน์สูงสุดอยู่เสมอ

องค์ประกอบที่ 5 การติดตามและประเมินผล

การควบคุมภายในขององค์กรใดองค์กรหนึ่งจะสมบูรณ์ไม่ได้หากขาดการติดตามและประเมินผล (Monitoring and Evaluation) ทั้งนี้เนื่องจากความมีประสิทธิภาพของมาตรการและระบบการควบคุมภายในแปรเปลี่ยนไปได้เสมอๆ จึงจำเป็นอย่างยิ่งที่องค์กรต้องจัดให้มีระบบการติดตามและประเมินผลเพื่อให้ผู้บริหารมีความมั่นใจได้อย่างสมเหตุสมผลอยู่ตลอดเวลาว่า การควบคุมภายในยังมีประสิทธิภาพอยู่เสมอ

การติดตามผล ใช้สำหรับมาตรการหรือระบบการควบคุมภายในที่อยู่ระหว่างการออกแบบหรืออยู่ระหว่างการนำออกสู่การปฏิบัติ

การประเมินผล ใช้สำหรับมาตรการหรือระบบการควบคุมภายในที่ได้ใช้ไปแล้วเป็นระยะเวลาานพอสมควรที่จะได้รับการประเมินว่ายังมีความเหมาะสมกับสิ่งแวดล้อมต่างๆ ที่เปลี่ยนไปอยู่อีกหรือไม่

การติดตามและประเมินผล ควรทำอย่างอิสระโดยผู้ที่ไม่มีส่วนเกี่ยวข้องกับการออกแบบมาตรการหรือวางระบบการควบคุมภายในนั้น ทั้งนี้เพื่อให้สามารถแสดงความคิดเห็นได้อย่างตรงไปตรงมาชัดเจน และมีความหมายเหมาะสม ซึ่งจะทำให้ข้อสรุปที่ได้จากการติดตามและประเมินผลเป็นข้อมูลที่เป็นประโยชน์สูงสุดต่อการพิจารณาตัดสินใจคงไว้ หรือตัดทอน หรือเพิ่มเติมระบบการควบคุมภายในที่กำลังนำออกใช้ หรือที่ใช้อยู่ในองค์กร ซึ่งโดยทั่วไป องค์กรที่มีผู้ตรวจสอบภายในและการตรวจสอบภายในดำเนินไปอย่างถูกต้องตามหลักการของวิชาชีพ ผู้ตรวจสอบภายในก็อยู่ในฐานะเหมาะที่จะทำหน้าที่ติดตามและประเมินผล แต่ในบางกรณีที่ผู้ตรวจสอบภายในจำเป็นต้องเข้าไปมีส่วนเกี่ยวข้องกับการวางระบบหรือออกแบบมาตรการควบคุมภายใน เช่น ผู้บริหารสั่งการให้ทำ กรณีนี้ ผู้ตรวจสอบภายในนอกหรือผู้ชำนาญการภายนอกอาจอยู่ในฐานะที่เหมาะสมกว่าที่จะเป็นผู้ติดตาม หรือประเมินผล ซึ่งย่อมต้องเกิดค่าใช้จ่ายหรือค่าธรรมเนียมขึ้นจำนวนหนึ่ง ทั้งนี้ย่อมขึ้นอยู่กับฐานะความพร้อมทางการเงินขององค์กรด้วยที่จะตัดสินใจให้ผู้ใดประเมิน

การติดตามและประเมินผล ไม่ควรจัดทำเฉพาะกับระบบหรือมาตรการควบคุมภายในเท่านั้น แต่ควรจัดให้การติดตาม และประเมินผลเป็นส่วนหนึ่งของกระบวนการบริหาร และการปฏิบัติงานด้านอื่นๆ ทุกด้านด้วย

ประโยชน์ที่มุ่งหวัง จากการควบคุมภายใน

ประโยชน์ของการควบคุมภายในที่ผู้บริหารพึงคาดหวังได้มีดังต่อไปนี้

1. การควบคุมภายในที่ดี ซึ่งได้รับการปฏิบัติตามอย่างมีประสิทธิภาพ จะมีส่วนช่วยอย่างสำคัญให้การดำเนินงานขององค์กรให้มีประสิทธิภาพ และบรรลุวัตถุประสงค์ที่วางไว้ ซึ่งหมายถึง การทำกำไรได้ตามเป้าหมายที่ผู้บริหารกำหนดไว้ด้วย

2. การควบคุมภายในช่วยป้องกันไม่ให้เกิดการใช้ทรัพยากรเป็นไปอย่างสิ้นเปลือง หรือป้องกันความสูญเสีย สูญเปล่าของทรัพยากรที่นำไปใช้ในการดำเนินงานด้านต่างๆ

3. การควบคุมภายในช่วยทำให้เกิดความมั่นใจตามที่ควรว่ารายงานทางการเงิน ทั้งรายงานที่ใช้เพื่อการภายใน และรายงานที่เสนอต่อบุคคลภายนอก มีความถูกต้องสมบูรณ์และเชื่อถือได้

4. การควบคุมภายในที่ได้รับการออกแบบไว้ดี จะช่วยกำกับให้การปฏิบัติการด้านต่างๆ สอดคล้องกับกฎหมาย และระเบียบ ที่ใช้บังคับกับองค์กร ซึ่งเป็นการป้องกันมิให้องค์กรเสียชื่อเสียงหรือเกิดความเสียหายด้านการเงิน หรือด้านอื่นๆ ที่อาจเกิดขึ้นหากมีการกระทำที่ผิดกฎหมาย หรือผิดระเบียบ

ประโยชน์ของการควบคุมภายในที่จะเกิดขึ้นกับแต่ละองค์กร แม้ว่าจะอยู่ในกรอบดังกล่าวข้างต้น แต่ก็แตกต่างกันไป ขึ้นอยู่กับผู้บริหารว่าให้ความสำคัญกับวัตถุประสงค์ใดมากกว่ากัน กล่าวคือ บางองค์กรอาจเน้นเรื่องการระวังป้องกันการทุจริต รั่วไหล บางองค์กรอาจเน้นเรื่องการรายงานที่ถูกต้อง ซึ่งเป็นเรื่องของนโยบาย ทิศนคติ ลักษณะธุรกิจ หรือทุกเรื่องผสมผสานกัน ซึ่งต้องพิจารณาเป็นกรณีๆ ไป

ประโยชน์ของการควบคุมภายในอาจพิจารณาได้เป็น 4 แนวทางคือ

1) ประโยชน์สำหรับฝ่ายบริหาร

ระบบการควบคุมภายในที่ดีจะเป็นเครื่องมือช่วยให้ผู้บริหารมีความมั่นใจว่า พนักงานและลูกจ้างได้ปฏิบัติงานอย่างถูกต้อง รายงานต่างๆ ที่จัดทำขึ้น

ถูกต้อง เชื่อถือได้และทันเวลาที่กำหนด ตลอดจนมีการป้องกันความผิดพลาด และการทุจริตหรือการสูญหายของทรัพย์สินไว้อย่างรัดกุม

2) ประโยชน์สำหรับพนักงานและลูกจ้าง

ระบบการควบคุมภายในจะเป็นเครื่องชี้นำแนวทางการปฏิบัติงาน ที่ถูกต้องและเป็นไปตามนโยบายที่ผู้บริหารวางไว้ เป็นเครื่องช่วยเพิ่มประสิทธิภาพ ในการปฏิบัติงาน

3) ประโยชน์สำหรับผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายใน

ผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายใน จะใช้ประสิทธิภาพของระบบการ ควบคุมภายในเป็นปัจจัยที่สำคัญในการกำหนดขอบเขตการปฏิบัติงานตรวจสอบ กิจการที่มีการควบคุมภายในที่ดีจะช่วยให้การทำงานของผู้สอบบัญชี และผู้ตรวจสอบ ภายในรวดเร็ว และมีประสิทธิภาพมากขึ้น

4) ประโยชน์สำหรับคณะกรรมการตรวจสอบ

หน้าที่หลักประการหนึ่งของคณะกรรมการตรวจสอบ คือ การพิจารณา ระบบการควบคุมภายในของกิจการว่ามีประสิทธิภาพ ประสิทธิภาพเพียงพหรือไม่ กิจการที่มีระบบการควบคุมภายในที่ดี จะช่วยเพิ่มความมั่นใจในการปฏิบัติงาน ของคณะกรรมการตรวจสอบได้

ปัจจัยในการพิจารณาตัดสินใจ ให้มีระบบการควบคุมภายใน

ในการดำเนินธุรกิจทุกประเภท กิจการจะต้องยอมรับความจริงว่าทุกขั้นตอน ของการดำเนินงานย่อมมีโอกาสที่จะเกิดความเสี่ยงต่อความเสียหายได้เสมอ ซึ่งอาจ จะมากหรือน้อย ขึ้นอยู่กับลักษณะของธุรกิจและกลไกการบริหารงานภายในของ กิจการนั้นๆ ความเสียหายจำนวนเล็กๆ น้อยๆ ถือว่าเป็นเรื่องธรรมดาที่อาจ เกิดขึ้นได้เสมอ ดังนั้น การจัดให้มีระบบการควบคุมภายในเพื่อป้องกัน หรือเพื่อช่วย ลดความเสี่ยงต่อความเสียหาย จึงเป็นกระบวนการตัดสินใจที่สำคัญยิ่งประการ หนึ่งที่ผู้บริหารจะต้องใช้ดุลยพินิจอย่างรอบคอบว่า เมื่อใดองค์กรของตนจำเป็นต้อง จัดให้มีระบบการควบคุมภายในลักษณะใด ชนิดใดขึ้นมา ปัจจัยในการ พิจารณาตัดสินใจให้มีระบบการควบคุมภายใน สรุปได้เป็น 3 ประการ คือ

1) โอกาสที่จะเกิดความเสียหายหรือความเสียหาย

ผู้บริหารจะวิเคราะห์ว่ามีขั้นตอนการปฏิบัติงานใดบ้างที่อาจเกิดความเสียหาย การรั่วไหล หรือการทุจริตได้ง่าย และความถี่ของการเกิดความเสียหายดังกล่าวมีมากน้อยเพียงใด

2) ขนาดความรุนแรงของความเสียหาย

ผู้บริหารจะพิจารณาว่า ความเสี่ยงต่อความเสียหายที่มีโอกาสเกิดขึ้นนั้น มีขนาดความรุนแรงมากน้อยเพียงใด ขนาดของความเสียหายถ้าเป็นจำนวนเงินสูงหรือมีส่วนเกี่ยวข้องกับชีวิตมนุษย์ หรือเป็นเรื่องชื่อเสียงของกิจการมากเพียงใด ความจำเป็นที่จะต้องมีการควบคุมภายในที่ดี ก็ย่อมจะยิ่งมีมากขึ้นเพียงนั้น

3) ค่าใช้จ่ายในการป้องกันหรือลดความเสี่ยง

เมื่อใดที่ฝ่ายบริหารตัดสินใจให้มีระบบการควบคุมภายใน ไม่ว่าจะเป็ลักษณะหรือประเภทใดก็ตาม กิจการจะมีค่าใช้จ่ายเกิดขึ้นทันทีที่ทั้ง ๆ ที่ประโยชน์ที่จะได้รับจากการจัดให้มีระบบการควบคุมภายในนั้นยังไม่อาจมองเห็นได้ เนื่องจากยังไม่มี ความเสียหายเกิดขึ้น การวิเคราะห์เพื่อหาความคุ้มค่าของจำนวนเงินที่จ่ายเพื่อจัดให้มีระบบการควบคุมภายในบางครั้งจึงเป็นเรื่องยากที่จะวัดได้ ดังนั้น ผู้บริหารจึงต้องพิจารณาให้รอบคอบโดยใช้ดุลยพินิจเป็นกรณี ๆ ไป และพิจารณาด้วยว่ากิจการมีความสามารถทางการเงินเพียงพอหรือไม่ที่จะรับภาระค่าใช้จ่ายดังกล่าวมาประกอบด้วย

ข้อจำกัดของการควบคุมภายใน

การควบคุมภายในที่ทุกองค์กรจัดให้มีขึ้นนั้น แม้ว่าจะได้ดำเนินการตามขั้นตอนและมีการประเมินความเสี่ยง ตลอดจนวินิจฉัยเลือกวิธีการอย่างรอบคอบระมัดระวังเพียงใดแล้วก็ตาม การควบคุมภายในก็จะได้เพียงความมั่นใจตามสมควร หรือความมั่นใจในระดับที่สมเหตุสมผลเท่านั้นว่าจะช่วยปกป้องไม่ให้เกิดความสูญเสีย สูญเปล่าหรือการดำเนินงานจะบรรลุวัตถุประสงค์ และมีประสิทธิภาพ การควบคุมภายในไม่ใช่หลักประกันและไม่สามารถให้ความมั่นใจที่สมบูรณ์ร้อยเปอร์เซ็นต์ได้ว่ากิจการจะไม่ประสบความล้มเหลวทางธุรกิจ

ที่เป็นเช่นนี้เพราะการควบคุมภายในมีข้อจำกัดอยู่หลายประการ และการที่ระบบการควบคุมภายในจะมีประสิทธิผลต้องขึ้นอยู่กับปัจจัยอื่นๆ อีกหลายปัจจัย ซึ่งส่วนใหญ่เป็นปัจจัยที่เกี่ยวกับพฤติกรรมของคน

เหตุที่อาจทำให้ระบบหรือมาตรการควบคุมภายในล้มเหลว

1. การใช้วิจารณ์ญาณ หรือดุลพินิจในการตัดสินใจทางธุรกิจมักส่งผลให้เกิดข้อจำกัดต่อประสิทธิผลของระบบหรือมาตรการควบคุมภายในโดยเฉพาะเมื่อต้องตัดสินใจบ่อยๆ ภายใต้อคติความกดดันบางประการทางธุรกิจ
2. ผู้บริหารเป็นเหตุแห่งความล้มเหลวของระบบการควบคุมภายในเสียเองโดยใช้อำนาจหรืออิทธิพลสั่งการเป็นอย่างอื่น หรือให้ยกเว้นกฎเกณฑ์ในสิ่งที่ตนสั่งการให้ปฏิบัติ เช่น ผู้บริหารอาจสั่งการให้จัดทำรายงานแสดงผลการดำเนินงาน หรือฐานะการเงินให้ผิดไปจากหลักการบัญชี เพื่อปกปิดความผิดพลาดในการบริหาร หรือเพื่อทำให้ผู้อื่นเห็นว่าองค์กรมีกำไรดี เพื่อช่วยให้ขายหุ้นที่นำออกจำหน่ายใหม่ได้ง่าย เป็นต้น กรณีข้างต้นผู้บริหารอาจมีเจตนาดีต่อองค์กร แต่บางครั้งก็อาจพบว่าผู้บริหารไม่ทำตามระบบการควบคุมภายในด้วยเหตุที่ผู้บริหารต้องการผลประโยชน์ส่วนตัวในทางไม่สุจริต
3. ผู้ปฏิบัติงานแต่ละคน ซึ่งอยู่ภายใต้ระบบการควบคุมไม่ปฏิบัติตามมาตรการ หรือระบบการควบคุมภายในที่องค์กรได้กำหนดไว้ ทำให้การควบคุมซึ่งแม้จะได้รับการวางระบบหรือกำหนดวิธีการไว้ดีเลิศเพียงใดก็ไม่อาจเกิดประสิทธิผลได้ การควบคุมภายในที่กำหนดไว้ย่อมไร้ผลโดยสิ้นเชิง
4. พนักงานมากกว่าหนึ่งคนร่วมมือ หรือสมคบกันลับๆ และโดยทุจริตกระทำการฉ้อโกง โดยไม่ปฏิบัติตามระบบงาน หรือมาตรการควบคุมภายในที่องค์กรกำหนดไว้ แล้วหาประโยชน์ร่วมกัน การร่วมมือกันเช่นนี้นอกจากเป็นเหตุให้การควบคุมภายในไม่บรรลุผลตามวัตถุประสงค์แล้ว ยังทำให้ยากต่อการค้นพบการกระทำที่มีขอบนั้นอีกด้วย เช่น พนักงานฝ่ายขายทำรายงานการขายให้สูงกว่าที่ขายได้จริงแล้วสมคบกับพนักงานบัญชีผู้มีหน้าที่สอบทานรายงานการขาย โดยพนักงานบัญชีจึงใจไม่สอบทานรายงานการขายของพนักงานขายผู้นี้ และส่งรายงานเท็จนั้นให้ผู้มีหน้าที่คิดเงินค่านายหน้าจากการขาย ซึ่งทำให้ค่านายหน้าที่คิดให้สูงกว่าที่ควรได้รับแล้วแบ่งปันผลประโยชน์ส่วนเกินระหว่างสองคนนั้น

5. การควบคุมภายในที่ได้รับการออกแบบดีที่สุด บางครั้งก็อาจไม่สามารถช่วยป้องกันมิให้เกิดสิ่งที่ไม่พึงปรารถนาทางการบริหาร เนื่องจากผู้ปฏิบัติขาดความเข้าใจกลไกของการควบคุมที่จัดขึ้นนั้น ซึ่งอาจเป็นเพราะไม่มีคู่มือการปฏิบัติ หรือมีแต่เขียนไว้ไม่ชัดเจน หรือผู้ปฏิบัติอาจปฏิบัติผิดพลาดเพราะความสะเพร่า หรือไม่ระมัดระวังเพียงพอ เช่น องค์กรสั่งการให้เปลี่ยนแปลงวิธีการอย่างกะทันหัน จนผู้ปฏิบัติทำไม่ถูก เพราะยังไม่ได้รับการอธิบายหรือการอบรมให้เข้าใจวิธีการใหม่ ดีพอ ในบางกรณีผู้มีหน้าที่ตรวจสอบการปฏิบัติงานที่ผิดปกติดูดีการตรวจสอบเร็วเกินไป แทนที่จะสอบถามข้อเท็จจริงบางอย่างในแนวลึกยิ่งขึ้นทำให้ไม่พบสิ่งผิดปกติที่เกิดขึ้น เป็นต้น

6. บางครั้งการจัดให้มีระบบการควบคุมภายในขึ้นทำให้เกิดต้นทุนที่สูง และอาจไม่คุ้มกับผลประโยชน์ที่ได้รับ

7. การควบคุมส่วนใหญ่มีไว้สำหรับรายการ ซึ่งคาดได้ว่าจะเกิดขึ้นตามปกติ วิธีการควบคุมภายในที่มีอยู่อาจไม่เพียงพอ หรือไม่เหมาะสม เนื่องจากสถานการณ์ได้เปลี่ยนไป ทำให้เกิดรายการใหม่ๆ ขึ้น

บทบาทและความรับผิดชอบ ในเรื่องการควบคุมภายใน

บุคลากรทุกคนที่ปฏิบัติงานและดำรงตำแหน่งแตกต่างกันไปในองค์กรหนึ่งๆ ล้วนมีหน้าที่และความรับผิดชอบเกี่ยวกับการควบคุมภายในทั้งสิ้น เพียงแต่หน้าที่และความรับผิดชอบนั้นจะเป็นอย่างไร ย่อมขึ้นอยู่กับตำแหน่งและหน้าที่การงาน ซึ่งแต่ละคนดำรงอยู่

ต่อไปนี้จะอธิบายให้เข้าใจขอบเขตหน้าที่และความรับผิดชอบของบุคลากรระดับต่างๆ ในองค์กร

1. บทบาทและความรับผิดชอบของคณะกรรมการบริษัท

หน้าที่ความรับผิดชอบของคณะกรรมการบริษัท เกิดขึ้นด้วยผลของข้อกำหนดของกฎหมาย ข้อกำหนดขององค์กรพิเศษ เช่น ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์

(ก.ล.ด.) สำนักของตัวกรรมการที่ได้รับมอบหมายให้เป็นผู้ทำหน้าที่ควบคุมการบริหารแทนผู้ถือหุ้นอื่น

ก. ความรับผิดชอบตามข้อกำหนดของกฎหมาย

ปัจจุบันบริษัทในประเทศไทย มี 2 ประเภท คือ บริษัทเอกชน และบริษัทมหาชน บริษัทเอกชน ได้แก่ บริษัทจำกัด ซึ่งจัดตั้งขึ้นตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ส่วนบริษัทมหาชน ได้แก่ บริษัทมหาชนจำกัด ซึ่งจัดตั้งขึ้นตามพระราชบัญญัติมหาชนจำกัด พ.ศ. 2535 ซึ่งได้ออกมายกเลิกพระราชบัญญัติบริษัทมหาชน พ.ศ. 2521 การแต่งตั้ง และการถอดถอนออกจากตำแหน่งกรรมการจำนวนกรรมการ อำนาจหน้าที่ ตลอดจนบำเหน็จกรรมการของบริษัทแต่ละประเภท เป็นไปตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายสองฉบับนี้

ในกรณีของบริษัทเอกชน ที่ประชุมจัดตั้งบริษัทต้องแต่งตั้งกรรมการตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในกฎหมายและข้อบังคับของบริษัทนั้นๆ ซึ่งโดยปกติจะไม่มีหลักเกณฑ์อะไรที่ยุ่งยาก เนื่องจากประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มิได้กำหนดคุณสมบัติ จำนวนของกรรมการไว้ ดังนั้น ผู้ที่เป็นกรรมการของบริษัทเอกชนจึงมักได้แก่ผู้ถือหุ้นรายใหญ่ที่ร่วมกันจัดตั้งบริษัทขึ้น สำหรับหน้าที่ของกรรมการของบริษัทเอกชนนั้น มีอยู่ 2 ช่วง คือ ช่วงการจัดตั้งบริษัท และช่วงการดำเนินงานหลังการจัดตั้งเรียบร้อยแล้ว

ในช่วงการจัดตั้งบริษัท ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ได้กำหนดให้กรรมการมีหน้าที่โดยสรุปคือเรียกชำระค่าหุ้นที่มีผู้จอง และดำเนินการจดทะเบียนจัดตั้งบริษัทให้เรียบร้อย ส่วนหน้าที่ภายหลังการจัดตั้งบริษัท กรรมการบริษัทเอกชน มีหน้าที่ควบคุมกำกับการทำงานของบริษัทให้เป็นไปตามข้อบังคับ และวัตถุประสงค์ของบริษัทที่กำหนดไว้ในหนังสือบริคณห์สนธิ ซึ่งได้จดทะเบียนไว้กับนายทะเบียนหุ้นส่วนบริษัทกระทรวงพาณิชย์

ในกรณีของบริษัทมหาชนจำกัด มีข้อกำหนดเกี่ยวกับการเลือกตั้ง และคุณสมบัติของกรรมการไว้เป็นการเฉพาะในพระราชบัญญัติบริษัทมหาชนจำกัด พ.ศ. 2535 โดยจำนวนของกรรมการต้องไม่ต่ำกว่า 5 คน และคุณสมบัติต้องสอดคล้องกับข้อกำหนดของมาตรา 68 สำหรับหน้าที่ของกรรมการของ

บริษัทมหาชนจำกัดจะต้องจัดการบริษัทให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์ ข้อบังคับ และมติของที่ประชุมผู้ถือหุ้น ต้องจัดให้มีการประชุมกรรมการอย่างน้อยทุก 3 เดือน และมีข้อต้องห้ามบางประการ เช่น ห้ามกรรมการของบริษัทมหาชนจำกัด ประกอบกิจการอันมีสภาพอย่างเดียวกัน และเป็นการแข่งขันกับบริษัท เป็นต้น พระราชบัญญัติฉบับนี้ ยังได้กำหนดโทษปรับไว้ในหลายกรณีที่กรรมการไม่ปฏิบัติหน้าที่ให้เป็นไปตามกฎหมายด้วย

จากข้อกำหนดของกฎหมายฉบับนี้ พอสรุปได้ในหลักการว่า กฎหมายต้องการให้คณะกรรมการเป็นปัจจัยหนึ่งในสภาพแวดล้อมของการควบคุมภายในของบริษัทมหาชนจำกัดนั่นเอง

ข. ความรับผิดชอบตามข้อกำหนดขององค์กรพิเศษ

สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) มีอำนาจตามกฎหมายที่จะกำหนดให้บริษัทมหาชนจำกัด ซึ่งนำหุ้นหรือหลักทรัพย์อื่น ออกจำหน่ายแก่ประชาชนทั่วไปผ่านกลไกของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ศูนย์ซื้อขายหลักทรัพย์ หรือศูนย์ซื้อขายหลักทรัพย์ล่วงหน้า ดำเนินการตามที่พระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 ให้อำนาจแก่ ก.ล.ต.ไว้ เช่น การแต่งตั้งผู้สอบบัญชีที่ ก.ล.ต. ให้ความเห็นชอบ การเปิดเผยข้อมูลทางการเงินการบัญชี หรือเรื่องอื่นที่ ก.ล.ต. เห็นว่า มีความจำเป็นต้องเปิดเผยเพื่อรักษาสิทธิประโยชน์ของประชาชนผู้ลงทุนซื้อหลักทรัพย์ นอกจากนี้ยังมีอำนาจสั่งให้บริษัทที่มีหลักทรัพย์ซื้อขายอยู่ในตลาดหลักทรัพย์ หรือศูนย์ซื้อขายหลักทรัพย์ หรือศูนย์ซื้อขายหลักทรัพย์ล่วงหน้า กระทำการหรืองดเว้นกระทำการในเรื่องใดๆ ตามความจำเป็นได้ ซึ่งคณะกรรมการของบริษัทมหาชนจำกัดต้องกำกับควบคุมดูแลให้บริษัทมหาชนดำเนินการให้สอดคล้องกับข้อกำหนดขององค์กรพิเศษเหล่านั้น

คณะกรรมการตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยด้วยความเห็นชอบของสำนักงาน ก.ล.ต.โดยออกข้อบังคับตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย เรื่องหลักเกณฑ์ เงื่อนไขและวิธีการเกี่ยวกับการรับและเพิกถอนหลักทรัพย์จดทะเบียน (ฉบับที่ 5) ซึ่งมีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 10 มกราคม 2539 เป็นต้นไป ความในหมวด 2 ข้อ 5 วงเล็บ 8 ของประกาศฉบับนี้กำหนดคุณสมบัติประการหนึ่งของบริษัทมหาชน

ที่จะยื่นคำขอให้ตลาดหลักทรัพย์ฯ พิจารณารับหลักทรัพย์ประเภทหุ้นสามัญ เป็นหลักทรัพย์จดทะเบียนไว้ว่าจะต้องจัดให้มีระบบการตรวจสอบและการควบคุมภายในที่เหมาะสม

ข้อกำหนดนี้เป็นการย้ำว่าระบบการตรวจสอบและการควบคุมภายในมีความสำคัญยิ่ง จึงย่อมเป็นหน้าที่ของผู้บริหารระดับสูงของบริษัทมหาชนที่จะต้องจัดให้มีระบบการตรวจสอบ และการควบคุมภายในที่เหมาะสม แนวทางหนึ่งที่จะทำให้บริษัทมหาชนมีคุณสมบัติตามข้อบังคับฉบับดังกล่าวก็คือ การจัดระบบการควบคุมภายในและการตรวจสอบของบริษัทมหาชนนั้นๆ ให้สอดคล้องกับหลักการต่างๆ ที่เสนอแนะไว้

ค. ความรับผิดชอบตามจิตสำนึกของผู้ปฏิบัติหน้าที่แทนผู้อื่น

ความรับผิดชอบที่เกิดขึ้นโดยจิตสำนึกนับว่าเป็นความรับผิดชอบที่ยิ่งใหญ่ มีเกียรติมากเพราะมิได้เกิดขึ้นจากการบังคับ หรือจากข้อกำหนดของกฎหมาย การคัดเลือกตัวบุคคลให้ดำรงตำแหน่งกรรมการของบริษัทไม่ว่าจะบริษัทเอกชนหรือบริษัทมหาชนจำกัด จึงต้องพยายามตั้งจากผู้ที่มีจิตสำนึกเช่นนี้ ซึ่งจะทำให้มั่นใจได้เป็นอย่างดีว่า ผู้ได้รับตำแหน่งกรรมการจะปฏิบัติหน้าที่ของตนเป็นอย่างดีด้วยความเอาใจใส่และรับผิดชอบ ทั้งนี้เพราะการได้รับความไว้วางใจจากผู้อื่นให้กระทำการเพื่อพิทักษ์ผลประโยชน์ให้ นับว่าเป็นภารกิจที่น่าภาคภูมิใจ และควรได้รับการปฏิบัติอย่างระมัดระวังรอบคอบอย่างสูงสุดยิ่งกว่ากระทำการเพื่อตนเอง

2. บทบาทและความรับผิดชอบของผู้บริหาร

โดยทั่วไปสำหรับทุกองค์กร ผู้บริหารเป็นผู้มีบทบาทและความรับผิดชอบโดยตรงต่อการควบคุมภายใน ผู้บริหารในระดับที่ต่างกันย่อมมีบทบาทและความรับผิดชอบต่อการควบคุมภายในในระดับที่ต่างกันด้วย ดังนี้

ก. ผู้บริหารระดับสูง

การจัดให้มีการควบคุมภายในชั้นในองค์กรเป็นหน้าที่ความรับผิดชอบโดยตรงของผู้บริหาร โดยผู้บริหารต้องกำหนดบทบาทในการปฏิบัติตนให้เป็นตัวอย่างที่ดี เพื่อสะท้อนให้เห็นถึงความซื่อสัตย์ และจริยธรรมของผู้บริหารมากกว่า

ใครๆ ในองค์กร และต้องสร้างองค์ประกอบอื่นๆ ที่ทำให้เกิดสภาพแวดล้อมของการควบคุมที่ดีขึ้น การจัดให้มีการควบคุมภายในนี้ครอบคลุมทุกองค์ประกอบ ตั้งแต่การสร้างสภาพแวดล้อมการควบคุม การจัดให้มีการประเมินความเสี่ยง การจัดให้มีระบบและมาตรการควบคุมภายใน ตลอดจนการสื่อสารข้อมูลข่าวสารระหว่างกันทั้งภายในและภายนอกแล้ว ยังรวมถึง การติดตามและประเมินความมีประสิทธิภาพของการควบคุมภายในอีกด้วย

ข. ผู้บริหารระดับกลาง

ผู้บริหารระดับกลางในที่นี้ หมายถึง หัวหน้าหน่วยต่างๆ ในองค์กร ผู้จัดการฝ่าย ผู้จัดการโรงงาน หัวหน้าสำนัก และผู้ทำหน้าที่ในระดับเดียวกัน ซึ่งอาจเรียกชื่อเป็นอย่างอื่น ผู้บริหารระดับกลางก็มีหน้าที่และความรับผิดชอบด้านต่างๆ เช่นเดียวกับกับผู้บริหารระดับสูงนั่นเอง แต่เป็นขอบเขตที่แคบกว่า คือมีหน้าที่ทั้งการจัดให้มีการควบคุมภายใน ประเมินประสิทธิผล ปรับปรุงเปลี่ยนแปลงให้มีความรัดกุมอยู่เสมอ สอบทานให้มีการปฏิบัติตามระบบ และมาตรการควบคุมภายในทั้งหมดที่มีผลบังคับใช้ในหน่วยงานที่ตนเป็นหัวหน้า รวมถึงการปลูกฝังให้ผู้ใต้บังคับบัญชาในหน่วยมีวินัยและจิตสำนึกที่ดี ในส่วนที่เกี่ยวกับการควบคุมภายใน

ข้อจำกัดของผู้บริหารระดับกลาง คือ ในหน่วยงานของตนโดยทั่วไป จะไม่มีผู้ตรวจสอบภายใน เพราะผู้ตรวจสอบภายในจะจัดขึ้นในระดับองค์กรเป็นส่วนใหญ่ ดังนั้น ผู้บริหารระดับกลางจึงอาจต้องทำหน้าที่ด้วยตนเอง หรือโดยการประสานงานและใช้บริการของผู้ตรวจสอบภายในขององค์กรให้เข้ามาสอบทานตรวจสอบการควบคุมภายในให้กับหน่วยงานของผู้บริหารระดับกลางนั้น

3. บทบาทและความรับผิดชอบของคณะกรรมการตรวจสอบ

คณะกรรมการตรวจสอบ (Audit Committee) หมายถึง คณะกรรมการซึ่งจัดตั้งโดยคณะกรรมการของบริษัท (Company's Board of Directors) ดังแสดงในภาพที่ 1.2 มีบางประเทศที่การจัดตั้งเป็นไปโดยผลของกฎหมายหรือข้อกำหนด หรือคำแนะนำของตลาดหลักทรัพย์ฯ หรือคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ของประเทศนั้นบัญญัติ กำหนด หรือแนะนำให้คณะกรรมการของบริษัทมหาชน หรือบริษัทขนาดใหญ่แต่งตั้งคณะกรรมการตรวจสอบ

ภาพที่ 1.2

ที่มาของคณะกรรมการตรวจสอบ



อำนาจหน้าที่ของคณะกรรมการตรวจสอบอาจแตกต่างกันไป แต่อาจสรุปรวมไว้เพื่อเป็นข้อมูล โดยจำแนกหน้าที่เป็นเรื่องๆ ได้ดังนี้

รายงานที่เสนอต่อบุคคลภายนอก

- สอบทานหลักการบัญชีที่ใช้ รวมถึงการเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชีที่สำคัญในระหว่างปี
- พิจารณาและสอบทานงบการเงินที่ตรวจสอบแล้วและรายงานผู้สอบบัญชี
- สอบทานงบการเงินที่จัดทำขึ้นในระหว่างปี

ผู้ตรวจสอบภายใน

- ให้ความคิดเห็นเกี่ยวกับประสิทธิผลของมาตรการควบคุมภายใน
- ปรึกษารายงานกับผู้ตรวจสอบภายในเกี่ยวกับปัญหาและประสบการณ์ในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน
- สอบทานวัตถุประสงค์การตรวจสอบ และแผนงานตรวจสอบภายใน
- ร่วมพิจารณาข้อตรวจพบ และรายงานผลการตรวจกับผู้ตรวจสอบภายใน
- ดำเนินการให้แน่ใจว่าข้อเสนอแนะที่เป็นประโยชน์ของผู้ตรวจสอบภายในได้รับการนำไปปฏิบัติโดยผู้ที่มีหน้าที่เกี่ยวข้อง
- พิจารณาอัตราค่าจ้าง และเครื่องมือเครื่องใช้ ของสำนักงานตรวจสอบภายในให้มีความเหมาะสมเพียงพอ พร้อมทั้งให้การสนับสนุนที่จำเป็น
- สอบทาน การจัดองค์กร สายการบังคับบัญชา ความเป็นอิสระ และรายงานของหน่วยงานตรวจสอบภายใน

- แลกเปลี่ยนความคิดเห็นในเรื่องการร่วมมือประสานงานและความสัมพันธ์ระหว่างผู้ตรวจสอบภายในและผู้สอบบัญชีภายนอก

ผู้สอบบัญชีภายนอก

- พิจารณาคัดเลือกผู้สอบบัญชีของบริษัท
- ปรึกษาหารือกับผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับปัญหาและประสบการณ์ในการปฏิบัติงานตรวจสอบ
- แลกเปลี่ยนความคิดเห็นในเรื่องความหมาย และความสำคัญของตัวเลข ข้อมูล และข้อความที่ใช้อธิบายประกอบตัวเลขต่างๆ เหล่านั้น ในงบการเงินรวมทั้งการใช้มาตรฐานการบัญชีในการจัดทำ
- สอบทานรายงานผลการประเมินระบบการควบคุมภายในของบริษัท ข้อเสนอแนะของผู้สอบบัญชีที่มีมายังผู้บริหาร และความเห็นของผู้บริหารที่จะตอบผู้สอบบัญชี
- พิจารณาสอบทานว่ามีปัจจัยใดหรือไม่ที่อาจส่งผลกระทบต่อความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี

ภารกิจอื่นที่คณะกรรมการบริษัทมอบหมาย

- ทบทวนนโยบายการบริหารการเงินและการบริหารความเสี่ยง
- ทบทวนและเสนอความเห็นเกี่ยวกับการปฏิบัติตามจรรยาบรรณทางธุรกิจของผู้บริหาร
- ทบทวนร่วมกับผู้บริหารในรายงานสำคัญๆ ที่เสนอต่อสาธารณชนตามที่กฎหมายกำหนด เช่น บทวิเคราะห์ของฝ่ายบริหาร (Management Discussion and Analysis : MD&A) ในรายงานประจำปี

โดยที่คณะกรรมการการตรวจสอบ มีหน้าที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบ ทั้งโดยผู้สอบบัญชีภายในและผู้ตรวจสอบบัญชีภายนอก ดังนั้น คณะกรรมการตรวจสอบจึงมีบทบาทที่สำคัญในการทำให้การควบคุมภายในของบริษัทนั้นรัดกุม มีประสิทธิภาพ บทบาทที่ควรกระทำ ได้แก่ การให้ความเอาใจใส่รับฟัง และพิจารณาข้อมูลเกี่ยวกับผลการตรวจสอบที่ทั้งผู้สอบบัญชีภายนอกและผู้ตรวจสอบภายใน เสนอให้ทราบ นอกจากนั้น คณะกรรมการตรวจสอบยังสามารถให้ความสนับสนุนแก่ผู้ตรวจสอบภายใน โดยเสริมด้านความคิดเห็นจากประสบการณ์ของกรรมการ

แต่ละท่านในคณะกรรมการตรวจสอบ ซึ่งจะช่วยให้มาตรการควบคุมภายในที่จัดทำมีขึ้นใหม่ หรือมาตรการที่พิจารณาแก้ไขปรับปรุงเป็นมาตรการที่มีความสมบูรณ์ หลวมคม และสัมฤทธิ์ผลตามเจตนารมณ์ของการควบคุมภายในนั้น ๆ มากยิ่งขึ้น

เพื่อให้คณะกรรมการตรวจสอบสามารถปฏิบัติงานได้อย่างมีประสิทธิภาพ ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยได้กำหนดคุณสมบัติของกรรมการตรวจสอบไว้ ดังนี้

(1) ถือหุ้นไม่เกินร้อยละ 5 ของทุนชำระแล้วของบริษัท บริษัทในเครือ บริษัทร่วม หรือบริษัทที่เกี่ยวข้อง ทั้งนี้ให้นับรวมหุ้นที่ถือโดยผู้เกี่ยวข้องด้วย

(2) เป็นผู้ไม่มีส่วนร่วมในการบริหารงานในบริษัท บริษัทในเครือ บริษัทร่วมหรือผู้ถือหุ้นรายใหญ่ของบริษัท รวมทั้งไม่เป็นลูกจ้าง พนักงาน หรือที่ปรึกษาที่ได้รับเงินเดือนประจำจากบริษัท บริษัทในเครือ บริษัทร่วม บริษัทที่เกี่ยวข้อง หรือผู้ถือหุ้นรายใหญ่ของบริษัท

(3) ไม่เป็นผู้มีผลประโยชน์หรือส่วนได้เสียไม่ว่าทางตรงหรือทางอ้อม ทั้งในด้านการเงินและบริหารงานของบริษัท บริษัทย่อย บริษัทร่วม หรือผู้ถือหุ้นรายใหญ่ของบริษัท (เป็นผู้มีความเป็นกลาง) ในระยะเวลา 1 ปีก่อนได้รับการแต่งตั้งเป็นกรรมการตรวจสอบ เว้นแต่คณะกรรมการบริษัทได้พิจารณาอย่างรอบคอบแล้วเห็นว่า ความสัมพันธ์นั้นจะไม่มีผลกระทบต่อการศึกษาหน้าที่และการให้ความเห็นที่เป็นอิสระของกรรมการตรวจสอบ

(4) ไม่เป็นผู้ที่เกี่ยวข้องหรือญาติสนิทของผู้บริหารหรือผู้ถือหุ้นรายใหญ่ของบริษัท

(5) ไม่เป็นผู้ที่ได้รับการแต่งตั้งขึ้นเป็นตัวแทนเพื่อรักษาผลประโยชน์ของกรรมการของบริษัท ผู้ถือหุ้นรายใหญ่ หรือผู้ถือหุ้น ซึ่งเป็นผู้ที่เกี่ยวข้องกับผู้ถือหุ้นรายใหญ่ของบริษัท

คณะกรรมการตรวจสอบควรจัดให้มีการประชุมอย่างสม่ำเสมอโดยเฉลี่ยปีละ 4 ครั้ง มีกำหนดวาระการประชุมที่ชัดเจนเพื่อพิจารณาประเด็นต่างๆ ตามภารกิจ หรือมีการประชุมนัดพิเศษในกรณีจำเป็น ในระหว่างการประชุมของคณะกรรมการตรวจสอบ อาจเชิญกรรมการบริหารหรือผู้บริหารเข้าร่วมประชุมด้วย เฉพาะในเรื่องที่กำหนดไว้เท่านั้น กรรมการตรวจสอบผู้ใดมีส่วนได้เสียใดๆ

ในเรื่องที่พิจารณาห้ามเข้าร่วมพิจารณาในเรื่องนั้น เรื่องที่พิจารณาในการประชุม คณะกรรมการตรวจสอบ มีดังนี้

(1) พิจารณางบการเงินและรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง หลักการบัญชี และวิธีปฏิบัติทางบัญชี รวมถึงการเปลี่ยนแปลงนโยบายที่สำคัญก่อนนำเสนอต่อคณะกรรมการของบริษัท เพื่อเผยแพร่แก่ผู้ถือหุ้นและผู้ลงทุนทั่วไป

(2) พิจารณาระบบการควบคุมภายใน แผนงานตรวจสอบ และการประเมินผลการตรวจสอบของผู้ตรวจสอบภายในและผู้สอบบัญชี

(3) ประสานงานกับผู้สอบบัญชี และทบทวนการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน พร้อมทั้งแจ้งให้ทราบถึงเรื่องที่ควรได้รับความสนใจเป็นพิเศษ

(4) พิจารณาการปฏิบัติตามข้อกำหนดและกฎหมายที่เกี่ยวข้อง โดยหารือกับนักกฎหมายของบริษัท

(5) พิจารณาทบทวนรายการที่ก่อให้เกิดความขัดแย้งทางผลประโยชน์

(6) พิจารณาการปฏิบัติการอื่นใดตามที่คณะกรรมการของบริษัทมอบหมาย ภายหลังจากประชุมของคณะกรรมการตรวจสอบ ให้จัดทำรายงานการประชุม เพื่อเสนอต่อคณะกรรมการบริษัทได้รับทราบถึงกิจกรรมต่างๆ ของคณะกรรมการตรวจสอบอย่างทันเวลา

4. บทบาทและความรับผิดชอบของผู้ตรวจสอบภายใน

ผู้ตรวจสอบภายใน มีหน้าที่และความรับผิดชอบโดยตรงในเรื่องของการควบคุมภายใน โดยลักษณะงานตรวจสอบภายในเองก็ถือว่าเป็นมาตรการควบคุมภายในอย่างหนึ่ง ซึ่งมีความสำคัญมาก เพราะเป็นมาตรการควบคุมภายในซึ่งทำหน้าที่ตรวจสอบ และประเมินความมีประสิทธิภาพของมาตรการควบคุมภายในอื่นๆ อีกชั้นหนึ่ง ผู้ตรวจสอบภายในจะเสนอแนะต่อผู้บริหารให้จัดมาตรการควบคุมภายในขึ้นในองค์กร

นอกจากการประเมินความมีประสิทธิภาพของระบบการควบคุมภายในที่จัดไว้ในองค์กรแล้ว ผู้ตรวจสอบภายในจะตรวจสอบการปฏิบัติตามระบบที่มีอยู่นั้น รวมถึงใช้การประชาสัมพันธ์ และจิตวิทยาเพื่อปลุกเร้าให้ผู้บริหาร และพนักงานทุกระดับเห็นความสำคัญ มีวินัย ปฏิบัติให้สอดคล้องกับวิธีการควบคุมภายในอย่างเคร่งครัดอีกด้วย

ผู้ตรวจสอบภายในควรร่วมมือและประสานงานกับผู้สอบบัญชีด้วย โดยการแลกเปลี่ยนความคิดเห็น และข้อมูลข่าวสารเกี่ยวกับการควบคุมภายในในองค์กร เพื่อเสริมให้ผู้สอบบัญชีสามารถปฏิบัติหน้าที่ได้ตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งผลที่ได้จะได้จากงานตรวจสอบภายนอกก็ตกอยู่กับองค์กรนั่นเอง โดยเฉพาะในส่วนที่จะทำให้รายงานทางการเงินขององค์กรที่จะเสนอต่อบุคคลภายนอกมีความถูกต้อง มีการเปิดเผยข้อมูลที่ดี ผลจากความร่วมมือของผู้ตรวจสอบภายในที่ให้กับผู้สอบบัญชี ก็จะทำให้ผู้ตรวจสอบภายในได้ข้อมูลเกี่ยวกับการควบคุมภายใน ในมุมมองของผู้ตรวจสอบภายนอกเป็นการตอบแทน ซึ่งก็จะเป็นประโยชน์แก่การตรวจสอบภายในเช่นกัน

5. บทบาทและความรับผิดชอบของพนักงานระดับปฏิบัติ

พนักงานในระดับปฏิบัติ มีหน้าที่ความรับผิดชอบเกี่ยวกับการควบคุมภายในโดยจะต้องสนใจศึกษาให้ทราบว่ามาตรการและระบบการควบคุมภายในที่ตนปฏิบัติหน้าที่อยู่นั้นมีกำหนดไว้อย่างไรบ้าง และจะต้องเอาใจใส่ปฏิบัติตามมาตรการ และระบบเหล่านั้นเพื่อให้การควบคุมเกิดประสิทธิผล และที่สำคัญต้องเป็นหน้าที่ขององค์กรที่จะต้องฝึกอบรมให้ผู้ปฏิบัติงานทุกคน มีจิตสำนึกตระหนักถึงความสำคัญของการควบคุมภายใน โดยไม่ปล่อยปละละเลยหากเห็นหรือทราบว่าขั้นตอนการปฏิบัติงานในขั้นตอนใดที่มีจุดอ่อนของระบบการควบคุมภายใน พนักงานผู้มีจิตสำนึก เมื่อพบว่าจุดอ่อนในขั้นตอนการปฏิบัติงานใด ควรแจ้งให้ผู้บังคับบัญชาทราบเพื่อให้พิจารณาและสั่งการแก้ไขปรับปรุงให้เกิดความรัดกุมยิ่งขึ้นต่อไป

6. บทบาทและความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี

ผู้สอบบัญชีภายนอก ผู้สอบบัญชีอิสระ หรือ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ล้วนหมายถึงบุคคลผู้ทำหน้าที่อย่างเดียวกัน นั่นคือผู้ที่เป็นบุคคลภายนอกบริษัท และได้รับการแต่งตั้งโดยผู้ถือหุ้นเสียงข้างมากของบริษัทให้ทำหน้าที่ตรวจสอบบัญชีของบริษัท และเสนอความเห็นว่างบการเงินที่บริษัทจัดทำขึ้นนั้น ถูกต้องหรือไม่เพียงไร ผู้สอบบัญชี จะปฏิบัติหน้าที่ตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งในการนี้มาตรฐานการสอบบัญชีได้กำหนดให้ผู้สอบบัญชีทำความเข้าใจในระบบการควบคุมภายในอย่างเพียงพอในกระบวนการของการบัญชี

และรายงานทางการเงิน จากจุดเริ่มต้นของรายการและเหตุการณ์ที่สำคัญ จนถึง การนำรายการหรือเหตุการณ์ดังกล่าวมาแสดงรวมอยู่ในงบการเงิน การทำความเข้าใจในระบบการควบคุมภายใน จะช่วยให้ผู้สอบบัญชีได้ความรู้เกี่ยวกับรูปแบบ ของระบบบัญชี และการควบคุมภายใน รวมทั้งการทำงานของระบบนั้น ผู้สอบ บัญชีมักจะประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมโดยพิจารณาจากองค์ประกอบ ของการควบคุมภายใน 5 องค์ประกอบ ดังที่ได้กล่าวมาแล้ว

กฎข้อบังคับและประกาศของตลาดหลักทรัพย์ฯ เกี่ยวกับการควบคุมภายใน

เมื่อวันที่ 19 มกราคม พ.ศ. 2541 ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ได้ออกข้อบังคับและประกาศเกี่ยวกับการควบคุมภายใน 3 ฉบับ ดังนี้

(1) ข้อบังคับตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย เรื่อง หลักเกณฑ์เกี่ยวกับการรับและเพิกถอนหลักทรัพย์จดทะเบียน (ฉบับที่ 8) ให้ยกเลิกความใน (8) ของข้อ 5 แห่งข้อบังคับเดิม (ฉบับที่ 5) และให้ใช้ความต่อไปนี้แทน

“(8) การกำกับดูแลกิจการและการควบคุมภายใน

(8.1) ต้องจัดให้มีระบบการกำกับดูแลกิจการ (Corporate Governance) ที่ดี โดยผู้ยื่นคำขอต้องมีคณะกรรมการตรวจสอบ (Audit Committee) คณะหนึ่งเพื่อกำกับดูแลการดำเนินงานของผู้ยื่นคำขอให้ได้ มาตรฐานและเป็นไปในแนวทางที่ถูกต้อง โดยบุคคลดังกล่าวมีคุณสมบัติและ ขอบเขตการดำเนินงานตามที่ตลาดหลักทรัพย์ฯ กำหนด ให้ผู้ยื่นคำขอจัดทำ และนำส่งรายชื่อและขอบเขตการดำเนินงานของคณะกรรมการตรวจสอบต่อ ตลาดหลักทรัพย์ฯ ตามแบบที่ตลาดหลักทรัพย์ฯ กำหนด

(8.2) ต้องจัดให้มีระบบการควบคุมภายใน (Internal Control) และการตรวจสอบภายใน (Internal Audit) ที่เหมาะสมและมีประสิทธิภาพ”

(2) ประกาศคณะกรรมการตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย เรื่อง ข้อกำหนดเพื่อการดำรงสถานะเป็นบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ฯ (ฉบับที่ 2) ให้เพิ่มเติมความต่อไปนี้เป็นข้อ 10 และข้อ 11 แห่งประกาศเดิม ลงวันที่ 4 ตุลาคม พ.ศ. 2539

“ข้อ 10 บริษัทจดทะเบียนต้องจัดให้มีระบบการกำกับดูแลกิจการ (Corporate Governance) ที่ดี โดยบริษัทจดทะเบียนต้องมีคณะกรรมการตรวจสอบ (Audit Committee) คณะหนึ่งเพื่อกำกับดูแลการดำเนินงานของบริษัทจดทะเบียนให้ได้มาตรฐาน และเป็นไปในแนวทางที่ถูกต้องตลอดระยะเวลาที่เป็นบริษัทจดทะเบียน โดยบุคคลดังกล่าวมีคุณสมบัติ และขอบเขตการดำเนินงานตามประกาศตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยว่าด้วยคุณสมบัติและขอบเขตการดำเนินงานของคณะกรรมการตรวจสอบ ทั้งนี้ให้บริษัทจดทะเบียนดำเนินการแต่งตั้งคณะกรรมการตรวจสอบให้แล้วเสร็จภายในวันที่ 31 ธันวาคม 2542

ข้อ 11 บริษัทจดทะเบียนต้องจัดให้มีระบบการควบคุมภายใน (Internal Control) และการตรวจสอบภายใน (Internal Audit) ที่เหมาะสมและมีประสิทธิภาพตลอดระยะเวลาที่เป็นบริษัทจดทะเบียน”

(3) ประกาศตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย เรื่อง คุณสมบัติและขอบเขตการดำเนินงานของคณะกรรมการตรวจสอบ (ฉบับที่ 1) พ.ศ. 2542

ประกาศนี้ได้ให้คำนิยามของ “บริษัท” “ญาติสนิท” “รายการที่เกี่ยวข้องกัน” และ “บริษัทที่เกี่ยวข้องกัน” องค์ประกอบของคณะกรรมการตรวจสอบ การแจ้งรายชื่อและขอบเขตการดำเนินงาน การนำส่งหนังสือรับรองและประวัติของกรรมการตรวจสอบ คุณสมบัติของกรรมการตรวจสอบ รายการที่ไม่มีผลต่อการปฏิบัติหน้าที่และการให้ความเห็นที่เป็นอิสระ หน้าที่และความรับผิดชอบ และการรายงานต่อคณะกรรมการของบริษัทหรือหน่วยงานที่เกี่ยวข้องกัน

บทสรุป

การควบคุมภายใน เป็นปัจจัยสำคัญที่อยู่เบื้องหลังความสำเร็จของทุกองค์กร ไม่ว่าจะองค์กรขนาดใหญ่หรือเล็ก อยู่ในภาครัฐหรือภาคเอกชน และไม่ว่าองค์กรนั้นอยู่ในกลุ่มธุรกิจประเภทใด จึงเป็นหน้าที่ของผู้บริหาร ในฐานะผู้นำ ที่นอกจากตนเองจะต้องรับผิดชอบจัดสภาพแวดล้อมและองค์ประกอบต่างๆ ของการควบคุมภายในขององค์กรตนให้ดีแล้วยังจะต้องปลุกจิตสำนึก และกระตุ้นให้ผู้ใต้บังคับบัญชาทุกระดับตระหนักถึงความสำคัญที่จะต้องร่วมมือ และช่วยกันคนละไม้ละมืออย่างเต็มสติกำลัง เพื่อให้มาตรการและกลไกต่างๆ ของระบบการควบคุมภายในทำหน้าที่ให้ได้ผลตามวัตถุประสงค์

เหตุผลที่การควบคุมภายในมีความสำคัญมากเช่นนี้ เพราะการควบคุมภายในช่วยสกัดกั้นความสูญเปล่าที่จะเกิดขึ้นในองค์กร และการสูญเสียเช่นว่านั้นมีโอกาสเกิดขึ้นได้ในทุกกระบวนการและในทุกขั้นตอนของการปฏิบัติงาน จึงทำให้มีความจำเป็นที่จะต้องจัดการให้มีการควบคุมภายในที่ดีในทุกกระบวนการ และทุกขั้นตอนของการปฏิบัติงาน อย่างไรก็ตาม การควบคุมภายในหากนำมาใช้อย่างไม่ถูกต้อง เช่น เข้มงวดหรือเคร่งครัดเกินสมควรก็อาจทำให้การปฏิบัติงานเป็นไปอย่างติดขัด ล่าช้า ไม่คล่องตัว จึงเป็นหน้าที่อีกด้านหนึ่งของผู้บริหารที่จะต้องจัดให้เกิดความสมดุลระหว่าง ความคล่องตัวในการปฏิบัติงานกับระดับการควบคุมภายในที่มีประสิทธิผลเพียงพอ เพราะหากขาดการควบคุมภายใน หรือมีการควบคุมภายใน แต่มาตรการควบคุมบกพร่องหรือมีจุดอ่อน ก็มีความเสี่ยงต่อโอกาสที่จะเกิดความเสียหาย สูญเปล่าเพราะการรั่วไหล หรือแม้กระทั่งการกระทำทุจริตของพนักงานหรือผู้บริหารได้

ผู้บริหารต้องเข้าใจองค์ประกอบของการควบคุมภายในที่ดี ซึ่งรวมถึงสภาพแวดล้อมการควบคุม การประเมินความเสี่ยง กิจกรรมการควบคุม ข้อมูลข่าวสารและการสื่อสารในองค์กร และการติดตามประเมินผล ผู้บริหารต้องทราบด้วยว่า ลักษณะที่ดีของแต่ละองค์ประกอบข้างต้นควรเป็นอย่างไรจึงจะสามารถเอื้อให้เกิดประสิทธิภาพ และประสิทธิผลของระบบการควบคุมภายใน นอกจากนั้นผู้บริหารที่รอบคอบยังต้องศึกษาเพิ่มเติมให้เข้าใจว่า การควบคุมภายในมีข้อจำกัดอย่างไรบ้าง เพราะลำพังการจัดให้มีระบบการควบคุมภายในขึ้นยังมีได้เป็นหลักประกันว่า จะไม่เกิดความเสียหาย รั่วไหล สูญเปล่า หรือการทุจริตขึ้นกับองค์กร นอกจากนั้นผู้บริหารจะต้องจัดให้มีการติดตามผลการควบคุมภายในเป็นระยะๆ สม่าเสมอ เพื่อปรับปรุงให้มาตรการควบคุมต่างๆ มีความเหมาะสมกับสถานการณ์ และกาลเวลาที่แปรเปลี่ยนไปได้เสมออีกด้วย

สภาพแวดล้อม การควบคุม



● สภาพแวดล้อมการควบคุมเป็นองค์ประกอบหนึ่งของการควบคุมภายในดังที่กล่าวไว้ในบทที่ 1 เรื่อง แนวความคิดทั่วไปและองค์ประกอบของการควบคุมภายใน

วัตถุประสงค์ของบทนี้จะกล่าวถึงสภาพแวดล้อมภายในองค์กรที่มีผลต่อระบบการควบคุมขององค์กร โดยในบทนี้จะครอบคลุมถึงเรื่องดังต่อไปนี้

- ความหมายและความสำคัญของสภาพแวดล้อมการควบคุม
- ปัจจัยต่าง ๆ ของสภาพแวดล้อมการควบคุม
 - ความซื่อสัตย์สุจริตและจรรยาบรรณในการดำเนินธุรกิจ
 - การสร้างแรงผลักดันโดยระบบการให้ผลประโยชน์และการใช้สิ่งจูงใจ
 - การพัฒนาความรู้ความสามารถของบุคลากร
 - การสร้างขวัญและกำลังใจให้กับบุคลากรในองค์กร
 - คณะกรรมการบริษัทและคณะกรรมการตรวจสอบ
 - ปรัชญาและแนวทางการปฏิบัติงานของผู้บริหาร
 - การจัดโครงสร้างองค์กร
 - การกำหนดอำนาจหน้าที่และความรับผิดชอบ
 - นโยบายและวิธีบริหารงานบุคคล
- บทบาทความรับผิดชอบในการจัดให้มีสภาพแวดล้อมการควบคุมที่ดี
- บทสรุป



ความหมายและความสำคัญ ของสภาพแวดล้อมการควบคุม

การดำเนินธุรกิจในปัจจุบัน องค์กรต้องประสบกับการเปลี่ยนแปลงสภาพแวดล้อมทางธุรกิจในทุกรูปแบบ ทั้งสภาพแวดล้อมภายนอกองค์กร อาทิ สภาพแวดล้อมทางเศรษฐกิจ การเมือง เทคโนโลยี สังคม วัฒนธรรม อิทธิพลจากกระแสโลกาภิวัตน์ ลูกค้า ผู้ขายแรงงาน กฎหมาย กฎระเบียบต่างๆ และอื่นๆ อีกมาก และสภาพแวดล้อมภายในองค์กร เช่น เจ้าของและผู้ถือหุ้น คณะกรรมการบริษัท ลูกจ้าง และอื่นๆ ผลการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวทำให้บุคลากรในองค์กรทุกระดับ ไม่เว้นแม้แต่ผู้บริหารระดับสูง จำต้องมีการปรับตัวเพื่อให้เข้ากับสภาพการเปลี่ยนแปลงดังกล่าว การบริหารงานบุคคลกลายเป็นหัวใจสำคัญของความสำเร็จในการดำเนินธุรกิจ เนื่องจากหากบุคลากรในองค์กรสามารถปรับตัวให้เข้ากับการเปลี่ยนแปลงต่างๆ ได้อย่างทันท่วงที ก็จะส่งผลให้องค์กรบรรลุวัตถุประสงค์ได้ตามที่คาดหวัง ในการนี้ มีบุคลากรที่มีความซื่อสัตย์สุจริต มีจริยธรรม มีความรู้ความสามารถดี พร้อมที่จะปรับตัวไปในทิศทางที่กำหนด ย่อมเป็นกลไกสำคัญในการขับเคลื่อนองค์กรและเป็นรากฐานที่สำคัญสำหรับเรื่องอื่นๆ ทุกเรื่องในองค์กร ซึ่งรวมถึงการเป็นรากฐานที่ดีสำหรับระบบการควบคุมภายในที่มีประสิทธิภาพด้วย

สภาพแวดล้อมภายนอกองค์กรและสภาพแวดล้อมภายในองค์กร

สภาพแวดล้อมภายนอกองค์กร ประกอบด้วยปัจจัยต่างๆ ที่อยู่ภายนอกองค์กรที่สำคัญ เช่น

- สภาพทางการเมืองการปกครอง อันประกอบด้วย แนวนโยบายทางการเมืองของรัฐบาล กฎหมาย รวมถึงระเบียบ ข้อบังคับ กฎหมาย ภาษีอากรต่างๆ เป็นต้น นโยบายทางการเมืองมักมีผลกระทบโดยตรงต่อการดำเนินธุรกิจขององค์กร
- สภาพเศรษฐกิจ ไม่ว่าจะเป็นอัตราดอกเบี้ย อัตราเงินเฟ้อ ภาวะการจ้างงานในประเทศ อำนาจการใช้จ่ายของผู้บริโภค รายได้ประชาชาติ อัตราแลกเปลี่ยน ล้วนเป็นสิ่งที่ผู้ทำธุรกิจต้องให้ความสนใจ เพราะการเปลี่ยนแปลงในเรื่องดังกล่าว มักมีผลกระทบต่อความสำเร็จของธุรกิจ

- การเปลี่ยนแปลงทางสังคมและวัฒนธรรม ทักษะคน ค่านิยม ความต้องการและลักษณะเฉพาะของคนในสังคม เป็นตัวกำหนดรูปแบบของสินค้าและบริการ ซึ่งผู้ทำธุรกิจต้องทำความเข้าใจเพื่อตอบสนองความต้องการที่เปลี่ยนไปได้อย่างทันเวลา
- การเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยี ผลจากความเจริญทางวิทยาศาสตร์ทำให้เกิดระบบและกระบวนการใหม่ๆ ขึ้น เพื่อปรับปรุงการผลิตสินค้าและบริการ และรูปแบบการจัดจำหน่าย รวมถึงการเพิ่มประสิทธิภาพในการทำงานขององค์กร อิทธิพลการเปลี่ยนแปลงดังกล่าว ทำให้องค์กรต้องพยายามปรับเปลี่ยนระบบงานให้ทันสมัย อยู่ตลอดเวลา เพื่อสามารถแข่งขันกับคู่แข่งได้
- กระแสโลกาภิวัตน์ อิทธิพลจากการก้าวเข้าสู่ยุคโลกาภิวัตน์ ทำให้ทุกองค์กรต้องเร่งปรับปรุงระบบงานและวิถีการดำเนินธุรกิจเพื่อให้ทันสมัย ทันต่อการเปลี่ยนแปลงที่เข้ามาอย่างรวดเร็วในทุกรูปแบบ
- การเปลี่ยนแปลงในความต้องการของลูกค้า การปรับตัวของคู่แข่งชั้น การหาแหล่งวัตถุดิบอย่างต่อเนื่องในราคาที่ควบคุมได้ การจัดหาแรงงานที่มีคุณภาพ เป็นต้น

สภาพแวดล้อมภายนอกกิจการ เป็นปัจจัยที่องค์กรไม่สามารถจะควบคุมได้โดยตรง แต่มักเป็นปัจจัยที่ส่งผลต่อการบรรลุเป้าหมายขององค์กร ผู้บริหารต้องตระหนักถึงอิทธิพลดังกล่าว และจะต้องทำการวิเคราะห์ผลกระทบที่มีต่อกิจการ รวมทั้งต้องรวบรวมข้อมูลต่างๆ เพื่อหาแนวทางในการปรับตัวให้เข้ากับสภาพการณ์ที่เปลี่ยนแปลงไปให้ได้

สภาพแวดล้อมภายในองค์กร ประกอบด้วยอิทธิพลที่อยู่ภายในองค์กร ซึ่งได้แก่ ผู้ถือหุ้นหรือเจ้าของกิจการ คณะกรรมการบริษัท ลูกจ้าง และวัฒนธรรมองค์กร เป็นต้น

ในบทนี้ จะกล่าวถึงสภาพแวดล้อมภายในองค์กร ที่มีอิทธิพลต่อแนวทางการควบคุมภายใน ซึ่งเรียกว่า สภาพแวดล้อมการควบคุม

สภาพแวดล้อมการควบคุม หมายถึง สภาวะหรือปัจจัยต่างๆ ภายในองค์กร ซึ่งมีผลต่อเรื่องต่างๆ ภายในองค์กร เช่น พฤติกรรมของบุคลากร ระบบการปฏิบัติงานและอื่น ๆ สภาพแวดล้อมการควบคุมยังทำให้เกิดมาตรการหรือวิธีการควบคุมต่างๆ ขึ้นในองค์กร รวมทั้งยังช่วยเสริมสร้างบรรยากาศในการทำงาน ทำให้บุคลากรในองค์กรตระหนักถึงความสำคัญของระบบงานและการควบคุมภายในมากขึ้น เป็นแรงจูงใจให้บุคลากรปฏิบัติตามระบบระเบียบและการควบคุมภายในที่มีอยู่ เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ที่กิจการตั้งไว้มากขึ้น และในทางตรงกันข้าม อาจหมายถึง สภาวะหรือปัจจัยต่างๆ ที่บั่นทอนทำให้บุคลากรขาดความสำนึกในเรื่องต่างๆ เช่น การปฏิบัติตามกฎระเบียบ การปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายในที่มีอยู่ ทำให้ประสิทธิภาพการดำเนินงานลดลง สภาพแวดล้อมการควบคุมที่ดีหรือไม่ดีย่อมส่งผลสำคัญต่อการดำเนินงานตามเป้าหมายขององค์กร

สภาพแวดล้อมการควบคุมในองค์กร เป็นตัวกำหนดแนวทางการดำเนินงาน และวัฒนธรรมขององค์กร รวมทั้งเป็นตัวกำหนดบรรยากาศการทำงาน และความรับผิดชอบในเรื่องการควบคุมภายในของบุคลากรในองค์กร แนวทางขององค์กรจะมีอิทธิพลเหนือจิตสำนึกของบุคลากรในองค์กรในทุกๆ เรื่อง รวมถึงเรื่องของการควบคุมภายใน ซึ่งส่งผลให้องค์ประกอบอื่นๆ ของการควบคุมภายในตามที่กล่าวในบทที่ 1 ดำรงอยู่ได้ด้วยความมั่นคง เกิดเป็นโครงสร้างที่ดีของระบบการควบคุมภายในและเป็นที่ยอมรับของคนในองค์กร

สภาพแวดล้อมการควบคุมมีอิทธิพลในวงกว้างต่อวิถีทางการดำเนินกิจกรรมต่างๆ ทางธุรกิจ การกำหนดวัตถุประสงค์ขององค์กรและการประเมินความเสี่ยง สภาพแวดล้อมการควบคุมยังมีอิทธิพลต่อกิจกรรมการควบคุม ระบบข้อมูลและการสื่อสาร รวมถึงการประเมินติดตามผล อิทธิพลดังกล่าวมีไม่กระทบแต่เฉพาะรูปแบบการดำเนินงานเท่านั้น แต่ยังมีผลต่อพฤติกรรมการทำงานในแต่ละวันด้วย

สภาพแวดล้อมการควบคุมส่วนใหญ่ ได้รับอิทธิพลจากรูปแบบการดำเนินงานในอดีต รวมถึงวัฒนธรรมองค์กร และมีผลต่อบุคลากรในองค์กรทำให้เกิดการตื่นตัวในเรื่องการควบคุมภายใน องค์กรที่มีการควบคุมภายในที่ดีมีประสิทธิภาพ มักจะเป็นองค์กรที่เต็มไปด้วยบุคลากรที่มีความรู้ความสามารถ มีความซื่อสัตย์

และมีจรรยาบรรณ มีความรู้สึกในแง่ดีกับการควบคุมภายใน แนวทางการดำเนินงานของผู้บริหารระดับสูงสร้างคุณค่า แก่องค์กรทำให้องค์กรสามารถบรรลุวัตถุประสงค์ที่ตั้งไว้

ปัจจัยต่าง ๆ ของสภาพแวดล้อมการควบคุม

สภาพแวดล้อมการควบคุม ประกอบด้วยปัจจัยต่างๆ ดังต่อไปนี้

- ความซื่อสัตย์สุจริตและจรรยาบรรณในการดำเนินธุรกิจ
- การสร้างแรงผลักดันโดยระบบการให้ผลประโยชน์และการใช้สิ่งจูงใจ
- การพัฒนาความรู้ความสามารถของบุคลากร
- การสร้างขวัญและกำลังใจให้กับบุคลากรในองค์กร
- คณะกรรมการบริษัทและคณะกรรมการตรวจสอบ
- ปรัชญาและแนวทางการปฏิบัติงานของผู้บริหาร
- การจัดโครงสร้างองค์กร
- การกำหนดอำนาจหน้าที่และความรับผิดชอบ
- นโยบายและวิธีบริหารงานบุคคล

แม้ว่าปัจจัยดังกล่าวทุกปัจจัยจะมีความสำคัญต่อแนวทางการดำเนินธุรกิจขององค์กร แต่ขอบเขตและความสำคัญของแต่ละปัจจัยย่อมแตกต่างกันไปแล้วแต่ปัจจัยอื่นๆ ขององค์กร เช่น ขนาด ความซับซ้อนของธุรกิจ ผู้บริหารขององค์กรขนาดเล็กอาจใช้วิธีการบริหารแบบรวมอำนาจโดยไม่มีการกำหนดหน้าที่ความรับผิดชอบของแต่ละสายงานอย่างละเอียด แต่ก็อาจคงความมีสภาพแวดล้อมการควบคุมที่ดีได้

ความซื่อสัตย์สุจริตและจรรยาบรรณในการดำเนินธุรกิจ

วัตถุประสงค์ขององค์กรและวิธีการที่องค์กรจะดำเนินงานให้บรรลุวัตถุประสงค์ที่ตั้งไว้ ย่อมขึ้นอยู่กับประสบการณ์การตัดสินใจ ทางเลือกและแบบแผนการทำงานของผู้บริหาร สิ่งต่างๆ เหล่านี้ย่อมส่งผลต่อมาตรฐานการทำงาน พฤติกรรมต่างๆ ในการปฏิบัติงานของคนในองค์กร หากผู้บริหารแสดงให้เห็นถึง

ความสำคัญของการมีความซื่อสัตย์สุจริตและความมีจรรยาบรรณในการดำเนินธุรกิจ ย่อมทำให้บุคลากรในองค์กรตระหนักถึงความสำคัญไปด้วย

ชื่อเสียงที่ดีขององค์กรเป็นสิ่งที่มีความสำคัญและมีคุณค่า องค์กรที่มีชื่อเสียงดี ความคาดหวังจากสาธารณชนในเรื่องมาตรฐานการปฏิบัติงาน การปฏิบัติตามกฎหมายหรือกฎระเบียบต่างๆ ย่อมมีมากขึ้นเป็นธรรมดา หากแต่ถ้าความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติงานจะเกิดขึ้นไม่ได้หากบุคคลที่เป็นเจ้าของธุรกิจขาดความซื่อสัตย์สุจริตและขาดจรรยาบรรณในการปฏิบัติงาน ความซื่อสัตย์สุจริตและความมีจรรยาบรรณในการดำเนินธุรกิจจึงเป็นสิ่งจำเป็นต่อสภาพแวดล้อมการควบคุม และมีผลต่อการออกแบบด้านการบริหารงานและการติดตามประเมินผลองค์กรประกอบการควบคุมภายในอื่นๆ

ความซื่อสัตย์สุจริตเป็นสิ่งสำคัญอย่างยิ่งต่อการทำให้เกิดคุณธรรมและจริยธรรมในการดำเนินกิจกรรมอื่นๆ ในองค์กร เป็นที่ชัดเจนว่าองค์กรที่มีบุคลากรที่มีความซื่อสัตย์และมีจริยธรรมสูงจำนวนมาก ย่อมนำองค์กรให้ก้าวหน้าเป็นที่ยอมรับของสาธารณชน และช่วยสร้างเสริมความมีประสิทธิภาพของระบบการปฏิบัติงาน ความซื่อสัตย์สุจริตและความมีจริยธรรมไม่อาจสร้างให้เกิดขึ้นด้วยระบบการควบคุมภายในใดๆ แต่เป็นสิ่งที่เกิดขึ้นได้ด้วยคนในองค์กร

การสร้างคุณค่าทางจริยธรรมเป็นเรื่องยาก เนื่องจากต้องคำนึงถึงความต้องการของหลายๆ ฝ่าย การสร้างความสมดุลในองค์กรในเรื่องดังกล่าวต้องคำนึงถึงความรู้สึกนึกคิดของพนักงาน ลูกจ้าง คู่ค้า คู่แข่ง ลูกค้า รวมถึงสาธารณชนที่ให้ความสนใจในบริษัทด้วย ซึ่งไม่ใช่เรื่องง่าย แต่เป็นเรื่องที่ยุ่งยาก ซับซ้อน และต้องใช้ความพยายามอย่างมาก ผู้บริหารองค์กรต่างยอมรับว่าค่าใช้จ่ายที่จ่ายเพื่อการเสริมสร้างจริยธรรมของคนในองค์กรเป็นกิจกรรมที่สร้างคุณค่าธุรกิจในระยะยาว

การมุ่งเน้นแต่ผลประโยชน์ระยะสั้นอาจเป็นผลร้ายแม้ในระยะสั้นด้วยซ้ำไป การให้ความสนใจแต่เรื่องกำไรของบริษัท หรือคำนึงถึงแต่ผลประโยชน์ที่เป็นในรูปของตัวเงินไม่ว่าจากการลงทุนก็ตาม มักต้องใช้วิธีการต่างๆ เพื่อกดดันให้เกิดผลตามต้องการ ซึ่งวิธีการเจรจาต่อรองหรือข้อเสนอต่างๆ อาจไม่เป็นไป

โดยถูกต้องตามจริยธรรมที่ควรจะเป็น และอาจส่งผลต่อการดำเนินงาน
ในขณะนั้นทันที หรือส่งผลในระยะยาวได้

ความซื่อสัตย์สุจริตและความมีจรรยาบรรณของผู้บริหาร เป็นผลพวงมาจาก
วัฒนธรรมองค์กร วัฒนธรรมองค์กร หมายถึง มาตรฐานพฤติกรรมและจริยธรรม
จรรยาบรรณ และการสื่อสารภายในองค์กรที่จะทำให้เกิดพฤติกรรมดังกล่าวขึ้น

ในทางปฏิบัติ วัฒนธรรมองค์กรจะเป็นตัวกำหนดพฤติกรรมที่เกิดขึ้นจริง
และกฎเกณฑ์อะไรก็ตามที่บุคลากรต้องทำตาม ต้องเชื่อฟังหรือปฏิเสธได้ ผู้บริหาร
ระดับสูงโดยเริ่มจาก CEO จะเป็นตัวจักรสำคัญในการกำหนดวัฒนธรรมองค์กร
โดยทั่วไป CEO มักเป็นผู้ที่มีอิทธิพลต่อความคิดเห็นของบุคคลในองค์กร

เนื่องจากความซื่อสัตย์และจรรยาบรรณในการดำเนินธุรกิจเป็นเรื่องสำคัญ
ผู้บริหารจะต้องใช้การสื่อสารภายในองค์กรทุกรูปแบบ เพื่อให้พนักงานได้รับ
ทราบว่า ผู้บริหารถือว่าการปฏิบัติหน้าที่ด้วยความซื่อสัตย์และมีจรรยาบรรณ
มีความสำคัญอย่างยิ่งยวด และไม่ยินยอมให้มีการต่อรองหรือผ่อนปรนในเรื่องนี้
เป็นอันขาด ผู้บริหารจะต้องแสดงออกอย่างสม่ำเสมอ ทั้งโดยคำพูดและการกระทำ
ให้เป็นที่ยอมรับว่าต้องการให้องค์กร ยึดมั่นในมาตรฐานทางจรรยาบรรณขั้นสูง
ทั้งจะต้องมั่นใจด้วยว่าพนักงานทุกคนได้รับทราบและเข้าใจดีในหลักการเช่นนั้น
และควรจัดทำข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณไว้ให้ชัดเจน รวมถึงข้อห้ามพนักงาน
ในการปฏิบัติตนในลักษณะที่มีความขัดแย้งด้านผลประโยชน์กับกิจการผู้เป็น
นายจ้าง ความมีประสิทธิภาพของการควบคุมภายในไม่สามารถจะทำให้เกิดขึ้นได้
หากความซื่อสัตย์และจรรยาบรรณของผู้บริหารไม่เป็นไปในแนวเดียวกัน

การสร้างแรงผลักดันโดยระบบการให้ผลประโยชน์และการใช้สิ่งจูงใจ

ในการดำเนินงานเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ตามที่ตั้งไว้ องค์กรส่วนใหญ่
มักจะสร้างแรงขับเคลื่อนให้แก่บุคลากรในองค์กร เพื่อเป็นการเพิ่มประสิทธิภาพ
ในการทำงาน สิ่งหนึ่งที่ผู้บริหารมักนำมาใช้ ได้แก่ การสร้างระบบการให้
ผลประโยชน์ตอบแทน ทั้งในรูปที่เป็นตัวเงินและไม่เป็นตัวเงิน เช่น ระบบการให้
โบนัสตามผลกำไร การเลื่อนตำแหน่งหากสำเร็จตามเป้าหมาย เป็นต้น เพื่อเป็น
สิ่งจูงใจให้บุคลากรในองค์กรทุ่มเทความรู้ ความสามารถอย่างเต็มที่ ในการปฏิบัติ

งานเพื่อความสำเร็จตามเป้าหมาย ระบบการให้ผลประโยชน์ตอบแทน และการสร้างสิ่งจูงใจดังกล่าว มีผลดีในแง่การสร้างแรงกระตุ้นและการผลักดันสู่ความสำเร็จ แต่ในทางกลับกัน ก็อาจทำให้เกิดแรงกดดันต่อบุคลากรในองค์กร จนอาจทำให้กระทำการทุจริตประพฤติมิชอบเพื่อให้ได้รับผลประโยชน์ตอบแทนที่ต้องการ ดังนั้น ผู้บริหารระดับสูงควรให้ความสนใจและพิจารณาอย่างรอบคอบถึงระบบการให้ผลประโยชน์ตอบแทนและการสร้างสิ่งจูงใจแก่บุคลากรในองค์กร โดยพยายามไม่ให้ระบบดังกล่าวมีอิทธิพลจนทำให้เกิดแรงจูงใจในการกระทำสิ่งที่ไม่ถูกต้องและกระทำการทุจริตขึ้น

ผู้บริหารควรสร้างระบบการให้ผลประโยชน์ตอบแทนและการสร้างสิ่งจูงใจ เพื่อเป็นการกระตุ้นให้พนักงานทำงานอย่างมีประสิทธิภาพ โดย

- ควรหลีกเลี่ยงการสร้างความกดดันให้กับพนักงานในอันที่จะต้องบรรลุวัตถุประสงค์หรือเป้าหมาย การดำเนินงานที่ยากเกินไปหรือที่ไม่ค่อยสมเหตุสมผล โดยเฉพาะอย่างยิ่งการมุ่งหวังแต่เป้าหมายระยะสั้น
- ไม่ควรมีนโยบายการให้รางวัล ผลประโยชน์ตอบแทนโดยขึ้นกับผลงานเป็นตัวหลักเพียงอย่างเดียว เช่น การให้หรือลดโบนัสของพนักงานหรือผู้บริหาร โดยขึ้นกับผลกำไรของบริษัทเป็นหลัก

นอกจากนโยบายดังกล่าวแล้ว ผู้บริหารควรที่จะ

- จัดให้มีระบบการควบคุมภายในที่ดี มีประสิทธิภาพ เช่น มีการแบ่งแยกหน้าที่ในส่วนงานสำคัญบางส่วน ทำให้เกิดการตรวจสอบระหว่างกัน และสามารถตรวจพบการกระทำผิดหรือผลงานที่ผิดพลาดได้
- องค์กรไม่ควรมีการกระจายอำนาจมากเกินไป เพราะจะทำให้ผู้บริหารระดับสูงขาดความระแวดระวังในการที่จะติดตามการทำงานของ ผู้ใต้บังคับบัญชา ซึ่งเท่ากับเป็นการลดโอกาสของผู้บริหารในการที่จะตรวจพบความไม่ถูกต้องในการปฏิบัติงาน
- องค์กรควรมีระบบการตรวจสอบภายในที่มีประสิทธิภาพ ทำให้สามารถรับทราบหรือตรวจสอบพฤติกรรมที่ไม่ถูกต้องได้

- องค์กรควรมีคณะกรรมการบริษัทที่มีประสิทธิภาพ แสดงให้เห็นถึงการกำกับดูแลและความเอาใจใส่ในการปฏิบัติงานของส่วนงานต่างๆ
- องค์กรควรกำหนดบทลงโทษที่เหมาะสมสำหรับพฤติกรรมที่ไม่พึงประสงค์หรือการปฏิบัติที่ขัดต่อระเบียบวินัย กฎข้อบังคับต่างๆ รวมทั้งมีการเผยแพร่บทลงโทษดังกล่าวให้บุคลากรในองค์กรรับทราบและต้องทำให้บทลงโทษดังกล่าวมีความศักดิ์สิทธิ์

หากองค์กรสามารถที่จะปรับหรือลดสิ่งดึงดูดหรือสิ่งล่อใจต่างๆ เหล่านี้ให้อยู่ในระดับที่เหมาะสมได้ จะเป็นการกระตุ้นให้ประสิทธิภาพของคนในองค์กรดีขึ้น ขณะเดียวกันจะทำให้พฤติกรรมในการกระทำผิดหรือพฤติกรรมการทำเรื่องที่ไม่เหมาะสมลดน้อยลง การให้ผลตอบแทนหรือการสร้างสิ่งดึงดูดใจ ที่เหมาะสมต้องทำควบคู่กับการสร้างระบบการควบคุมภายในที่เพียงพอเหมาะสมด้วย ซึ่งจะเป็นเทคนิคที่มีประโยชน์สำหรับผู้บริหารอย่างมาก อย่างไรก็ตาม ผู้บริหารควรใส่ใจในเรื่องการตั้งเป้าหมายขององค์กรหรือเป้าหมายการทำงานให้เป็นไปอย่างสมเหตุสมผลและทำให้เกิดขึ้นจริงได้ การตั้งวัตถุประสงค์การดำเนินงานอย่างเหมาะสมจะเป็นการสร้างแรงจูงใจและลดความกดดันของทั้งสองฝ่าย ทำให้โอกาสที่พนักงานและผู้บริหารจะทำการทุจริตหรือบิดเบือนผลประกอบการลดน้อยลง

การพัฒนาความรู้ความสามารถของบุคลากร

ความรู้ความสามารถของบุคลากร เป็นปัจจัยสำคัญต่อความสำเร็จของการดำเนินงาน ความรู้ความสามารถที่จะพัฒนา ควรสะท้อนถึงความรู้ความสามารถ รวมถึงทักษะที่จำเป็นสำหรับคนที่รับผิดชอบทำงานชิ้นหนึ่งชิ้นใด ผู้บริหารควรเป็นผู้กำหนดระดับความรู้ความสามารถ ทักษะ รวมทั้งความชำนาญ และประสบการณ์สำหรับพนักงานในตำแหน่งหนึ่งๆ ว่าควรอยู่ที่ระดับใด จึงจะสามารถทำให้องค์กรบรรลุวัตถุประสงค์ที่ตั้งไว้ได้ เมื่อพูดถึงเรื่องนี้ จำเป็นอย่างยิ่งที่จะต้องพิจารณาถึงต้นทุนของการได้บุคลากรที่ดีเทียบกับความสามารถตามความจำเป็นของงานที่ต้องทำ เพราะใครๆ ก็อยากได้บุคคลที่เพียบพร้อมไปด้วยความสามารถ แต่ลักษณะงานที่ต้องการให้ทำอาจไม่จำเป็นต้องใช้ระดับความรู้ความสามารถที่มากเกินไปก็ได้ เช่น หากบริษัทต้องการคนดูแล

ความเรียบร้อยของสวนดอกไม้ อาจจ้างแค่คนสวนก็เพียงพอไม่จำเป็นต้องใช้นักพฤกษศาสตร์มาดูแล เป็นต้น

การสร้างคุณค่าแก่องค์กรในด้านจริยธรรม จรรยาบรรณ เป็นสิ่งที่ยากและซับซ้อน เนื่องจากเป็นเรื่องของคนหลายฝ่าย ฝ่ายบริหารต้องคำนึงถึงความต้องการของทุกๆ ฝ่ายและสร้างความสมดุลให้เกิดขึ้น ไม่ว่าทั้งฝ่ายผู้ถือหุ้น กรรมการ ผู้บริหาร ลูกจ้าง ลูกค้า คู่ค้า คู่แข่ง สังคมและอื่นๆ ทัวไป การทำให้เกิดความสมดุลในกลุ่มดังกล่าวย่อมเป็นเรื่องยุ่งยาก ซับซ้อนและเกิดความวุ่นวายได้ทุกขณะ เนื่องจากความสนใจและความต้องการของแต่ละฝ่ายย่อมแตกต่างกันไป อย่างไรก็ตาม ผู้บริหารองค์กรส่วนใหญ่ต่างยอมรับว่าการลงทุนลงแรงเพื่อสร้างจรรยาบรรณและจริยธรรมแก่คนในองค์กร เป็นสิ่งที่คุ้มค่าและถือเป็นการพัฒนาพฤติกรรม และวัฒนธรรมองค์กรในระยะยาว วัฒนธรรมดังกล่าวจะส่งผลต่อความประพฤติที่ดี ความซื่อสัตย์สุจริตของผู้บริหารในการปฏิบัติงานต่อไป

ฝ่ายบริหารจะต้องกำหนดระดับของความรู้ความสามารถที่จำเป็นสำหรับการปฏิบัติงานแต่ละอย่าง ระดับความรู้ความสามารถที่กำหนดขึ้นนั้นจะต้องถูกแบ่งออกมาเป็นข้อกำหนดด้านพื้นฐานความรู้ทางการศึกษาและหรือประสบการณ์ ความชำนาญในการปฏิบัติงาน เพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการพิจารณาบรรจุแต่งตั้งพนักงานให้เหมาะสมกับหน้าที่และความรับผิดชอบ เครื่องมือสำคัญในการชี้แจงอย่างหนึ่งคือการจัดทำคำพรรณนาลักษณะงาน (Job Description)

การสร้างขวัญและกำลังใจให้กับบุคลากรในองค์กร

นอกเหนือจากการสร้างแรงผลักดันและสิ่งดึงดูดใจให้บุคลากรในองค์กรเพื่อให้ทำตามวัตถุประสงค์แล้ว องค์กรควรกำหนดแนวทางการสร้างขวัญและกำลังใจให้ชัดเจน และมีการเผยแพร่กฎเกณฑ์ และระเบียบปฏิบัติต่างๆ ให้พนักงานรับทราบด้วย ในหลายๆ บริษัทที่ประสบปัญหาว่ามีการรายงานทางการเงินที่ไม่ถูกต้อง ไม่เป็นจริง หลังจากตรวจสอบ บ่อยครั้งที่พบว่าผู้ที่เกี่ยวข้องไม่ทราบว่าสิ่งที่ตนทำอยู่นั้นไม่ถูกต้อง หรือผู้ที่เกี่ยวข้องกระทำไปโดยเชื่อว่าตนได้ทำสิ่งที่ดีที่สุดในองค์กร ดังนั้น องค์กรควรมีการกำหนดแนวทางที่ชัดเจนด้วยว่าอะไรคือสิ่งที่ถูกหรือสิ่งที่ผิดไม่ควรทำ รวมทั้งมีการเผยแพร่แนวทางเหล่านั้นให้บุคลากรในองค์กรรับทราบด้วย

วิธีการที่มีประสิทธิภาพที่สุดในการเผยแพร่เรื่องจริยธรรมในองค์กร คือ การที่ผู้บริหารทุกคนกระทำเป็นตัวอย่าง คนส่วนใหญ่ในองค์กรจะมีพฤติกรรมเลียนแบบผู้นำ พนักงานส่วนใหญ่มักจะมีทัศนคติว่าเรื่องใดเป็นสิ่งที่ถูกต้องหรือเรื่องใดเป็นสิ่งที่ผิด รวมทั้งความคิดด้านระบบการควบคุมภายในตามอย่างผู้บริหารระดับสูงอยู่แล้ว ดังนั้น ผู้บริหารระดับสูงควรเป็นตัวอย่างแก่พนักงาน โดยทำสิ่งที่ถูกต้องอย่างมีจรรยาบรรณแม้ในภาวะที่ประสบปัญหายุ่งยากทางธุรกิจ สิ่งเหล่านี้จะเป็นข้อมูลสำคัญซึ่งมีผลต่อพฤติกรรมของพนักงานในองค์กรต่อไป

การกระทำเป็นตัวอย่างเพียงอย่างเดียวอาจไม่เพียงพอ ผู้บริหารจะต้องเผยแพร่คุณค่าขององค์กร รวมทั้งมาตรฐานความประพฤติที่ดีให้กับพนักงานทุกระดับรับทราบ ในปัจจุบันพบว่าองค์กรที่มีการกำหนดแนวทางจรรยาบรรณความประพฤติ (Code of Conduct) ที่ชัดเจนและมีการเผยแพร่ให้พนักงานรับทราบถึงความคาดหวังขององค์กรในเรื่องดังกล่าว มีผลทำให้พฤติกรรมของคนในองค์กรดีขึ้น นอกจากนี้ ถึงแม้ว่าองค์กรจะมีการกำหนดจรรยาบรรณความประพฤติที่เป็นลายลักษณ์อักษร รวมถึงมีการเผยแพร่ให้พนักงานทุกระดับรับทราบ ก็ยังไม่เพียงพอที่จะพิสูจน์ได้ว่าจะมีการปฏิบัติตามกฎเกณฑ์เหล่านั้นจริงๆ สิ่งที่จะเป็นเครื่องยืนยันที่ดีในเรื่องการปฏิบัติตามจรรยาบรรณความประพฤติ (Code of Conduct) คือการกระทำหรือพฤติกรรมของผู้บริหารที่แสดงออกในเรื่องดังกล่าว การให้ความสำคัญกับการปฏิบัติตามและการลงโทษทางวินัยต่อพนักงานที่ไม่ปฏิบัติตามหรือไม่รายงานเรื่องดังกล่าวให้ทราบ การที่ผู้บริหารให้ความสนใจในการในเรื่องดังกล่าวจะเป็นเครื่องยืนยันที่ดีในการสร้างวัฒนธรรมองค์กรที่ดี

คณะกรรมการบริษัทและคณะกรรมการตรวจสอบ

ปัจจัยสำคัญปัจจัยหนึ่งของสภาพแวดล้อมของการควบคุมคือ คณะกรรมการบริษัท (Board of Directors) และคณะกรรมการตรวจสอบ (Audit Committee) ซึ่งเป็นผู้มีอิทธิพลสำคัญต่อสภาพแวดล้อมของการควบคุมและแนวทางการปฏิบัติงานของผู้บริหาร (Tone at the Top)

สิ่งสำคัญที่สุดสำหรับคณะกรรมการตรวจสอบก็คือ ความมีอิสระจากฝ่ายจัดการ ประสบการณ์ คุณสมบัติเฉพาะของแต่ละบุคคล ขอบเขตของ

การเข้าไปเกี่ยวข้องและพินิจพิจารณากิจกรรมต่างๆ และความเหมาะสมในการดำเนินการ บัญญัติสำคัญอีกข้อหนึ่งคือ ความดีในการสอบทาน หรือการทียบยกปัญหาสำคัญๆ ขึ้นมาเพื่อพิจารณาและติดตามกับฝ่ายจัดการเกี่ยวกับแผนงาน หรือผลการดำเนินงาน

สำหรับคณะกรรมการบริษัท การมีส่วนร่วมของคณะกรรมการบริษัทในเรื่องต่างๆ ทั้งภายในและภายนอกองค์กร เป็นอีกปัจจัยหนึ่งที่มีผลต่อสภาพแวดล้อมการควบคุม การที่คณะกรรมการบริษัทหรือคณะกรรมการอื่นๆ จะสามารถเข้ามามีส่วนร่วมอย่างลึกซึ้งได้ กรรมการเหล่านั้นจำเป็นต้องมีความรู้ที่จำเป็นและมีประสบการณ์ด้านอื่นๆ ควบคู่กันไปด้วย จึงจะสามารถให้ข้อคิดเห็นที่เป็นประโยชน์ต่อการบริหารงาน รวมถึงความสามารถในการทำให้เกิดการกำกับดูแลที่ดีและจำเป็นได้

การกำกับดูแลเป็นเรื่องที่มีความสำคัญต่อการควบคุมภายใน หากองค์กรมีการกำกับดูแลที่ดีจะทำให้ระบบการควบคุมภายในมีประสิทธิภาพด้วย เพราะระบบดังกล่าวเป็นระบบที่คณะกรรมการบริษัทจะต้องสอบถามถึงวิธีปฏิบัติงานหรือหาวิธีตรวจสอบกิจกรรมต่างๆ ของผู้บริหาร รวมทั้งแสดงความคิดเห็นเพื่อเป็นทางเลือกอื่นให้แก่ผู้บริหาร กรรมการจึงต้องมีความรู้ความสามารถที่จะชี้แนะได้ด้วยว่าจะอะไรคือสิ่งที่ดี หรืออะไรคือสิ่งที่ไม่ถูกต้อง จากหน้าที่ความรับผิดชอบของคณะกรรมการบริษัทดังกล่าวทำให้ความสำคัญในเรื่องความรู้ความสามารถของกรรมการเป็นเรื่องสำคัญที่ต้องพิจารณา การที่กรรมการมาจากผู้ถือหุ้นเพียงอย่างเดียวอาจไม่เพียงพอ จึงมีความจำเป็นที่จะต้องมีการบางส่วนมาจากภายนอกด้วย เพื่อให้คณะกรรมการบริษัทประกอบด้วยผู้ที่มีความรู้ความสามารถในด้านต่างๆ อย่างเพียงพอเหมาะสม และสามารถนำความรู้และประสบการณ์เหล่านั้นมาถ่ายทอดให้กับพนักงานระดับต่างๆ ได้ อย่างไรก็ตาม เพื่อให้เกิดการกำกับดูแลกิจการที่ดี ความสมดุลของจำนวนกรรมการจากภายในและภายนอกมีส่วนสำคัญอย่างมาก องค์กรควรกำหนดสัดส่วนให้เหมาะสมตามสถานการณ์และความจำเป็นของแต่ละองค์กร แต่อย่างน้อยควรมีกรรมการจากภายนอกมากกว่าหนึ่งคนในคณะกรรมการบริษัท

ปรัชญาและแนวทางการปฏิบัติงานของผู้บริหาร

ปรัชญาและแนวทางการปฏิบัติงานของผู้บริหารมีผลสะท้อนต่อวิถีทางการดำเนินธุรกิจขององค์กร ทักษะคิดและรูปแบบการทำงานของผู้บริหารแต่ละคนย่อมไม่เหมือนกัน บางคนกล้าได้ กล้าเสีย กล้าเสี่ยง บางคนค่อนข้างระมัดระวังแนวนุรักษนิยม ไม่ว่าจะ เป็นด้านการตัดสินใจทางธุรกิจหรือการตัดสินใจเกี่ยวกับปัญหาด้านการเงินการบัญชี และการรายงานทางการเงิน ความแตกต่างในแนวความคิดและวิธีการทำงานของผู้บริหารมักมีส่วนต่อวิธีการจัดการบริหารความเสี่ยงขององค์กร รวมทั้งมีผลต่อแนวคิดในองค์ประกอบอื่นๆ ของการควบคุมภายในด้วย เนื่องจากผู้บริหารมีหน้าที่โดยตรงในการจัดให้มั่นใจนโยบาย มาตรการ และวิธีการควบคุมภายในขึ้นในองค์กร แนวทางการทำงานของผู้บริหาร รวมทั้งประสบการณ์ในอดีตของผู้บริหารแต่ละคนย่อมแตกต่างกัน ผู้บริหารที่ประสบความสำเร็จเนื่องจากสามารถบริหารความเสี่ยงสำคัญๆ ที่เคยเกิดขึ้นกับองค์กรแล้ว อาจมีมุมมองในเรื่องการควบคุมภายในแตกต่างจากผู้บริหารที่บริหารองค์กรที่ประสบปัญหาภาวะเศรษฐกิจอย่างรุนแรง หรือมีปัญหาเกี่ยวกับการกำกับดูแล และต้องฝ่าฟันธุรกิจมาในช่วงที่ธุรกิจอยู่ในภาวะอันตราย โดยอาจให้ความสำคัญด้านการกำกับดูแลและการควบคุมภายในน้อยกว่าผู้บริหารที่ผ่านวิกฤตมาแล้ว

อย่างไรก็ตาม องค์กรที่มีการบริหารอย่างเป็นระบบ มีนโยบาย แนวทางปฏิบัติงานที่กำหนดและเขียนไว้อย่างชัดเจน รวมทั้งกำหนดตัวชี้วัดผลงานและมีรายงานต่างๆ ที่แสดงถึงข้อยกเว้นต่างๆ ที่เกิดขึ้น ย่อมมีประสิทธิภาพในการดำเนินงานมากกว่าองค์กรที่ไม่มีระบบการจัดการอย่างเป็นทางการ ซึ่งการทำงานมักจะต้องอาศัยการแก้ปัญหาเฉพาะหน้าโดยผู้บริหารหลักเท่านั้น ดังที่กล่าวตอนต้น ความรับผิดชอบอื่นๆ ของผู้บริหารครอบคลุมถึงเรื่องการรายงานผลทางการเงินด้วยว่า ถ้ามีทางเลือกหรือนโยบายหลาย ๆ อย่างที่ผู้บริหารสามารถเลือกได้ ผู้บริหารจะเลือกทางใด รวมถึงความระมัดระวังในเรื่องการประมาณการ ทักษะคิดในการประมวลผลข้อมูล รวมทั้งแนวคิดด้านบุคลากรด้วย

การจัดโครงสร้างองค์กร

โครงสร้างขององค์กรหนึ่งๆ จะแสดงให้เห็นถึงกรอบการทำงานของแต่ละกิจกรรมที่จะทำให้องค์กรบรรลุวัตถุประสงค์ที่ตั้งไว้ กิจกรรมต่างๆ เหล่านั้น

อาจเกี่ยวข้องกับ การสร้างระบบการจัดหาวัตถุดิบ อุปกรณ์ การดำเนินงานด้าน กระบวนการผลิต กิจกรรมการขายหรือการให้บริการ นอกจากนี้ยังมีกิจกรรม สำคัญที่เกี่ยวกับหน้าที่สนับสนุนงานด้านอื่นๆ อีก เช่น การบริหารงานทั่วไป การบริหารงานบุคคลหรือการพัฒนาความรู้ความสามารถเฉพาะทาง สิ่งสำคัญ ที่ต้องพิจารณาในการจัดโครงสร้างองค์กรคือ ต้องมีการกำหนดให้ชัดเจนถึงหน้าที่ และความรับผิดชอบที่สำคัญ และจัดตั้งระบบการรายงานที่เหมาะสม ตัวอย่างเช่น การจัดโครงสร้างองค์กรที่มีฝ่ายตรวจสอบภายใน ควรจัดให้ฝ่ายตรวจสอบภายใน สามารถที่จะตรวจสอบผู้บริหารระดับสูงได้โดยไม่มีข้อจำกัด และควรจะให้อำนาจ ที่เพียงพอแก่ผู้ตรวจสอบภายในเพื่อให้เกิดความมั่นใจว่า มีการตรวจสอบภายใน อย่างเพียงพอเหมาะสม รวมทั้งต้องมีระบบการติดตามตรวจสอบสิ่งที่ตรวจพบ และข้อเสนอแนะที่ได้เสนอไว้ว่าได้มีการนำไปแก้ไขและปฏิบัติอย่างถูกต้องแล้ว

หลักการจัดโครงสร้างองค์กรที่ดี ควรให้มีการแบ่งแยกหน้าที่ความรับผิดชอบ ในงาน 3 ด้าน ออกจากกัน คือ (1) การอนุมัติหรือให้ความเห็นชอบ (2) การจด บันทึกรายการข้อมูล และ (3) การดูแลรักษาทรัพย์สินขององค์กร โดยจะต้องไม่ให้ หน่วยงานเดียว หรือคนเพียงคนเดียวทำหน้าที่หลายอย่าง เพราะจะทำให้ ขาดระบบการสอบยันความถูกต้องระหว่างกัน และถือเป็นจุดอ่อนอย่างหนึ่ง ของระบบการควบคุมภายใน

ตัวอย่างการจัดโครงสร้างองค์กรตามหลักการข้างต้น ได้แก่ การจัด โครงสร้างองค์กรโดยให้ผู้บริหารในระดับสูงกว่าหน่วยปฏิบัติเป็นผู้มีอำนาจตัดสินใจ จัดซื้อหรืออนุมัติการจ่ายเงิน แล้วจัดให้ฝ่ายบัญชีรับผิดชอบในส่วนที่เป็นงาน จดบันทึกรายการทางบัญชีทั้งหมด ซึ่งรวมถึงการรวบรวมตัวเลขสถิติต่างๆ และ การคิดคำนวณราคาต้นทุนผลิตภัณฑ์และบริการ ส่วนฝ่ายการเงินจะถูกจัดให้ รับผิดชอบในการติดต่อธนาคารดูแลรักษาบัญชีเงินฝากประเภทต่างๆ ที่ฝากไว้ กับธนาคาร ดูแลรักษาทรัพย์สินสภาพคล่องอื่นๆ รวมไปถึงรับผิดชอบในการรับ และจ่ายทั้งเงินสดและเงินฝากธนาคาร การนำเงินส่วนที่เหลือเก็บไปลงทุนให้เกิด ผลประโยชน์นอกเงย หรืออีกนัยหนึ่งฝ่ายการเงินจะถูกจัดให้มีความรับผิดชอบ การจัดการทั้งหมดที่เกี่ยวกับการเงิน

ลักษณะโครงสร้างองค์กรที่เหมาะสมสำหรับแต่ละองค์กร อาจแตกต่างกันไป แล้วแต่ความเหมาะสมของแต่ละองค์กร บางองค์กรมีกิจกรรมที่สัมพันธ์กันแบบไม่ซับซ้อน ในขณะที่บางองค์กรมีกิจกรรมที่ซับซ้อนมาก บางองค์กรจัดโครงสร้างสายงานโดยแบ่งตามอุตสาหกรรมหรือสายผลิตภัณฑ์ บางองค์กรแบ่งแยกตามสภาพทางภูมิศาสตร์หรือสภาพทางการตลาด ในขณะที่บางองค์กร เช่น หน่วยงานรัฐบาลหรือองค์กรที่ไม่แสวงหากำไร อาจจัดโครงสร้างองค์กรโดยแบ่งตามหน้าที่งานเป็นหลัก เป็นต้น

ความเหมาะสมของโครงสร้างองค์กรในแต่ละแห่ง อาจขึ้นอยู่กับขนาด และลักษณะของกิจกรรมในแต่ละองค์กร อย่างไรก็ตาม โครงสร้างองค์กรที่ดีจะต้องมีการกำหนดสายงานความรับผิดชอบอย่างมีแบบแผน

โครงสร้างขององค์กรที่ได้รับการจัดไว้อย่างดีย่อมเป็นพื้นฐานสำคัญ ทำให้ผู้บริหารสามารถวางแผนงาน สั่งการ และควบคุมการปฏิบัติงานได้อย่างถูกต้องรวดเร็ว และมีประสิทธิภาพ โครงสร้างการจัดองค์กร รวมถึงการจัดแบ่งหน้าที่ความรับผิดชอบระหว่างหน่วยงานต่างๆ ในองค์กร และการกำหนดหน้าที่ความรับผิดชอบของบุคลากรในระดับต่างๆ โดยคำนึงถึงความรู้ความสามารถของบุคคลเหล่านั้นด้วย

โครงสร้างขององค์กรหนึ่งๆ อาจเป็นแบบการรวมศูนย์อำนาจ หรือการกระจายศูนย์อำนาจการตัดสินใจก็ได้ ระบบของการรวมศูนย์อำนาจ ความสำคัญจะอยู่ที่ผู้ได้รับอำนาจการตัดสินใจ ดังนั้น ภายใต้ระบบนี้คุณสมบัติเฉพาะตัวของผู้นาย่อมมีความสำคัญมากต่อระบบ หากองค์กรเลือกที่จะใช้แบบการรวมศูนย์อำนาจ การคิดเลือกแต่งตั้งบุคคลให้เหมาะสมเป็นเรื่องที่ต้องให้ความสนใจอย่างมาก ส่วนระบบของการกระจายศูนย์อำนาจ อำนาจการตัดสินใจจะถูกกระจายไปสู่พนักงานในระดับต่างๆ ในแต่ละกิจกรรม ดังนั้น ระบบงานขั้นตอนการทำงานที่ชัดเจน รวมถึงระบบการติดตามผลที่มีประสิทธิภาพเป็นสิ่งสำคัญต่อความสำเร็จในรูปแบบนี้ ดังนั้น หากองค์กรเลือกใช้รูปแบบนี้ องค์กรจะต้องให้ความสำคัญในกระบวนการปฏิบัติงานและการติดตามประเมินผลมากกว่าปัจจัยด้านคุณสมบัติของตัวบุคคล

การกำหนดอำนาจหน้าที่และความรับผิดชอบ

ในการกำหนดอำนาจหน้าที่และความรับผิดชอบ ผู้บริหารควรคำนึงถึงหน้าที่และความรับผิดชอบของกิจกรรมต่างๆ ในการดำเนินงาน รวมทั้งต้องเข้าใจถึงความสัมพันธ์ของการรายงานของแต่ละหน่วยงานที่มีอำนาจหน้าที่เกี่ยวข้องกัน การให้ความสำคัญในเรื่องกระบวนการและการประสานงานของหน่วยงานต่างๆ จะเป็นการกระตุ้นให้แต่ละบุคคลหรือทีมงานได้ร่วมกันคิดพิจารณา ริเริ่มมองประเด็นต่างๆ หรือปัญหาภายในขอบเขตอำนาจหน้าที่ของตน และยังพิจารณาเกี่ยวข้องไปถึงนโยบายและแนวทางการปฏิบัติงานโดยรวมให้เหมาะสมกับธุรกิจ การมอบหมายอำนาจหน้าที่และความรับผิดชอบให้กับผู้ที่มีความรู้และมีประสบการณ์ที่สำคัญ รวมทั้งการกระจายอำนาจต่างๆ อาจเป็นวิธีที่จะสร้างแรงผลักดันการทำงานของคนในองค์กรได้ เช่น เป็นการนำวิธีดังกล่าวมาใช้เพื่อเป็นแรงผลักดันทางด้านการตลาด เพื่อมุ่งเน้นการสร้างคุณภาพหรือเพื่อเป็นการลดความเสียหาย ลดเวลาในกิจกรรมต่างๆ ให้เร็วขึ้น เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพหรือเพื่อสร้างความพึงพอใจให้แก่ลูกค้า เพื่อเป็นการตอบสนองต่อโอกาสทางการตลาด สร้างความสัมพันธ์ทางธุรกิจหรือเพื่อตอบสนองความคาดหวังของสาธารณชน

การกำหนดอำนาจหน้าที่และความรับผิดชอบ มักจะถูกออกแบบโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อกระตุ้นความคิดริเริ่มของแต่ละบุคคลที่ต้องปฏิบัติงานนั้นๆ การมอบหมายอำนาจ หมายถึง การกระจายการควบคุมในส่วนกลางที่ผู้บริหารต้องดูแล ลงไปที่ผู้ปฏิบัติงานในระดับถัดไปหรือไปที่แต่ละบุคคล ระดับทำงานที่ต้องทำงานประจำในแต่ละวัน เช่น การให้อำนาจผู้แทนขายในการลดราคาสินค้าขายได้ในระดับหนึ่ง หรือการมอบหมายให้ผู้จัดการจัดซื้อเจรจาต่อรอง สัญญาระยะยาวกับผู้ขาย หรือการให้อำนาจในการจัดการเรื่องลิขสิทธิ์ สิทธิบัตร หรือรายการอื่นๆ เป็นต้น ข้อที่ควรพิจารณาในเรื่องการกระจายอำนาจคือ ควรกระจายอำนาจอย่างไรจึงจะเหมาะสมและไม่ก่อให้เกิดความเสี่ยงต่อองค์กร สิ่งที่ต้องทำคือการกระจายอำนาจควรทำเท่าที่จำเป็นในการดำเนินกิจการให้บรรลุวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้ โดยต้องพิจารณาความเหมาะสมในเรื่องระดับความเสี่ยงที่กิจการจะพึงรับได้ หรือในระดับที่ความเสี่ยงต่ำสุดที่อาจเกิดจากการตัดสินใจทางธุรกิจของบุคคลที่ได้รับมอบอำนาจ

ความยุ่งยากอีกอย่างหนึ่งของการกำหนดหน้าที่ความรับผิดชอบก็คือ การทำอย่างไรที่จะทำให้พนักงานทุกคนเข้าใจถึงวัตถุประสงค์ขององค์กร และยอมรับว่าภาระกระทำและการทุ่มเทของพวกเขาเหล่านั้นจะมีผลเกี่ยวข้องกับอะไรกับการบรรลุวัตถุประสงค์ขององค์กร การเพิ่มระดับการกระจายอำนาจขององค์กรบ่อยครั้งมีผลทำให้โครงสร้างองค์กรเปลี่ยนไป แต่การกระจายอำนาจมีผลทำให้การปรับเปลี่ยนองค์กรไปในทางที่จะเสริมสร้าง กระตุ้น พัฒนาความสามารถหรือตอบสนองความต้องการอย่างรวดเร็ว สามารถที่จะสร้างความแข็งแกร่งให้กับบริษัทในด้านการแข่งขันและความพึงพอใจของลูกค้า แต่การเพิ่มระดับการกระจายอำนาจมักทำให้องค์กรมีความต้องการบุคลากรที่มีความสามารถสูงเพิ่มขึ้น รวมทั้งมีความรับผิดชอบมากขึ้น รวมทั้งยังทำให้ผู้บริหารต้องหากระบวนการควบคุมติดตามผลที่มีประสิทธิภาพมากขึ้น การให้อำนาจแก่บุคคลใดในการทำสิ่งทีนอกเหนือจากที่กำหนดไว้ในสถานการณ์ใดสถานการณ์หนึ่ง ผู้บริหารจำเป็นต้องรับทราบหรือยอมรับว่าอาจมีการใช้อำนาจดังกล่าวอีกในอนาคต ดังนั้น การกำหนดอำนาจหน้าที่และความรับผิดชอบของบุคลากรในองค์กรย่อมมีอิทธิพลอย่างมากต่อสภาพแวดล้อมการควบคุม และเป็นสิ่งที่ผู้บริหารต้องพิจารณาจัดการให้เกิดความสมดุลขึ้นเมื่อได้มีการกำหนดอำนาจหน้าที่และความรับผิดชอบแล้ว ลำดับต่อไปที่มีความจำเป็นอย่างยิ่งคือ การทำให้บุคลากร ผู้ปฏิบัติหน้าที่ด้านต่างๆ ในองค์กรมีความเข้าใจชัดเจนถึงขอบเขตแห่งอำนาจหน้าที่และความรับผิดชอบนั้น ทั้งยังควรทราบโดยแจ่มชัดด้วยว่างานของตนสัมพันธ์กับงานของผู้อื่นอย่างไร สภาพแวดล้อมของการควบคุมภายในจะดีขึ้น หากผู้บริหารจัดให้มีคำพรรณนาลักษณะงาน (Job Description) ของพนักงานทุกระดับไว้อย่างชัดเจน เพื่อเป็นแนวทางสำหรับอ้างอิงในการปฏิบัติงานเพื่อป้องกันมิให้เกิดความซ้ำซ้อน หรือการละเว้นการปฏิบัติงานใดงานหนึ่ง

นอกจากการทำคำพรรณนาลักษณะงานสำหรับพนักงานแล้ว องค์กรยังควรจัดทำเอกสารคู่มือระบบงาน (System Documentation) สำหรับงานที่มีความซับซ้อนหรือต้องใช้เทคโนโลยีสูง หรือลงทุนด้วยเงินจำนวนมาก เช่น ระบบงานคอมพิวเตอร์ เพราะหากไม่มีเอกสารคู่มือระบบงานแล้วจะทำให้องค์กรมีความเสี่ยงสูง หากผู้รู้ลาออกหรือถูกประมูลซื้อตัวไปทำงานที่อื่น พนักงานที่เหลืออยู่อาจไม่สามารถทำงานได้หรือทำได้แต่ไม่ดี หากปราศจากเอกสารคู่มือระบบงาน นอกจากเรื่องข้างต้น องค์กรยังควรกำหนดแนวนโยบายการปฏิบัติงานไว้ด้วย

นโยบายและวิธีบริหารงานบุคคล

บุคลากรเป็นปัจจัยสำคัญที่สุดในการที่จะทำให้องค์กรดำเนินงานอย่างมีประสิทธิภาพหรือไม่เพียงใด ประสิทธิภาพของการควบคุมภายในก็เช่นกัน มักถูกกระทบด้วยพฤติกรรมและอุปนิสัยของคนในองค์กร ดังนั้น นโยบายและวิธีปฏิบัติของฝ่ายบริหารในส่วนที่เกี่ยวกับการว่าจ้าง การพัฒนาทรัพยากรบุคคล การประเมินผลการปฏิบัติงาน การเลื่อนขั้นเลื่อนตำแหน่ง และการจ่ายค่าตอบแทนและผลประโยชน์อื่น ล้วนมีผลกระทบสำคัญต่อสภาพแวดล้อมของการควบคุมภายในองค์กร

แนวทางปฏิบัติด้านทรัพยากรบุคคล เป็นสิ่งที่องค์กรต้องเผยแพร่ให้กับพนักงานรับทราบโดยละเอียด โดยเฉพาะพฤติกรรมและระดับความสามารถที่ควรต้องมีศีลธรรม จรรยาบรรณที่องค์กรให้ความสำคัญ นอกจากนี้ ยังควรเผยแพร่ข้อมูลหลักเกณฑ์ต่างๆ ที่เกี่ยวกับการจัดจ้างระบบการแนะนำ ประเมินผลการให้คำแนะนำ การเลื่อนขั้นเลื่อนตำแหน่ง ระบบการให้ค่าตอบแทน รวมทั้งมาตรการเยียวยาแก้ไขในกรณีที่เกิดข้อผิดพลาดขึ้น

ระบบดังกล่าวให้ประโยชน์แก่องค์กรดังนี้ เช่น การตั้งมาตรฐานในการว่าจ้างบุคคลที่มีคุณสมบัติเหมาะสม จะทำให้องค์กรมุ่งเน้นหาคนที่มีความรู้ความสามารถและประสบการณ์ที่เหมาะสม มากกว่าจะดูแลแต่ประสบการณ์การทำงานในอดีต หรือการมุ่งเน้นเรื่องความซื่อสัตย์และจรรยาบรรณทำให้องค์กรพิจารณารับบุคลากรโดยดูเพิ่มเติมถึงความสำเร็จในอดีต ซึ่งเป็นหลักฐานสำคัญที่จะยืนยันพฤติกรรมและความมีจรรยาบรรณของคนๆ นั้น เป็นต้น

นโยบายการฝึกอบรมที่ชัดเจนจะเป็นเครื่องบอกกล่าวให้พนักงานทราบถึงแนวทางการทำงาน ความรู้ ความรับผิดชอบที่องค์กรคาดหวังจากบุคคลในตำแหน่งนั้นๆ รวมถึงแนวทางการปฏิบัติงานต่างๆ การหมุนเวียนพนักงานในตำแหน่งต่างๆ รวมถึงการเลื่อนขั้นตำแหน่งเป็นตัวจักรสำคัญในการผลักดันการทำงานและความรู้สึกรับผิดชอบในการทำงานมากขึ้น การแข่งขันกันในเรื่องค่าตอบแทนซึ่งรวมถึงโบนัสจะเป็นแรงจูงใจและกระตุ้นผลงาน การดักเตือนทางวินัยจะเป็นการบอกกล่าวให้พนักงานทราบว่าพฤติกรรมฝ่าฝืนกฎเกณฑ์

เป็นสิ่งที่ยอมรับไม่ได้ เป็นความจำเป็นอย่างยิ่งที่พนักงานแต่ละคนจะต้องถูกสร้างให้พบกับประเด็นต่างๆ ที่องค์กรกำลังประสบอยู่และซับซ้อนมากขึ้นทุกวัน ซึ่งเป็นผลมาจากกระแสการเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยีและการเพิ่มระดับการแข่งขันในตลาด การศึกษาและการฝึกอบรมไม่ว่าจะในห้องเรียนหรือนอกห้องเรียนหรือ การศึกษาด้วยตนเองหรือการเรียนรู้โดยตรงจากการทำงาน จะเป็นวิธีการเตรียมบุคคลในองค์กรให้พร้อมที่จะรักษาระดับการแข่งขันและประสิทธิภาพให้เพียงพอกับการเปลี่ยนแปลงของสภาพแวดล้อม นอกจากนี้ยังทำให้ความสามารถขององค์กรในการริเริ่มสิ่งใหม่ ๆ เพิ่มขึ้น การจ้างบุคคลที่มีความสามารถและฝึกอบรมเพียงครั้งเดียวย่อมไม่เพียงพอ การพัฒนาความรู้ควรทำอย่างต่อเนื่อง

บทบาทความรับผิดชอบในการจัดให้มีสภาพแวดล้อมการควบคุมที่ดี

ดังที่กล่าวแล้วว่า แนวทางขององค์กร (Tone of Organisation) ถูกกำหนดโดยวัฒนธรรมองค์กร ความประพฤติ ความซื่อสัตย์ และจรรยาบรรณของผู้บริหารในองค์กร รวมถึงคณะกรรมการบริษัทและคณะกรรมการอื่นๆ ด้วย ความแตกต่างของสภาพแวดล้อมการควบคุมในแต่ละองค์กร มักมาจากความแตกต่างของลักษณะผู้บริหารระดับสูงซึ่งเป็นผู้นำในแต่ละองค์กรนั้นๆ ความคิดเห็น แนวทางการทำงาน ตลอดจนลักษณะความประพฤติของผู้บริหารย่อมแตกต่างกันไปตามบุคคล ตามองค์กร และตามเหตุผล ดังนั้น ย่อมไม่มีองค์กรใดที่มีลักษณะการบริหารงานเหมือนกันหมดอย่างแน่นอน และเป็นไปไม่ได้ที่สภาพแวดล้อมของการควบคุมจะเหมือนกัน สิ่งสำคัญคือ ความแตกต่างในเรื่องสภาพแวดล้อม การควบคุมจะมีผลต่อองค์ประกอบอื่นๆ ของการควบคุมภายใน การควบคุมภายในที่ขาดประสิทธิภาพอาจมีผลกระทบอย่างรุนแรงต่อบริษัทจนประมาณไม่ได้ อาจทำให้ธุรกิจขาดทุน มีผลเสียหายต่อภาพลักษณ์ของบริษัท หรืออาจทำให้ธุรกิจถึงขั้นล้มเหลวได้ แม้ว่าจะเป็นที่ทราบกันว่า บุคลากรทุกคนในองค์กรหนึ่งๆ ล้วนมีหน้าที่และความรับผิดชอบเกี่ยวกับการควบคุมภายในทั้งสิ้น แตกต่างกันไปเพียงหน้าที่และความรับผิดชอบนั้นๆ ขึ้นอยู่กับฐานะหน้าที่ ตำแหน่งงานที่แต่ละคนดำรงอยู่ หากแต่เมื่อพิจารณาถึงสภาพแวดล้อมของการควบคุม ซึ่งเน้นถึงการที่ผู้บริหารระดับสูงต้องกระทำเป็นตัวอย่างในเรื่อง

ความซื่อสัตย์และจรรยาบรรณแล้ว ย่อมปฏิเสธไม่ได้เลยที่จะต้องกล่าวว่า ผู้บริหารระดับสูงตั้งแต่คณะกรรมการบริษัทมีส่วนสำคัญอย่างยิ่งยวดในการสร้างสภาพแวดล้อมการควบคุมที่ดีขององค์กรอย่างแน่นอน ทิศนคติต่อประสิทธิภาพของการควบคุมภายในดังกล่าว จะถูกส่งผ่านไปทั้งองค์กร ตั้งแต่ผู้บริหารระดับสูง ระดับกลาง ระดับปฏิบัติงาน จนถึงพนักงานทุกคน ซึ่งถ้าหากผู้บริหารทุกระดับให้ความสนใจในการจัดสภาพแวดล้อมการควบคุมให้ดีย่อมทำให้องค์กรนั้นๆ มีสภาพแวดล้อมการควบคุมที่มีเสถียรภาพ เป็นรากฐานให้องค์ประกอบการควบคุมภายในอื่นๆ มีประสิทธิภาพก่อให้เกิดวัฒนธรรมองค์กรที่ดีในระยะยาว

บทสรุป

สภาพแวดล้อมการควบคุมภายใน เป็นปัจจัยหลักอันหนึ่งที่จะทำให้ระบบการควบคุมภายในขององค์กรมีประสิทธิภาพ ไม่ว่าจะองค์กรจะมีขนาดเล็ก กลาง หรือใหญ่ ก็สามารถที่จะมีสภาพแวดล้อมการควบคุมที่ดีได้ หากแต่สภาพแวดล้อมดังกล่าวอาจแตกต่างกันออกไป เช่น องค์กรขนาดเล็กอาจไม่มีการกำหนดข้อปฏิบัติในการดำเนินกิจกรรมต่างๆ เป็นลายลักษณ์อักษร แต่ก็ไม่ได้หมายความว่าองค์กรนั้นๆ จะเป็นองค์กรที่ไม่มีศีลธรรม ขาดความซื่อสัตย์ หรือไม่มีจรรยาบรรณที่ดี การจัดทำหลักเกณฑ์ต่างๆ อย่างดีเป็นทางการและเป็นลายลักษณ์อักษร ไม่ได้เป็นเครื่องแสดงว่านโยบายและหลักเกณฑ์เหล่านั้น จะถูกนำมาปฏิบัติอย่างมีประสิทธิภาพ หากแต่การกระทำที่มีคุณธรรมจรรยาบรรณของผู้บริหารระดับสูงที่สะท้อนให้บุคลากรเห็นต่างหากที่เป็นเครื่องยืนยันอย่างดีต่อทุกฝ่ายที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับองค์กร ไม่ว่าจะพนักงาน ลูกค้า หรืออื่นๆ

การประเมินความเสี่ยง

การประเมินความเสี่ยง เป็นองค์ประกอบหนึ่งของการควบคุมภายใน ดังกล่าวไว้ในบทที่ 1 เรื่อง แนวความคิดทั่วไปและองค์ประกอบ การควบคุมภายใน

วัตถุประสงค์ของบทนี้ จะเป็นการให้แนวทางโดยสังเขปในเรื่อง ความจำเป็นและความรับผิดชอบของผู้บริหารในการจัดให้มีการประเมิน ความเสี่ยง โดยเน้นถึงความสำคัญในการรับทราบ เข้าใจ และตระหนัก ถึงความสำคัญของความเสี่ยง ปัจจัยเสี่ยงและการวิเคราะห์ความเสี่ยง เพื่อเป็นแนวทางในการจัดระบบการควบคุมภายใน เพื่อป้องกันและนำไปสู่ระบบการบริหารความเสี่ยงที่มีประสิทธิภาพ โดยเนื้อหาจะครอบคลุม เรื่องดังต่อไปนี้

- ความเสี่ยง
- ความหมายของความเสี่ยง
- ปัจจัยเสี่ยง
- ความสัมพันธ์ของความเสี่ยงกับการควบคุมภายใน
 - ความเสี่ยงจากลักษณะธุรกิจ
 - ความเสี่ยงจากการควบคุมภายใน
 - ความสัมพันธ์ระหว่างความเสี่ยงจากลักษณะธุรกิจและความเสี่ยงจากการควบคุม
 - ตัวอย่างปัจจัยเสี่ยงต่างๆ
- วิธีการและขั้นตอนการประเมินความเสี่ยง
- บทสรุป

ความเสี่ยง

การดำเนินธุรกิจขององค์กรต่างๆ ไม่ว่าจะมีความใหญ่หรือเล็ก ไม่ว่าจะมีความซับซ้อนหรือประเภทธุรกิจอย่างไร ย่อมหลีกเลี่ยงไม่ได้ที่จะประสบปัญหาการเปลี่ยนแปลงอยู่ตลอดเวลา ไม่ว่าจะเป็นการเปลี่ยนแปลงสภาพแวดล้อมภายนอกหรือภายในองค์กร เช่น การเปลี่ยนแปลงทางเศรษฐกิจ สังคม การเมือง สภาพการแข่งขันทางการตลาด การเปลี่ยนโครงสร้างองค์กรหรือการควบรวมกิจการ เป็นต้น การเปลี่ยนแปลงดังกล่าว บางครั้งก็ส่งผลกระทบต่อการทำงานหรือของกิจการ ถ้าผู้บริหารสามารถปรับกระบวนการปฏิบัติงานและกลยุทธ์ให้ทันโอกาสที่มีอยู่ บางครั้งก็ส่งผลกระทบต่อองค์กรในด้านลบ หากผู้บริหารไม่สามารถปรับตัวให้ทันต่อการเปลี่ยนแปลงได้ เช่น อาจมีผลกระทบต่อความสามารถในการอยู่รอดของกิจการ ผลกระทบต่อความสามารถในการแข่งขันกับคู่แข่งในอุตสาหกรรมเดียวกัน หรือผลกระทบต่อสถานะทางการเงิน ชื่อเสียง และภาพพจน์ที่ดีขององค์กร หรือแม้แต่กระทบต่อการดำรงไว้ซึ่งคุณภาพของสินค้า บริการ หรือ บุคลากรในองค์กร จึงมีความจำเป็นอย่างยิ่งสำหรับผู้บริหารที่จะต้องรับทราบและเข้าใจถึงการเปลี่ยนแปลงต่างๆ ที่ก่อให้เกิดความเสี่ยงในการดำเนินกิจการ รวมทั้งต้องหาวิธีการที่เหมาะสมที่จะรับมือหรือจัดการกับความเสี่ยงเหล่านั้น เพื่อให้องค์กรสามารถบรรลุวัตถุประสงค์ที่ตั้งไว้ อย่างไรก็ดี เป็นที่ยอมรับกันว่าในทางปฏิบัติคงไม่สามารถที่จะหาวิธีลดความเสี่ยงทุกชนิดจนเป็นศูนย์ได้ ความสำคัญจึงอยู่ที่หาอย่างไรผู้บริหารจึงจะสามารถจัดการควบคุมความเสี่ยงไม่ให้มีผลกระทบต่อการทำงานจนเกิดความเสียหายที่สำคัญได้

เนื่องจากในการดำเนินกิจการของทุกองค์กร องค์กรมักจะกำหนดวัตถุประสงค์หรือเป้าหมายไว้ทั้งในระยะสั้นและระยะยาว การกำหนดวัตถุประสงค์ขององค์กรดังกล่าว จึงเป็นเงื่อนไขที่ทำให้ต้องมีการประเมินความเสี่ยงวัตถุประสงค์นั้นเป็นเป้าหมายในการดำเนินธุรกิจขององค์กร ซึ่งอาจเป็นวัตถุประสงค์ระดับกิจการ (Entity-Wide Objective) ซึ่งมักแสดงอยู่ในแถลงการณ์ภารกิจ (Mission Statement) วัตถุประสงค์เหล่านี้มักจะถูกเชื่อมโยงและประสานกับวัตถุประสงค์ย่อยซึ่งกำหนดไว้เฉพาะเจาะจงในแต่ละกิจกรรม ซึ่งเรียกว่า

วัตถุประสงค์ระดับกิจกรรม (Activity Level Objective) วัตถุประสงค์ทั้งสองชนิดนี้จะต้องสอดคล้อง เพื่อให้การดำเนินงานในแต่ละส่วนงานขององค์กรสอดคล้องกันให้ได้ แม้ว่าองค์กรจะมีเป้าหมายที่ตั้งไว้อย่างชัดเจนในการดำเนินงาน และผู้บริหารมีความมั่นใจว่าวัตถุประสงค์ต่างๆ สามารถทำให้สำเร็จได้ในความเป็นจริง เมื่อเริ่มปฏิบัติงานอาจพบปัจจัยต่างๆ ที่เป็นอุปสรรคหรือทำให้ไม่สามารถบรรลุวัตถุประสงค์ทุกอย่างที่กำหนดไว้ได้

สิ่งสำคัญอย่างหนึ่งที่จะช่วยให้ผู้บริหารดำเนินงานให้บรรลุวัตถุประสงค์ได้ คือ การสร้างระบบการควบคุมภายในที่ดี ระบบการควบคุมภายในจะทำให้เกิดความมั่นใจในระดับหนึ่งว่า ผู้บริหารจะสามารถควบคุมดูแลกิจกรรมต่างๆ และนำพองค์กรให้บรรลุตามวัตถุประสงค์ที่ตั้งไว้ ซึ่งโดยทั่วไปคือวัตถุประสงค์ด้านการดำเนินงาน วัตถุประสงค์ด้านการรายงานทางการเงินและวัตถุประสงค์ด้านการปฏิบัติตามกฎหมาย และกฎระเบียบที่เกี่ยวข้องกับองค์กร วัตถุประสงค์ด้านการดำเนินงานมักถูกกระทบด้วยปัจจัยภายนอก ซึ่งควบคุมไม่ได้ ผู้บริหารจึงต้องหาวิธีที่เป็นระบบ ที่จะให้แน่ใจว่าตนได้รับข้อมูลข่าวสารที่ถูกต้องเพื่อการตัดสินใจในเวลาที่เหมาะสม การประเมินความเสี่ยงจึงถูกกำหนดขึ้นเป็นองค์ประกอบที่สำคัญของระบบการควบคุมภายใน เพื่อช่วยผู้บริหารให้สามารถควบคุมและจัดการกับสถานการณ์ต่างๆ ได้อย่างเหมาะสม

ความหมายของความเสี่ยง

ความเสี่ยง คือ เหตุการณ์หรือสถานการณ์ใดก็ตามที่มีความไม่แน่นอนซึ่งอาจเกิดขึ้นและมีผลทำให้องค์กรหรือกิจการไม่สามารถดำเนินงานให้บรรลุวัตถุประสงค์หรือเป้าหมายที่ตั้งไว้ได้

ความเสี่ยงของธุรกิจ คือ การที่กิจการไม่สามารถจัดการความสูญเสียหรือการเสียโอกาสที่พึงมีต่อธุรกิจ เนื่องจากไม่ดำเนินการจัดการความเสี่ยงอย่างเหมาะสม และทำให้องค์กรเสียโอกาสหรือได้รับความเสียหายอื่นๆ อันอาจแก้ไขได้ยาก หรือในบางครั้งอาจมีผลกระทบสำคัญต่อความอยู่รอดขององค์กร

ปัจจัยเสี่ยง

ความเสี่ยงในระดับกิจการ (Entity-wide Level) สามารถเกิดขึ้นได้ทั้งจากปัจจัยภายนอกและปัจจัยภายในที่มากกระทบ ต่อไปนี้เป็นตัวอย่างของปัจจัยภายนอกและภายในที่มีผลกระทบต่อความเสี่ยงขององค์กร

ปัจจัยภายนอก เช่น

- การเปลี่ยนแปลงที่สำคัญทางเศรษฐกิจ อาจทำให้ต้องปรับเปลี่ยนวิธีการทางการเงิน เช่น การเกิดตลาดทุน ตลาดเงินใหม่ๆ ขึ้น อาจจำเป็นต้องวิเคราะห์แหล่งเงินทุนใหม่
- การเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยี ซึ่งมีผลทำให้ต้องปรับเปลี่ยนวิธีการผลิตหรือระบบการจัดหาใหม่
- การเปลี่ยนแปลงด้านการเมืองการปกครอง ซึ่งมีผลต่อแนวนโยบายของรัฐ กฎหมาย ระเบียบข้อบังคับต่างๆ ซึ่งมีผลต่อการดำเนินกิจการขององค์กร
- ข้อกำหนดของรัฐบาล ซึ่งมีผลกระทบต่อการทำงาน เช่น การตั้งคณะกรรมการกำกับดูแลในกิจการต่างๆ เป็นต้น
- จำนวนคู่แข่งที่มีมากขึ้น ทำให้องค์กรจำเป็นต้องสอบทานนโยบายด้านราคา ส่วนแบ่งการตลาด การวางตำแหน่งของสินค้า และรายการสินค้าที่ควรดำรงไว้ในตลาด
- การเปลี่ยนแปลงทางวัฒนธรรมและสังคม ทำให้เกิดการเปลี่ยนแปลงในด้านความต้องการและความคาดหวังของลูกค้าในตัวสินค้าหรือบริการ ซึ่งมีผลกระทบต่อตลาด รูปลักษณ์ผลิตภัณฑ์หรือแบบของบรรจุภัณฑ์
- กฎหมายใหม่ๆ ที่ผ่านรัฐสภาและมีผลบังคับใช้ อาจทำให้ต้องปรับเปลี่ยนวิธีการและกลยุทธ์ใหม่ เพื่อให้เป็นไปตามกฎหมาย
- ผลของการรณรงค์ประชาสัมพันธ์ของสื่อต่างๆ ทำให้เกิดการเปลี่ยนแปลงในพฤติกรรมของผู้บริโภค
- ความคาดหวังของชุมชน
- การก่อการร้ายที่ขยายวงกว้างขึ้น

ปัจจัยภายใน เช่น

- วัฒนธรรมและจรรยาบรรณองค์กร ซึ่งรวมถึงความซื่อสัตย์และจริยธรรมของผู้บริหาร องค์กรที่ผู้นำขาดความซื่อสัตย์และขาดจริยธรรม ย่อมมีความเสี่ยงสูงที่จะทำให้เกิดผลเสียหายต่อองค์กรมากกว่าองค์กรที่มีผู้นำที่มีความซื่อสัตย์และมีจริยธรรมสูง
- การบริหารทรัพยากรบุคคล ซึ่งรวมถึงคุณภาพของบุคลากรที่ว่างเข้ามา ตลอดจนนโยบายการฝึกอบรมที่ใช้ มีส่วนสำคัญในการสร้างจิตสำนึกของความรับผิดชอบในหน้าที่งานและระบบการควบคุมภายใน
- ความสลับซับซ้อนของระบบการปฏิบัติงาน หากซับซ้อนมากโอกาสในการเกิดข้อผิดพลาดก็จะสูงขึ้นด้วย
- โครงสร้างองค์กรและขนาดของหน่วยงาน หน่วยงานใหญ่ที่มีกิจกรรมมากย่อมมีโอกาสผิดพลาดสูงกว่าหน่วยงานเล็ก
- การเปลี่ยนแปลงระบบการประมวลข้อมูลซึ่งทำให้ระบบการควบคุมแตกต่างไปจากเดิมมาก
- การเติบโตอย่างรวดเร็วขององค์กร ทำให้ผู้บริหารมุ่งจัดการด้านการปฏิบัติงานตามแผนงาน ซึ่งทำให้มีเวลาน้อยในการจัดวางระบบงานให้ดี
- การเปลี่ยนแปลงตัวบุคคลทั้งระดับบริหารและระดับปฏิบัติงาน ทำให้ระดับการให้ความสำคัญต่อการควบคุมภายในของบุคคลเหล่านั้นเปลี่ยนไป
- ความกดดันที่ผู้บริหารได้รับในการปฏิบัติหน้าที่ให้บรรลุวัตถุประสงค์ หากเคร่งเครียดมากเกินไปโอกาสผิดพลาดย่อมสูง
- ความยากง่ายในการอนุญาตให้บุคลากรซึ่งดำรงตำแหน่งหน้าที่ต่าง ๆ กัน เข้าถึงข้อมูลและทรัพย์สินต่าง ๆ ของบริษัทย่อมกระทบต่อความเสี่ยงที่จะเกิดการนำข้อมูลหรือทรัพย์สินไปใช้ในทางมิชอบ การซื้อและการรวบรวมกิจการ
- ระยะทางของสำนักงานใหญ่และสาขาอาจห่างไกลกันมาก ทำให้การกำกับดูแลหย่อนยานหรือไม่ทั่วถึง

- ขวัญและกำลังใจของพนักงาน หากขวัญและกำลังใจของพนักงานตกต่ำ ความผิดพลาดในการทำงานจะมีมากขึ้น ส่งผลให้เกิดความเสียหายสูง
- สภาพคล่องของสินทรัพย์ที่ได้รับมอบหมายให้ดูแลรักษาหรือใช้ประโยชน์ ยิ่งสภาพคล่องสูงมากเท่าใดย่อมก่อให้เกิดการกระทำผิดมากขึ้นเท่านั้น เพราะสามารถนำไปใช้ประโยชน์ได้ง่ายและสะดวก

ผู้บริหารควรทำความเข้าใจถึงปัจจัยเปลี่ยนแปลงต่าง ๆ ที่มีผลกระทบต่อธุรกิจและความเสี่ยงที่เกี่ยวข้อง รวมทั้งต้องทำการประเมินความเสี่ยงอย่างสม่ำเสมอ เนื่องจากการประเมินความเสี่ยงเป็นกระบวนการที่ต้องทำต่อเนื่องเพื่อปรับเปลี่ยนมาตรการต่าง ๆ รวมถึงมาตรการด้านการควบคุมภายในให้มีความสัมพันธ์ที่เหมาะสมอยู่ตลอดเวลา

ความสัมพันธ์ของความเสี่ยงกับการควบคุมภายใน

เพื่อให้เกิดความเข้าใจในเรื่องความสัมพันธ์ของปัจจัยเสี่ยงต่างๆ กับการควบคุมภายใน อาจจำแนกลักษณะความเสี่ยงทั้งจากภายนอกและภายในองค์กรได้ดังนี้

ความเสี่ยงจากลักษณะธุรกิจ (Inherent Risk)

ความเสี่ยงจากลักษณะธุรกิจหรือความเสี่ยงสืบเนื่องเป็นความเสี่ยงที่มีอยู่โดยธรรมชาติในธุรกิจหรือกิจกรรมแต่ละอย่าง เมื่อใดก็ตามที่ตัดสินใจที่จะทำธุรกิจหรือกิจกรรมนั้นๆ ความเสี่ยงดังกล่าวปรากฏอยู่ ตัวอย่างเช่น

- กิจการทำธุรกิจค้าขายกับต่างประเทศ มีรายได้เป็นเงินตราต่างประเทศจำนวนมาก ย่อมมีความเสี่ยงในเรื่องอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ
- ธุรกิจที่ทำการค้า ฮาร์ดแวร์หรือซอฟต์แวร์คอมพิวเตอร์ หากการบริหารสินค้าคงเหลือไม่ดีพอ มีการเก็บสินค้าไว้ในคลังมากเกินไป สินค้าเหล่านั้นอาจล้าสมัยและจำหน่ายไม่ออก เพราะการเปลี่ยนแปลงอย่างรวดเร็วของเทคโนโลยีคอมพิวเตอร์

- ธนาคาร หรือบริษัทเงินทุนหลักทรัพย์ ซึ่งทำธุรกิจด้านการเงิน หลักทรัพย์ หรือตราสารการเงิน ซึ่งขั้นตอนการทำงานเกือบทุกขั้นตอนจะเกี่ยวข้องกับการซื้อ ขาย แลกเปลี่ยน โอน รับจ่ายเงิน หรือหลักทรัพย์ หรือตราสารแทนตัวเงินทั้งสิ้น ทรัพย์สินดังกล่าวเป็นทรัพย์สินที่มีสภาพคล่องสูง ดังนั้น ทุกขั้นตอนของงานในธุรกิจประเภทนี้ย่อมมีความล่อแหลมต่อการสูญหายหรือการทุจริต
- ธุรกิจโรงกลั่นน้ำมัน โดยปกติต้องมีคลังน้ำมันดิบและน้ำมันสำเร็จรูปจำนวนมาก หากไม่มีระบบการรักษาความปลอดภัยที่ดี ความเสี่ยงที่อาจเกิดความเสียหายรุนแรงจากอัคคีภัย หรือภัยอื่นๆ ก็สูงตามไปด้วย

ผู้บริหารควรเข้าใจถึงความเสี่ยงจากธุรกิจที่องค์กรของตนประสบอยู่ และจะต้องเป็นผู้ตัดสินใจว่าจะลดความเสี่ยงนี้ได้อย่างไร โดยต้องพิจารณาว่า ความเสี่ยงระดับใดที่องค์กรของตนพอจะยอมรับได้ และพยายามจัดการให้ ความเสี่ยงอยู่ในระดับที่ยอมรับได้นั้น โดยทั่วไป ความเสี่ยงจากลักษณะธุรกิจ ลดลงได้ด้วยการจัดให้มีระบบการควบคุมภายในเพื่อควบคุมความเสี่ยงนั้นๆ ขึ้น นอกจากนี้ ผู้บริหารยังจำเป็นต้องพิจารณาจัดหาวิธีการอื่นๆ เพื่อจัดการ ความเสี่ยงอื่นๆ ที่ไม่สามารถลดลงได้ด้วยการจัดระบบการควบคุมภายในให้อยู่ ในระดับที่องค์กรยอมรับได้

ความเสี่ยงจากการควบคุมภายใน (Control Risk)

ความเสี่ยงจากการควบคุมภายใน เป็นความเสี่ยงที่แม้ว่าองค์กรจะได้ จัดให้มีระบบการควบคุมภายในไว้แล้วก็ตาม ก็ยังไม่อาจป้องกันข้อผิดพลาด ในส่วนที่เกิดจากความเสี่ยงอื่นๆ ได้ทั้งหมด ความเสี่ยงนี้เกิดขึ้นเนื่องจากว่าระบบ การควบคุมภายในที่องค์กรจัดให้มีขึ้นเพื่อลดความเสี่ยงจากลักษณะธุรกิจ ยังมี ข้อบกพร่องหรือระบบการควบคุมภายในที่จัดไว้เป็นระบบที่ดี แต่ไม่มีการปฏิบัติตาม ระบบที่มีอยู่เช่นนั้นทำให้เกิดความเสียหายขึ้น ดังที่กล่าวไว้ในบทที่ 1 เรื่องข้อจำกัด ของระบบการควบคุมภายใน ผู้บริหารควรตระหนักว่า การควบคุมภายในให้ ความมั่นใจได้ตามสมควร หรือให้ความมั่นใจในระดับที่สมเหตุสมผลเท่านั้น ว่าจะไม่เกิดความล้มเหลว ความไม่มีประสิทธิภาพ ความเสียหายหรือการทุจริตขึ้น

หากได้มีการปฏิบัติตามระบบที่กำหนดไว้ การควบคุมภายในมิใช่เป็นหลักประกันหรือการให้ความมั่นใจอย่างสมบูรณ์ว่าเหตุการณ์ต่างๆ ที่กล่าวมาข้างต้นจะไม่เกิดขึ้น การควบคุมภายในสามารถ “กรอง” ความเสียหายต่างๆ ที่อาจเกิดขึ้นกับองค์กรให้ลดน้อยลงไปได้มากตามสมควรเมื่อเทียบกับการไม่จัดการควบคุมภายในใดๆ ไร้เลย ผู้บริหารจึงควรพิจารณาจัดระบบการควบคุมภายในที่เหมาะสม เพราะหากองค์กรต้องการสร้างระบบการควบคุมภายในเพื่อครอบคลุมข้อผิดพลาดที่อาจเกิดขึ้นทั้งหมดอาจเป็นไปได้ยากและอาจเกินความจำเป็น อีกทั้งอาจก่อให้เกิดต้นทุนการควบคุมภายในที่สูงเกินไปหรือประสิทธิภาพการดำเนินงานลดลง หากมีระบบและขั้นตอนการควบคุมมากเกินไป

ความสัมพันธ์ระหว่างความเสี่ยงจากลักษณะธุรกิจและความเสี่ยงจากการควบคุม

อาจกล่าวได้ว่า ความเสี่ยงจากลักษณะธุรกิจ (Inherent Risk) อาจลดลงได้เมื่อได้มีการวางระบบการควบคุมภายในที่เหมาะสม แต่ยังมีโอกาสที่การควบคุมภายในขององค์กรไม่อาจป้องกันข้อผิดพลาดได้ ทำให้เกิดความเสี่ยงที่เรียกว่า ความเสี่ยงจากการควบคุมภายใน (Control Risk) ขึ้น การจัดให้มีมาตรการและวิธีการควบคุมภายในยังมีใช่หลักประกันว่าการดำเนินงานจะประสบความสำเร็จ และปลอดภัยจากความเสียหายหรือข้อผิดพลาดทั้งปวง ทั้งนี้ เนื่องจากข้อจำกัดของระบบการควบคุมภายใน

เพื่อให้ง่ายต่อความเข้าใจ อาจแสดงความสัมพันธ์ระหว่างความเสี่ยงจากการควบคุมภายใน ดังภาพข้างล่างนี้



ตัวอย่างเช่น กิจกรรมประกอบธุรกิจขายสินค้าหรือบริการกับลูกค้าจำนวนมาก โดยต้องมีภาระลูกค้ารายใหม่อยู่เสมอ ความเสี่ยงจากลักษณะธุรกิจที่กิจการต้องประสบคือ ความเสี่ยงจากการเก็บหนี้ เพราะอาจมีหนี้เสียมากขึ้น เนื่องจากกิจการไม่เคยมีประสบการณ์กับลูกค้ามาก่อน เพื่อลดความเสี่ยงจากความเสียหายอันเนื่องมาจากการเกิดหนี้สูญ กิจการควรวางระบบการควบคุมภายในเข้ามาช่วย โดยมีระบบการตรวจสอบประวัติลูกค้าก่อนรับงานหรือก่อนขายสินค้า มีการกำหนดวงเงินการให้สินเชื่อ และการอนุมัติรายการขายหรือการให้บริการ ตลอดจนกำหนดเวลาการชำระเงิน หรืออาจต้องพิจารณาให้มีหลักประกันก่อนทำรายการ รวมทั้งต้องมีการจัดวางระบบการเก็บเงิน และติดตามหนี้อย่างมีประสิทธิภาพ เช่น มีการสอบถามหนี้ค้างนานเพื่อหามาตรการติดตาม จากการวางระบบการควบคุมดังกล่าว กิจการจะสามารถควบคุมและลดความเสียหายจากความเสี่ยงดังกล่าวได้ อย่างไรก็ตาม แม้ว่าจะมีระบบดังกล่าว ก็ยังมีข้อหลักประกันว่า กิจการจะไม่ประสบปัญหาหนี้เสียเลย เป็นต้น

การจัดให้มีการควบคุมภายในที่ดี เหมาะสม และเพียงพอสำหรับองค์กรหรือกิจการใดๆ นั้น ต้องคำนึงถึงว่าการควบคุมภายในนั้นสามารถควบคุมจุดที่มีความเสี่ยง ที่จะก่อให้เกิดข้อผิดพลาดหรือรายการผิดปกติที่มีสาระสำคัญต่อธุรกิจได้หรือไม่ ซึ่งการจัดให้มีการควบคุมภายในที่รัดกุมเพียงพอในจุดที่มีความสำคัญต่อธุรกิจ จะช่วยให้ลดภาระต้นทุนในส่วนที่ไม่จำเป็น ช่วยให้การดำเนินธุรกิจเป็นไปอย่างคล่องตัวและมีประสิทธิภาพ

อย่างไรก็ตาม การมีการควบคุมที่มากเกินไป (Tight Control) ก็อาจจะเป็นอุปสรรคต่อการดำเนินธุรกิจเช่นกัน โดยเฉพาะธุรกิจที่ต้องอาศัยความฉับไวในการตัดสินใจในโลกปัจจุบัน ซึ่งอาจทำให้กิจการเสียเปรียบคู่แข่งในขณะเดียวกัน ถ้ากิจการกำหนดการควบคุมที่หย่อนเกินไป (Loose Control) ก็ก่อให้เกิดผลเสียแก่องค์กรในแง่ที่ว่า การดำเนินงานที่คล่องตัวฉับไวมากขึ้นเพียงใด ก็อาจเกิดจุดรั่วไหลมากขึ้นเท่านั้น ผลประโยชน์โดยรวมขององค์กรอาจสูญเสียไปเช่นเดียวกับการมีระบบการควบคุมภายในที่ตึงเกินไปได้เช่นกัน

การเข้าใจถึงความเสี่ยงและผลกระทบเพื่อจัดวางระบบการควบคุมภายใน เป็นเรื่องที่ยุ่ยากซับซ้อน ผู้บริหารจำเป็นที่จะต้องทราบข้อมูลและผลของ

การประเมินความเสี่ยง เพื่อนำมาใช้ในการออกแบบจัดวางระบบการควบคุมภายในที่จำเป็นและเหมาะสม

ตัวอย่างปัจจัยเสี่ยงต่างๆ

ต่อไปนี้เป็นตัวอย่างปัจจัยเสี่ยงจากลักษณะธุรกิจ และปัจจัยเสี่ยงจากการควบคุมภายในเพื่อเป็นแนวทางในการพิจารณา

ข้อสังเกต ตัวอย่างนี้เป็นเพียงส่วนหนึ่งของปัจจัยเสี่ยงที่อาจมีเท่านั้น มิได้ครอบคลุมปัจจัยเสี่ยงทั้งหมด ผู้บริหารอาจเพิ่มเติมได้ตามที่เห็นว่าจำเป็นและเหมาะสม

ปัจจัยเสี่ยงจากลักษณะธุรกิจ (Inherent Risk Factors) ที่อาจมีผลกระทบต่อธุรกิจโดยรวม

- มีเงินกู้ยืมเป็นเงินตราต่างประเทศจำนวนมาก
- ลักษณะการขายสินค้าหรือบริการที่มีการประกันหลังการขาย
- ผลตอบแทนพนักงาน/ผู้บริหาร มีเงื่อนไขขึ้นอยู่กับจำนวนรายได้หรือยอดขายหรือกำไรของบริษัท
- อุตสาหกรรม/เศรษฐกิจกำลังตกต่ำลงเรื่อยๆ
- มีความเสี่ยงสูงด้านการควบคุมทั่วไป (General Control) ในแผนคอมพิวเตอร์
- การขອງเงินสินเชื่อกำกับผลการดำเนินงานของปีปัจจุบัน
- องค์กรมีภาพลักษณ์เป็นผู้นำในสังคม สร้างความคาดหวังให้คนทั่วไปว่ายอดขายและกำไรจะสูงขึ้นและจะมีแนวโน้มที่สูงขึ้นตลอดไป รวมทั้งมีฐานะการเงินที่มั่นคงเสมอ
- มีการคาดคะเนว่าผลการดำเนินงานจะตกต่ำลงในงวดหน้า เนื่องจากการแข่งขันที่รุนแรงขึ้น สินค้าล้าสมัย ปัญหาการเมืองและเศรษฐกิจ ฯลฯ
- โครงสร้างองค์กรและการแบ่งแยกหน้าที่ไม่เหมาะสม
- มีการปิดบัญชี/ตัดตอนยอดขาย ฯลฯ ก่อนวันที่ในงบการเงิน

- มีปัญหาเกี่ยวกับพนักงานบัญชี เช่น ทำงานล่วงเวลามากไป ความรู้ความชำนาญไม่พอ ขาดการฝึกหัดงานในความรับผิดชอบ ขวัญและกำลังใจตกต่ำ
- ผู้บริหารไม่สนใจหรือให้ความสนใจน้อยมากเกี่ยวกับการควบคุมภายในหรือระบบข้อมูลโดยทั่วไป
- มีการเปลี่ยนผู้บริหารบ่อยๆ
- ผู้บริหารระมัดระวังมากเกินไป
- มีระบบใหม่หรือมีการเปลี่ยนแปลงระบบที่สำคัญ
- มีปัญหาเกี่ยวกับการทดสอบระบบใหม่หรือการเปลี่ยนแปลงระบบ เช่น ไม่ได้ทดสอบอย่างเพียงพอก่อนใช้ ไม่ได้ให้ผู้ใช้เข้ามีส่วนร่วมในการพัฒนาและทดสอบระบบ
- ปริมาณธุรกิจเพิ่มขึ้น/ลดลงอย่างมีนัยสำคัญ
- ปริมาณรายการปรับปรุง (โดยใช้รายวันปรับปรุง) มีมากเป็นพิเศษ
- ธุรกิจได้ขยายตัวเกินกว่าที่ระบบจะรองรับได้

ปัจจัยเสี่ยงจากลักษณะธุรกิจ (Inherent Risk Factors) ที่มีผลกระทบต่อรายได้ และลูกหนี้การค้า

- มีลูกค้านายใหม่จำนวนมาก
- ลักษณะการเก็บหนี้เปลี่ยนไปค่อนข้างมาก
- ราคาขายเปลี่ยนแปลงได้มากๆ
- การขายทำเป็นสัญญาที่กำหนดราคาตายตัว
- คู่แข่งได้นำสินค้าใหม่ออกสู่ตลาด ทำให้ส่วนแบ่งตลาดและกำไรเบื้องต้นเปลี่ยนไป
- ใช้วิธีการรับรู้รายได้ที่สลับซับซ้อน เช่น การรับรู้รายได้ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ
- รับรู้รายได้ทั้งที่ลูกค้ามีสิทธิคืนสินค้า
- มีภาระผูกพันด้านสัญญาขายซึ่งอาจมีผลขาดทุน
- ปริมาณสินค้ารับคืน/ส่งคืนโดยลูกค้าเพิ่มมากขึ้น
- ประเมินการของผู้บริหารเกี่ยวกับสินค้ารับคืน ส่วนลดและหนี้สูญห่างไกลจากความเป็นจริง

- อายุหนี้เพิ่มขึ้นอย่างมาก
- ลูกค้าประกอบธุรกิจในอนาคตที่กำลังประสบปัญหาทางธุรกิจ
- การขายหรือซื้อสินค้าจำนวนมาก โดยมีเงื่อนไขที่ยอมให้มีการซื้อคืนหรือสินค้าได้รับในช่วงใกล้วันสิ้นปี
- มีการเปลี่ยนวิธีการจัดสรรค่าใช้จ่ายต่างๆ (Overheads) หรือเปลี่ยนส่วนประกอบของค่าใช้จ่าย หรือเปลี่ยนวิธีการรับรู้ผลต่าง
- มีการเปลี่ยนวิธีการรับรู้ต้นทุนงานระยะยาว
- มีสัญญาใหม่ๆ ซึ่งมีเงื่อนไขเกี่ยวกับค่าปรับกรณีสินค้า/บริการไม่เป็นไปตามมาตรฐาน หรือกรณีไม่สามารถส่งมอบตรงตามเวลา
- รัฐบาลควบคุมราคา โควตา การนำเข้า/ส่งออก
- มีโครงสร้างการกำหนดราคาซื้อขายระหว่างบริษัทในเครือที่ค่อนข้างสลับซับซ้อน

ปัจจัยเสี่ยงจากลักษณะธุรกิจ (Inherent Risk Factors) ที่มีผลกระทบต่อระบบซื้อ และเจ้าหนี้

- สินค้าที่ซื้อรวมถึงสินค้าที่มีราคาสูงมาก เช่น ทอง
- มีผลต่างจากต้นทุนมาตรฐานมาก
- มีภาระผูกพันที่มีสาระสำคัญเกี่ยวกับการซื้อสินค้า
- ผู้ขายรายสำคัญกำลังมีปัญหาทางการเงิน หรือปัญหาแรงงาน ซึ่งอาจทำให้บริษัทขาดวัตถุดิบ/สินค้า
- มีการซื้อรายการสำคัญซึ่งมีเงื่อนไขการซื้อผิดไปจากปกติ
- อายุเจ้าหนี้การค้าเพิ่มขึ้นมาก
- มีภาระผูกพันด้านการซื้อที่มีลักษณะราคาซื้อหรือปริมาณตายตัว ในขณะที่ราคาขายและปริมาณการขายเปลี่ยนแปลงได้มาก
- มีการซื้อที่เป็นการแลกเปลี่ยนสินค้า
- มีการซื้อที่ยังไม่ต้องชำระเงินภายในหนึ่งปี
- มีการซื้อสินค้าจำนวนมากจากกิจการที่เกี่ยวข้องกัน

ปัจจัยเสี่ยงจากลักษณะธุรกิจ (Inherent Risk Factors) ที่มีผลกระทบต่อสินค้าคงเหลือ และต้นทุนการผลิต

- มีการเปลี่ยนแปลงอัตราค่าใบบ้างต้นอย่างมาก
- ราคาวัตถุดิบขึ้นๆ ลงๆ อย่างมาก
- มีการเปลี่ยนแปลงอย่างมากในความต้องการสินค้า (Demand) ระดับสินค้า หรือระดับการผลิต
- มีการนำสินค้าใหม่ออกสู่ตลาด มีการปรับปรุงสินค้าให้ทันสมัย และมีการเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยี
- คู่แข่งได้นำสินค้าใหม่ออกสู่ตลาด หรือได้ลดราคาสินค้าเดิม
- มีความล่าช้าในการนำสินค้าใหม่ออกสู่ตลาด ทำให้ค่าใช้จ่ายโรงงาน และค่าใช้จ่ายก่อนการดำเนินงานมากเกินปกติ
- สินค้ามีลักษณะที่ยากต่อการควบคุม เช่น สินค้าที่มีขนาดเล็ก และมีจำนวนมาก สินค้าที่สามารถเปลี่ยนเป็นเงินสดได้ง่าย
- ขั้นตอนการผลิตสลับซับซ้อนหลายขั้นตอน (Multiple Stages) ซึ่งในแต่ละขั้นตอนต้องจัดสรรต้นทุนจำนวนมากเข้าต้นทุนการผลิต
- มีการนับสินค้าแบบหมุนเวียนโดยไม่เคยนับสินค้าทั้งหมดเลย
- ผลต่างจากต้นทุนมาตรฐานสูงมาก
- ผู้บริหารได้ตัดสินใจเลิกผลิตสินค้าชนิดใดชนิดหนึ่ง/ปิดแผนก
- ได้มีการค้นพบข้อบกพร่องที่มีสาระสำคัญเกี่ยวกับสินค้าที่ผลิต
- ระดับผลิตผลลดต่ำลงเรื่อยๆ
- ระดับการผลิตและปริมาณการส่งของสูงมากในช่วงสิ้นปี

ปัจจัยเสี่ยงจากการควบคุมภายใน (Control Risk Factors) ด้านการขาย และลูกค้า

- ไม่มีการจัดทำแยกอายุหนี้ที่เชื่อถือได้
- การปรับปรุงในลักษณะลดหนี้หรือการออกใบหักหนี้ มีจำนวน และปริมาณมากขึ้นอย่างมาก
- วงเงินสินเชื่อไม่กำหนดเป็นลายลักษณ์อักษร แต่กำหนดในลักษณะไม่เป็นทางการ และไม่มีการอนุมัติตามสมควร

- จำนวนสินค้าที่ส่งแตกต่างจากที่ลูกค้าสั่งอยู่บ่อยครั้ง
- มีการออกใบหักหนี้มากขึ้นสำหรับของคืน ข้อผิดพลาดด้านราคา/การคำนวณ
- มีลูกค้าที่แสดงความไม่พอใจเกี่ยวกับบริษัทมากขึ้น
- สามารถขายสินค้าได้โดยไม่ผ่านการอนุมัติ
- วิธีการเก็บเงินเปลี่ยนแปลงไปจากปกติ
- การลงบัญชีล่าช้ามาก
- ไม่จัดทำงบกระทบยอดบัญชีลูกหนี้
- งบกระทบยอดบัญชีลูกหนี้แสดงรายการกระทบยอดจำนวนมาก

ปัจจัยเสี่ยงจากการควบคุมภายใน (Control Risk Factors) ด้านสินค้า

- การควบคุมดูแลสินค้าไม่ดี
- การนับสินค้าไม่มีประสิทธิภาพ
- การกระทบยอดผลการตรวจนับสินค้ากับบัญชีสินค้าเป็นไปอย่างล่าช้า
- ลูกค้าคิดจะเปลี่ยนจากการนับสินค้าทั้งหมดเป็นการนับแบบหมุนเวียน (Cycle Count)
- มีการปรับปรุงบัญชีสินค้าบ่อยครั้ง
- มีสินค้าล้าสมัย ขายไม่ออกอยู่มาก แต่ไม่มีการติดตามและรับรู้ทางบัญชี
- ระบบบัญชีสินค้าคงเหลือแบบต่อเนื่อง เชื่อถือไม่ได้
- มีการฝากขาย/รับฝากขายสินค้า
- อยู่ระหว่างการนำระบบบัญชีต้นทุน/ระบบการควบคุมสินค้าแบบใหม่มาใช้งาน
- ไม่มีการสอบทานต้นทุนมาตรฐานที่ใช้ว่ายังเหมาะสมอยู่หรือไม่หรือการสอบทานไม่ได้ใช้ความระมัดระวังเท่าที่ควร
- มีผลต่างการผลิตที่ไม่มีคำอธิบายหรือมีคำอธิบายที่ไม่เพียงพอ
- การลงบัญชีล่าช้า
- ไม่มีการประมาณต้นทุนงานระยะยาวอย่างจริงจังหรือมีแต่นาน ๆ ครั้ง

ปัจจัยเสี่ยงจากการควบคุมภายใน (Control Risk Factors) ด้านการซื้อ และเจ้าหนี้

- การกระทบยอดบัญชีเจ้าหนี้การค้ากับบัญชีคุมยอดล่าช้า
- รายการที่ต้องกระทบไม่ได้รับการติดตาม
- การซื้อสินค้าชนิดพิเศษไม่ผ่านระบบซื้อปกติ
- มีการคืนสินค้าให้ผู้ขายจำนวนมาก
- มีการจ่ายเงินช้าบ่อยครั้ง
- มีการซื้อเกินความต้องการ
- มีรายการปรับปรุงมากขึ้นๆ
- มีผลต่างจากงบประมาณอย่างมีสาระสำคัญ
- ระบบการตัดตอนยอดซื้อและสินค้าตอนสิ้นเดือนไม่แม่นยำ

วิธีการและขั้นตอน การประเมินความเสี่ยง

การประเมินความเสี่ยง เป็นกระบวนการที่สำคัญและถือเป็นหัวใจในการจัดให้มีระบบการควบคุมภายในที่เหมาะสม องค์กรควรมีการประเมินความเสี่ยงในระดับกิจการโดยรวมและการประเมินความเสี่ยงในระดับกิจกรรมทางธุรกิจต่างๆ เพื่อให้ทราบถึงความเสี่ยงขององค์กรอยู่ที่ใดบ้าง ในเรื่องอะไรบ้าง และเป็นความเสี่ยงประเภทความเสี่ยงจากลักษณะธุรกิจหรือความเสี่ยงจากการควบคุม เพื่อหามาตรการจัดการ ไม่ว่าจะโดยวิธีการกำหนดระบบงานและการควบคุมภายในเพื่อลดความเสียหาย หรือมาตรการบริหารความเสี่ยงเพื่อให้เกิดประโยชน์สูงสุดต่อองค์กร

ในการประเมินความเสี่ยงขององค์กรเพื่อวางแผนทางการควบคุมภายใน ซึ่งเป็นขั้นตอนหนึ่งในการบริหารความเสี่ยงนั้น จำต้องอาศัยความรู้ ความเข้าใจเกี่ยวกับธุรกิจในระดับที่สามารถจะระบุปัจจัยใดหรือเหตุการณ์ใด หากเกิดขึ้นแล้วมีผลกระทบต่อองค์กรอย่างไรบ้าง เพื่อความเข้าใจเบื้องต้นสำหรับผู้ที่ต้องการเริ่มประเมินความเสี่ยง จะขอสรุปกระบวนการที่สำคัญๆ ไว้ดังนี้

1. การทำความเข้าใจเกี่ยวกับธุรกิจ เพื่อระบุความเสี่ยง
2. การวิเคราะห์ความเสี่ยงและผลกระทบ
3. การหามาตรการตอบสนองความเสี่ยง

1. การทำความเข้าใจเกี่ยวกับธุรกิจเพื่อระบุความเสี่ยง

ก่อนเริ่มทำการประเมินความเสี่ยง ผู้ประเมินต้องทำความเข้าใจในธุรกิจ และกิจกรรมที่องค์กรทำอยู่ในแต่ละระดับ

- **ระดับกิจการโดยรวม ได้แก่** (Entity-wide Level)
 - ประเภทธุรกิจหลักของกิจการ เช่น ขายสินค้า การให้บริการ อุตสาหกรรมการผลิต อสังหาริมทรัพย์ เป็นต้น
 - โครงสร้างขององค์กรและโครงสร้างบริหารงาน
 - ลักษณะของอุตสาหกรรม สภาพทางเศรษฐกิจ และแนวโน้มทางธุรกิจ
 - นโยบายการบริหารงาน และนโยบายการบัญชีและการเงิน

- **ระดับกิจกรรมทางธุรกิจ ได้แก่** (Activity Level)
 - ลักษณะของรายการค้า เช่น ขายปลีก ขายส่ง ตลอดจนช่องทางการจัดจำหน่าย
 - หน่วยงานต่างๆ ในองค์กร เช่น ฝ่ายขาย ฝ่ายจัดซื้อ ฝ่ายการตลาด ฝ่ายวิจัยและพัฒนา และฝ่ายบัญชีและการเงิน เป็นต้น
 - ลักษณะความซับซ้อนของรายการทางธุรกิจ
 - ความมีสาระสำคัญของจำนวนเงิน หรือยอดคงเหลือในงบการเงิน
 - รายการค้ากับกิจการที่เกี่ยวข้องกัน
 - ลักษณะของระบบข้อมูล และการบัญชี เช่น
 - ระบบการประมวลข้อมูล มีการพัฒนาโดยกิจการเองหรือว่าจ้างบุคคลภายนอก
 - ขอบเขตและความซับซ้อนของระบบคอมพิวเตอร์
 - ความสามารถในการรับงานที่มีจำนวนรายการมากๆ

ธุรกิจที่แตกต่างกัน ย่อมก่อให้เกิดความเสี่ยงในลักษณะต่างๆ
แตกต่างกันไป แหล่งข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อการประเมินความเสี่ยงของกิจการ
ได้แก่

- รายงานประจำปี และงบการเงินขององค์กร ซึ่งจะช่วยให้ทราบถึง
ผลการดำเนินงานขององค์กรที่ผ่านมา ปัจจัยสำคัญที่กระทบต่อ
ความสำเร็จ หรือล้มเหลวขององค์กร
- รายงานการประชุมของผู้ถือหุ้น และรายงานการประชุมของกรรมการ
ในส่วนที่เกี่ยวกับการตัดสินใจในเรื่องสำคัญๆ ของการดำเนินกิจการ
- ตัวเลขสถิติที่สำคัญ เช่น ยอดขายช่วง 5-10 ปีที่ผ่านมา ปริมาณ
การผลิต อัตรากำไรขั้นต้น ส่วนแบ่งตลาดขององค์กร ลูกหนี้สำคัญ
10 อันดับแรก เจ้าหนี้การค้าที่สำคัญ เป็นต้น
- ประเมินการขององค์กร
- ข้อมูลปัจจุบัน และประมาณการเกี่ยวกับสถานะทางเศรษฐกิจ เช่น
อัตราเงินเฟ้อ อัตราการเจริญเติบโตทางธุรกิจ ดัชนีผู้บริโภค
- คู่มือปฏิบัติงาน และนโยบายขององค์กร
- พนักงาน

การทำความเข้าใจเกี่ยวกับธุรกิจ สามารถทำได้โดยวิธีการดังต่อไปนี้

1.1 ประสพการณ์ของกิจการในปีก่อนๆ

ตามที่ได้กล่าวในเบื้องต้นแล้วว่า การประเมินความเสี่ยงต้องทำอย่างต่อเนื่อง
และสม่ำเสมอ เพื่อให้ผู้บริหารได้รับทราบข้อมูลความเสี่ยงที่เป็นปัจจุบัน ซึ่งได้
คำนึงถึงการเปลี่ยนแปลงต่างๆ ที่เกิดขึ้น ผู้ประเมินอาจใช้ข้อมูลในปีก่อนๆ
ที่เคยรวบรวมมาใช้เป็นแนวทาง และเป็นข้อมูลเบื้องต้นได้ แต่ข้อมูลเหล่านี้ต้อง
มีการแก้ไขให้เป็นปัจจุบัน ซึ่งได้แก่ การตัดข้อมูลที่ล้าสมัยออก และเพิ่มเติมข้อมูล
ในปัจจุบันเข้าไปโดยมีการจดบันทึกไว้ การทำเช่นนี้จะทำให้ผู้ประเมินสามารถ
ศึกษาและอ่านจากบันทึกที่เคยจัดทำไว้ เพื่อให้ได้ภาพรวมของกิจการ

1.2 การสอบถามผู้ปฏิบัติงาน

เจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงานขององค์กรเป็นแหล่งข้อมูลอย่างหนึ่ง ดังนั้น การ
สอบถามเจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมต่างๆ ขององค์กร จะทำให้ผู้ประเมิน

ได้รับข้อมูลที่ต้องการ อย่างไรก็ตาม ผู้ทำการรวบรวมข้อมูลพึงระลึกไว้ว่า ควรสอบถามเจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้อง ผู้ซึ่งทราบข้อมูลต่างๆ อย่างแท้จริง อันได้แก่ ผู้บริหาร และพนักงานผู้ปฏิบัติหน้าที่ที่เกี่ยวข้องโดยตรงเท่านั้น การใช้วิธีสอบถามให้มีประสิทธิภาพ ผู้ประเมินควรคิดคำถามไว้ล่วงหน้า เช่น จัดทำเป็นแบบสอบถาม เพื่อให้แน่ใจว่าสามารถหาคำตอบในสิ่งที่ต้องการทราบอย่างครบถ้วน

ข้อควรระวังของการใช้วิธีสอบถาม ก็คือความน่าเชื่อถือของคำตอบที่ได้รับมีมาน้อยเพียงใด เพราะการตอบคำถามของบุคคลอาจจะรวมข้อคิดเห็น ความรู้สึก และทัศนคติส่วนตัว ดังนั้น จึงอาจจะไม่ใช่อะไรที่แท้จริงทั้งหมด ผู้ประเมินควรใช้วิธีการอื่นควบคู่กันไปด้วย บางครั้ง จะพบว่าพนักงานจะยืนยันว่าได้ปฏิบัติตามตามระบบที่องค์กรจัดให้มีทุกขั้นตอน แต่ในความเป็นจริงมิได้ปฏิบัติเช่นนั้น การใช้วิธีการสังเกตการณ์ จะสามารถยืนยันคำตอบจากการสอบถามได้ ซึ่งจะกล่าวถึงต่อไป

1.3 คู่มือปฏิบัติงานและนโยบายขององค์กร

ในองค์กรขนาดใหญ่ซึ่งมีระบบงานที่ซับซ้อน และมีการแบ่งแยกหน่วยงานเป็นหลายๆ ส่วนงาน มักจะมีการจัดทำคู่มือปฏิบัติงานและเอกสารเกี่ยวกับระบบงานต่างๆ ได้แก่ คู่มือบัญชี (Accounting Manual) ผังการจัดองค์กร (Organization Chart) และคู่มือนโยบายขององค์กร เพื่อใช้เป็นแนวทางให้พนักงานปฏิบัติตาม ข้อมูลเหล่านี้จะช่วยให้ผู้ประเมินความเสี่ยงมีความเข้าใจเกี่ยวกับลักษณะของธุรกิจและรายการทางธุรกิจขององค์กรได้ดียิ่งขึ้น โดยเฉพาะอย่างยิ่งเพื่อการวิเคราะห์ว่าระบบต่างๆ มีการควบคุมที่เพียงพอและเหมาะสมเพียงใด

1.4 การตรวจดูเอกสารและสมุดบันทึก

ในการประเมินความเสี่ยงด้านการควบคุม ผู้ประเมินอาจจำเป็นต้องทำความเข้าใจโดยการตรวจสอบจากเอกสารหรือบันทึกที่มีอยู่เพื่อการควบคุม และการบันทึกรายการ การที่ผู้ประเมินความเสี่ยงได้ดูเอกสารตัวจริงและการบันทึกรายการ จะทำให้เกิดความเข้าใจเกี่ยวกับระบบงานได้ดียิ่งขึ้น ว่าในทางปฏิบัติแล้ว เอกสารต่างๆ มีลักษณะอย่างไร เอกสารนั้นจัดทำขึ้นอย่างไร การส่งผ่านเอกสารทำอย่างไร และมีการบันทึกรายการเพื่อการควบคุมอย่างไร

1.5 การสังเกตการณ์

ในการประเมินความเสี่ยงด้านการควบคุม นอกเหนือจากการตรวจดูเอกสารและสมุดบันทึกที่ได้จัดทำขึ้นไว้อย่างสมบูรณ์แล้ว การสังเกตการณ์การปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่จะช่วยให้เกิดความเข้าใจ และความรู้ว่านโยบายการควบคุมและขั้นตอนการปฏิบัติงาน ได้มีการปฏิบัติตามจริง

ในการสังเกตการณ์ การตรวจดู และการสอบถาม สามารถที่จะผสมผสานกันได้ ผู้ประเมินสามารถเลือกเอกสารเบื้องต้นเพียง 1 หรือ 2 รายการสำหรับรายการทางธุรกิจประเภทใดประเภทหนึ่ง แล้วติดตามรายการเหล่านั้นตั้งแต่ต้นจนจบกระบวนการ (Walk-through) ซึ่งในแต่ละขั้นตอนของขบวนการปฏิบัติงาน ผู้ประเมินอาจใช้วิธีการสอบถาม และสังเกตการณ์การปฏิบัติงาน และตรวจดูเอกสารที่เกี่ยวข้องไปพร้อมๆ กัน เพื่อให้แน่ใจว่าข้อมูลที่ได้รับถูกต้อง และเชื่อถือได้

ในการประเมินความเสี่ยงต่างๆ นั้น ข้อมูลเบื้องต้นเพื่อการวิเคราะห์เป็นสิ่งสำคัญ ดังนั้น การรวบรวม จัดบันทึกข้อมูลที่มีอยู่เพื่อการประเมินความเสี่ยงจึงเป็นสิ่งสำคัญ การจัดบันทึกดังกล่าว อาจทำได้โดย

(1) การจัดบันทึกโดยการเขียนอธิบาย (Narrative Description) เป็นการเขียนอธิบายลักษณะของปัจจัยเสี่ยง รายการขั้นตอนการปฏิบัติงาน และการควบคุมภายในที่มีอยู่ วิธีนี้มีข้อดีคือ เป็นวิธีที่ง่ายที่สุด แต่มีข้อเสียคือ ถ้าเป็นการบันทึกปัจจัยหรือรายการที่มีรายละเอียดมาก หรือมีความสลับซับซ้อน หรือมีขั้นตอนมาก การเขียนอธิบายที่ยืดยาวจะทำให้เกิดความสับสน และมองไม่เห็นภาพรวมโดยชัดแจ้ง

(2) การจัดบันทึกโดยการเขียนผังทางเดินของรายการ (Flowchart) เป็นการเขียนโดยใช้สัญลักษณ์และแผนภาพ (Flowchart) เพื่อแสดงเส้นทางของรายการตั้งแต่ต้นจนจบ ข้อดีของ Flowchart คือ ทำให้เห็นภาพรวมของสิ่งที่เกิดขึ้น หรือภาพรวมระบบจากต้นจนจบได้ง่าย ตลอดจนทำให้วิเคราะห์ได้ง่าย ว่าจุดอ่อนหรือจุดเสี่ยงของรายการหรือระบบการควบคุมอยู่ตรงไหน

(3) การจัดบันทึกโดยการใช่แบบสอบถาม (Questionnaire) เป็นวิธีที่เหมาะสมสำหรับการประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมภายใน (Control Risk) การใช้แบบสอบถามจะช่วยให้แน่ใจว่า ได้ถามคำถามเพื่อให้ได้คำตอบที่ต้องการครบถ้วน ส่วนใหญ่การออกแบบแบบสอบถามจะให้คำตอบว่า “ใช่” หรือ “ไม่ใช่” และอธิบายเพิ่มเติมถ้า “ไม่ใช่” โดยคำถามจะมุ่งประเด็นไปยังขั้นตอนการปฏิบัติงานในระดับกิจกรรมทางธุรกิจ ถ้าคำตอบเป็น “ใช่” ก็หมายถึงมีการควบคุม ถ้า “ไม่ใช่” ก็หมายถึงไม่มีการควบคุม หรือไม่มีการปฏิบัติในเรื่องที่ควรมีการควบคุม ซึ่งถ้าเป็นกรณีนี้ ผู้สอบถามต้องสอบถามดูว่า มีการควบคุมหรือปฏิบัติอย่างอื่นเพื่อทดแทนสิ่งที่ไม่ใช่หรือไม่ แบบสอบถามอาจจะไม่เหมาะกับการรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับกิจการโดยรวม และลักษณะต่างๆ ไปขององค์กร เพราะเป็นข้อมูลที่ต้องการคำอธิบายมากกว่าการหาคำตอบว่า “ใช่” หรือ “ไม่ใช่”

การรวบรวมข้อมูล ไม่ได้จำกัดว่าจะใช้วิธีการรวบรวมข้อมูลวิธีใดวิธีหนึ่งเพียงอย่างเดียวเท่านั้น แต่สามารถใช้ทุกวิธีผสมผสานกันอย่างเหมาะสม

เมื่อผู้ประเมินได้ทำความเข้าใจในธุรกิจและกิจการ รวมทั้งการควบคุมภายในที่มีอยู่แล้ว ผู้ประเมินต้องสามารถระบุให้ได้ว่า องค์กรมีความเสี่ยงในเรื่องใดบ้าง โดยทั่วไปการดำเนินงานขององค์กรจะต้องเผชิญกับความเสี่ยงเนื่องมาจากปัจจัยต่างๆ ทั้งภายในและภายนอกดังกล่าวแล้ว โดยปกติทุกองค์กรดำเนินกิจการตามวัตถุประสงค์ที่ตั้งไว้ เช่น อาจจะมีวัตถุประสงค์ที่จะเป็นผู้นำในอุตสาหกรรมส่งออกเครื่องหนัง เป็นต้น แต่บางองค์กรก็ไม่มีวัตถุประสงค์ที่ตั้งไว้อย่างชัดเจน อย่างไรก็ตาม ความเสี่ยงที่เนื่องมาจากปัจจัยต่างๆ ที่เกิดขึ้นย่อมมีผลกระทบต่อกิจการทั้งสิ้น บางครั้งอาจพบว่าภายในองค์กรเองสามารถแก้ปัญหาต่างๆ ภายในได้ด้วยดี แต่ปัจจัยภายนอกอาจทำให้เกิดความเสี่ยงที่ทำให้ไม่สามารถบรรลุวัตถุประสงค์ที่ตั้งไว้ได้ ตัวอย่างเช่น องค์กรอาจจะเห็นว่าการให้บริการแก่ลูกค้าซึ่งเคยได้รับการยอมรับว่าดีเลิศในอดีต ยังไม่อยู่ในระดับที่น่าพอใจในปัจจุบัน เนื่องมาจากคู่แข่งขันปรับปรุงวิธีการให้บริการให้ดียิ่งขึ้น ทำให้การบริการขององค์กรตกเป็นรองคู่แข่งขัน เป็นต้น

การพิจารณาปัจจัยเสี่ยงต่างๆ จึงเป็นขั้นตอนที่ต้องทำอย่างต่อเนื่อง และบ่อยครั้งที่ต้องสัมพันธ์กับขั้นตอนการวางแผนธุรกิจ

เทคนิคการระบุความเสี่ยง ส่วนใหญ่ใช้วิธีทั้งที่เป็นตัวเลข (Quantitative) และไม่เป็นตัวเลข (Qualitative) เพื่อจัดลำดับความสำคัญ และระบุกิจกรรมที่มีความเสี่ยงสูง การจะใช้วิธีการแบบไหนในการระบุความเสี่ยงไม่ใช่เรื่องสำคัญ แต่สิ่งที่สำคัญก็คือ ผู้บริหารได้พิจารณาอย่างรอบคอบเกี่ยวกับปัจจัยที่อาจจะก่อให้เกิดความเสี่ยงอย่างครบถ้วน

ตัวอย่างเช่น ผู้ประกอบการนำเข้ารองเท้า ได้ตั้งวัตถุประสงค์ขององค์กรว่าจะเป็นผู้นำอุตสาหกรรมในสินค้าแฟชั่นที่มีคุณภาพสูง ความเสี่ยงต่อองค์กรสามารถระบุได้ดังนี้

- ความเสี่ยงในการหาแหล่งผลิตสินค้าในต่างประเทศ ซึ่งจะสามารถป้อนสินค้าที่มีคุณภาพในจำนวนที่ต้องการและมีความสม่ำเสมอในการส่งสินค้าให้แก่องค์กรได้
- ความเสี่ยงเกี่ยวกับการได้รับสินค้าที่ตรงเวลา
- ความเสี่ยงเกี่ยวกับการหาบริษัท Shipping ที่เชื่อถือได้และต้นทุนการขนส่งที่ไม่สูงเกินไป
- ความเสี่ยงในเรื่องการกีดกันทางการค้า
- ความเสี่ยงเกี่ยวกับภาวะเศรษฐกิจ ซึ่งมีผลต่ออำนาจซื้อของผู้บริโภค
- ความเสี่ยงเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงในอัตราภาษีนำเข้า ซึ่งจะมีผลต่อต้นทุนของสินค้า ถ้าอัตราภาษีสูงขึ้น ทำให้สินค้ามีราคาสูงขึ้น
- ความเสี่ยงที่สินค้าจะเป็นที่ยอมรับในตลาด
- ความเสี่ยงเกี่ยวกับคู่แข่งขั้นหน้าใหม่
- ความเสี่ยงเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงข้อกำหนดของกฎหมาย

นอกจากผู้บริหารจะต้องคำนึงถึงความเสี่ยงที่มีต่อองค์กรโดยรวมแล้ว ยังต้องพิจารณาถึงความเสี่ยงที่มีต่อกิจกรรมต่างๆ เพื่อช่วยให้สามารถประเมินความเสี่ยงด้านการควบคุมสำหรับหน่วยงานหลักๆ ด้วย เช่น ขาย ผลิต การตลาด วิจัยและพัฒนา

2. การวิเคราะห์ความเสี่ยงและผลกระทบ

เมื่อผู้บริหารระบุได้ว่า มีปัจจัยเสี่ยงอะไรบ้างที่องค์กรประสบอยู่ ผู้บริหารควรทำการวิเคราะห์ความเสี่ยง การวิเคราะห์ความเสี่ยงอาจทำได้หลายวิธีที่แตกต่างกันไปเนื่องจากความหลากหลายชนิดของความเสี่ยง ความเสี่ยงบางชนิดยากที่จะประมาณถึงผลกระทบที่มีต่อองค์กร อย่างไรก็ตาม กระบวนการวิเคราะห์ความเสี่ยงมักกระทำโดย

- จัดลำดับความสำคัญของความเสี่ยงที่มีต่อองค์กร
- ประมาณโอกาสและความถี่ที่ความเสี่ยงอาจเกิดขึ้นว่ามีมากน้อยเพียงใด เพื่อพิจารณาผลกระทบจากความเสี่ยง

ผู้บริหารควรให้ความสำคัญต่อความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญและมีโอกาสเกิดขึ้นบ่อย แต่อาจจะให้ความสนใจน้อยต่อความเสี่ยงที่ไม่มีสาระสำคัญ หรือความเสี่ยงที่โอกาสเกิดขึ้นน้อย อย่างไรก็ตาม ความเสี่ยงที่อยู่ระหว่างสองจุดนี้เป็นสิ่งที่ต้องใช้วิจารณญาณอย่างมากในการวิเคราะห์ว่าควรอยู่ในระดับใด เพราะการวิเคราะห์และวัดผลของความเสี่ยงนั้น เป็นเรื่องยุ่งยากซับซ้อน อีกทั้งประสบการณ์ความรู้ที่ต่างกันของผู้วิเคราะห์ อาจจะทำให้การพิจารณาความเสี่ยงแตกต่างกันด้วย

ระดับของความเสี่ยง (Degree of Risk)

การประเมินระดับของความเสี่ยงสำหรับแต่ละปัจจัยเสี่ยง เป็นเรื่องที่ใช้วิจารณญาณอย่างมาก ดังที่ได้กล่าวมาแล้ว แต่สามารถสรุปข้อควรพิจารณา ระดับความเสี่ยงได้ดังนี้

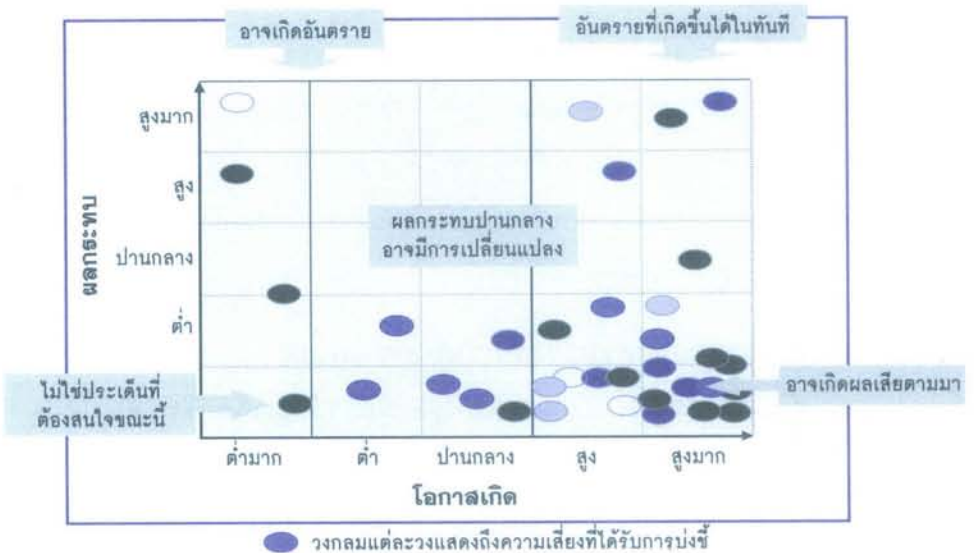
โอกาสที่จะเกิดความเสี่ยง (Frequency)

- ต่ำมาก
- ต่ำ
- ปานกลาง
- สูง
- สูงมาก

ผลกระทบของความเสียหายแต่ละรายการต่อองค์กร (Materially)

- ไม่มีสาระสำคัญ
- ต่ำ
- ปานกลาง
- สูง
- สูงมาก

ความสัมพันธ์ระหว่างโอกาสที่จะเกิดความเสี่ยง และผลกระทบของความเสียหายต่อองค์กร ก่อให้เกิดระดับของความเสียหายต่าง ๆ กันซึ่งอาจแสดงได้ดังนี้



ในความเป็นจริง ความเสี่ยงอาจมีการผสมผสาน (Combination) กันในลักษณะต่างๆ กันไป เช่น ความเสี่ยงบางอย่างอาจมีความถี่ของการเกิดความเสี่ยงสูงมาก แม้ผลกระทบความเสี่ยงแต่ละครั้งจะมีจำนวนเงินน้อย แต่ถ้าเกิดบ่อยๆ ผลโดยรวมอาจมีจำนวนที่มีสาระสำคัญสูงก็เป็นได้ อย่างไรก็ตามโดยปกติแล้วผู้บริหารมักให้ความสนใจรายการที่มีผลกระทบของความเสียหายต่อกิจการที่มีสาระสำคัญสูง แม้จะมีโอกาสเกิดขึ้นน้อยก็ตาม ซึ่งความเสี่ยงลักษณะนี้ควรหาทางควบคุมให้ได้

การบริหารความเสี่ยงที่มีประสิทธิผลควรใช้ทั้งข้อมูลในอดีตและปัจจุบัน ข้อมูลในอดีตเป็นการแสดงผลการปฏิบัติงานที่เกิดขึ้นจริงเปรียบเทียบกับเป้าหมาย แสดงแนวโน้มของเหตุการณ์ และช่วยคาดการณ์การปฏิบัติงานในอนาคต ข้อมูลในอดีตสามารถให้สัญญาณเตือนล่วงหน้าเกี่ยวกับเหตุการณ์ความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้น ส่วนข้อมูลในปัจจุบันมีประโยชน์ต่อผู้บริหารในการพิจารณาความเสี่ยงที่เกิดขึ้นในกระบวนการ สายงาน หรือหน่วยงาน ซึ่งช่วยให้องค์กรสามารถปรับเปลี่ยนกิจกรรมการควบคุมตามความจำเป็น เพื่อให้ความเสี่ยงอยู่ในระดับที่ยอมรับได้

การบริหารความเสี่ยงขององค์กร เป็นกระบวนการที่ต้องสอบทานตลอดเวลา เพื่อให้การนำไปปฏิบัติมีประสิทธิภาพ องค์กรควรมีองค์ประกอบ 8 ประการ และนำไปปฏิบัติ อย่างไรก็ตาม ข้อจำกัดของการบริหารความเสี่ยงคือการไม่สามารถรับประกันผลลัพธ์ที่จะเกิดขึ้นได้ หากแต่กรอบการบริหารความเสี่ยงที่มีประสิทธิผลจะช่วยเพิ่มความเชื่อมั่นให้กับคณะกรรมการบริษัทและผู้บริหารต่อการบรรลุวัตถุประสงค์ขององค์กร

3. การหามาตรการตอบสนองความเสี่ยง

เมื่อได้มีการประมาณความสำคัญและโอกาสที่จะเกิดความเสี่ยงแต่ละประเภทขึ้นแล้ว ผู้บริหารควรพิจารณาหาวิธีจัดการลดความเสี่ยงต่างๆ โดยทั่วไป ความเสี่ยงที่เกิดจากลักษณะธุรกิจ (Inherent Risk) มักเป็นความเสี่ยงที่ผู้บริหารสามารถหาวิธีลดหรือป้องกันได้ง่ายกว่าความเสี่ยงอื่นๆ ดังนั้น การประเมินความเสี่ยงขั้นแรก ผู้บริหารควรให้ความสนใจในความเสี่ยงที่เกิดจากลักษณะธุรกิจ (Inherent Risk) ก่อน จากนั้น จึงพิจารณาหามาตรการบริหารความเสี่ยงสำหรับความเสี่ยงที่เหลือ (Residual Risk) ต่อไป ผู้บริหารต้องประเมินวิธีการจัดการความเสี่ยงที่สามารถนำไปปฏิบัติได้และผลกระทบของการจัดการเหล่านั้น

ในการพิจารณาทางเลือกในการดำเนินการ สิ่งที่ผู้บริหารควรให้ความสนใจคือ การพิจารณาถึงระดับความเสี่ยงที่กิจการยอมรับได้กับภาวะวิเคราะห์

ต้นทุนการบริหารจัดการความเสี่ยงนั้นๆ เปรียบเทียบกับผลประโยชน์ที่จะได้รับว่าเหมาะสมหรือไม่ โดยทั่วไป การบริหารจัดการระบบการปฏิบัติงานโดยผู้บริหาร และการจัดระบบการควบคุมภายในที่ดี สามารถช่วยลดความเสี่ยงได้ในระดับหนึ่ง

เมื่อองค์กรสามารถประเมินความเสี่ยงที่มีสาระสำคัญได้แล้ว ฝ่ายบริหารจะต้องพิจารณาว่าเป็นความเสี่ยงในด้านใด

- ในกรณีที่เป็นความเสี่ยงเกี่ยวกับกิจการโดยรวม การป้องกันความเสี่ยงทำได้โดยการบริหารความเสี่ยง
- ในกรณีที่เป็นความเสี่ยงเกี่ยวกับลักษณะธุรกิจและการควบคุมภายใน การป้องกันความเสี่ยงทำได้โดยการจัดระบบควบคุมภายในที่เหมาะสม

ในการตอบสนองความเสี่ยงที่ไม่สามารถจัดการได้ด้วยการควบคุม ผู้บริหารอาจใช้วิธีการตอบสนองความเสี่ยง ดังต่อไปนี้

- การหลีกเลี่ยง (Avoid): การดำเนินการเพื่อหลีกเลี่ยงเหตุการณ์ที่ก่อให้เกิดความเสี่ยง
- การร่วมจัดการ (Share): การร่วมหรือแบ่งความรับผิดชอบกับผู้อื่นในการจัดการความเสี่ยง
- การลด (Reduce): การดำเนินการเพิ่มเติมเพื่อลดโอกาสที่อาจเกิดขึ้นหรือผลกระทบของความเสี่ยงให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้
- การยอมรับ (Accept): ความเสี่ยงที่เหลือในปัจจุบันอยู่ภายในระดับที่ต้องการและยอมรับได้แล้ว โดยไม่ต้องมีการดำเนินการเพิ่มเติมเพื่อลดโอกาสหรือผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นอีก

ผู้บริหารควรพิจารณาการจัดการความเสี่ยงตามประเภทของการตอบสนองข้างต้น และควรดำเนินการประเมินความเสี่ยงที่เหลืออยู่อีกครั้งหนึ่ง หลังจากที่ได้มีการจัดการความเสี่ยงแล้วในช่วงเวลาที่เหมาะสม

ตัวอย่างของการกำหนดวิธีการควบคุมเพื่อบริหารความเสี่ยง หรือป้องกันความเสี่ยง ได้แก่

ความเสี่ยงเกี่ยวกับกิจการโดยรวม	มาตรการตอบสนองความเสี่ยง
<ul style="list-style-type: none"> ● การซื้อสินค้าผูกขาดโดยผู้ผลิตไม่กี่ราย 	<ul style="list-style-type: none"> ● พยายามหาแหล่งผู้ผลิตรายอื่นเพื่อเป็นทางเลือก และป้องกันไม่ให้เกิดการดำเนินธุรกิจของบริษัทต้องขึ้นอยู่กับผู้ผลิตรายใดรายหนึ่ง
<ul style="list-style-type: none"> ● บริษัทมีเจ้าหนี้การค้าต่างประเทศ เป็นส่วนใหญ่และอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศผันผวนมาก ในขณะที่การขายสินค้า เป็นการขายสินค้าในประเทศเป็นเงินบาท 	<ul style="list-style-type: none"> ● บริษัทอาจประกันความเสี่ยงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ โดยการจัดทำสัญญาซื้อขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า หรือยอมรับความเสี่ยง ถ้าพิจารณาแล้วเห็นว่าความเสียหายที่อาจเกิดจากความเสียดังกล่าว มีน้อยกว่าต้นทุนการทำสัญญาซื้อขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า ในขณะเดียวกัน อาจพิจารณหาแหล่งผู้ผลิตในประเทศ เป็นทางเลือก (ถ้ามี) เพื่อให้มีเจ้าหนี้การค้าเป็นเงินบาทด้วย
<ul style="list-style-type: none"> ● พนักงานรับเงินชำระหนี้จากลูกค้า มีหน้าที่ลงบัญชีสมุดเงินสดรับ นำเงินเข้าฝากธนาคารและลงบัญชีรายตัวลูกหนี้ด้วย 	<ul style="list-style-type: none"> ● เพื่อป้องกันความเสี่ยงเกี่ยวกับโอกาสที่เกิดการทุจริตโดยพนักงานรับเงินไม่นำเงินเข้าฝากบัญชี โดยครบถ้วน หรือไม่บันทึกเงินรับให้ถูกต้องตรงตามลูกหนี้แต่ละราย ควรจัดให้มีการแบ่งแยกหน้าที่ระหว่างพนักงานรับเงิน และพนักงานผู้มีหน้าที่ลงบัญชี

ความเสี่ยงเกี่ยวกับกิจการโดยรวม	มาตรการตอบสนองความเสี่ยง
<ul style="list-style-type: none"> ● ลูกหนี้การค้ามียอดค้างชำระนานเกินหนึ่งปีเป็นจำนวนมาก โดยไม่มีการติดตาม 	<ul style="list-style-type: none"> ● เพื่อป้องกันความเสี่ยงเกี่ยวกับข้อผิดพลาดหรือการทุจริตในด้านต่างๆ เช่น <ul style="list-style-type: none"> - การขายสินค้าให้แก่ลูกหนี้ที่ไม่มีตัวตนเพื่อสร้างยอดขาย - อาจมีการทุจริตโดยพนักงานเรียกเก็บเงินจากลูกหนี้แล้ว แต่ไม่นำส่งบริษัทเพื่อบันทึบบัญชี - การลงบัญชีลูกหนี้รายตัวผิดพลาด ทำให้มียอดค้างนาน การควบคุมที่จัดให้มีขึ้น เช่น บริษัทควรจัดให้มีการติดตามเรียกเก็บหนี้จากลูกหนี้ที่ค้างชำระเป็นเวลานาน และทำรายงานผลการติดตามหนี้อย่างสม่ำเสมอ - เอกสารเกี่ยวกับลูกหนี้ดังกล่าว ต้องจัดเก็บไว้ให้ครบถ้วน เช่น สำเนาใบส่งของ อินวอยซ์ และใบเสร็จรับเงินต้นฉบับ (กรณีใช้เอกสารใบเสร็จรับเงิน และอินวอยซ์ชุดเดียวกัน) - อาจมีการส่งรายงานยอดลูกหนี้ค้างเหลือให้แก่ลูกค้า เพื่อการยืนยันยอด - ควรจัดให้มีการกระทบยอดรายตัวลูกหนี้กับแยกประเภทลูกหนี้เป็นประจำทุกเดือน - มีการเยี่ยมเยียนลูกค้าเป็นบางครั้ง
<ul style="list-style-type: none"> ● มีรายการคงค้างในบัญชีตั้งพัก (Suspense Account) อยู่เป็นจำนวนมาก โดยไม่มีการติดตามหาสาเหตุเพื่อบันทึบบัญชีให้ถูกต้อง 	<ul style="list-style-type: none"> ● เพื่อป้องกันความเสี่ยงเกี่ยวกับการลงบัญชีผิดพลาดหรือการทุจริตที่อาจมีขึ้น บริษัทควรจัดให้มีการติดตามหาสาเหตุของบัญชีตั้งพัก และปรับปรุงรายการให้ถูกต้องภายในระยะเวลาที่เหมาะสม อีกทั้งอาจมีการกำหนดนโยบายทางบัญชีเกี่ยวกับประเภทของรายการที่สามารถบันทึกในบัญชีตั้งพักเพื่อออกการปรับปรุง

ความเสี่ยงเกี่ยวกับกิจการโดยรวม	มาตรการตอบสนองความเสี่ยง
<ul style="list-style-type: none"> • ฝ่ายจัดซื้อ จะซื้อจากผู้ขายเจ้าประจำ เป็นระยะเวลานาน 	<ul style="list-style-type: none"> • เพื่อป้องกันความเสี่ยงเกี่ยวกับการทุจริตที่อาจเกิดขึ้นในแผนกจัดซื้อหรือการเสียประโยชน์ของบริษัทที่อาจเกิดขึ้นเนื่องจากซื้อสินค้าที่มีราคาแพงกว่ารายการอื่น บริษัทควรจัดให้มีการควบคุมภายใน เช่น <ul style="list-style-type: none"> - กำหนดนโยบายการคัดเลือกผู้จำหน่ายที่ดีที่สุดในเรื่องคุณภาพและราคา - มีการจัดทำทะเบียนประวัติผู้ขาย รวมทั้งสถิติราคาและประมาณ - จัดให้มีการหมุนเวียนเจ้าหน้าที่จัดซื้อ - กำหนดวงเงินในการอนุมัติการซื้อให้เหมาะสม

การวิเคราะห์ความเสี่ยง และการจัดการ

เมื่อผู้บริหารระบุได้ว่ามีปัจจัยเสี่ยงอะไรบ้างที่องค์กรประสบอยู่ ผู้บริหารควรทำการวิเคราะห์ความเสี่ยง การวิเคราะห์ความเสี่ยงอาจทำได้หลายวิธีแตกต่างกันไป เนื่องจากความหลากหลายชนิดของความเสี่ยง ความเสี่ยงบางชนิดยากที่จะประมาณถึงผลกระทบที่มีต่อองค์กร อย่างไรก็ตาม กระบวนการวิเคราะห์ความเสี่ยงมักกระทำโดย

- จัดลำดับความสำคัญของความเสี่ยงที่มีต่อองค์กร
- ประมาณโอกาสและความถี่ที่ความเสี่ยงอาจเกิดขึ้นว่ามีมากน้อยเพียงใด
- พิจารณาผลกระทบจากความเสี่ยงและหาวิธีการที่เหมาะสมที่จะจัดการลดความเสี่ยงดังกล่าว

ผู้บริหารควรให้ความสำคัญต่อความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญและมีโอกาสเกิดขึ้นบ่อย แต่อาจจะให้ความสนใจน้อยต่อความเสี่ยงที่ไม่มีสาระสำคัญหรือความเสี่ยงที่โอกาสเกิดขึ้นน้อย อย่างไรก็ตาม ความเสี่ยงที่อยู่ระหว่างสองจุดนี้ เป็นสิ่งที่ต้องใช้วิจารณญาณอย่างมากในการวิเคราะห์ว่าควรอยู่ในระดับใด เพราะการวิเคราะห์และวัดผลของความเสี่ยงนั้นเป็นเรื่องยุ่งยากซับซ้อน อีกทั้งประสบการณ์ความรู้ที่ต่างกันของผู้วิเคราะห์ อาจทำการพิจารณาความเสี่ยงแตกต่างกันด้วย

เมื่อได้มีการประมาณความสำคัญและโอกาสที่จะเกิดความเสี่ยงแต่ละประเภทขึ้นแล้ว ผู้บริหารควรพิจารณาหาวิธีจัดการลดความเสี่ยงต่างๆ โดยทั่วไป ความเสี่ยงที่เกิดจากลักษณะธุรกิจ (Inherent Risk) มักเป็นความเสี่ยงที่ผู้บริหารสามารถหาวิธีลดหรือป้องกันได้ง่ายกว่าความเสี่ยงอื่นๆ ดังนั้น การประเมินความเสี่ยงขั้นแรก ผู้บริหารควรให้ความสนใจในความเสี่ยงที่เกิดจากลักษณะธุรกิจ (Inherent Risk) ก่อน จากนั้นจึงพิจารณาหามาตรการบริหารความเสี่ยงสำหรับความเสี่ยงที่เหลือ (Residual Risk) ต่อไป สิ่งที่ผู้บริหารควรให้ความสนใจในการบริหารจัดการความเสี่ยง คือการวิเคราะห์ต้นทุนการบริหารจัดการความเสี่ยงนั้นๆ ด้วยว่าเหมาะสมหรือไม่ โดยทั่วไป การบริหารจัดการระบบการปฏิบัติงานโดยผู้บริหารและการจัดระบบการควบคุมภายในที่ดีสามารถช่วยลดความเสี่ยงได้ในระดับหนึ่ง

การประเมินความเสี่ยงที่กล่าวถึงในบทนี้ เป็นส่วนสำคัญส่วนหนึ่งขององค์ประกอบของระบบการควบคุมภายใน การประเมินความเสี่ยงมิใช่มาตรการการควบคุมภายในที่ผู้บริหารจะกำหนดให้มีหรือไม่มีในระบบงานก็ได้ แต่เป็นสิ่งที่ต้องมีสำหรับระบบการควบคุมภายใน ผู้บริหารควรจัดให้มีการประเมินความเสี่ยงทั้งความเสี่ยงที่กระทบกับวัตถุประสงค์ระดับกิจการและความเสี่ยงที่กระทบกับวัตถุประสงค์ระดับกิจกรรมอย่างเป็นกระบวนการและต่อเนื่อง ในการจัดการบริหารความเสี่ยง สิ่งหนึ่งที่ผู้บริหารควรทำคือการสร้างกระบวนการและระบบงานที่มีประสิทธิภาพโดยการจัดกิจกรรมการควบคุมต่างๆ ให้มีขึ้นในระบบ

การวิเคราะห์ความเสี่ยง เป็นสิ่งที่ต้องอาศัยประสบการณ์ ความรู้ ความชำนาญ และเป็นสิ่งที่มีผลกระทบต่อความสำเร็จขององค์กร ความมีประสิทธิภาพของกระบวนการวิเคราะห์ความเสี่ยงขึ้นอยู่กับขั้นตอน ตั้งแต่ความสามารถในการระบุปัจจัยเสี่ยงทั้งหมดที่มีผลต่อการปฏิบัติตามเป้าหมายองค์กร รวมถึงการวิเคราะห์และคาดคะเนผลกระทบที่อาจเกิดขึ้น ทั้งนี้ การพิจารณาปัจจัยเสี่ยงต่างๆ ต้องครอบคลุมถึงกระบวนการปฏิบัติงานทั้งหมดที่สัมพันธ์กันทั้งภายในและภายนอก และทุกฝ่ายที่เกี่ยวข้อง

ในปัจจุบันหลายๆ องค์กรโดยเฉพาะองค์กรขนาดใหญ่ เล็งเห็นความสำคัญของความเสี่ยงและผลกระทบ บางองค์กรมีการจัดตั้งหน่วยงานหรือฝ่ายบริหารความเสี่ยงขึ้นเพื่อทำการประเมินวิเคราะห์ และหามาตรการลด

ความเสี่ยงเหล่านั้นลง อย่างไรก็ตาม องค์กรขนาดเล็กอาจไม่จำเป็นที่จะต้องมียุทธการ กระบวนการที่สมบูรณ์แบบในการประเมินความเสี่ยง แต่ผู้บริหารต้องให้ความสนใจ ในหลักการพื้นฐานขององค์ประกอบนี้ เพราะหลักการดังกล่าวควรมีอยู่ในทุกองค์กร โดยไม่คำนึงถึงขนาด ในทางปฏิบัติ องค์กรขนาดเล็กจะสามารถทำการประเมิน ความเสี่ยงได้ง่ายกว่าองค์กรขนาดใหญ่ที่มีความซับซ้อนและมีกิจกรรมมาก

บทสรุป

การเปลี่ยนแปลงในสภาพแวดล้อมทั้งภายในและภายนอกองค์กร ก่อให้เกิดความเสี่ยงต่างๆ ขึ้นและเป็นสิ่งที่ทุกองค์กรต้องเผชิญอย่างหลีกเลี่ยงไม่ได้ รูปแบบของความเสี่ยงจะเปลี่ยนแปลงไปตามสภาพแวดล้อมที่เปลี่ยนแปลงไป ไม่ว่าจะเป็นการเปลี่ยนแปลงทางเศรษฐกิจ สังคม การเมือง การเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยี หรือแม้แต่การเปลี่ยนแปลงในพฤติกรรมของบุคคลอื่นเนื่องจาก ค่านิยมของสังคมที่เปลี่ยนแปลงไป

เนื่องจากสภาพการณ์ในปัจจุบันมีการเปลี่ยนแปลง วิวัฒนาการ และพัฒนาการมีเกิดขึ้นในทุกๆ ด้าน และเป็นไปอย่างรวดเร็ว ซึ่งเป็นผลมาจาก ความสะดวกในการติดต่อสื่อสารและความสามารถของระบบเทคโนโลยี ส่งผลให้การเปลี่ยนแปลงต่างๆ เหล่านั้นกระทบต่อการดำเนินงานของกิจการได้ อย่างรวดเร็ว ผู้บริหารจึงจำเป็นต้องทราบถึงลักษณะการเปลี่ยนแปลง ความเสี่ยงและปัจจัยเสี่ยงในด้านต่างๆ และหาวิธีการประเมินความเสี่ยงที่มี ประสิทธิภาพ ซึ่งจะช่วยผู้บริหารในการวิเคราะห์และคาดคะเนถึงความเสี่ยง หรือโอกาสที่อาจเกิดขึ้น และจัดกิจกรรมการควบคุมหรือมาตรการต่างๆ เพื่อป้องกันหรือลดความเสี่ยงนั้น

อย่างไรก็ตาม ความเสี่ยงต่างๆ ที่ได้กล่าวถึง เป็นส่วนช่วยให้ผู้บริหาร ได้ตระหนักถึงความสำคัญของความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้นกับองค์กรและหามาตรการ จัดการ มิได้มีวัตถุประสงค์ที่จะให้ผู้บริหารหาทางระงับความเสี่ยงในทุกๆ เรื่อง เพราะเป็นเรื่องที่เป็นไปไม่ได้ ในบางกรณี ผู้บริหารอาจต้องเสี่ยง (Take Risk) เมื่อคำนึงถึงผลตอบแทนที่จะได้รับสูงกว่าความเสียหายที่อาจจะเกิดขึ้นจาก ความเสี่ยงก็เป็นได้ หรือผู้บริหารอาจปล่อยให้ความเสี่ยงคงอยู่ในระดับ ที่ควบคุมได้ ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับการตัดสินใจของผู้บริหารเป็นสำคัญ

กิจกรรมการควบคุม ด้านการบริหารจัดการ



- กิจกรรมการควบคุมเป็นองค์ประกอบหนึ่งของการควบคุมภายใน ดังกล่าวไว้ในบทที่ 1 เรื่อง แนวความคิดทั่วไปและองค์ประกอบของการควบคุมภายใน

โดยทั่วไป กิจกรรมด้านการบริหารจัดการประกอบด้วย การจัดการ การบริหารทรัพยากรบุคคล การปฏิบัติตามข้อกำหนด การบัญชี และการเงิน ซึ่งกิจกรรมต่างๆ เหล่านี้ จำเป็นอย่างยิ่งที่จะต้องจัดให้มีการควบคุมภายในที่ดี

วัตถุประสงค์ ในบทนี้จะกล่าวถึง ความสำคัญของการควบคุมภายใน ด้านการบริหารและการปฏิบัติงาน กิจกรรมการควบคุมด้านการบริหารจัดการ โดยครอบคลุมถึง ความหมาย วัตถุประสงค์ ความเสี่ยงและ แนวทางการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมในด้านต่างๆ ดังนี้

- ความสำคัญของการควบคุมภายในด้านการบริหารจัดการ
- การจัดการ
- การบริหารทรัพยากรบุคคล
- การปฏิบัติตามข้อกำหนด
- กฎหมายภาษีอากร
- การบัญชี
- การเงิน
- บทสรุป



ความสำคัญของการควบคุมภายใน ด้านการบริหารจัดการ

การบริหารธุรกิจจะมีความยุ่งยากสลับซับซ้อนมากขึ้นทุกขณะ ทั้งนี้ก็ด้วยสภาวะการแข่งขันทางธุรกิจที่มีมากขึ้น ทั้งจากคู่แข่งภายในประเทศและ/หรืออาจรวมไปถึงจากคู่แข่งนอกประเทศ รวมถึงนโยบายการค้าเสรีที่เกือบทุกประเทศในโลกได้ยึดถือเป็นแนวทางปฏิบัติ เพราะเชื่อว่าการค้าเสรีจะเป็นปัจจัยหนึ่งของอัตราเร่งการขยายตัวทางเศรษฐกิจ และการเพิ่มประสิทธิภาพในการปฏิบัติการของแต่ละองค์กร เพื่อให้สามารถดำเนินธุรกิจให้ประสบความสำเร็จในสภาวะการแข่งขันที่รุนแรงได้

ด้วยสาเหตุดังกล่าวแล้ว ผู้บริหารจำเป็นต้องคอยสอดส่องและรับรู้ถึงการเปลี่ยนแปลงทั้งในเรื่องพฤติกรรมของผู้บริโภค และสภาวะของการแข่งขัน ทั้งนี้เพื่อจะได้สามารถปรับปรุงกลยุทธ์หรือทิศทางธุรกิจเพื่อให้สามารถอยู่ในตำแหน่งที่จะสร้างความได้เปรียบคู่แข่งได้เสมอ

การปรับกลยุทธ์ธุรกิจ จำเป็นจะต้องปรับแนวทางการปฏิบัติของทุกหน่วยงานทั้งองค์กร ในสภาพเช่นนี้ ผู้บริหารองค์กรธุรกิจในอนาคต นอกจากจะต้องมีความรู้และประสบการณ์ในงานที่เป็นหน้าที่เฉพาะของตนเองแล้ว ยังจำเป็นต้องมีความรู้พอสมควรในหน้าที่ของหน่วยงานอื่นๆ ด้วย ทั้งนี้เพื่อให้เป็นผู้บริหารที่สามารถมีความคิดสร้างสรรค์ และสามารถจะปรับแนวทางของการบริหารองค์กรเพื่อให้ทันกับการเปลี่ยนแปลงจากสิ่งแวดล้อมที่เกิดขึ้นอย่างรวดเร็วในอนาคตได้

ความสำเร็จในการบริหารองค์กรธุรกิจทั้งในสภาวะปัจจุบันและในอนาคต ควรสะท้อนให้เห็นถึงความสามารถในการสร้างความพึงพอใจให้แก่ลูกค้ามากกว่าจะมุ่งเน้นไปในแนวทางการมุ่งหากำไรเพียงประการเดียว ส่วนการสร้าง ความพึงพอใจให้แก่ลูกค้าหรือผู้บริโภคนั้น ผู้บริหารจำเป็นต้องมีวิสัยทัศน์ที่แหลมคมและชัดเจน วิสัยทัศน์ที่ดีและชัดเจนจะช่วยกำหนดแนวทางหรือกลยุทธ์ของธุรกิจ เพื่อสร้างความได้เปรียบในการแข่งขันทางธุรกิจอย่างต่อเนื่องและได้ผล

การกำหนดแผนกลยุทธ์และการปฏิบัติงานตามแผนกลยุทธ์ จะต้องสนับสนุนด้วยการกำหนดระเบียบปฏิบัติในเรื่องต่างๆ ตามหน้าที่ภายในองค์กร ซึ่งประกอบด้วยระเบียบปฏิบัติในเรื่องการจัดการทั่วไป การจัดการทางการเงิน การจัดการทางการตลาด การจัดการในเรื่องการวิจัยและพัฒนา การจัดการในเรื่องการผลิต การจัดการในเรื่องทรัพยากรมนุษย์ การจัดการในเรื่องช่องทาง การจัดจำหน่าย รวมไปถึงการจัดการในเรื่องการให้บริการทั้งก่อนและภายหลังการขาย โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้เกิดความมั่นใจว่าการดำเนินการต่างๆ สามารถนำองค์กรให้บรรลุเป้าหมายได้ทั้งในระยะสั้น และระยะยาว องค์กรธุรกิจจะต้องจัดเก็บและรวบรวมข้อมูลที่สามารถนำมาวิเคราะห์ เพื่อให้ผู้บริหารระดับต่างๆ สามารถรับรู้ว่ามีความสำเร็จในการดำเนินการตามแผนปฏิบัติ และรวมถึงความสามารถในการประสานผลประโยชน์ระหว่างหน่วยงานต่างๆ ได้อย่างมีประสิทธิภาพเพียงใด นอกจากนี้ยังจะได้ใช้ข้อมูลนี้เพื่อหาทางแก้ไขเมื่อเห็นว่าองค์กรไม่สามารถจะบรรลุเป้าหมายที่กำหนดไว้ได้

ต่อไปนี้จะกล่าวถึงการควบคุมภายในด้านการบริหารจัดการในกิจกรรมด้านต่างๆ ดังต่อไปนี้

- การจัดการ
- การบริหารทรัพยากรบุคคล
- การปฏิบัติตามข้อกำหนด
- การบัญชี
- การเงิน

การจัดการ

ความหมาย

การจัดการ หมายถึง กระบวนการวางแผน กำหนดนโยบาย และเป้าหมาย การจัดองค์กร การสั่งการกำกับดูแล และการประเมินผลการปฏิบัติงาน และปรับปรุงการดำเนินงานให้ทันกับการเปลี่ยนแปลงอยู่เสมอ

วัตถุประสงค์การควบคุมภายในด้านการจัดการ

- เพื่อให้นโยบายกฎระเบียบต่างๆ ที่ฝ่ายบริหารกำหนดไว้มีการปฏิบัติตาม
- เพื่อให้การปฏิบัติงานเป็นไปตามแผนงานโดยบุคลากรที่มีความรู้ความสามารถ
- เพื่อให้เข้าใจถึงเจตนารมณ์และวัตถุประสงค์ขององค์กร และมั่นใจว่าพนักงานได้รับการอบรมอย่างเพียงพอ
- เพื่อให้มาตรการต่างๆ ตามที่กำหนดไว้ในข้อบังคับ ระเบียบและนโยบายได้ถูกผลานเป็นส่วนหนึ่งในระบบงานและวิธีปฏิบัติงานประจำวันของแต่ละหน่วยงานในองค์กร

ความเสี่ยงด้านการจัดการ

- เมื่อโครงสร้าง ขั้นตอน และกิจกรรมการควบคุมที่จะก่อให้เกิดการปฏิบัติให้เป็นไปตามจรรยาบรรณ กฎระเบียบ และนโยบายไม่มีประสิทธิผล จะทำให้องค์กรไร้ทิศทาง และมีการปฏิบัติที่ไม่ถูกต้อง ซึ่งก่อให้เกิดผลกระทบต่อชื่อเสียงและภาพพจน์ขององค์กร
- เมื่อพนักงานไม่ตระหนักถึงความรับผิดชอบของตนต่อการปฏิบัติตามนโยบาย แผนงานและเป้าหมาย จะทำให้พนักงานไม่เกิดความพยายามในการที่จะปฏิบัติเพื่อให้บรรลุเป้าหมายที่กำหนดไว้

แนวทางการควบคุมภายในด้านการจัดการ

ประกอบด้วย

1. กำหนดจรรยาบรรณในการดำเนินธุรกิจ เช่น ให้ความสำคัญธรรมาแก่ผู้เกี่ยวข้องกับธุรกิจ
2. จัดองค์กรที่เหมาะสม และปรับปรุงให้สอดคล้องกับการเปลี่ยนแปลงอยู่เสมอ
3. กำหนดขอบเขตหน้าที่ และอำนาจในการดำเนินการให้ชัดเจน
4. กำหนดนโยบาย และเป้าหมายประจำปี
5. นำแนวคิดและวิธีการใหม่ๆ มาปรับใช้กับองค์กรอย่างเหมาะสมและต่อเนื่อง เช่น กิจกรรมกลุ่มคุณภาพ การรื้อปรับระบบ ฯลฯ

6. กำหนดแผนงานต่างๆ ทั้งระยะสั้นและระยะยาว และปรับปรุงให้สอดคล้องกับสภาพการณ์อยู่เสมอ
7. นำระบบงบประมาณ คู่มือหรือมาตรฐานการปฏิบัติงานมาใช้ อย่างเหมาะสมในทุกหน่วยงาน
8. กำหนดระเบียบ ประกาศ คำสั่ง ในเรื่องต่างๆ ว่าเป็นลายลักษณ์อักษรอย่างชัดเจน
9. การจัดคนให้เหมาะสมกับงาน พร้อมกับพัฒนาบุคลากรให้สอดคล้องกับแผนงานระยะยาว
10. สร้างบรรยากาศในการทำงานเป็นทีม ให้ทุกคนรู้สึกเสมือนหนึ่งคนในครอบครัวเดียวกัน
11. มีการรายงานผลการปฏิบัติงานต่างๆ เป็นระยะๆ เพื่อวัดผล การดำเนินงานที่ผ่านมา และนำมาปรับปรุงให้ดีขึ้น

การบริหารทรัพยากรบุคคล

ความหมาย

การบริหารทรัพยากรบุคคล หมายถึง กระบวนการกำหนดอัตรากำลังพล การสรรหา คัดเลือก และบรรจุบุคคลที่มีคุณสมบัติเหมาะสมกับงานเข้าปฏิบัติงาน ในองค์กร รวมถึง การพิจารณาค่าจ้าง ผลประโยชน์ตอบแทน สวัสดิการ และการพัฒนาบุคคลให้มีทักษะ ความรู้ความสามารถที่สอดคล้องไปกับการเจริญเติบโตขององค์กร

แนวทางการควบคุมภายในด้านการบริหารทรัพยากรบุคคลในที่นี้จะกล่าวถึง

- การบริหาร
- อัตรากำลังพล
- การคัดเลือกและบรรจุพนักงาน
- การประเมินผลการปฏิบัติงาน
- การบริหารค่าจ้าง
- การพัฒนาและฝึกอบรม
- สวัสดิการ

- การแรงงานสัมพันธ์
- ข้อมูลพนักงาน

วัตถุประสงค์การควบคุมภายในด้านการบริหารทรัพยากรบุคคล

- เพื่อให้แน่ใจว่ากระบวนการในการบริหารทรัพยากรบุคคลมีความเหมาะสม มีประสิทธิภาพ และประสิทธิผลในเรื่องอัตราค่าจ้าง ผลการคัดเลือกและบรรจุพนักงาน การประเมินผลการปฏิบัติงาน การบริหารค่าจ้าง การพัฒนาและฝึกอบรม สวัสดิการ และการแรงงานสัมพันธ์

ความเสี่ยงด้านการบริหารทรัพยากรบุคคล

- ผังองค์กร คำบรรยายลักษณะงาน และขอบเขตหน้าที่ความรับผิดชอบที่ไม่ชัดเจน ทำให้พนักงานไม่เข้าใจบทบาทและหน้าที่ของตน ทำให้เกิดการท้งานซ้ำซ้อนหรือไม่ได้งาน
- อัตราค่าจ้างไม่เพียงพอ ทำให้พนักงานทำงานหนักเกินไป ซึ่งจะส่งผลให้การปฏิบัติงานมีข้อผิดพลาด ขวัญและกำลังใจตกต่ำ และงานไม่มีคุณภาพ หรือในทางตรงข้าม ถ้ามีพนักงานมากเกินไป จะส่งผลให้เสียค่าใช้จ่ายมากเกินไปจนความจำเป็น
- พนักงานเป็นทรัพยากรอันมีค่าต่อองค์กร ดังนั้น องค์กรจึงต้องมีมาตรการในการสรรหาคัดเลือกบุคคลให้เหมาะสมกับงาน มาตรการในการคัดเลือกไม่ได้มาตรฐานย่อมส่งผลให้ได้คนที่ไม่มีความสามารถปฏิบัติงาน
- เมื่อพนักงานไม่ได้รับการฝึกอบรมทักษะอย่างเพียงพออาจทำให้พนักงานไม่ตระหนักถึงความรับผิดชอบ และความสำคัญต่อการปฏิบัติงานตามขั้นตอนที่กำหนดจนทำให้เกิดการปฏิบัติที่ไม่ถูกต้องเกิดขึ้น
- การบริหารบุคคลต้องเกี่ยวพันกับกฎหมายและข้อบังคับอย่างหลีกเลี่ยงไม่ได้ การปฏิบัติที่ไม่ถูกต้องตามกฎหมาย ย่อมก่อให้เกิดผลเสียหายหรือผลกระทบต่อองค์กรในทางลบ เช่น ถูกลงโทษจากหน่วยงานที่มีหน้าที่กำกับดูแลหรือถูกปรับ เป็นต้น

แนวทางการควบคุมภายในด้านการบริหารทรัพยากรบุคคล

ประกอบด้วย

1. การบริหาร

- 1.1 กำหนดผังการบริหารงานขององค์กรที่ชัดเจน และปรับปรุงให้เหมาะสมอยู่เสมอ
- 1.2 กำหนดขอบเขตหน้าที่รับผิดชอบของหน่วยงานและพนักงานให้เหมาะสม และไม่ซ้ำซ้อนกัน
- 1.3 กำหนดระเบียบและแนวปฏิบัติในเรื่องการบริหารงานบุคคลที่ชัดเจน และปรับปรุงให้สอดคล้องกับสภาพการณ์อยู่เสมอ
- 1.4 การดำเนินงานด้านการบริหารงานบุคคลควรจัดทำในรูปคณะกรรมการ ซึ่งประกอบด้วยตัวแทนจากหน่วยงานต่างๆ
- 1.5 มีการมอบอำนาจในการดำเนินงานให้เหมาะสม เพื่อให้หน่วยงานมีความคล่องตัวในการปฏิบัติงาน รวมทั้งดูแลปรับปรุงสอดคล้องกับการขยายหรือลดขอบเขตในการปฏิบัติงาน

2. อัตราค่าจ้างพล

- 2.1 มีการจัดทำแผนและงบประมาณค่าจ้างพล พร้อมทั้งปรับปรุงอยู่เสมอ
- 2.2 กำหนดนโยบาย แผน และแนวปฏิบัติทางการใช้ค่าจ้างพล
- 2.3 การอนุมัตินโยบาย แผน และแนวปฏิบัติการใช้ค่าจ้างพลผ่านความเห็นชอบจากคณะกรรมการบุคคล

3. การคัดเลือก และบรรจุพนักงาน

- 3.1 เลือกผู้สมัครงานและตัดสินใจรับเข้าทำงาน
- 3.2 กำหนดอัตราค่าจ้างเริ่มต้นตามวุฒิการศึกษา และประสบการณ์ พร้อมทั้งทบทวนให้สอดคล้องกับตลาดแรงงานอยู่เสมอ
- 3.3 กำหนดหลักเกณฑ์ในการคำนวณค่าประสบการณ์
- 3.4 กำหนดให้มีการตรวจสอบจากสถานพยาบาลหรือโรงพยาบาลที่เชื่อถือได้
- 3.5 มีหนังสือเงื่อนไขการทดลองงาน สัญญาว่าจ้าง ที่เป็นมาตรฐาน

4. การประเมินผลการปฏิบัติงาน
 - 4.1 กำหนดหลักเกณฑ์และแนวปฏิบัติในการประเมินผลงาน และศักยภาพพนักงานแต่ละคน
 - 4.2 จัดทำแบบฟอร์มประเมินผลไว้เป็นมาตรฐาน และกำหนดระยะเวลาในการประเมินผล
 - 4.3 มีการประเมินจุดอ่อนหรือจุดแข็งของพนักงาน เพื่อประโยชน์ในการดูแลและพัฒนาพนักงานให้ปฏิบัติงานอย่างมีประสิทธิภาพ และมีประสิทธิผลสูงสุด
 - 4.4 จัดให้มีระบบการให้คำปรึกษาหารือแก่พนักงาน ประกอบการประเมินผลการปฏิบัติงาน
5. การบริหารค่าจ้าง
 - 5.1 มีนโยบาย หลักเกณฑ์ แนวปฏิบัติในการบริหารค่าจ้าง
 - 5.2 กำหนดให้มีคณะกรรมการบุคคลเพื่อพิจารณาการเปลี่ยนแปลงค่าจ้างในกรณีต่างๆ ให้ลูกจ้าง
 - 5.3 การจ่ายค่าจ้าง การเปลี่ยนแปลงค่าจ้าง และการหักค่าจ้าง ต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ของกฎหมายแรงงาน
 - 5.4 การกำหนดงบประมาณขึ้นค่าจ้างประจำปี ให้ผ่านคณะกรรมการบุคคล
6. การพัฒนา และฝึกอบรม
 - 6.1 กำหนดนโยบายด้านการพัฒนาพนักงาน
 - 6.2 กำหนดแผนการพัฒนาและเป้าหมายการฝึกอบรมประจำปี
 - 6.3 มีการจัดหาความจำเป็นในการอบรม ดำเนินการจัดอบรม และระบบติดตามผลการอบรมของพนักงานที่ผ่านการอบรม
 - 6.4 จัดทำประวัติการฝึกอบรมพนักงานไว้เป็นรายบุคคล
 - 6.5 แสวงหา ริเริ่ม แนวความคิดใหม่ๆ ในการพัฒนาพนักงาน มาประยุกต์ใช้ในองค์กร
7. สวัสดิการ
 - 7.1 กำหนดนโยบายด้านสวัสดิการ

- 7.2 กำหนดระเบียบเกี่ยวกับสวัสดิการ และเงินช่วยเหลือต่างๆ พร้อมทั้งปรับปรุงให้สอดคล้องกับสถานการณ์อยู่เสมอ
 - 7.3 จัดทำทะเบียนพนักงานและสมาชิกในครอบครัว เพื่อควบคุมการใช้สิทธิด้านสวัสดิการต่างๆ
 - 7.4 กำหนดให้มีการตรวจสอบการเบิกจ่ายสวัสดิการ/เงินช่วยเหลือต่างๆ ก่อนการจ่ายเงินทุกครั้ง
 - 7.5 มีการประเมินผลค่าใช้จ่ายด้านสวัสดิการจริง กับงบประมาณเป็นประจำทุกเดือน
 - 7.6 สำรวจการจัดสวัสดิการขององค์กรอื่นๆ อยู่เสมอ เพื่อนำมาปรับปรุงการจัดสวัสดิการขององค์กร
8. การแรงงานสัมพันธ์
- 8.1 จัดทำข้อบังคับ และระเบียบบริหารงานบุคคลให้กับพนักงานทุกคนโดยให้มีเรื่องต่างๆ ที่กฎหมายแรงงานกำหนด ดังนี้
 - เวลาทำงานปกติ และวันหยุด
 - การทำงานล่วงเวลา
 - เบี้ยเลี้ยง และค่าใช้จ่ายในการเดินทาง
 - การลางาน
 - สวัสดิการ และเงินช่วยเหลือ
 - วินัย และการลงโทษ
 - การร้องทุกข์
 - 8.2 มีการแก้ไข เพิ่มเติมข้อบังคับฯ ให้เหมาะสมกับสถานการณ์อยู่เสมอ
 - 8.3 การลงโทษทางวินัยถึงขั้นปลดออก ไล่ออก ควรพิจารณาผ่านคณะกรรมการบุคคลฯ
 - 8.4 ปฏิบัติในเรื่องอื่นๆ ตามกฎหมายแรงงานที่เกี่ยวข้อง เช่น พ.ร.บ. แรงงานสัมพันธ์ กฎหมายประกันสังคม กฎหมายกองทุนเงินทดแทน กฎหมายว่าด้วยความปลอดภัยในการทำงาน พร้อมทั้งตรวจสอบทบทวนอยู่เสมอ

- 8.5 จัดให้มีบรรยากาศของการมีส่วนร่วมจากพนักงานอย่างจริงจัง และต่อเนื่อง เช่น ส่งเสริมกิจกรรม 5ส. กลุ่มคุณภาพ ข้อเสนอแนะ กิจภายใน การประกวดในลักษณะการเพิ่มผลผลิต การกำหนด เป้าหมายในการรณรงค์ในเรื่องต่างๆ เป็นต้น
 - 8.6 พนักงานระดับผู้บังคับบัญชาต้องหาโอกาสไปพบปะพนักงาน และครอบครัวของพนักงานในหน่วยงานต่างๆ อย่างสม่ำเสมอ
 - 8.7 ทำการสัมภาษณ์พนักงานที่ขอลาออก เพื่อนำข้อมูลมาใช้ ประโยชน์ในการบริหารงานบุคคล
9. ข้อมูลพนักงาน
- 9.1 มีการเก็บรักษาแฟ้มประวัติพนักงาน ซึ่งประกอบด้วยข้อมูล ส่วนตัว อัตราค่าแรง และรายละเอียดภาษีหัก ณ ที่จ่าย และทำให้เป็นปัจจุบันอยู่เสมอ (Update)
 - 9.2 บัตรลงเวลา และใบลงเวลาทำงาน มีการควบคุมอย่างเพียงพอ และลงนามโดยพนักงานที่เกี่ยวข้อง
 - 9.3 มีการสอบทานการคำนวณเงินเดือน ค่าจ้าง รายการหัก และเงินได้สุทธิ

การปฏิบัติตามข้อกำหนด

ความหมาย

การปฏิบัติตามข้อกำหนดในที่นี้ หมายถึง การปฏิบัติให้ถูกต้อง ระเบียบ ข้อกำหนดของกฎหมาย ตลอดจนกฎเกณฑ์ข้อบังคับของหน่วยงานกำกับดูแล

วัตถุประสงค์การควบคุมภายในด้านการปฏิบัติตามข้อกำหนด

เพื่อจัดให้มีกิจกรรมการควบคุมในด้านความเหมาะสม ความมีประสิทธิภาพ ของโครงสร้างขั้นตอนในการปฏิบัติให้เป็นไปตามกฎ ระเบียบ ข้อกำหนดของกฎหมาย และกฎเกณฑ์ข้อบังคับของหน่วยงานกำกับดูแล ดังนี้

- มีแผนปฏิบัติให้ถูกต้อง ระเบียบ ข้อกำหนดของกฎหมาย และกฎเกณฑ์ข้อบังคับของหน่วยงานกำกับดูแล (Compliance Program) ซึ่งสามารถป้องกันความเสี่ยงจากการไม่ปฏิบัติตาม

กฎ ระเบียบ ข้อกำหนดของกฎหมาย และกฎเกณฑ์ข้อบังคับ
ของหน่วยงานกำกับดูแลได้

- กฎ ระเบียบ ข้อกำหนด ได้มีการส่งให้พนักงานที่เกี่ยวข้อง
รับทราบเพื่อปฏิบัติ และรู้ว่าตนเองต้องปฏิบัติในส่วนใดบ้าง
- มีการปฏิบัติหรือแก้ไขปัญหาจากการไม่ปฏิบัติตามข้อกำหนด
ได้ในเวลาอันเหมาะสม

ความเสี่ยงของการไม่ปฏิบัติตามข้อกำหนด

- เมื่อมีการปฏิบัติที่ไม่ถูกต้องตามข้อกำหนด ย่อมก่อให้เกิดผลกระทบ
ต่อองค์กร เช่น
 - ถูกลงโทษจากหน่วยงานที่มีหน้าที่กำกับดูแล เช่น ตลาดหลักทรัพย์ฯ
สำนักงาน ก.ล.ต. หรือ ธนาคารแห่งประเทศไทย
 - เมื่อถูกลงโทษก็จะมีประวัติการกระทำผิด ย่อมมีผลกระทบ
ต่อองค์กรในการขออนุญาตทำธุรกิจใหม่ๆ หรือการขออนุญาต
ตั้งสำนักงาน สาขา หรือบริการ เป็นต้น
 - ทำให้มีผลกระทบด้านการเงินของบริษัท เช่น บริษัทต้องจ่าย
ค่าปรับเป็นจำนวนเงินสูงทำให้เสียโอกาสในการเพิ่มรายได้
ในการขยายธุรกิจ
 - ในกรณี บริษัทอาจถูกลูกค้าฟ้องร้องเรียกค่าเสียหาย จากการ
ไม่ปฏิบัติตามข้อกำหนด หากมีผลทำให้ลูกค้าได้รับความ
เสียหายด้วย
- เมื่อพนักงานไม่ได้รับการอบรมอย่างเพียงพอ หรือไม่ถูกต้อง อาจทำให้
พนักงานไม่ตระหนักถึงความรับผิดชอบของตนต่อการปฏิบัติให้
ถูกต้องตามข้อกำหนด จนทำให้เกิดการปฏิบัติที่ไม่ถูกต้องเกิดขึ้น
- ถ้าเจ้าหน้าที่กำกับดูแลการปฏิบัติงานที่ได้รับการแต่งตั้งจากผู้บริหาร
ไม่มีคุณสมบัติที่ดีพอหรือไม่มีความเป็นอิสระในการกำกับดูแล
การปฏิบัติงาน ก็จะมีผลให้การป้องกันการปฏิบัติที่ไม่ถูกต้องตาม
ข้อกำหนดของกฎหมายและกฎเกณฑ์ข้อบังคับของหน่วยงานกำกับ
ดูแล และกระบวนการกำกับดูแลไม่มีประสิทธิภาพและประสิทธิผล

- หากไม่สามารถแก้ไขการปฏิบัติที่ไม่ถูกต้องได้ทันทีหรือในเวลาที่เหมาะสม อาจทำให้หน่วยงานของรัฐ ซึ่งมีหน้าที่กำกับดูแล ต่ำทั้นหรือมีความเห็นว่าการกำกับดูแลการปฏิบัติตามข้อกำหนด โดยฝ่ายบริหารขององค์กรนั้นไม่มีประสิทธิผลทำให้หน่วยงานของรัฐต้องเข้ามาควบคุม หรือกำกับดูแลองค์กรหรือบริษัทนั้นอย่างใกล้ชิด

แนวทางการควบคุมภายในของการปฏิบัติตามข้อกำหนด

ประกอบด้วย

1. มีการกำหนดและแถลงนโยบายในการปฏิบัติให้เป็นไปตามข้อกำหนด นโยบายดังกล่าวควรระบุว่าการดำเนินธุรกิจขององค์กรต้องปฏิบัติให้ถูกต้องตามข้อกำหนด
2. สร้างทัศนคติให้พนักงานทุกคนเห็นว่าเป็นหน้าที่ และความรับผิดชอบของพนักงานทุกคนในการปฏิบัติให้ถูกต้องตามข้อกำหนด
3. สร้างสรรค์ให้การปฏิบัติงานตามมาตรฐานที่กำหนดของพนักงานกลายเป็นส่วนหนึ่งของวัฒนธรรมองค์กร
4. มีแผนปฏิบัติเพื่อให้เป็นไปตามข้อกำหนด และได้รับการอนุมัติโดยผู้บริหารระดับสูง โดยในแผนปฏิบัตินั้นมีการกำหนดในเรื่องดังต่อไปนี้
 - การจัดโครงสร้างองค์กรเพื่อให้มีการดูแลการปฏิบัติงาน
 - กำหนดบุคคลผู้มีความรู้ ประสบการณ์ และคุณสมบัติที่เหมาะสมเพื่อมีหน้าที่ในการกำกับดูแลการปฏิบัติงานขององค์กร
 - มีการรวบรวมกฎหมาย ข้อบังคับ ระเบียบ และกฎเกณฑ์ข้อบังคับของหน่วยงานกำกับดูแล ซึ่งอาจแบ่งแยกตามกิจกรรมหรือหน่วยงานเพื่อให้พนักงานได้ทราบว่า ตนเองต้องปฏิบัติในส่วนใดบ้าง และทราบว่าข้อกำหนดใดบ้างที่มีความเสี่ยงสูงต่อองค์กร
 - วิธีการในการกำกับดูแลการปฏิบัติงาน เพื่อให้พนักงานมีการปฏิบัติงานตามข้อกำหนดตามที่ได้กำหนดไว้
 - ได้กำหนดขั้นตอน และวิธีการให้พนักงานได้รายงานเหตุการณ์หรือกรณีที่เกิดขึ้นเกี่ยวกับการไม่ปฏิบัติตามข้อกำหนด

5. ข้อกำหนดตามกฎหมายระเบียบ ข้อกำหนดของกฎหมาย และกฎเกณฑ์ ข้อบังคับของหน่วยงานกำกับดูแล ได้ถูกกำหนดไว้ในกระบวนการปฏิบัติงาน หรือกำหนดไว้ในคู่มือการปฏิบัติงานของแต่ละสายงาน และมีการปรับให้เป็นปัจจุบันอยู่เสมอ
6. กำหนดเป็นนโยบายหรือมาตรการอย่างชัดเจนให้ทุกสายงานทราบว่า ในกรณีที่มีการออกผลิตภัณฑ์ หรือบริการรูปแบบใหม่ๆ ต้องมีการขอความเห็นจากผู้เชี่ยวชาญทางกฎหมาย เพื่อพิจารณาถึงข้อจำกัดที่อาจเกิดขึ้น
7. มีบุคลากรที่มีความรู้ความสามารถ และมีคู่มือเพื่อการปฏิบัติงาน ให้ถูกต้องตามข้อกำหนด
8. การให้ข้อมูลข่าวสาร และการสื่อสารภายในองค์กรเกี่ยวกับ ข้อกำหนดเป็นไปอย่างถูกต้องชัดเจน และต่อเนื่อง
9. มีการติดตามและประเมินผล ซึ่งอาจจะทำได้โดยการประเมินการปฏิบัติงานตามข้อกำหนด โดยผู้ปฏิบัติงานที่อยู่ในสายงานนั้นๆ ซึ่งอาจทำในลักษณะของ Compliance Checklist หรือการกำกับ ติดตาม และประเมินผลโดยผู้ตรวจสอบภายใน หรือเจ้าหน้าที่กำกับดูแลการปฏิบัติงาน (Compliance Officer) (ถ้ามี)
10. จัดให้มีระบบการรายงานที่พนักงานสามารถรายงานการกระทำที่ผิด ข้อกำหนดโดยปราศจากความกลัวและภัยอันตราย
11. สอบทานรายงานการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีภายนอก หรือหน่วยงานของรัฐ ซึ่งมีหน้าที่กำกับดูแล เช่น กรมสรรพากร ธนาคารแห่งประเทศไทย หรือสำนักงาน ก.ล.ต. แล้วพิจารณาว่ามีการกระทำฝ่าฝืนข้อกำหนด ซึ่งเป็นเหตุการณ์ที่บริษัทคาดไม่ถึงมาก่อนหรือไม่ อะไรเป็นสาเหตุพื้นฐานของการฝ่าฝืนข้อกำหนด พร้อมทั้งพิจารณาว่าเพราะเหตุใดระบบกำกับดูแลของบริษัท หรือกิจกรรมการควบคุม ที่ได้วางไว้ จึงไม่สามารถตรวจพบเหตุการณ์ดังกล่าวได้
12. มีกลไกการลงโทษที่เหมาะสมสำหรับบุคคล ซึ่งกระทำผิดข้อกำหนด เช่น มีการลงโทษพนักงานทางวินัย การพิจารณาผลงาน ความดี ความชอบโดยพิจารณาจากการปฏิบัติตามกฎเกณฑ์ แทนที่จะพิจารณาแต่เรื่องของรายได้ที่พนักงานผู้นั้นทำให้กับบริษัท

13. ตรวจสอบคำร้องเรียนของลูกค้า พนักงานเพื่อพิจารณาว่ามีปัญหาเกี่ยวกับการไม่ปฏิบัติตามข้อกำหนดบ้างหรือไม่
14. มีการแก้ไขจากการไม่ปฏิบัติตามข้อกำหนดที่พบโดยพนักงานขององค์กรเอง ผู้ตรวจสอบภายนอก หรือหน่วยงานของรัฐด้วยวิธีการที่ถูกต้องในเวลาอันเหมาะสม และมีการรายงานให้ผู้บริหารระดับสูงได้รับทราบ

การปฏิบัติตามเงื่อนไขที่กำหนดในบัตรส่งเสริมการลงทุน

การปฏิบัติตามเงื่อนไขที่กำหนดในบัตรส่งเสริมการลงทุนเป็นตัวอย่างหนึ่งของการปฏิบัติตามข้อกำหนด องค์กรจำเป็นต้องปฏิบัติตามเงื่อนไขในบัตรส่งเสริมการลงทุนเพื่อให้ได้สิทธิประโยชน์ครบถ้วน เช่น สิทธิประโยชน์ทางด้านภาษีอากร ในขณะที่เดียวกันเพื่อป้องกันความเสี่ยงอันเนื่องมาจากการไม่ปฏิบัติตามข้อกำหนดในบัตรส่งเสริมการลงทุน เช่น อาจต้องเสียค่าปรับเป็นจำนวนสูง หรือเมื่อถูกลงโทษก็จะมีประวัติการทำผิดอันอาจมีผลกระทบต่อองค์กรในด้านการขอบัตรส่งเสริมการลงทุนหรือใบอนุญาตอื่นๆ ในการทำธุรกิจใหม่ๆ

ต่อไปนี้จะกล่าวถึงแนวทางการควบคุมภายในด้านการปฏิบัติตามเงื่อนไขที่กำหนดในบัตรส่งเสริมการลงทุนซึ่งเป็นตัวอย่างหนึ่งในการปฏิบัติตามข้อกำหนด

แนวทางการควบคุมภายในของการปฏิบัติตามเงื่อนไขในบัตรส่งเสริมการลงทุน

ประกอบด้วย

1. สาระสำคัญต่างๆ ของโครงการ เช่น ขนาดของเงินลงทุน ที่ตั้งโรงงาน ขบวนการผลิต ชนิดของผลิตภัณฑ์ และอื่นๆ ที่บริษัทดำเนินการต้องเป็นไปตามเงื่อนไขในบัตรส่งเสริม หากไม่สามารถปฏิบัติได้ต้องได้รับการอนุมัติจากคณะกรรมการส่งเสริมฯ
2. สิทธิประโยชน์และเงื่อนไขที่กำหนดในบัตรส่งเสริมฯ ควรเป็นไปตามหนังสือแจ้งมติและ/หรือหนังสือตอบรับการแก้ไข/ทักท้วงจากคณะกรรมการส่งเสริมฯ และถ้าไม่ถูกต้อง บริษัทได้ทำหนังสือแก้ไขต่อคณะกรรมการส่งเสริมฯ แล้ว

3. เมื่อบริษัทต้องการเปลี่ยนแปลงการปฏิบัติที่เกี่ยวกับสาระสำคัญของโครงการที่กำหนดในบัตรส่งเสริมฯ เช่น การย้ายโรงงาน เปลี่ยนแปลงอัตราการถือหุ้นของคนต่างชาติ ชนิดของผลิตภัณฑ์ กรรมวิธีการผลิต ปริมาณการผลิต การส่งออก หรืออื่นๆ ต้องได้รับการอนุมัติจากคณะกรรมการส่งเสริมฯ
4. การปฏิบัติตามเงื่อนไขต่างๆ ที่ระบุเพิ่มเติมในบัตรส่งเสริมฯ เช่น มูลค่าการส่งออก การนำเข้าซึ่งเงินตราต่างประเทศ สัดส่วนการใช้วัตถุดิบในประเทศ เงินลงทุน การจ้างแรงงาน และอื่นๆ เป็นไปอย่างถูกต้อง หากไม่สามารถปฏิบัติได้ต้องได้รับอนุมัติจากคณะกรรมการส่งเสริมฯ
5. เมื่อได้รับอนุมัติจากคณะกรรมการส่งเสริมฯ ให้เปิดดำเนินการแล้ว บริษัทต้องส่งรายงานผลการปฏิบัติงานตามโครงการ และส่งเอกสารแจ้งฐานะการเงินและผลการดำเนินงานภายในเวลาที่กำหนด
6. เครื่องจักรที่นำเข้ามาจากต่างประเทศ และนำเข้ามาใช้ในโครงการส่งเสริมฯ ควรได้รับการยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีและอากรขาเข้า หากไม่ได้มีการใช้สิทธิดังกล่าว ควรมีการติดตามหาสาเหตุ
7. การใช้เครื่องจักรผลิตผลิตภัณฑ์อันนอกเหนือจากการที่ได้รับส่งเสริมฯ ต้องได้รับอนุมัติจากคณะกรรมการส่งเสริมฯ
8. การจัดทำบัญชีสินทรัพย์ถาวรของเครื่องจักรที่ได้รับการส่งเสริมฯ ควรระบุให้ทราบว่าเป็นสินทรัพย์ที่อยู่ในเงื่อนไขการส่งเสริมการลงทุน
9. การใช้สิทธิยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีและอากรขาเข้าสำหรับวัตถุดิบและวัสดุจำเป็นต่อการผลิตที่ได้รับตามบัตรส่งเสริมฯ เป็นไปอย่างครบถ้วน
10. เศษของวัตถุดิบและวัสดุจำเป็นต่อการผลิตที่ได้สิทธิยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีอากรขาเข้า ต้องจัดทำบัญชีคุมเก็บไว้ และแจ้งให้คณะกรรมการส่งเสริมฯ มาตรวจสอบก่อนทำลาย หรือจำหน่ายจ่ายโอน

11. การนำวัตถุดิบและวัสดุจำเป็นต่อการผลิตที่ได้รับสิทธิไปจำหน่ายจ่ายโอน หรือนำไปใช้ในการอื่นต้องได้รับการอนุมัติจากคณะกรรมการส่งเสริมฯ
12. การใช้สิทธิยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัทเป็นไปตามสิทธิที่ได้รับ และอยู่ภายในเวลาที่กำหนดตามบัตรส่งเสริม
13. บริษัทต้องจัดทำบัญชีแยกต่างหาก ระหว่างกิจการที่ได้รับการส่งเสริมฯ กับกิจการที่ไม่ได้รับการส่งเสริมฯ (ถ้ามี)
14. การคำนวณกำไรขาดทุนของกิจการที่ได้รับการส่งเสริมฯ เป็นไปตามเงื่อนไขที่กำหนดในบัตรฯ และหลักเกณฑ์ที่กรมสรรพากรกำหนด

กฎหมายภาษีอากร

ความหมาย

การปฏิบัติตามประมวลกฎหมายภาษีอากรเป็นการปฏิบัติให้ถูกต้องตามข้อกำหนดของประมวลกฎหมายภาษีอากรที่เกี่ยวข้อง เช่น ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีโรงเรือน ภาษีบำรุงท้องที่ และภาษีป้าย ในขณะที่เดียวกันควรมีการวางแผนด้านภาษี (Tax Planning) เพื่อให้องค์กรได้รับประโยชน์สูงสุด

วัตถุประสงค์การควบคุมภายในด้านกฎหมายภาษีอากร

- เพื่อประเมินความมีประสิทธิภาพของการวางแผนด้านภาษี เพื่อให้องค์กรได้รับประโยชน์สูงสุด
- เพื่อให้แน่ใจว่า องค์กรมีการปฏิบัติถูกต้องตามประมวลกฎหมายภาษีอากรที่เกี่ยวข้อง

ความเสี่ยงของการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากร

- ถ้าไม่มีการวางแผนด้านภาษี อาจทำให้องค์กรเสียผลประโยชน์ที่ควรจะได้
- เมื่อมีการปฏิบัติที่ไม่ถูกต้องตามกฎหมายภาษีอากรแล้ว อาจก่อให้เกิดความเสียหายหรือผลกระทบต่องค์กร ดังนี้

- ถูกลงโทษจากหน่วยงานที่กำกับดูแล เช่น กรมสรรพากร สำนักงาน ก.ล.ต.
- ส่งผลกระทบต่อทางการเงิน เช่น อาจต้องจ่ายค่าปรับเป็นจำนวนเงินสูง ซึ่งอาจทำให้เสียโอกาสในการเพิ่มรายได้ในการขยายธุรกิจ

แนวทางการควบคุมภายในด้านกฎหมายภาษีอากร

ประกอบด้วย

1. เรื่องทั่วไป

- 1.1 มีการวางแผนทางด้านภาษี เพื่อให้องค์กรได้รับประโยชน์สูงสุด ซึ่งอาจทำได้โดย
 - ปรึกษาหรือให้ผู้เชี่ยวชาญทางภาษีอากร
 - สอบทานอัตราค่าเสื่อมราคาและนโยบายการตัดค่าใช้จ่าย รอกการตัดจ่ายว่าเอื้อประโยชน์ทางด้านภาษีอากรหรือไม่
 - สอบทานการรับรู้รายได้และค่าใช้จ่ายในระยะเวลาที่เหมาะสม หากมีสิทธิประโยชน์ทางภาษีเกี่ยวกับการส่งเสริมการลงทุน ให้ร่วมพิจารณาด้วย
- 1.2 ใบอนุญาตต่างๆ มีการจัดทำทะเบียนคุม เพื่อใช้ในการต่ออายุ และชำระค่าธรรมเนียม

2. ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย

- 2.1 การจ่ายเงินได้และผลประโยชน์อื่นใดที่ต้องเสียภาษีให้กับพนักงาน ต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย และออกหนังสือรับรองการหักภาษี ณ ที่จ่ายให้ครบถ้วนตามกฎหมายกำหนด
- 2.2 การจ่ายเงิน เช่น วิทยากรภายนอก ค่าเช่าทรัพย์สิน ค่าจ้างทำของ ค่าโฆษณา ค่าวิชาชีพอิสระ ค่ารางวัล ประกวดแข่งขัน ชิงโชค ค่าจ้างนักแสดงสาธารณะ และเงินปันผล ฯลฯ ต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย และออกหนังสือรับรองการหักภาษี ณ ที่จ่าย ให้ครบถ้วนตามกฎหมายกำหนด
- 2.3 การหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย และการนำส่งต้องบันทึกในบัญชีพิเศษตามแบบที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด

3. ภาษีมูลค่าเพิ่ม

- 3.1 จัดทำรายงานสินค้า และวัตถุดิบ รายงานภาษีซื้อ รายงานภาษีขาย ฯลฯ ตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากร
- 3.2 เจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบมีการสอบทานความสมบูรณ์ของใบกำกับภาษี
- 3.3 การนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มทันตามเวลาที่กฎหมายกำหนด
- 3.4 จำนวนเงินในแบบแสดงรายงานเพื่อเสียภาษีตรงกับรายงานภาษีซื้อ และรายงานภาษีขาย

4. ภาษีเงินได้นิติบุคคล

- 4.1 รายได้และค่าใช้จ่ายที่นำไปคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล เข้าหลักเกณฑ์ตามประมวลรัษฎากร
- 4.2 การคำนวณกำไรสุทธิเป็นไปตามประมวลรัษฎากร เช่น รายการที่ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายตามประมวลรัษฎากร
- 4.3 มีการปรับปรุงกำไรสุทธิเพื่อยื่นภาษีเงินได้ให้ถูกต้องตามที่กฎหมายกำหนด เช่น ค่าเสื่อมราคารถยนต์ ค่าการกุศล เงินกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ ยอดขาดทุนสุทธิยกมาไม่เกิน 5 รอบระยะเวลาบัญชี เป็นต้น
- 4.4 การนำภาษีเงินได้ที่ถูกหัก ณ ที่จ่ายมาเครดิตครบถ้วน ทันเวลา
- 4.1 การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลกลางปี และปลายปีครบถ้วนถูกต้อง และทันเวลา
- 4.2 มีการติดตามและสอบทานการตรวจสอบภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ยังไม่เสร็จสิ้น

5. ภาษีโรงเรือน ภาษีบำรุงท้องที่ ภาษีป้าย

- 5.1 มีการทำทะเบียนคุมรายการที่ต้องเสียภาษีป้าย และจัดเก็บสำเนาใบประเมินภาษีบำรุงท้องที่ และภาษีโรงเรือนและที่ดินให้ครบถ้วน

การบัญชี

ความหมาย

การบัญชี หมายถึง กระบวนการแปลงค่าของการดำเนินธุรกิจต่างๆ ให้เป็นตัวเลข มีการจำแนกการสรุปผล และการรายงานเหตุการณ์เกี่ยวกับการเงิน โดยใช้หน่วยเป็นเงินตรา รวมทั้งการแปลความหมายของผลการปฏิบัติดังกล่าวด้วย

การบัญชีเป็นงานบริการอย่างหนึ่ง มีหน้าที่ให้ข้อมูลเป็นตัวเลขทางการเงินเกี่ยวกับองค์กร เพื่อแสดงผลการดำเนินงานแก่ผู้ที่เกี่ยวข้อง โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อใช้ในการตัดสินใจ

การบัญชีการเงิน หมายถึง กระบวนการในการจัดทำรายงานเพื่อให้ทราบถึงผลการดำเนินงาน และฐานะการเงินขององค์กร โดยรายงานดังกล่าวเรียกว่า “งบการเงิน” กระบวนการบัญชีการเงินนี้จะต้องดำเนินไปภายใต้ขอบเขตของหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งจะกำหนดว่า ข้อมูลใดควรบันทึกไว้ในบัญชี และควรบันทึกเมื่อใด ควรวัดค่าข้อมูล และควรเปิดเผยข้อมูลนั้นอย่างไร “งบการเงิน” จึงเป็นผลผลิตของกระบวนการบัญชีการเงินทั้งหมด

การควบคุมทางบัญชี หมายถึง การจัดองค์กร วิธีการ และมาตรการต่างๆ ที่นำมาใช้ในการป้องกันทรัพย์สินให้ปลอดภัยจากการทุจริตผิดพลาดทั้งปวง และเพื่อให้ข้อมูลทางบัญชีมีความถูกต้องเชื่อถือได้ ระบบการควบคุมภายในด้านบัญชีที่ดีสามารถป้องกันทรัพย์สินขององค์กรจากการทุจริตผิดพลาด และทำให้รายการทางบัญชีถูกต้อง และเชื่อถือได้ ส่งผลให้การดำเนินงานเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ และเป็นไปตามนโยบายที่ได้กำหนดไว้

กิจกรรมการควบคุมภายในด้านบัญชี

เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของการควบคุมภายในด้านบัญชี ซึ่งประกอบด้วย การรักษาสินทรัพย์และเอกสารหลักฐานของบริษัท การทำให้ข้อมูลทางด้านบัญชีการเงินถูกต้องและเชื่อถือได้ และการกำหนดให้มีมาตรการที่จะสามารถตรวจพบเกี่ยวกับสินทรัพย์และเอกสารหลักฐานที่สูญหาย หรือความไม่ถูกต้องของข้อมูลทางบัญชีการเงินได้ทันที่นั่นเอง การควบคุมภายในด้านบัญชีการเงิน ควรเป็นดังนี้

1. การอนุมัติ

การอนุมัติ หมายถึง การจัดให้มีการอนุมัติรายการก่อนที่จะมีการทำรายการนั้นๆ การอนุมัติประกอบด้วย การกำหนดบุคคลที่จะเปรียบเทียบรายการที่เสนอให้อนุมัติกับแผนงานเงินไข ความจำเป็น ระเบียบแบบแผน และตัดสินใจว่า รายการนั้นๆ สมเหตุสมผลหรือไม่ การอนุมัติเป็นการควบคุมเพื่อให้เกิดความมั่นใจว่า เฉพาะรายการที่ถูกต้องตามระเบียบแบบแผน และข้อกำหนดของกิจการ และรายการที่เหมาะสมเท่านั้นที่จะบันทึกบัญชีหรือดำเนินการใดๆ ได้

ตัวอย่างการควบคุมโดยการอนุมัติ เช่น การอนุมัติเอกสารขั้นสุดท้าย และการอนุมัติเอกสารประกอบรายการบัญชี และการสรุปรายการบัญชี โดยเจ้าหน้าที่ผู้ได้รับมอบหมายก่อนผ่านรายการไปยังบัญชีแยกประเภททั่วไป

2. การควบคุมทางกายภาพ

การควบคุมนี้เกี่ยวข้องกับการเคลื่อนย้ายสินค้าและสินทรัพย์ เช่น สินค้าที่รับหรือส่งคืนผู้ขาย หรือสินค้าที่ส่งหรือรับคืนจากลูกค้า การควบคุมนี้มีวัตถุประสงค์ เพื่อให้เกิดความมั่นใจว่า

- สินค้าจะมีการเคลื่อนย้ายเฉพาะเมื่อมีการอนุมัติที่เหมาะสม เช่น มีคำสั่งซื้อที่ได้รับอนุมัติแล้ว
- มีการสอบทานที่เหมาะสมเกี่ยวกับรายการ เงินไขและปริมาณ เช่น มีการชั่งน้ำหนัก ตรวจหรือนับ
- มีการจัดทำเอกสารหลักฐานที่ถูกต้อง เช่น มีการจัดเตรียมเอกสารแสดงการรับของในทันทีที่มีการรับ

การควบคุมทางกายภาพ ยังรวมถึง การจำกัดการเข้าถึงสินทรัพย์ กิจการควรกำหนดระเบียบที่ว่า ผู้ที่มีหน้าที่เกี่ยวข้องกับการเก็บรักษาหรือการใช้สินทรัพย์เท่านั้น จึงจะมีสิทธิ์เข้าไปเกี่ยวข้องกับตัวสินทรัพย์ เช่น ห้ามพนักงานที่ไม่เกี่ยวข้องกับการรับจ่ายหรือการเก็บรักษาเงินสดเข้าไปยุ่งเกี่ยวกับเรื่องการรับจ่ายเงินหรือการเก็บรักษาเงินสด เป็นต้น การกำหนดระเบียบดังกล่าว จะทำให้สามารถระบุผู้รับผิดชอบได้แน่ชัดเมื่อสินทรัพย์สูญหาย เช่น เงินสดขาดบัญชี สินค้าขาดบัญชี

3. การจับคู่ และการเปรียบเทียบ

การควบคุมนี้เกี่ยวข้องกับการจับคู่และเปรียบเทียบเอกสารที่ใช้ลงรายการกับเอกสารจากภายนอก เพื่อเป็นหลักฐานแสดงความเหมาะสมของรายการ เช่น การจับคู่ใบกำกับสินค้าของผู้ขายกับใบรับของและใบสั่งซื้อ ซึ่งจะรวมถึงการตรวจสอบเอกสารเพื่อดูว่าได้มีการปฏิบัติตามระเบียบที่กำหนดไว้

4. การตรวจสอบการคำนวณตัวเลข

การควบคุมนี้ มีขึ้นเพื่อให้แน่ใจถึงความถูกต้องของการคำนวณตัวเลขต่างๆ ในเอกสารประกอบรายการแต่ละรายการ

5. การควบคุมความครบถ้วนสมบูรณ์ของเอกสารและการสรุปรายการ

การควบคุมนี้กำหนดขึ้นเพื่อให้มั่นใจว่า เฉพาะรายการที่สมเหตุสมผลเท่านั้นที่จะบันทึกบัญชี นั่นคือ มีระบบที่จะทำให้แน่ใจได้ว่า รายการบัญชีตามเอกสารทุกใบได้มีการสรุปและบันทึกไว้ในบัญชีอย่างครบถ้วน การควบคุมที่จะให้บรรลุวัตถุประสงค์ของการควบคุมทางด้านความสมบูรณ์นี้ อาจทำได้โดย

- การควบคุมกลุ่มของเอกสาร

การควบคุมความสมบูรณ์ของเอกสารตามวิธีนี้จะใช้สำหรับการบันทึกบัญชีโดยการใช้เครื่องคอมพิวเตอร์ วิธีการควบคุมทำโดยจัดทำบันทึกการคุมจำนวนรวมของเอกสาร และจำนวนเงินรวมของเอกสารเป็นกลุ่มๆ เพื่อป้อนข้อมูลเข้า (Input) เครื่องคอมพิวเตอร์แล้วมีผู้ทำหน้าที่ตรวจสอบดูว่า จำนวนรวมของเอกสารและจำนวนเงินรวมของเอกสารนั้นๆ ที่เป็นผลลัพธ์ (Output) ตรงกับจำนวนที่ได้บันทึกไว้ตอนที่ส่งเข้าเป็นข้อมูลนำเข้าหรือไม่ ถ้ามีผลแตกต่างก็จะได้ตรวจสอบหาสาเหตุ

- การพิมพ์เลขหมายเอกสารทางบัญชีเรียงลำดับไว้ล่วงหน้า

การควบคุมตามวิธีนี้จะทำให้แน่ใจว่า รายการบัญชีทุกๆ รายการได้นำไปบันทึกบัญชีอย่างครบถ้วน นอกจากนี้ก็กิจการควรกำหนดให้มีผู้ทำหน้าที่ตรวจสอบดูว่า เอกสารดังกล่าวได้ถูกนำไปใช้เรียงลำดับเลขที่หรือไม่และส่วนที่ยังไม่ได้ใช้ยังมีครบถ้วนสมบูรณ์หรือไม่

- การใช้ทะเบียนคุม

การใช้ทะเบียนคุมเป็นการบันทึกรายการตามเอกสาร พร้อมทั้งอ้างอิงถึงเลขที่เอกสารลงในทะเบียนทันทีที่ได้รับเอกสาร พร้อมทั้งมีหมายเหตุบอกไว้ว่า

เอกสารฉบับใดบ้างที่ยังไม่ได้ดำเนินการทางบัญชีตามขั้นตอนต่อไป เช่น ทะเบียนคุมการจ่ายเช็ค ทะเบียนคุมใบรับของ ทะเบียนคุมเช็ครับลงวันที่ล่วงหน้า การใช้ทะเบียนคุมนี้ยังมีประโยชน์ในการตรวจสอบดูว่ามีรายการใดบ้างที่ยังดำเนินการไม่ครบตามขั้นตอน เช่น เช็คลงวันที่ล่วงหน้าครบกำหนดที่ยังไม่ได้นำฝากธนาคาร เป็นต้น

- การควบคุมเกี่ยวกับการจับคู่ของเอกสารที่เกี่ยวข้องกัน

การควบคุมความสมบูรณ์แบบนี้ เป็นการจัดให้มีการบันทึกที่เพียงพอ เพื่อที่จะชี้ให้เห็นถึงเอกสารซึ่งยังไม่ได้จับคู่กับเอกสารอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องกัน เช่น ใบรับสินค้าที่ยังไม่มีใบกำกับสินค้าของผู้ขายมาจับคู่ การทราบถึงรายการที่ยังไม่ได้จับคู่นี้ จะช่วยให้รู้ว่า มีรายการที่ยังไม่บันทึกบัญชีหรือไม่ เช่น หนี้สินอันเกิดจากใบรับของที่ยังไม่ได้บันทึกบัญชี นักบัญชีจะนำรายการดังกล่าวไปบันทึกบัญชีตอนปิดบัญชีได้

การควบคุมวิธีนี้ต้องมืองค์ประกอบดังต่อไปนี้

- จัดให้มีแฟ้มสำหรับเก็บเอกสารที่ยังไม่ได้จับคู่ และแยกเอกสารดังกล่าวออกเมื่อสามารถจับคู่กับเอกสารอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องแล้ว
- มีการควบคุมเกี่ยวกับการใช้เอกสารเรียงตามลำดับหมายเลข ที่พิมพ์ไว้ล่วงหน้าหรือใช้ทะเบียนคุมตามที่กล่าวแล้วข้างต้น

6. การควบคุมการสรุปรายการ และการผ่านรายการไปยังบัญชีคุมยอด

การควบคุมนี้ เป็นระบบที่ใช้ควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่า ไม่มีการลงรายการเพิ่มหรือลดในบัญชีแยกประเภทย่อย โดยที่ไม่สามารถค้นพบได้ โดยความหมายแล้ว บัญชีคุมจัดทำขึ้นเพื่อให้เป็นเครื่องมือคุมบัญชีแยกประเภทย่อย ดังนั้น จึงต้องให้มีการสรุปรวมรายการในบัญชีแยกประเภทย่อย เพื่อนำยอดสรุปไปบันทึกในบัญชีคุมยอดในสมุดแยกประเภท การควบคุมนี้เกี่ยวกับวัตถุประสงค์ของการควบคุมในเรื่องของความสมบูรณ์และความถูกต้อง

7. การกระทบยอดบัญชีคุม

การกระทบยอดบัญชีคุม มีวัตถุประสงค์เพื่อควบคุมความสมบูรณ์และความถูกต้องของรายการบัญชี เทคนิคของการควบคุมก็คือ การกระทบยอดบัญชีแยกประเภทย่อยกับบัญชีคุมอย่างสม่ำเสมอ รวมทั้งการค้นหาสาเหตุที่ทำให้เกิดผลต่าง และการปรับปรุงรายการบัญชีที่จำเป็น

8. การตรวจสอบความถูกต้องกับบุคคลที่สาม

การควบคุมขั้นพื้นฐานนี้ เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบยอดคงเหลือตามบัญชีกับใบแจ้งยอด ซึ่งได้รับจากบุคคลภายนอก เช่น ใบแจ้งยอดธนาคาร และใบแจ้งหนี้จากผู้ขาย เพื่อที่จะหาผลแตกต่าง รวมทั้งการควบคุมในส่วนของความสมบูรณ์และความถูกต้อง

วัตถุประสงค์การควบคุมภายในด้านการบัญชี

เพื่อให้แน่ใจว่า

- การควบคุมทางบัญชี ซึ่งรวมถึงการจัดองค์กร วิธีการ และมาตรการต่าง ๆ ที่นำมาใช้ในการป้องกันทรัพย์สินให้ปลอดภัยจากการทุจริต และข้อผิดพลาดมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล
- ข้อมูลที่แสดงในรายงานการเงินถูกต้อง ครบถ้วน เชื่อถือได้ ทันต่อเหตุการณ์ และสามารถให้ประโยชน์ในการบริหารงาน

ความเสี่ยงของกิจกรรมด้านบัญชี

- ระบบการควบคุมภายในด้านการบัญชีที่มีข้อบกพร่องอาจทำให้เกิดการกระทำที่ไม่เหมาะสม หรือไม่สุจริตได้โดยง่าย นอกจากนี้ ตัวเลขในงบการเงินที่มาจากระบบการควบคุมภายในที่บกพร่องไม่อาจเป็นที่น่าเชื่อถือ
- รายงานฐานะการเงิน และผลการดำเนินงานไม่ได้แสดงข้อมูลสำหรับใช้ในการบริหารงานอย่างแท้จริง

แนวทางการควบคุมภายในของกิจกรรมด้านบัญชี

ประกอบด้วย

1. ฝ่ายจัดการของบริษัทมีหน้าที่รับผิดชอบขั้นพื้นฐานเกี่ยวกับความเชื่อถือได้ของข้อมูลในงบการเงิน
2. ฝ่ายจัดการมีหน้าที่ความรับผิดชอบในการจัดทำบัญชี และงบการเงินตามพรบ.การบัญชี และมาตรฐานการบัญชี รายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตไม่สามารถมาแทนที่ความรับผิดชอบของฝ่ายจัดการได้
3. ระบบการควบคุมภายในที่ดีและมีประสิทธิภาพ สำหรับการบัญชีการเงินนั้นประกอบด้วย

- 3.1 นโยบายการบัญชีที่เหมาะสมกับสถานการณ์
- 3.2 ระบบบัญชีที่ดี และอำนาจดำเนินการ
- 3.3 ระบบการรักษาสินทรัพย์ขององค์กร
- 3.4 การจัดทำงานการเงินที่เปิดเผยมูลอย่างเพียงพอ เข้าใจง่าย และหลีกเลี่ยงการเสนอข้อมูลที่ก่อให้เกิดการเข้าใจผิด
4. วิธีการบัญชีที่องค์กรเลือกใช้ควรเหมาะสมกับธุรกิจของตนโดยเฉพาะ และถือปฏิบัติตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป

การเขียน

ความหมาย

การเงิน หมายถึง กระบวนการบริหารและวางแผน ด้านการรับ-จ่าย ให้เหมาะสมกับธุรกิจของบริษัท อย่างทันเวลาและมีต้นทุนต่ำ รวมทั้งความสามารถในการจัดหาเงินได้จากแหล่งที่ประหยัดที่สุด โดยมีวัตถุประสงค์ให้เกิดสภาพคล่องที่พอเหมาะ และมีความเสี่ยงน้อยที่สุด

วัตถุประสงค์การควบคุมภายในด้านการเงิน

เพื่อให้แน่ใจว่า

- การจัดการทางการเงินมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล และมีการควบคุมเพื่อป้องกันทรัพย์สินทางการเงินให้ปลอดภัยจากการทุจริตและข้อผิดพลาด
- ระบบข้อมูลด้านการเงิน มีความสมบูรณ์เพียงพอที่จะให้มีรายงานที่ถูกต้อง และเพียงพอต่อการบริหารการเงินที่ดี เพื่อมิให้เกิดปัญหาสภาพคล่อง
- นโยบายในการบริหารการเงินมีความเหมาะสมกับธุรกิจ โดยสามารถจัดหาเงินได้จากแหล่งที่ประหยัดที่สุด และมีความเสี่ยงน้อยที่สุด

ความเสี่ยงของกิจกรรมด้านการเงิน

- บุคคลคนเดียวหรือหน่วยงานเดียวที่เป็นผู้ปฏิบัติที่มีลักษณะเสี่ยงต่อความผิดพลาด หรือความเสียหาย หรือไม่มีการกำหนดระเบียบการปฏิบัติงานทางการเงิน อาจส่งผลให้เกิดการกระทำที่ไม่เหมาะสม หรือไม่สุจริตได้โดยง่าย

- ระบบข้อมูลด้านการเงินที่ไม่สมบูรณ์เพียงพอ อาจส่งผลให้การบริหารเงินและการตัดสินใจผิดพลาด
- การบริหารและวางแผนการจัดหาเงินที่ไม่เหมาะสม (หรือไม่มี การวางแผนจัดหาเงิน) จะทำให้ต้นทุนในการจัดหาเงินสูง

แนวทางการควบคุมภายในของกิจกรรมด้านการเงิน

ประกอบด้วย

1. มีการแบ่งหน้าที่ความรับผิดชอบของหน่วยงานผู้รับ-จ่ายเงิน หน่วยงานตรวจสอบ การรับ-จ่ายเงิน หน่วยงานบริหารการเงิน และหน่วยงานการบัญชีสามารถตอบยันตัวเลขกันได้
2. การแบ่งประเภทเอกสาร การรับ-จ่ายเงินให้เหมาะสม พร้อมทั้งมี เอกสารประกอบการจ่ายเงินให้ถูกต้องครบถ้วน
3. มีการกำหนดคู่มือการปฏิบัติงานด้านการเงิน พร้อมทั้งกำหนด ผู้มีอำนาจอนุมัติในแต่ละวงเงินในแต่ละเรื่อง
4. มีการถือเงินสดในมือโดยกำหนดวงเงินที่เหมาะสมกับการใช้งาน โดยเน้นการไม่ถือเงินสดมากเกินไปจนความจำเป็น
5. การรับเงินของบริษัทกำหนดให้เป็นลักษณะการรับเช็ค สั่งจ่าย ในนาม “บริษัท” ขีดคร่อมเฉพาะต้องนำฝากเข้าบัญชีของบริษัท โดยผ่านธนาคาร และการรับเงินต้องออกใบเสร็จรับเงิน ซึ่งมีการ ลงเลขที่ล่วงหน้า ใบเสร็จรับเงินฉบับนั้นจะสมบูรณ์เมื่อเช็คผ่าน ธนาคาร เรียบร้อยแล้ว
6. การจ่ายเงินชำระหนี้หรือชำระค่าผูกพันต่างๆ ต้องมีเอกสาร การจ่ายเงิน พร้อมทั้งหลักฐานประกอบให้สมบูรณ์ตามระบบ การปฏิบัติงานของบริษัท โดยจ่ายเป็นเช็คผ่านธนาคารซึ่งเป็นเช็ค ขีดคร่อมเฉพาะทุกครั้ง และการจ่ายเงินต้องได้รับ “ใบเสร็จรับเงิน” ที่ถูกต้องสมบูรณ์ก่อนจึงจะถือว่าหลักฐานประกอบการจ่ายเงิน ชุดนี้สมบูรณ์
7. มีการกำหนดนโยบายในการบริหารและวางแผน การรับ-จ่าย ให้เหมาะสมกับธุรกิจของบริษัทอย่างทันเวลาและมีต้นทุนต่ำ

บทสรุป

การจัดให้มีกิจกรรมการควบคุมด้านการบริหารจัดการมากน้อยเพียงใดนั้น ผู้บริหารต้องเข้าใจความสัมพันธ์ระหว่างความเสี่ยงและการควบคุม กล่าวคือ ผู้บริหารต้องคำนึงว่า กิจกรรมการควบคุมภายในที่จัดให้มีขึ้นนั้น สามารถควบคุมจุดที่มีความเสี่ยงที่จะก่อให้เกิดข้อผิดพลาด หรือรายการผิดปกติที่มีสาระสำคัญต่อธุรกิจได้หรือไม่ ซึ่งในแต่ละธุรกิจนั้นขั้นตอนหรือจุดที่เกิดความเสี่ยง อาจแตกต่างกันไป ดังนั้น จึงเป็นหน้าที่ของผู้บริหารที่จะต้องทราบถึงลักษณะ ความเสี่ยง บัญชีเสี่ยงในด้านต่างๆ และการประเมินความเสี่ยงเพื่อให้สามารถ คาดคะเนถึงความเสียหายที่อาจเกิดขึ้น ตลอดจนจัดให้มีกิจกรรมการควบคุม เพื่อป้องกันความเสี่ยงนั้น

กิจกรรมการควบคุมด้านการบริหารจัดการที่กิจการควรจัดให้มีขึ้น รวมถึง การกำหนดนโยบายและแผนงาน การสอบทานโดยผู้บริหาร การควบคุม การประมวลผลข้อมูล การควบคุมทางกายภาพ การแบ่งแยกหน้าที่อย่างเพียงพอ ดัชนีวัดผลการดำเนินงาน การจัดทำเอกสารหลักฐาน การอนุมัติ การตรวจสอบ การปฏิบัติงานโดยอิสระ เป็นต้น

กิจกรรมการควบคุม วงจรรธุรกิจที่สำคัญ



- กิจกรรมการควบคุมเป็นองค์ประกอบหนึ่งของการควบคุมภายใน ดังกล่าวไว้ในบทที่ 1 เรื่อง แนวความคิดทั่วไป และองค์ประกอบของการควบคุมภายใน

วัตถุประสงค์ของบทนี้ จะให้แนวทางโดยสังเขปในเรื่องกิจกรรมการควบคุมที่สำคัญ วัตถุประสงค์ของการควบคุม ความเสี่ยง แนวทางการควบคุมภายในของวงจรรธุรกิจที่สำคัญ ซึ่งรวมถึงวงจรรายได้ วงจรรายจ่าย วงจรการผลิต วงจรการจัดหาเงิน และวงจรการลงทุน โดยเนื้อหาครอบคลุมเรื่องดังต่อไปนี้

- ความสัมพันธ์ของวงจรรธุรกิจที่สำคัญ
- วงจรรายได้
 - กิจกรรมควบคุมที่สำคัญของวงจรรายได้
 - การควบคุมภายในของวงจรรายได้
 - วัตถุประสงค์การควบคุมภายในของวงจรรายได้
 - ความเสี่ยงของกิจกรรมต่างๆ ในวงจรรายได้
 - แนวทางการควบคุมภายในของวงจรรายได้
- วงจรรายจ่าย
 - กิจกรรมควบคุมที่สำคัญของวงจรรายจ่าย
 - การควบคุมภายในของวงจรรายจ่าย
 - วัตถุประสงค์การควบคุมภายในของวงจรรายจ่าย
 - ความเสี่ยงของกิจกรรมต่างๆ ในวงจรรายจ่าย
 - แนวทางการควบคุมภายในของวงจรรายจ่าย



- วงจรการผลิต
 - กิจกรรมควบคุมที่สำคัญของวงจรการผลิต
 - วัตถุประสงค์การควบคุมภายในของวงจรการผลิต
 - ความเสี่ยงของกิจกรรมต่างๆ ในวงจรการผลิต
 - แนวทางการควบคุมภายในของวงจรการผลิต
- วงจรการจัดหาเงิน
 - กิจกรรมควบคุมที่สำคัญของวงจรจัดหาเงิน
 - แนวทางการควบคุมภายในเงินกู้ยืม
 - แนวทางการควบคุมภายในสำหรับการออกหุ้นทุนและส่วนของผู้ถือหุ้น
- วงจรการลงทุน
 - ความเสี่ยงของการลงทุนในหลักทรัพย์
 - การควบคุมภายในของการลงทุนในหลักทรัพย์
 - การลงทุนในสินทรัพย์ถาวร

บทสรุป

ความสัมพันธ์ของวงจรรธุรกิจที่สำคัญ

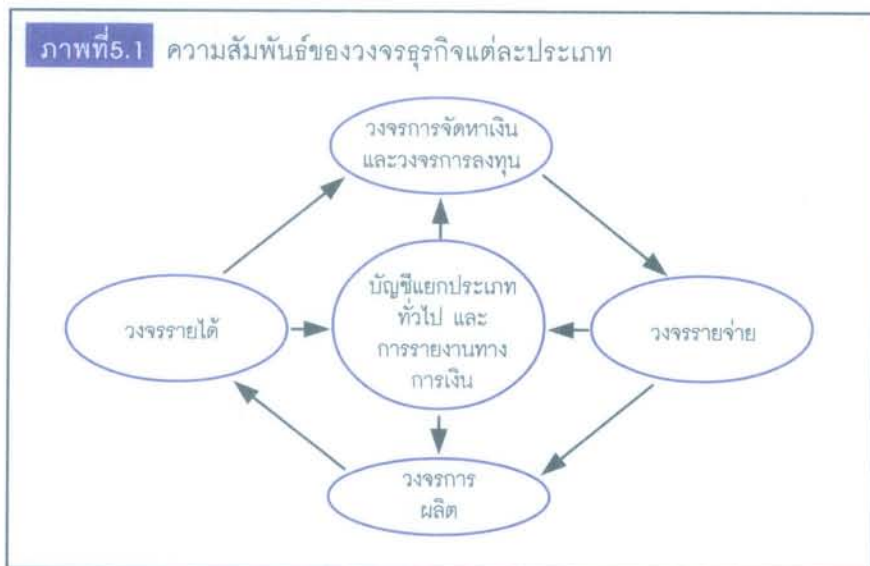
กิจการมีการดำเนินงานต่างๆ ซึ่งก่อให้เกิดกิจกรรมทางธุรกิจ หรือเหตุการณ์ทางเศรษฐกิจ ซึ่งอาจจัดประเภทเป็นกลุ่มของกิจกรรมที่เกี่ยวข้องสัมพันธ์กันได้ เรียกว่า วงจรรธุรกิจ (Business Cycle) วงจรรธุรกิจที่สำคัญ แบ่งออกเป็น 5 วงจร ดังนี้

1. วงจรรรายได้ (Revenue Cycle)
2. วงจรรรายจ่าย (Expenditure Cycle)
3. วงจรการผลิต (Production Cycle)
4. วงจรการจัดหาเงิน (Financing Cycle)
5. วงจรการลงทุน (Investing Cycle)

กิจกรรมที่เกี่ยวข้องสัมพันธ์กันของแต่ละวงจรรธุรกิจ มีดังนี้

1. วงจรรรายได้ ประกอบด้วยกิจกรรมหลัก 3 อย่าง คือ (1) ขายสินค้า/บริการ (2) ส่งสินค้า/ให้บริการ และ (3) รับเงินจากลูกค้า
2. วงจรรรายจ่าย ประกอบด้วยกิจกรรมหลัก 3 อย่าง คือ (1) ซื้อสินค้า/บริการ (2) รับสินค้า/บริการ และ (3) จ่ายเงินให้ผู้ขาย/ผู้ให้บริการ
3. วงจรการผลิต ประกอบด้วยกิจกรรมหลัก 4 อย่าง คือ (1) เบิกวัตถุดิบ (2) คิดค่าแรงงานและค่าใช้จ่ายการผลิต (3) เกิดสินค้าระหว่างการผลิต และ (4) โอนสินค้าสำเร็จรูปเข้าคลังสินค้า
4. วงจรการจัดหาเงิน ประกอบด้วย การจัดหาเงินจากแหล่งเงินทุนระยะยาว ซึ่งได้แก่ การก่อหนี้สินไม่หมุนเวียน (เช่น ออกหุ้นกู้ กู้ยืมเงินระยะยาวจากธนาคาร และสถาบันการเงิน) และการระดมทุนจากเจ้าของ (เช่น ออกจำหน่ายหุ้นสามัญ ออกจำหน่ายหุ้นบุริมสิทธิ) และการจ่ายเงินทุน ได้แก่ ดอกเบี้ยและเงินปันผลจ่าย ใถ่ถอนหุ้นกู้ และหุ้นบุริมสิทธิ
5. วงจรการลงทุน ประกอบด้วย นำเงินทุนไปลงทุนในสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน ได้แก่ เงินลงทุนระยะยาว (เช่น การซื้อหุ้นสามัญ หุ้นบุริมสิทธิ หุ้นกู้) ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ (หรือที่เรียกว่า สินทรัพย์ถาวร) และรับผลตอบแทน เช่น เงินปันผลรับ ดอกเบี้ยรับ กำไรขาดทุนจากการจำหน่ายเงินลงทุน และสินทรัพย์ถาวร

วงจรรูจกิจดังกล่าวข้างต้น ก่อให้เกิดรายการค้าในบัญชีแยกประเภททั่วไป และการรายงานทางการเงิน (General Ledger and Financial Reporting) ความสัมพันธ์ของวงจรรูจกิจ รายการค้าต่างๆ แสดงได้ดังภาพที่ 5.1



วงจรรายได้

วงจรรายได้เป็นวงจรที่สำคัญ เพราะว่าทุกกิจการย่อมมีรายได้จากการดำเนินงาน มิฉะนั้น กิจการจะไม่สามารถดำเนินงานต่อไปได้ และวงจรรายได้ ก่อให้เกิดรายการบัญชีที่มีสาระสำคัญหลายบัญชี เช่น รายได้จากการขายเงินสด และลูกหนี้ เป็นต้น

วงจรรายได้ ประกอบด้วยขั้นตอนของกิจกรรมที่มีความเกี่ยวเนื่องกัน โดยเริ่มตั้งแต่การรับคำสั่งซื้อของลูกค้า การอนุมัติการขายสินค้า หรือบริการต่างๆ ให้กับลูกค้า การส่งมอบสินค้าหรือให้บริการ ไปจนถึงการรับชำระเงินจากลูกค้า และการบันทึกบัญชีเป็นรายได้ของกิจการ

กิจกรรมควบคุมที่สำคัญของวงจรรายได้

กิจกรรมควบคุมเป็นการพิจารณาถึงกิจกรรมการควบคุมภายในของแต่ละกิจกรรมที่เกิดขึ้น ซึ่งแบ่งแยกกิจกรรมควบคุมของวงจรรายได้ออกเป็น 3 ประเภท ดังนี้

1. กิจกรรมควบคุมของรายการขายเชื่อ
2. กิจกรรมควบคุมของรายการรับเงิน
3. กิจกรรมควบคุมของรายการปรับปรุงขาย

ต่อไปจะกล่าวถึง กิจกรรมควบคุมของวงจรรายได้ แต่ละประเภทพอสังเขป ดังนี้

1. กิจกรรมควบคุมของการขายเชื่อ

กระบวนการในการขายสินค้าเป็นเงินเชื่อ ประกอบด้วยขั้นตอนของการพิจารณาอนุมัติรายการสั่งซื้อจากลูกค้า การอนุมัติวงเงินสินเชื่อให้กับลูกค้า การจัดเตรียมสินค้า การส่งสินค้า การเรียกเก็บเงินจากลูกค้า และการบันทึกรายการขายสินค้า โดยมีรายละเอียดของกิจกรรมที่เกี่ยวข้องตามลำดับดังต่อไปนี้

1.1 การพิจารณาอนุมัติรายการสั่งซื้อจากลูกค้า

ใบสั่งซื้อจากลูกค้าควรได้รับการพิจารณาอนุมัติโดยผู้ที่มีอำนาจ และจัดทำใบสั่งขายสินค้าตามรายการใบสั่งซื้อสินค้าของลูกค้า พร้อมส่งสำเนาใบสั่งขายสินค้าให้หน่วยงานที่เกี่ยวข้อง เช่น แผนกคลังสินค้า แผนกส่งของ แผนกบัญชีและการเงิน เป็นต้น

1.2 การอนุมัติวงเงินสินเชื่อให้กับลูกค้า

การอนุมัติวงเงินสินเชื่อควรเป็นหน้าที่ของแผนกสินเชื่อ (ไม่ใช่ของแผนกขาย) การพิจารณาอนุมัติวงเงินสำหรับการขายสินค้าเป็นเงินเชื่อให้กับลูกค้าแต่ละราย ควรเป็นไปตามนโยบายการให้สินเชื่อของกิจการ โดยพิจารณาจากใบสั่งซื้อสินค้าที่ได้รับจากแผนกขายสินค้า เปรียบเทียบกับวงเงินสินเชื่อดงเหลือของลูกค้า เจ้าหน้าที่สินเชื่อผู้มีอำนาจจะลงนามอนุมัติในใบสั่งขายสินค้า และส่งคืนให้แผนกขายสินค้า ในกรณีที่กิจการใช้ระบบคอมพิวเตอร์ในการปฏิบัติงาน เจ้าหน้าที่สินเชื่อจะทำรายการอนุมัติผ่านทางระบบงาน ซึ่งจะมีผลให้หน่วยงานในลำดับถัดไป เช่น แผนกคลังสินค้า และแผนกส่งของได้รับรายการอนุมัติเพื่อนำไปจัดเตรียมและนำส่งสินค้าในลำดับต่อไปได้

1.3 การจัดเตรียมสินค้าตามใบสั่งขายสินค้า

แผนกคลังสินค้ามีหน้าที่ในการบริหาร และควบคุมดูแลรักษา สินค้าคงเหลือ และจะทำหน้าที่ตรวจสอบรายการสินค้าที่ปรากฏอยู่ในสำเนาใบสั่งขายสินค้า ซึ่งได้รับการอนุมัติการขายแล้วจากแผนกขายสินค้า แผนกสินค้าจะจัดเตรียมเคลื่อนย้ายสินค้าออกจากคลังสินค้าตามรายการในใบสั่งขายสินค้า ตลอดจนส่งมอบให้กับแผนกส่งของเพื่อดำเนินการจัดส่งสินค้าในลำดับถัดไป

1.4 การส่งสินค้าตามใบสั่งขายสินค้า

แผนกส่งของมีหน้าที่จัดเตรียมเอกสารต่างๆ เพื่อใช้ในการส่งสินค้า ซึ่งรวมถึงใบส่งของ โดยอาจเป็นการจัดทำด้วยระบบที่บันทึกด้วยมือหรือระบบคอมพิวเตอร์ และควบคุมการเรียงลำดับเลขที่ของเอกสาร และมีการอ้างอิงถึงเลขที่ใบสั่งขายสินค้าที่ได้รับการอนุมัติแล้ว

1.5 การเรียกเก็บเงินจากลูกค้า

โดยทั่วไปแล้ว แผนกการเงินมีหน้าที่ในการเรียกเก็บเงินจากลูกค้า โดยเริ่มตั้งแต่จัดเตรียม และนำส่งเอกสารประกอบการเรียกเก็บเงินที่มีการควบคุมการเรียงลำดับเลขที่ของเอกสาร เช่น ใบกำกับสินค้า และใบเสร็จรับเงิน เป็นต้น ตลอดจนติดตาม และเรียกเก็บเงินเมื่อถึงกำหนดเวลา

1.6 การบันทึกรายการขายสินค้า

ประเด็นสำคัญที่ควรนำมาพิจารณาในการบันทึกการขาย ได้แก่ ความถูกต้อง และช่วงเวลาที่เหมาะสมในการบันทึกและออกใบกำกับสินค้า ตลอดจนวิธีปฏิบัติทางการบัญชีที่ใช้ในการรับรู้รายได้จากการขายสินค้า

2. กิจกรรมควบคุมของรายการรับเงิน

กระบวนการในการรับชำระเงินจากการขายสินค้า ประกอบด้วย ขั้นตอนของการรับชำระเงิน การนำเงินฝากธนาคาร และการบันทึกการขายรับเงิน โดยมีรายละเอียดของกิจกรรมที่เกี่ยวข้องตามลำดับ ดังนี้

2.1 การรับชำระเงิน

ความเสี่ยงหลักในขั้นตอนของการรับชำระเงิน คือ การถูกยกยอดเงินทั้งก่อน และหลังการบันทึกการขายรับชำระเงิน ดังนั้น กิจกรรมจึงควรกำหนดระเบียบวิธีปฏิบัติที่รัดกุมเพียงพอ เพื่อใช้เป็นเครื่องมือในการควบคุม และป้องกันได้อย่างเหมาะสม

ขั้นตอนของการปฏิบัติงานรับชำระเงิน มีดังต่อไปนี้

2.1.1 การรับชำระเงินทันที ณ จุดจำหน่ายสินค้าผ่านทาง เคาน์เตอร์ของกิจการโดยตรง กิจการจะใช้เครื่องบันทึกเงินสด (Cash Register) และจอคอมพิวเตอร์เพื่อบันทึกรายการ ณ จุดขาย (Point-of-Sale; POS) หัวหน้างานจะสอบยืนยันความถูกต้องของการกระหนดยอดรวม ที่แสดงไว้ในใบแสดงรายการรับเงินสด และตรวจสอบกับยอดรวมที่ได้จากเครื่องบันทึกเงินสด รวมถึงการสอบทานยอดรวมของเงินสดในมือที่ได้จากการตรวจนับ เปรียบเทียบกับยอดเงินในเครื่องบันทึกเงินสดหรือเครื่องคอมพิวเตอร์นั้นทุกสิ้นวันทำการ

2.1.2 กรณีขายสินค้าเป็นเงินเชื่อ กิจการมักจะกำหนดให้จ่ายชำระด้วยเช็คธนาคารที่มีการขีดคร่อม และระบุชื่อกิจการ (Account Payee Only) เพื่อความปลอดภัยในการนำฝากเช็คเข้าธนาคารตามชื่อบัญชีของกิจการเท่านั้น หรือการโอนเงินเข้าบัญชีเงินฝากธนาคารของกิจการ

2.2 การนำเงินฝากธนาคาร

การนำเงินสด และเช็คที่ได้รับชำระจากลูกหนี้การค้า นำฝากเข้าธนาคารก่อนสิ้นวันทำการ หรืออย่างช้าในวันรุ่งขึ้น เป็นการควบคุมภายในที่สำคัญ เพื่อป้องกันการแอบยกยอกหรือลักขโมย

กิจการไม่ควรนำเงินที่ได้จากการรับชำระหนี้ไปปะปนกับรายได้ หรือค่าใช้จ่ายประเภทอื่น เช่น การนำไปรวมกับรายการเงินสดย่อย หรือนำไปใช้เป็นเงินสำรองจ่ายค่าใช้จ่ายด้านต่างๆ

กิจการควรจัดทำรายงานสรุปการรับชำระเงินประจำวัน จัดเตรียมใบนำฝากเงิน และนำเงินที่ได้รับชำระทั้งหมดไปฝากเข้าธนาคาร โดยต้องมีการนำส่งรายงานสรุปการรับชำระเงินประจำวัน และใบนำฝากเงินให้กับแผนกบัญชีเป็นประจำทุกวัน

2.3 การบันทึกรายการรับเงิน

- วิธีการควบคุมภายในที่ใช้ในการปรับปรุงบัญชีลูกหนี้การค้า เช่น
- การจำกัดการเข้าถึงข้อมูล และการทำหน้าที่ในการบันทึก รายการรับเงิน การจัดทำเอกสาร และรายงานต่างๆ โดยผู้ที่ได้รับมอบหมายให้ปฏิบัติงานเท่านั้น

- การแบ่งแยกหน้าที่ความรับผิดชอบที่สำคัญออกจากกัน เช่น การรับชำระเงิน และการบันทึกรายการ การสอบทานข้อมูล และเอกสารเพื่อบันทึกบัญชียอดบัญชีลูกหนี้การค้า การสอบทานข้อมูล และเอกสารเพื่อผ่านรายการจากสมุดรายวันรับเงิน เข้าบัญชีแยกประเภททั่วไป เป็นต้น
- การกระทบยอดเงินที่บันทึกไว้ในระบบบัญชีของกิจการ เปรียบเทียบกับยอดเงินรวม และกระทบยอดรายการเคลื่อนไหวในบัญชีเงินฝากธนาคารอย่างสม่ำเสมอ

3. กิจกรรมควบคุมของรายการปรับปรุงขาย

กิจกรรมปรับปรุงรายการขายสินค้า เป็นการปฏิบัติงานที่เป็นผลสืบเนื่องจากการอนุมัติให้ปรับปรุงรายการข้อมูลต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับการขายสินค้า ซึ่งได้แก่

3.1 การให้ส่วนลดจ่ายเพื่อจูงใจให้ลูกค้าจ่ายชำระเงินเร็วขึ้นภายในระยะเวลาที่กำหนดไว้แล้วได้ส่วนลดเงินสด

3.2 การรับคืนสินค้าที่ลูกค้าขอส่งสินค้าคืนกลับมาเนื่องจากสินค้าชำรุดเสียหาย หรืออาจมีปัญหาทางด้านคุณภาพ หรือปริมาณบรรจุที่ไม่ถูกต้องตามที่กำหนดไว้ ซึ่งเป็นเหตุให้ต้องมีการยกเลิกรายการขายสินค้าดังกล่าว พร้อมกับการจ่ายเงินคืนให้กับลูกค้า หรือลดหนี้ให้แก่ลูกหนี้การค้าตามมูลค่าของสินค้าที่ได้รับคืนมา

3.3 การตั้งค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญจากการเรียกเก็บเงินจากลูกหนี้การค้าไม่ได้

ตัวอย่างของวิธีการควบคุมภายในมีดังนี้

- มีขั้นตอนการอนุมัติรายการปรับปรุงขายอย่างเหมาะสม เช่น ในกรณีการปรับปรุงบัญชีค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญควรได้รับการตรวจพิจารณาอนุมัติรายการโดยผู้มีหน้าที่รับผิดชอบโดยตรง
- มีการจัดทำเอกสารประกอบ เพื่อควบคุมรายการปรับปรุงอย่างเหมาะสม เช่น ให้มีการจัดทำหนังสืออนุมัติรายการรับคืนสินค้าหรือใบลดหนี้ (Credit Memo) โดยผู้มีอำนาจเพื่อใช้เป็นเอกสารอ้างอิงในการดำเนินการรับคืนสินค้า ตลอดจนใช้ในการพิจารณาสอบทานก่อนการบันทึกรายการบัญชี

ให้ม่การจั้ดทำห้งสืออนุมัติรายการตัดหนี้สุฎเพื่อใช้เป็น เอกสารอ้างอิงในการลงบันทึกับญช้

- ในกรณีของการปฏิบัติงานบนระบบคอมพิวเตอร์ที่มีการเชื่อมโยงระบบงานต่างๆ อย่างสมบูรณ์นั้น กิจการควรมีการควบคุมการบันทึกรายการปรับปรุงผ่านทางหน้าจอคอมพิวเตอร์ โดยเจ้าหน้าที่ผู้ใช้งานที่มีหน้าที่เกี่ยวข้องโดยตรง และควรมีการกำหนดขอบเขตของวงเงินในการอนุมัติรายการปรับปรุงตามความเหมาะสมของระดับตำแหน่งงาน
- กิจการควรมีการแบ่งแยกความรับผิดชอบในการปฏิบัติงาน และการบันทึกรายการข้อมูลอย่างเหมาะสม โดยเฉพาะอย่างยิ่งการแบ่งแยกหน้าที่การทำงานระหว่างเจ้าหน้าที่บันทึกการปรับปรุงรายการขาย และเจ้าหน้าที่รับชำระเงิน

การควบคุมภายในของวงจรรายได้

แนวทางการควบคุมภายในของวงจรรายได้ในรายละเอียด จะกล่าวถึง

- การตลาด
- การขาย
- การให้สินเชือ
- การรับคำสั่งซื้อ การจัดส่งสินค้า และการออกไปก้ากับภาช้
- การขดเชยสินค้า การให้ส่วนลดเงินสด การรับคืนสินค้า และการออกไปลดหนี้
- การเก็บเงินจากลูกค้า และการติดตามหนี้
- ค่าใช้จ่ายในการขาย
- การโฆษณา การส่งเสริมการขาย และการวิจัยตลาด

วัตถุประสงค์การควบคุมภายในของวงจรรายได้

เพื่อให้แน่ใจว่า

- มีการกำหนดนโยบาย เป้าหมายด้านการตลาด แผนการตลาดที่ชัดเจน
- การอนุมัติวงเงินสินเชือมีการกลั่นกรองอย่างรอบคอบ

- ค่าขายทั้งหมดไม่ว่าจะเป็นการขายเงินสด หรือขายเชื่อ ได้มีการบันทึกไว้อย่างถูกต้อง และทันเวลา
- การนำสินค้าออกไปจากที่เก็บ ไม่ว่าจะนำไปขายหรือเพื่อการใดก็ตามจะต้องอยู่ในความควบคุมอย่างดีเพื่อป้องกันการทุจริต
- เงินที่ได้รับชำระหนี้จากการขาย ได้มีการลงบัญชีอย่างถูกต้อง
- การรับคืนสินค้า เป็นไปตามระเบียบที่วางไว้ ทั้งนี้เพื่อป้องกันการทุจริต และข้อผิดพลาด
- ได้รับเงินจากค่าขายทุกรายการครบถ้วนโดยจัดให้มีการแบ่งแยกหน้าที่เกี่ยวกับการขาย และการรับเงินออกจากกัน เพื่อให้มีการตรวจสอบซึ่งกันและกัน
- มีมาตรการการตรวจสอบความถูกต้องของการขาย และลูกหนี้ประจำ

ความเสี่ยงของกิจกรรมต่าง ๆ ของวงจรรายได้

1. การตลาด

- นโยบายและเป้าหมายด้านการตลาดที่ไม่ชัดเจน อาจทำให้การปฏิบัติการด้านการตลาดไร้ทิศทางหรือมีการปฏิบัติที่ไม่ถูกต้อง

2. การขาย

- หากไม่มีการแบ่งแยกหน้าที่กันอย่างชัดเจน ระหว่างหน่วยงานขาย หน่วยงานจัดส่ง คลังสินค้า หน่วยงานสินเชื่อ และหน่วยงานบัญชี ตลอดจนจนไม่มีการระบุอำนาจหน้าที่ และระเบียบการปฏิบัติงาน อาจทำให้เกิดการทุจริตหรือมีข้อผิดพลาด

3. การให้สินเชื่อ

- ให้บริการหรือส่งสินค้าให้ลูกค้าที่ไม่สามารถชำระหนี้ได้

4. การรับคำสั่งซื้อ การจัดส่งสินค้า และการออกใบกำกับภาษี

- ส่งสินค้าออกโดยไม่ได้รับอนุมัติ
- ส่งสินค้าผิดจำนวน ประเภทไม่ตรงตามรายละเอียดที่ลูกค้าสั่ง ทำให้เก็บหนี้ไม่ได้ หรือลูกค้าไม่พอใจ หรือเสียลูกค้า
- ออกใบกำกับสินค้าในราคาต่ำกว่าที่ควร
- ออกใบกำกับสินค้าแต่ไม่ลงบัญชีลูกหนี้ และยกยอกเงินที่เก็บจากลูกหนี้ในภายหลัง

5. การชดเชยสินค้า รับคืนสินค้า การออกใบลดหนี้
 - ออกใบลดหนี้ ใบหักหนี้สำหรับของรับคืนที่ไม่มีตัวตน หรือ
 - สำหรับส่วนลดที่ลูกค้าไม่มีสิทธิได้
6. การเก็บเงินจากลูกค้า และการติดตามหนี้
 - ไม่ลงบัญชีสำหรับหนี้ที่เก็บได้
 - ไม่ส่งมอบหรือประวิงการส่งมอบหนี้ที่เก็บได้
 - การไม่จัดทำรายละเอียดการจำแนกอายุหนี้
7. ค่าใช้จ่ายในการขาย การโฆษณา การส่งเสริมการขาย การวิจัยตลาด
 - ค่าใช้จ่ายดังกล่าวเกิดขึ้นเกินความจำเป็น และไม่ผ่านการอนุมัติโดยผู้มีอำนาจ

แนวทางการควบคุมภายในของวงจรรายได้ ประกอบด้วย

1. การตลาด

การตลาด หมายถึง การผลิตสินค้าหรือบริการที่ตอบสนองความต้องการ เพื่อสร้างความพึงพอใจให้กับผู้บริโภค

แนวทางการควบคุมภายในด้านการตลาด ประกอบด้วย

- กำหนดนโยบายด้านการตลาดที่ชัดเจน
- กำหนดเป้าหมายด้านการตลาดประจำปี
- จัดทำแผนการตลาดแต่ละสินค้าให้ชัดเจน เช่น แผนการโฆษณา การส่งเสริมการขาย และมีการประเมินผลเป็นประจำทุกเดือน
- จัดทำประวัติสินค้าแต่ละชนิดให้ชัดเจนตามหลักการตลาด เช่น 4P ฯลฯ เพื่อให้สามารถทราบถึงจุดอ่อน หรือจุดแข็งของสินค้าแต่ละชนิดได้อย่างถูกต้อง และเป็นปัจจุบันอยู่เสมอ
- มีการกำหนดเขตพื้นที่ และผู้รับผิดชอบให้ชัดเจน
- มียุทธศาสตร์ด้านการกระจายสินค้า เช่น การขนส่ง คลังสินค้าที่เหมาะสม
- เน้นการสร้าง ความพึงพอใจให้กับลูกค้า ด้วยการบริหารจัดการด้านการตลาด เช่น คุณภาพ ราคา การให้บริการ ฯลฯ อย่างมีประสิทธิภาพ และทันกับสภาพการณ์ที่เปลี่ยนแปลง

2. การขาย

- มีการแบ่งแยกหน้าที่กันอย่างชัดเจนระหว่างหน่วยงานขาย หน่วยงานจัดส่งและคลังสินค้า หน่วยงานสินเชื่อ หน่วยงานการเงิน และหน่วยงานบัญชี
- มีการกำหนดอำนาจหน้าที่อย่างเหมาะสมสำหรับแต่ละหน่วยงาน
- มีการให้บริการก่อนการขาย เช่น ศูนย์บริการลูกค้า ศูนย์แสดงสินค้า ฯลฯ
- มีการให้บริการหลังการขาย เช่น หน่วยบริการเคลื่อนที่ศูนย์บริการลูกค้า ฯลฯ
- มีข้อกำหนด หรือระเบียบปฏิบัติที่ชัดเจนในเรื่องเกี่ยวกับลูกค้า ดังนี้
 - ประเภท และคุณสมบัติของลูกค้า
 - การพิจารณาสินเชื่อให้แก่ลูกค้า
 - กำหนดหน่วยงานที่ทำหน้าที่ตรวจสอบความถูกต้องครบถ้วนของหลักฐานการแต่งตั้งลูกค้า เช่น หนังสือจดทะเบียน ตัวอย่างลายมือชื่อ สัญญาแต่งตั้งลูกค้า
 - มีการตรวจสอบ ปรับปรุง ประวัติลูกค้าให้ถูกต้อง และเป็นปัจจุบันอยู่เสมอ
- มีการกำหนดระเบียบวิธีปฏิบัติในการตั้งราคาขาย และการให้ส่วนลดที่ชัดเจน
- มีเอกสารการขายทุกประเภท
 - ต้องจัดทำทะเบียนคุมเอกสารการขาย และมีการควบคุมตรวจสอบอยู่เสมอ
 - มีการจัดเก็บเอกสารการขายที่เป็นระเบียบง่ายต่อการตรวจสอบ ค้นหา และปลอดภัย
- การขายสินค้าทุกรายการมีการอนุมัติก่อนส่งมอบสินค้า

3. การให้สินเชื่อ

- กำหนดหน่วยงานสินเชื่อแยกต่างหากจากหน่วยงานขาย
- วิเคราะห์ลูกค้าก่อนให้สินเชื่อ เช่น ฐานะการเงิน ยอดซื้อ ประวัติการชำระเงิน
- กำหนดคณะกรรมการสินเชื่อ
- มีการอนุมัติวงเงินสินเชื่อ และสอบทานวงเงินสินเชื่ออย่างสมเหตุสมผล และสม่ำเสมอ
- สินเชื่อที่มีการค้าประกันกับธนาคาร มีการควบคุมดังต่อไปนี้
 - กำหนดรูปแบบหนังสือค้าประกันธนาคารที่เป็นมาตรฐาน
 - ส่งหนังสือค้าประกันธนาคารให้ธนาคารรับรอง
 - มีการอนุมัติรับหนังสือค้าประกันธนาคาร
 - รายงานหนังสือค้าประกันธนาคารที่ใกล้หมดอายุให้ลูกค้าทราบ
 - ตรวจสอบหนี้ค้างชำระก่อนคืนหนังสือค้าประกันธนาคาร
 - มีการอนุมัติส่งคืนหนังสือค้าประกันธนาคาร
 - แจ้งหนี้เกินกำหนดชำระให้ธนาคารทราบตามเงื่อนไขของหนังสือค้าประกันธนาคาร
 - อนุมัติเรียกเก็บหนี้ตามภาระค้าประกัน

4. การรับคำสั่งซื้อ การจัดส่งสินค้า และการออกใบกำกับภาษี

- มีการรับคำสั่งซื้อจากลูกค้าเป็นลายลักษณ์อักษร
- มีการอนุมัติให้จ่ายสินค้าตามเอกสารการขายทุกฉบับ
- การจัดส่งสินค้า และการควบคุมใบส่งสินค้า
 - จัดทำโดยพนักงานที่ไม่เกี่ยวข้องกับการส่งของ หรือการบันทึกบัญชีลูกหนี้
 - มีการตรวจสอบเปรียบเทียบใบสั่งซื้อของลูกค้ากับใบส่งของ
 - มีลายเซ็นลูกค้าเซ็นรับเพื่อเป็นหลักฐานในการรับสินค้า และการเก็บเงิน
 - เมื่อมีการยกเลิกใบส่งสินค้า ต้องเก็บสำเนาทุกฉบับไว้ด้วยกัน

- ไบก้ากับสินค้า (ใบแจ้งหนี้)
 - มีการควบคุม และเรียงลำดับเลขที่ใบก้ากับสินค้าโดยหน่วยงานที่รับผิดชอบ
 - มีการสอบยัน และเปรียบเทียบกับใบส่งสินค้าทั้งชนิดและปริมาณสินค้า
 - มีการตรวจสอบราคาในใบก้ากับสินค้ากับเอกสารอนุมัติราคาขาย
 - มีการสอบทานการคำนวณ
5. การชดเชยสินค้า การให้ส่วนลดเงินสด การรับคืนสินค้า การออกใบลดหนี้
- มีการกำหนดหลักเกณฑ์การชดเชยสินค้า และการรับคืนสินค้า
 - มีการอนุมัติการชดเชยสินค้า การรับคืนสินค้า และจัดทำรายงานการรับคืนสินค้า
 - มีการติดตามรายการชดเชย รับคืน เป็นประจำทุกเดือน
 - ใบลดหนี้ มีการสอบยันกับใบก้ากับสินค้าที่เกี่ยวข้อง และใบรับคืนสินค้ามีหลักฐานการอนุมัติ ลดหนี้ให้ลูกค้า
 - มีการตรวจนับสินค้าที่รับคืนกับใบส่งคืนของลูกค้า และบัญชีรับคืนสินค้า
6. การเก็บเงินจากลูกค้า และการติดตามหนี้
- กำหนดหน่วยงานที่ทำหน้าที่เก็บเงินแยกต่างหากจากหน่วยงานขาย
 - มีการคิดดอกเบี้ยหรือค่าปรับ สำหรับหนี้ที่เกินกำหนดชำระ
 - กำหนดหลักเกณฑ์การติดตามหนี้เกินกำหนดชำระ
7. ค่าใช้จ่ายในการขาย
- กำหนดหลักเกณฑ์ของค่าใช้จ่ายในการขายประเภทต่างๆ เช่น ส่วนลดคืนภายหลัง โดยพิจารณาจากยอดซื้อ ค่านายหน้า เป็นต้น
 - มีการอนุมัติค่าใช้จ่ายดังกล่าว

- มีการติดตามประเมินค่าใช้จ่ายในการขาย กับงบประมาณที่ตั้งไว้เป็นประจำทุกเดือน

8. การโฆษณา การส่งเสริมการขาย การวิจัยตลาด

- มีการอนุมัติแผนการทำโฆษณา ส่งเสริมการขาย การวิจัยตลาด
- อนุมัติโฆษณา ส่งเสริมการขาย วิจัยตลาด
- กำหนดผู้มีอำนาจในการตรวจรับงานโฆษณา การส่งเสริมการขาย การวิจัยตลาด ที่จ้างบุคคลภายนอกดำเนินการก่อนชำระเงิน
- มีการประเมินผลกับแผนงานแต่ละแผนกเป็นประจำ

วงจรรายจ่าย

วงจรรายจ่าย ประกอบด้วยกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับการจัดหาหรือการซื้อ และการจ่ายเงินสำหรับค่าสินค้า และบริการ วงจรรายจ่ายเป็นวงจรที่สำคัญอีกวงจรหนึ่ง กิจกรรมควรให้ความสำคัญกับวงจรรายจ่ายเพราะว่าทุกกิจการจำเป็นต้องมีการจ่ายเงินออกไปเพื่อการดำเนินงานทั้งสิ้น

กิจกรรมควบคุมที่สำคัญของวงจรรายจ่าย

กิจกรรมควบคุมของวงจรรายจ่าย แบ่งออกเป็น 2 ประเภท คือ

1. กิจกรรมควบคุมของรายการซื้อเชื่อ
2. กิจกรรมควบคุมของรายการจ่ายเงิน

ต่อไปจะกล่าวถึงกิจกรรมควบคุมของวงจรรายจ่ายแต่ละประเภทพอสังเขป ดังนี้

1. กิจกรรมควบคุมของรายการซื้อ

การประมวลผลรายการซื้อ ประกอบด้วยกิจกรรมที่สำคัญ 4 กิจกรรม

ดังนี้

- 1.1 การขอซื้อ
- 1.2 การสั่งซื้อ
- 1.3 การรับของและการเก็บรักษาของ
- 1.4 การบันทึกบัญชีเจ้าหนี้

ต่อไปจะกล่าวถึงกิจกรรมควบคุมที่เกี่ยวข้องในแต่ละกิจกรรม ดังนี้

1.1 การขอซื้อ

แผนกคลังสินค้าหรือแผนกอื่น เป็นแผนกที่ก่อให้เกิดการขอซื้อ การควบคุมภายในของกิจกรรมนี้ ได้แก่ การอนุมัติการขอซื้อสินค้าหรือบริการ ก่อนที่จะส่งไปให้แผนกจัดซื้อ

1.2 การสั่งซื้อ

แผนกจัดซื้อควรมีอำนาจหน้าที่ในการออกไปสั่งซื้อจากการได้รับใบขอซื้อที่อนุมัติแล้ว ก่อนที่จะส่งใบสั่งซื้อไปยังผู้ขาย การซื้อควรมีมาตรการเพื่อให้แน่ใจว่าได้คัดเลือกผู้ขายที่ดีที่สุด และในราคาที่ดีที่สุดด้วย

ใบสั่งซื้อ ควรมีข้อมูลเกี่ยวกับคำอธิบายลักษณะของสินค้าและบริการที่ต้องการอย่างชัดเจน เช่น ปริมาณ ราคา และชื่อที่อยู่ของผู้ขาย ใบสั่งซื้อควรมีเลขที่เรียงลำดับพิมพ์ไว้ล่วงหน้า และลงนามโดยผู้มีอำนาจหน้าที่ในการอนุมัติการซื้อ

1.3 การรับของ และการเก็บรักษาของ

แผนกจัดซื้อ จะส่งใบสั่งซื้อไปให้แผนกรับของเพื่อรอรับของจากผู้ขาย เมื่อแผนกรับของได้รับของ และเปรียบเทียบของที่ได้รับกับคำอธิบายลักษณะของตามที่ปรากฏในใบสั่งซื้อ และตรวจนับปริมาณสินค้า พร้อมทั้งตรวจสอบสภาพสินค้าว่าสมบูรณ์ไม่แตกหักหรือเสียหาย หลังจากนั้นแผนกรับของจะออกไปรับของที่พิมพ์เลขที่เรียงลำดับไว้ล่วงหน้าสำหรับใบสั่งซื้อแต่ละใบที่ได้รับของแล้ว

การแบ่งแยกหน้าที่การรับของกับการสั่งซื้อ ช่วยลดความเสี่ยงจากการสั่งซื้อที่ไม่ได้รับการอนุมัติจากผู้มีอำนาจ และความเสี่ยงจากการซื้อสินค้าที่ไม่ถูกต้อง

สินค้าควรจัดเก็บรักษาไว้ในที่ปลอดภัย เช่น คลังสินค้าหรือห้องเก็บที่ล็อกกุญแจได้ และจำกัดการเข้าถึงเฉพาะผู้มีหน้าที่รับผิดชอบดูแลรักษาทรัพย์สินเท่านั้น รวมทั้งจัดให้มีเวรยามรักษาความปลอดภัยคอยตรวจตราอย่างเหมาะสม

1.4 การบันทึกบัญชีเจ้าหนี้

แผนกบัญชีเจ้าหนี้จะจัดทำใบสำคัญรายวันทั่วไปเพื่อบันทึกรายการซื้อ และเจ้าหนี้ และมีการสอบทานความครบถ้วนถูกต้องของการบันทึกบัญชีเจ้าหนี้

2. กิจกรรมควบคุมของรายการจ่ายเงิน

กิจกรรมการจ่ายเงินมี 2 กิจกรรม ดังนี้

2.1 การจ่ายชำระหนี้สิน

2.2 การบันทึกการจ่ายเงิน

ต่อไปจะกล่าวถึงกิจกรรมควบคุมที่เกี่ยวข้องในแต่ละกิจกรรม

2.1 การจ่ายชำระหนี้สิน

แผนกบัญชีเจ้าหนี้ทำหน้าที่รับผิดชอบประมวลผลใบสำคัญที่ยังไม่จ่ายเงิน เพื่อนำไปจ่ายเงินเมื่อครบกำหนด เช็คล้างจ่ายจะนำไปแนบกับใบสำคัญ เพื่อส่งต่อไปให้แผนกการเงินเพื่อลงลายมือในเช็ค เช็คล้างจ่ายจะมีต้นขั้วเช็คหรือสำเนาเช็ค เพื่อระบุเลขที่ใบกำกับสินค้าของผู้ขายที่จ่ายชำระหรืออาจนำสำเนาใบกำกับสินค้าของผู้ขาย หรือใบแจ้งหนี้มาแนบกับเช็คส่งจ่ายเพื่อส่งไปทางไปรษณีย์ให้ผู้ขาย หรือรอให้เจ้าหนี้มารับ

2.2 การบันทึกการจ่ายเงิน

ระบบงานคอมพิวเตอร์จะบันทึกรายการจ่ายเงินลงในแฟ้มข้อมูลรายการจ่ายเงิน เมื่อมีการจัดทำเช็คส่งจ่าย แฟ้มข้อมูลดังกล่าวจะนำไปใช้ปรับปรุงแฟ้มข้อมูลหลักบัญชีเจ้าหนี้ และบัญชีแยกประเภททั่วไป ระบบงานจะพิมพ์สมุดรายวันจ่ายเงิน และสรุบบัญชีแยกประเภททั่วไป ส่งไปให้แผนกบัญชี

การควบคุมภายในของวงจรรายจ่าย

แนวทางการควบคุมภายในของวงจรรายจ่ายในรายละเอียด จะกล่าวถึง

- เรื่องทั่วไป
- การแจ้งจัดหา
- การจัดหา
- การตรวจรับ
- การจ่ายชำระหนี้

วัตถุประสงค์การควบคุมภายในของวงจรรายจ่าย

เพื่อให้แน่ใจว่า

- การซื้อสินค้า บริการ พัสดุที่ใช้ในการผลิต ตลอดจนเครื่องมือเครื่องใช้ต่างๆ ฯลฯ ได้รับการอนุมัติให้ซื้อได้ และวิธีการจัดซื้อเป็นไปตามระเบียบที่วางไว้

- มีวิธีการตรวจสอบสินค้า และบริการที่สั่งซื้อมาแล้วทั้งปริมาณ และคุณภาพ เพื่อให้แน่ใจว่าที่รับมานั้นตรงกับที่สั่งซื้อ
- การทำใบสำคัญส่งจ่าย และการจ่ายเงินค่าซื้อ เป็นสินค้า และบริการ ตามที่กล่าวมาแล้วข้างต้น
- สินค้าที่ได้รับมาแล้วนั้น มีวิธีการควบคุมอย่างเหมาะสม เพื่อป้องกัน ความเสียหายอันเกิดจากการทุจริต และภัยธรรมชาติทั้งปวง
- เจ้าหนี้ และภาระหนี้สิน บันทึกบัญชีโดยครบถ้วนถูกต้อง

ความเสี่ยงของกิจกรรมต่างๆ ของวงจรรายจ่าย

1. เรื่องทั่วไป

- หากไม่มีการแบ่งแยกหน้าที่กันทำอย่างเพียงพอ หรือไม่มีการระบุ อำนาจหน้าที่ และระเบียบการปฏิบัติงานอย่างชัดเจน อาจทำให้เกิดการทุจริตหรือมีข้อผิดพลาด

2. การแจ้งความต้องการขอให้จัดหา

- ซื้อสินค้าหรือบริการที่เกินความจำเป็นหรือไม่เป็นประโยชน์ ต่อองค์กร
- ซื้อสินค้าหรือบริการจากผู้ขายรายที่องค์กรมิได้อนุมัติทำให้องค์กร เสียผลประโยชน์ หรือพนักงานได้ประโยชน์ส่วนตัว

3. การจัดหา

- จ่ายค่าสินค้าหรือบริการเกินราคาที่ควร
- ซื้อสินค้าในปริมาณที่เกินความต้องการ หรือไม่เพียงพอกับความ ต้องการ เป็นผลให้สินค้าล้าสมัย หรือใช้ไม่ได้ ทำให้สิ้นเปลือง ที่เก็บของ และภาระดอกเบี้ยเพิ่มขึ้น หรือการผลิต การส่งมอบสินค้า ล่าช้าเกินกำหนด ทำให้เกิดค่าเสียหาย และเสียโอกาสเนื่องจาก สินค้าไม่พอขาย
- คุณภาพสินค้าหรือบริการที่ได้ต่ำกว่ามาตรฐาน ทำให้ต้นทุน การผลิตสูงขึ้น เนื่องจากของเสีย หรือต้องเสียค่าใช้จ่ายซ้ำอีก เพื่อให้ได้บริการที่ต้องการ

4. การตรวจรับ

- ไม่รายงานให้ทราบถึงสินค้าที่ชำรุด หรือขาดจากที่สั่ง
- สินค้าที่ได้รับไม่ตรงกับที่ส่งไปทั้งปริมาณ และคุณภาพ

5. การจ่ายชำระหนี้

- จ่ายเงินสำหรับสินค้าหรือบริการที่ไม่ได้รับ
- จ่ายชำระหนี้เกินกว่าจำนวนที่ควรจะเป็นหนี้ หรือผิดเงื่อนไข จนเสียประโยชน์ เช่น ชำระเร็วไป หรือเข้าไปจนไม่ได้รับส่วนลดที่ต้องการ

แนวทางการควบคุมภายในของวงจรรายจ่าย

1. เรื่องทั่วไป

- มีการแบ่งแยกหน้าที่ความรับผิดชอบของหน่วยงานจัดหา หน่วยงานรับพัสดุ และหน่วยงานบัญชี
- มีการจัดอำนาจหน้าที่อย่างเหมาะสมสำหรับแต่ละหน่วยงาน
- กำหนดหน่วยงานกลางที่ทำหน้าที่จัดหาไว้อย่างชัดเจน กรณีที่ให้หน่วยงานจัดหาเองโดยตรงควรกำหนดหลักเกณฑ์ไว้ เช่น จัดหาวัสดุมูลค่าไม่เกิน 2,000 บาทต่อครั้ง ห้ามจัดหาสินทรัพย์ถาวร ฯลฯ
- จัดทำระเบียบรองรับการปฏิบัติงานโดยมีเนื้อหาครอบคลุมเรื่องต่อไปนี้
 - นโยบายการจัดซื้อ เช่น ซื้อจากผู้ผลิตโดยตรง ซื้อของถูกกฎหมาย ฯลฯ
 - วิธีการคัดเลือกผู้ขาย เช่น สืบราคา ประกวดราคา
 - การทำสัญญา
 - การประเมินผู้ขาย หรือจัดลำดับคุณภาพของผู้ขาย
 - ขั้นตอนการจัดหา

2. การแจ้งความต้องการขอให้จัดหา

การจัดหา หมายถึง การจัดการให้ได้มาซึ่งสิ่งของ หรือบริการ เพื่อใช้ในการดำเนินกิจการ ได้แก่ การสั่งซื้อ การว่าจ้างทำของ การว่าจ้างซ่อม การว่าจ้างบริการ การเช่า หรือการเช่าซื้อ ฯลฯ

แนวทางการควบคุมภายในมีดังนี้

- มีการกำหนดอำนาจอนุมัติ ในการแจ้งจัดหา
- จัดทำเอกสารแจ้งจัดหาเป็นลายลักษณ์อักษร และระบุรายละเอียดของวัสดุ หรือบริการ รวมทั้งกำหนดเวลาที่ต้องการอย่างชัดเจน และครบถ้วน
- แจ้งจัดหาตามเงื่อนไขเวลาที่ได้ตกลงกับหน่วยงานจัดหา เพื่อป้องกันการจัดหาเร่งด่วน
- กำหนดจุดสั่งซื้อ (Reorder Point) และแจ้งจัดหาเมื่อถึงจุดที่กำหนดสำหรับวัสดุที่ต้องจัดเก็บไว้
- ตรวจสอบรายการวัสดุคงคลังก่อนแจ้งจัดหา เพื่อให้มีวัสดุคงคลังในปริมาณที่พอเหมาะอยู่เสมอ

3. การจัดหา

- มีขั้นตอนในการคัดเลือกผู้จำหน่ายที่ดีที่สุดในเรื่องของคุณภาพ ราคา การส่งของ
- มีการจัดทำทะเบียนประวัติผู้ขาย รวมทั้งสถิติ ราคา และปริมาณของวัสดุ
- จัดลำดับผู้ขายตามคุณภาพ และบริการ
- จัดให้มีการหมุนเวียนเจ้าหน้าที่จัดหา
- มีการแบ่งแยกผู้มีหน้าที่จัดหากับผู้ตรวจรับออกจากกัน
- จัดทำราคากลางเพื่อใช้เปรียบเทียบกับราคาเสนอขาย กรณีเป็นการจ้างเหมา มีการเปรียบเทียบราคาหลายแห่ง เพื่อให้ได้ราคาที่ดีที่สุด
- ผู้บริหารควรออกเยี่ยมเยียนสร้างความคุ้นเคยกับผู้ขายรายสำคัญอย่างสม่ำเสมอ
- การซื้อกระทำโดยแผนกจัดซื้อ หรือพนักงานจัดซื้อตามใบสั่งซื้อที่ได้รับอนุมัติแล้ว
- กำหนดวิธีการในการจัดหาโดยพิจารณาจากมูลค่าของวัสดุหรือบริการ และจำนวนผู้เสนอขาย ซึ่งวิธีการในการจัดหาทุกวิธีควรมีการบันทึกรายละเอียดของการตัดสินใจซื้อ

ในแต่ละครั้งให้ชัดเจน สามารถติดตามเรื่องราวได้ตามต้องการ
 วิธีในการจัดหาแบ่งเป็น 4 วิธี ได้แก่:

- การตกลงราคา
- สืบราคาโดยวาจา หรือลายลักษณ์อักษร
- ประกวดราคา
- วิธีพิเศษ เป็นการจัดหาเมื่อมีข้อจำกัดต่างๆ เช่น ในกรณีที่มีผู้ขายรายเดียว กรณีเร่งด่วน ฯลฯ
- กำหนดอำนาจอนุมัติ โดยพิจารณาจากมูลค่าของวัสดุหรือบริการ หรือความคล่องตัว และรัดกุมในการปฏิบัติงาน
- กรณีใช้วิธีประกวดราคา มีการควบคุมดังต่อไปนี้
 - แต่งตั้งคณะกรรมการเปิดซองประกวดราคา
 - กำหนดระยะเวลาการยื่นซองประกวดราคาให้เหมาะสม
 - จัดทำทะเบียนรับซองประกวดราคา
 - จัดทำอุปกรณ์สำหรับรับซองที่มีขีด เช่น ตู้ทึบมีกุญแจเปิด
 - กำหนดให้มีเงินประจำซองกรณีที่มีวัสดุมีมูลค่าสูง
 - จัดเก็บเงินประจำซองในที่ปลอดภัย เช่น ตู้निรภัย หรือนำฝากธนาคาร
 - ออกหลักฐานการรับเงินประจำซอง
 - เปิดซองประกวดราคา โดยมีคณะกรรมการควบคุม
 - กำหนดระยะเวลาคืนเงินประจำซอง
- มีการจัดทำ และจัดเก็บเอกสารต่างๆ ในขั้นตอนการจัดหาดังนี้
 - จัดทำใบสั่งซื้อ และส่งสำเนาให้ผู้เกี่ยวข้อง คือ หน่วยงานรับของผู้แจ้งจัดหา ผู้ขาย บัญชี หรือการเงิน ฯลฯ
 - กำหนดหลักเกณฑ์ในการจัดทำสัญญา
 - กำหนดรูปแบบสัญญาที่เป็นมาตรฐาน
 - ใบสั่งซื้อจัดทำขึ้นโดย
 - ก) เรียงลำดับหมายเลขไว้ล่วงหน้า
 - ข) มีการอนุมัติการสั่งซื้อ

4. การตรวจรับ

- กำหนดผู้มีอำนาจในการตรวจรับ
- วัสดุที่สำคัญ หรือมูลค่าสูง ตรวจรับโดยคณะกรรมการตรวจรับ หรือของที่มีคุณภาพพิเศษ ตรวจรับโดยผู้ชำนาญในเรื่องนั้นโดยเฉพาะ
- ตรวจนับจำนวน และชนิดของวัสดุที่ได้รับกับใบสั่งซื้อ หรือใบส่งของ พร้อมลงนามผู้ตรวจรับอย่างน้อย 2 คนร่วมกัน
- ทดสอบจุดควบคุมตามที่ผู้ผลิตหรือผู้ขายกำหนด เช่น การปิดผนึก ฯลฯ
- ชั่งน้ำหนักทดสอบสำหรับวัสดุบางประเภท และกำหนดแนวปฏิบัติ เกี่ยวกับน้ำหนักที่แตกต่างจากใบส่งของ
- มีการทดสอบปริมาณ ชนิด และคุณภาพตามข้อกำหนดในใบสั่งซื้อ หรือสัญญาซื้อขาย
- จัดทำรายงานสิ่งผิดปกติที่เกิดขึ้น เช่น วัสดุไม่ได้คุณภาพ วัสดุขาดหาย หรือวัสดุเสียหาย
- มีการบันทึกบัญชีรับอย่างทันกาล และได้รับการอนุมัติถูกต้อง
- มีการติดตามกับผู้ขายสำหรับสินค้าที่ชำรุดเสียหาย และได้รับไม่ครบ
- เมื่อมีการคืนสินค้า มีเอกสารลดหนี้จากผู้ขาย

5. การจ่ายชำระหนี้

- มีการอนุมัติชำระหนี้
- กำหนดหน่วยงานที่ทำหน้าที่ในการตรวจจ่ายชำระหนี้
- แยกใบสั่งซื้อที่ชำระเงินแล้วออกจากใบสั่งซื้อที่ยังไม่ชำระเงิน
- จ่ายชำระหนี้ตรงตามเวลา และเงื่อนไขที่ผู้ขายกำหนด
- ใบสำคัญที่จ่ายเงินแล้ว จะต้องมีการทำเครื่องหมายเพื่อป้องกันการจ่ายซ้ำ
- มีหลักฐานที่แสดงว่าได้มีการตรวจสอบใบส่งของกับใบสั่งซื้อ โดยผู้มีหน้าที่เกี่ยวข้องในเรื่องต่อไปนี

- ปริมาณ
- ราคา
- ค่าขนส่ง
- ส่วนลด(ถ้ามี) เป็นไปตามข้อตกลง

วงจรการผลิต

การผลิต หมายถึง กระบวนการแปรสภาพปัจจัยการผลิตให้เป็นสินค้าที่เป็นมาตรฐานตามที่ต้องการอย่างมีประสิทธิภาพ เพื่อให้ถึงมือลูกค้าด้วยความพอใจสูงสุด

กิจการอุตสาหกรรมจะมีวงจรการผลิตเพิ่มเติมขึ้นมาอีกวงจรหนึ่ง นอกเหนือจากวงจรรายได้ และวงจรรายจ่าย วงจรการผลิต ประกอบด้วยกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับการแปรหรือการเปลี่ยนสภาพของวัตถุดิบให้เป็นสินค้าสำเร็จรูป รายการในวงจรการผลิตเริ่มต้นเมื่อโรงงาน หรือแผนกผลิตเบิกวัตถุดิบเข้าสู่กระบวนการผลิต และสิ้นสุดลงเมื่อแผนกผลิตโอนสินค้าที่ผลิตเสร็จแล้วไปเป็นสินค้าสำเร็จรูป

กิจกรรมควบคุมที่สำคัญของวงจรการผลิต

ตัวอย่างของกิจกรรมการควบคุมของวงจรการผลิต เช่น ภายใต้อองค์ประกอบสภาพแวดล้อมการควบคุม โครงสร้างการจัดองค์การจะระบุถึงผู้ซึ่งรับผิดชอบเกี่ยวกับการผลิต เช่น ผู้จัดการสายปฏิบัติงาน หรือการผลิต เป็นต้น โดยทั่วไปตำแหน่งดังกล่าวจะมีอำนาจการบังคับบัญชา และสั่งการได้ ไปยังฝ่ายการวางแผน และควบคุมการผลิต และแผนกการผลิต

ในวงจรการผลิต การประมวลผลรายการการผลิตจะเกี่ยวข้องกับหน้าที่การผลิต ดังนี้

1. การวางแผน และการควบคุมการผลิต
2. การเบิกวัตถุดิบ
3. การดำเนินการผลิตสินค้า
4. การโอนงานที่ทำเสร็จไปคลังสินค้าสำเร็จรูป

5. การเก็บรักษาสินค้าให้ปลอดภัย
6. การคำนวณ และการจัดบันทึกต้นทุนการผลิต
7. การตรวจสอบความถูกต้องของยอดคงเหลือของบัญชีสินค้าคงเหลือ

แนวทางการควบคุมภายในของวงจรการผลิต

แนวทางการควบคุมภายในของวงจรการผลิต จะกล่าวถึง

- การวางแผนการผลิต
- การดำเนินงานผลิต
- การพัฒนาผลิตภัณฑ์
- การบริหารคลังสินค้า

วัตถุประสงค์การควบคุมภายในของวงจรการผลิต

เพื่อให้แน่ใจว่า

- การบริหารการผลิต พัสตุ สินค้าคงเหลือขององค์กรมีประสิทธิภาพ และให้ผลตามเป้าหมายที่วางไว้ เช่น มีการวางแผนการผลิตให้สอดคล้องกับแผนการขาย มีการกำหนดมาตรฐานต่างๆ ขึ้นมาใช้ เช่น ปริมาณการใช้วัตถุดิบ หรือวัสดุสิ้นเปลืองต่อหน่วยสินค้าที่ผลิต
- มีการประมาณการใช้จ่ายการผลิตต่างๆ ให้สอดคล้องกับแผนการผลิต และมาตรฐานที่กำหนดไว้
- การจัดเก็บสินค้า และพัสดุที่เป็นหมวดหมู่ ง่ายต่อการควบคุม และมีความปลอดภัย

ความเสี่ยงของกิจกรรมต่างๆ ของวงจรการผลิต

ความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องในขั้นตอนต่างๆ ของการผลิตมีดังนี้

1. การวางแผนการผลิต

- ไม่มีการวางแผนการผลิต ทำให้การผลิตล่าช้า สินค้าไม่พอขาย
- ไม่มีการกำหนดมาตรฐานต่างๆ ในการผลิตขึ้นมาใช้ ทำให้ไม่มีดัชนีวัดผลการปฏิบัติงาน (Performance Indicators) ซึ่งส่งผลให้การตัดสินใจผิดพลาด

2. การดำเนินการผลิต

- มีการผลิตที่ไม่ได้รับการอนุมัติ
- ต้นทุนการผลิตผิดจากความจริง ทำให้ราคาสินค้าผิด และผลการเปรียบเทียบต้นทุนกับรายได้ผิด
- ไม่สามารถเปรียบเทียบต้นทุนมาตรฐานกับต้นทุนจริง และไม่สามารถหาสาเหตุของต้นทุนการผลิตที่สูงเกินไป
- ระดับวัสดุคงคลังไม่สัมพันธ์กับการผลิต ทำให้การผลิตล่าช้า
- เก็บวัสดุคงคลังไว้สูงเกินความจำเป็นทำให้เกิดปัญหาวัสดุล้าสมัย

3. การพัฒนาผลิตภัณฑ์

- การที่ไม่มียุทธศาสตร์พัฒนาผลิตภัณฑ์ ส่งผลให้ไม่สามารถตอบสนองความต้องการของลูกค้า และต้นทุนการผลิตที่สูงกว่าที่ควรทำให้ราคาไม่สามารถแข่งขันได้

4. การบริหารคลังสินค้า

- การรับ-จ่าย และจัดเก็บสินค้าที่ไม่มีประสิทธิภาพอาจทำให้สินค้าสูญหาย
- สินค้าขาดหาย หรือการบันทึกบัญชีผิดพลาด
- ประกันภัยสินค้าต่ำไป
- ไม่สามารถบอกได้ว่ามีสินค้าที่เกินความจำเป็น ล้าสมัย หรือขายออกยากหรือไม่เพียงใด

แนวทางการควบคุมภายในของวงจรการผลิต ประกอบด้วย

1. การวางแผนการผลิต

- 1.1 การวางแผนการผลิตให้สอดคล้องกับแผนการขาย
- 1.2 กำหนดมาตรฐานต่างๆ ขึ้นใช้ เช่น มาตรฐานการปฏิบัติงาน ปริมาณการใช้วัตถุดิบ หรือวัสดุสิ้นเปลืองต่อหน่วยสินค้าที่ผลิต
- 1.3 ประมาณการค่าใช้จ่ายการผลิตต่างๆ ให้สอดคล้องกับแผนการผลิต และมาตรฐานที่กำหนดไว้
- 1.4 วางแผนการผลิตประจำปี สัปดาห์ หรือเดือน และมีการประเมินผลอย่างมีระบบ
- 1.5 จัดกำลังพลให้สอดคล้องกับแผนการผลิต และลักษณะการปฏิบัติงาน

2. การดำเนินการผลิต
 - 2.1 กำหนดอำนาจในการสั่งการผลิต
 - 2.2 จัดทำใบเบิกวัสดุซึ่งมีการอนุมัติถูกต้อง และตรงกับรายการผลิต ประจำกะ วัน สัปดาห์ หรือเดือน เป็นหลักฐาน และเป็นข้อมูล ในการบันทึกต้นทุนการผลิต
 - 2.3 จัดทำรายงานผลแตกต่างระหว่างต้นทุนที่เกิดขึ้นจริง กับต้นทุน มาตรฐาน
 - 2.4 กำหนดมาตรฐานของสินค้า และตรวจสอบกับการผลิตจริง อย่างสม่ำเสมอ
 - 2.5 ตรวจสอบคุณภาพของสินค้าตามมาตรฐานก่อนรับผลผลิต
 - 2.6 จัดทำรายงานสินค้าที่ไม่ได้มาตรฐาน พร้อมการวิเคราะห์สาเหตุ อย่างมีระบบ
 - 2.7 ประเมินผลการปฏิบัติงานจริงกับแผนการใช้เครื่องจักร แผนการ ซ่อมบำรุง และแผนการปฏิบัติงานต่างๆ เป็นประจำทุกกะ วัน สัปดาห์ หรือเดือน
 - 2.8 จัดให้มีการบริหารวัสดุคงคลัง เช่น วัตถุดิบ อะไหล่ และวัสดุอื่น ให้มีพอเหมาะอยู่เสมอด้วยวิธีการที่เหมาะสม เช่น การกำหนด MIN MAX ของวัสดุที่จัดเก็บ การกำหนด Safety Stock, Insurance Item, ระบบ Just-in-Time ระบบ FIFO ฯลฯ
 - 2.9 มีการจัดทำใบรับผลผลิตของสินค้า สินค้าระหว่างผลิต ฯลฯ ตามระบบบัญชีที่ถูกต้องตรงตามรายงานการผลิตประจำ กะ วัน สัปดาห์หรือเดือน
3. การพัฒนาผลิตภัณฑ์
 - 3.1 พัฒนาผลิตภัณฑ์ให้สอดคล้องกับความต้องการของลูกค้า อย่างต่อเนื่อง
 - 3.2 ทดลองตลาดด้วยผลิตภัณฑ์ใหม่ๆ เป็นระยะ
 - 3.3 ศึกษาด้านเทคโนโลยีเพื่อนำมาประยุกต์ใช้ในการผลิตเพื่อให้ได้ ผลิตภัณฑ์ที่ดีขึ้นด้วยต้นทุนที่ต่ำลง

4. การบริหารคลังสินค้า

4.1 มีการแบ่งแยกหน้าที่ และความรับผิดชอบกันอย่างชัดเจนระหว่าง
การรับสินค้า การส่งสินค้า การผลิต และหน่วยงานบัญชี

4.2 การรับจ่ายสินค้า เข้า หรือออกจากคลัง มีการอนุมัติโดยผู้มี
อำนาจ

4.2.1 การรับ/จัดเก็บสินค้าเข้าคลัง

- กำหนดพื้นที่ และให้รหัสสถานที่ที่กองเก็บ
- จัดเก็บสินค้าให้สามารถจ่ายสินค้าแบบเข้าก่อน
ออกก่อน (FIFO)
- จัดทำป้ายกำกับห้ามจ่ายสำหรับสินค้าที่มีปัญหา เช่น
สินค้าชำรุด สินค้าไม่ได้มาตรฐาน ฯลฯ
- บำรุงรักษาเครื่องมือที่ใช้ในการขนถ่ายอย่างเป็นระบบ
และสม่ำเสมอ
- มีการทดสอบเครื่องชั่ง ตวง วัด ต่างๆ ให้ถูกต้องเที่ยงตรง
อยู่เสมอ
- มีการตรวจรับสินค้ากับใบส่งของ หรือรายงานการผลิต
บัญชีสินค้า ทั้งชนิด และปริมาณ

4.2.2 การจ่ายสินค้าออกจากคลัง

- การนำสินค้าออกจากคลังต้องมีเอกสารอนุมัติจากผู้มี
อำนาจทุกครั้ง
- สินค้าที่ตัดจากบัญชีแล้วเพราะชำรุด ล้าสมัย เมื่อมีการ
นำออกนอกคลัง ต้องมีการอนุมัติเป็นลายลักษณ์อักษร
เช่นเดียวกับสินค้าปกติ
- สินค้าที่รับคืนจากลูกค้าต้องได้รับการอนุมัติจากผู้มี
อำนาจ

4.3 การควบคุมสินค้าคงคลังในคลัง

- มีนโยบายการตรวจนับสินค้าคงคลังอยู่เป็นประจำ และ
สม่ำเสมอ

- มีมาตรการที่ทำให้พอใจว่าการตรวจนับสินค้านั้นถูกต้อง
- มีการทำรายละเอียดกระทบยอดระหว่างผลที่ได้จากการนับกับบัญชีคุมสินค้า และมีการอนุมัติโดยผู้รับผิดชอบก่อนปรับปรุงบัญชี
- มีมาตรการในการตรวจสอบสินค้าที่เคลื่อนไหว สินค้าล้าสมัย และสินค้าขาดบัญชี
- จัดทำประกันภัยให้ครอบคลุมมูลค่าของสินค้าที่อยู่ในคลัง

วบรวมการจัดหาเงิน

วงจรกิจการจัดหาเงิน เกี่ยวข้องกับการได้มา และการชำระคืนเงินลงทุน การจ่ายผลตอบแทนให้กับแหล่งที่มาของเงินทุนระยะยาว ซึ่งได้แก่ การได้รับเงินกู้ยืม และการได้รับเงินลงทุนจากการออกจำหน่ายหุ้นทุน (หุ้นสามัญและหุ้นบุริมสิทธิ) กิจกรรมต่างๆ ในวงจรกิจการจัดหาเงินที่มีความเกี่ยวเนื่องกันตามลำดับ มีดังนี้

1. การกู้ยืมเงินและการออกหุ้นทุน
2. การจ่ายชำระดอกเบี้ยสำหรับเงินกู้และเงินปันผลสำหรับหุ้นทุน
3. การจ่ายชำระเงินกู้
4. การบันทึกรายการข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการจัดหาเงิน

กิจกรรมการควบคุมที่สำคัญของวงจรกิจการจัดหาเงิน

กิจกรรมต่างๆ ในวงจรกิจการจัดหาเงินและการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้อง ประกอบด้วยกิจกรรมต่างๆ ตามลำดับดังต่อไปนี้

1. การกู้ยืมเงิน และการออกหุ้นทุน

การกู้ยืมเงิน และการออกหุ้นทุน จะต้องได้รับการพิจารณาอนุมัติจากคณะกรรมการบริหารของกิจการ และต้องพิจารณาเงื่อนไขทางกฎหมายที่เกี่ยวข้อง เงินที่ได้รับจากการกู้ยืมเงิน และการออกหุ้นดังกล่าว จะต้องเข้าฝากธนาคารในทันที

2. การจ่ายชำระดอกเบี้ยสำหรับเงินกู้ และเงินปันผลสำหรับหุ้นทุน

การจ่ายชำระผลตอบแทนให้กับเจ้าของเงินทุน จะต้องเป็นการจ่ายชำระอย่างถูกต้องตามที่ได้รับอนุมัติไว้ และตามเงื่อนไขที่กำหนด

3. การจ่ายชำระเงินกู้

ในลักษณะเดียวกับการชำระดอกเบี้ย และเงินปันผล การจ่ายชำระจะต้องเป็นการจ่ายชำระอย่างถูกต้องตามที่ได้อนุมัติไว้ และตามเงื่อนไขที่กำหนด

4. การบันทึกรายการข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการจัดหาเงิน

การบันทึกรายการที่เกี่ยวข้องกับการจัดหาเงิน จะต้องเป็นการบันทึกตามรายการข้อมูลในเอกสารอย่างเหมาะสม โดยเฉพาะอย่างยิ่งจะต้องมีเอกสารแสดงการอนุมัติจากคณะกรรมการบริหารที่มีการระบุ จำนวน ประเภท และวันที่ ทั้งนี้จะต้องมีการแบ่งแยกหน้าที่ในการบันทึกข้อมูลดังกล่าวออกจากหน้าที่งานอื่นๆ และต้องมีการสอบทานรายการดังกล่าวอย่างอิสระ

นอกจากนี้ กิจกรรมควรจัดให้มีการระบยอดคงเหลือในบัญชีแยกประเภทอย่างสม่ำเสมอ และหากเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ กิจกรรมควรจัดให้มีการขอยืนยันยอดคงเหลือของเงินกู้ และหุ้นทุนต่างๆ ซึ่งอาจได้แก่ ธนาคาร บริษัทนายหน้าค้าหลักทรัพย์ และศูนย์รับฝากหลักทรัพย์ของตลาดหลักทรัพย์ฯ

แนวทางการควบคุมภายในสำหรับเงินกู้ยืม

วัตถุประสงค์การควบคุมภายใน เพื่อให้แน่ใจว่า

- มีการใช้เงินกู้เป็นไปตามวงเงิน และหลักเกณฑ์ที่ขออนุมัติ
- มีการบันทึกดอกเบี้ยจ่าย ดอกเบี้ยค้างจ่าย หรือจ่ายล่วงหน้าไว้อย่างถูกต้อง
- บริษัทได้ปฏิบัติตามเงื่อนไข ข้อจำกัด และข้อกำหนดในสัญญา

ความเสี่ยง

- เมื่อมีการไม่ปฏิบัติตามเงื่อนไข ข้อจำกัด หรือข้อกำหนดในสัญญาเงินกู้ ทำให้บริษัทถูกปรับ หรือส่งผลกระทบต่อชื่อเสียง และภาพพจน์
- บันทึกดอกเบี้ยจ่าย ดอกเบี้ยค้างจ่าย หรือจ่ายล่วงหน้าผิดพลาด

แนวทางการควบคุมภายใน ประกอบด้วย

- เงินกู้ยืมทั้งระยะสั้น ระยะยาวผ่านการอนุมัติโดยผู้มีอำนาจ
- การใช้เงินกู้เป็นไปตามวงเงิน และหลักเกณฑ์ที่ขออนุมัติไว้ และเป็นไปตามข้อกำหนดของการกู้

- มีการบริหารเงินกู้โดยให้บริษัทเสียดอกเบี้ยน้อยที่สุด (Minimize Cost of Money) เช่น การใช้ตัวสัญญาใช้เงิน เงินเบิกเกินบัญชีธนาคาร หรือเงินกู้ระยะสั้น
- การบันทึกบัญชีดอกเบี้ย เช่น ดอกเบี้ยค้างจ่าย ดอกเบี้ยจ่ายล่วงหน้า และดอกเบี้ยจ่ายเป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไป
- การชำระคืนเงินต้น ดอกเบี้ย เป็นไปตามสัญญา
- สำหรับตัวเงินจ่าย และหนี้สินระยะยาวที่เป็นเงินตราต่างประเทศ มีการแปลงค่าเป็นเงินบาทโดยถูกต้อง

แนวทางการควบคุมภายในสำหรับการออกหุ้น และส่วนของผู้ถือหุ้น

วัตถุประสงค์การควบคุมภายใน เพื่อให้แน่ใจว่า

- ส่วนของผู้ถือหุ้น เช่น ทุน กำไรสะสม และส่วนเกินมูลค่าหุ้นได้มีการบันทึกบัญชีไว้โดยถูกต้อง
- รายการในระหว่างปีที่เกิดขึ้นในส่วนของผู้ถือหุ้นได้รับการอนุมัติโดยถูกต้อง เช่น ที่ประชุมผู้ถือหุ้น หรือคณะกรรมการบริษัท
- บริษัทได้ปฏิบัติตามเงื่อนไข ข้อจำกัด ข้อกำหนด และอื่นๆ เกี่ยวกับทุน กำไรสะสม และการจ่ายเงินปันผล

ความเสี่ยง

- บัญชีส่วนของผู้ถือหุ้นไม่ได้แสดงยอดที่ถูกต้องตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป
- บริษัทไม่ปฏิบัติตามเงื่อนไข ข้อจำกัด และอื่น ๆ เกี่ยวกับทุน กำไรสะสม และการจ่ายเงินปันผล

แนวทางการควบคุมภายใน ประกอบด้วย

บัญชีทุน

- มีการจัดทำรายละเอียดวิเคราะห์ทุนแต่ละประเภท โดยแสดงรายละเอียดหุ้นจดทะเบียนมูลค่าต่อหุ้น หุ้นที่ออก หุ้นจอง ข้อมูลเกี่ยวกับการเรียกชำระค่าหุ้นสำหรับที่ชำระเพียงบางส่วน ฯลฯ

โดยสอบทานการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญในจำนวนหุ้น และจำนวนเงินของหุ้น โดยเทียบเคียงรายงานการประชุมใหญ่ผู้ถือหุ้น หรือรายงานการประชุมคณะกรรมการของบริษัทฯ เอกสารที่ออกโดยหน่วยงานของราชการ เช่น กระทรวงพาณิชย์ และสัญญาอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องกับทุน และกำไรสะสม เช่น สิทธิในการซื้อหุ้น

- มีการสอบทานบัญชีรายชื่อผู้ถือหุ้น โดยเปรียบเทียบจำนวนหุ้นที่ผู้ถือหุ้นอยู่ตามรายชื่อผู้ถือหุ้นกับสมุดทะเบียนผู้ถือหุ้นหรือในต้นข้าวใบหุ้น
- มีการควบคุมใบหุ้นที่ใช่แล้ว และยังไม่ได้ใช้
- มีการติดตามเรียกเก็บเงินลูกหนี้ค่าหุ้น
- บริษัทได้ปฏิบัติตามเงื่อนไข ข้อจำกัด ข้อบังคับที่สำคัญของสัญญาในส่วนที่เกี่ยวข้องกับทุน

บัญชีส่วนอื่นในส่วนของผู้ถือหุ้น เช่น กำไรสะสม ส่วนเกินมูลค่าหุ้น

- มีการสอบทานพิจารณาความถูกต้อง และเหมาะสมของรายการหักหรือรายการเครดิตบัญชี นอกเหนือจากรายการกำไรสุทธิ หรือขาดทุนสุทธิ
- มีการสอบทานเงินปันผลจ่ายทั้งหมด และ/หรือ ที่ค้างจ่ายอยู่ โดยอ้างอิงกับรายงานการประชุม คณะกรรมการบริษัท และรายงานการประชุมใหญ่ผู้ถือหุ้น จำนวนหุ้นที่มีการวิเคราะห์ต้องแสดงวันประกาศจ่าย วันที่บันทึก และจ่ายเงินจำนวนหุ้นที่เกี่ยวข้อง และอัตราเงินปันผล
- มีการเปรียบเทียบเงินปันผลค้างจ่าย กับรายละเอียดในบัญชีเจ้าหนี้อื่น
- มีการสอบทานว่าได้มีการหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้โดยถูกต้องแล้ว
- บริษัทได้ปฏิบัติตามเงื่อนไข ข้อจำกัด ข้อบังคับที่สำคัญเกี่ยวกับกำไรสะสม และส่วนเกินมูลค่าหุ้น

วงจรกิจกรรม

วงจรกิจกรรมที่จะกล่าวถึงในที่นี้ หมายถึง การลงทุนในหลักทรัพย์ต่างๆ (เช่น หุ้นบุริมสิทธิ หุ้นสามัญ หุ้นกู้ และพันธบัตร เป็นต้น) และสินทรัพย์ถาวร (หรือที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์)

การลงทุนในหลักทรัพย์

วงจรกิจกรรมการลงทุนในหลักทรัพย์ ประกอบด้วยขั้นตอนต่างๆ ดังต่อไปนี้

1. การซื้อหลักทรัพย์
2. การรับรู้รายได้จากการลงทุนในหลักทรัพย์
3. การขายหลักทรัพย์
4. การบันทึกรายการข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการลงทุน
5. การดูแล และเก็บรักษาเอกสารแสดงสิทธิในหลักทรัพย์
6. การประเมินผลการลงทุน และออกรายงาน

ความเสี่ยงของการลงทุนในหลักทรัพย์

ความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการลงทุนมาจากหลายปัจจัย โดยทั่วไปแล้วรายการเงินลงทุนจะมีปริมาณที่ไม่มาก แต่กลับมีความเสี่ยงที่ค่อนข้างสูง ซึ่งกิจการจำเป็นต้องจัดให้มีการควบคุมภายในที่ดีเพื่อป้องกันความเสี่ยงจากการทุจริต

นอกจากนี้ การบันทึกรายการบัญชี และการออกรายงานทางการเงินสำหรับเงินลงทุนในหลักทรัพย์ ค่อนข้างจะมีความซับซ้อน และเสี่ยงต่อการเกิดข้อผิดพลาดได้ง่าย เช่น การปรับปรุงบัญชีในกรณีที่มีการจัดประเภทเงินลงทุน โดยมีการโอนย้ายประเภทของเงินลงทุนจากประเภทหนึ่งไปยังอีกประเภทหนึ่ง ซึ่งมีวิธีการบันทึกมูลค่าเงินลงทุนที่แตกต่างกัน

การควบคุมภายในของการลงทุนในหลักทรัพย์

กิจกรรมต่างๆ ของวงจรกิจกรรมการลงทุนในหลักทรัพย์ และการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้อง ประกอบด้วยกิจกรรมต่างๆ ตามลำดับดังต่อไปนี้

1. การซื้อหลักทรัพย์

การซื้อหลักทรัพย์แต่ละครั้ง จะต้องมีการวิเคราะห์ผลตอบแทนที่จะได้รับ และนำเสนอรายการให้ผู้บริหารฝ่ายบริหารเงิน (Treasury Department) ที่มีอำนาจตัดสินใจดำเนินการพิจารณา และอนุมัติรายการเงินลงทุน

2. การรับรู้รายได้จากการลงทุนในหลักทรัพย์

รายได้จากการลงทุนในหลักทรัพย์ ได้แก่ ดอกเบี้ยรับจากตราสารหนี้ และเงินปันผลรับจากตราสารทุนตามรอบระยะเวลาที่กำหนดไว้ นั้น และจะต้องมีการสอบทานความถูกต้องตามมาตรฐานการบัญชีที่ใช้ในการบันทึกรายการที่เกิดขึ้น

3. การขายหลักทรัพย์

การขายหลักทรัพย์จะต้องมีขั้นตอนการนำเสนอรายการให้ผู้บริหารที่มีอำนาจตัดสินใจดำเนินการพิจารณา และอนุมัติรายการขายหลักทรัพย์ พร้อมกับมีการควบคุมเงินที่ได้รับจากการขายนำเข้าฝากธนาคารอย่างครบถ้วนสมบูรณ์

4. การบันทึกรายการข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการลงทุน

การบันทึกรายการเงินลงทุน จะต้องบันทึกตามข้อมูลในเอกสารอย่างเหมาะสม และมีการแบ่งแยกหน้าที่ในการบันทึกการดังกล่าวออกจากหน้าที่ของผู้ดูแล และเก็บรักษาหลักทรัพย์

เนื่องจากการบันทึกมูลค่าเงินลงทุนต่างๆ มักได้รับผลกระทบจากการปรับมูลค่าของราคาหลักทรัพย์ในตลาดอยู่เสมอ ดังนั้น กิจการจะต้องกำหนดขั้นตอนในการวิเคราะห์การเปลี่ยนแปลงราคาตลาด และการพิจารณาปรับปรุงราคาหลักทรัพย์ตามวิธีมูลค่ายุติธรรม ตลอดจนการพิจารณาจัดประเภทของเงินลงทุนตามความเหมาะสม

5. การดูแล และเก็บรักษาเอกสารแสดงสิทธิในหลักทรัพย์

เอกสารแสดงสิทธิในหลักทรัพย์ต่างๆ ควรจัดเก็บในตู้เก็บนิรภัยที่มีความปลอดภัยอย่างเพียงพอ และมีการควบคุมดูแลการเข้าถึงอย่างเข้มงวดโดยผู้มีหน้าที่ดูแล และเก็บรักษาเท่านั้น ตลอดจนมีการตรวจนับจำนวน และยอดคงเหลือ เปรียบเทียบความถูกต้องตรงกันกับยอดคงเหลือที่ได้บันทึกไว้ในระบบงานอย่างสม่ำเสมอ

6. การประเมินผลการลงทุนและออกรายงาน

ผู้บริหารควรจัดให้มีการประเมินผลการลงทุน โดยพิจารณาถึงผลตอบแทนจากการลงทุนในหลักทรัพย์ที่ไม่ประสบผลสำเร็จ รายการข้อผิดพลาดจากการดำเนินการลงทุนในหลักทรัพย์ต่างๆ และการรายงานผลการลงทุนที่แสดงมูลค่าและผลตอบแทนของเงินลงทุนคลาดเคลื่อนไปจากข้อเท็จจริง รวมถึงการตรวจสอบการจัดประเภทของเงินลงทุนแต่ละรายการว่ามีความถูกต้องตรงกับข้อเท็จจริง และสอดคล้องกับความตั้งใจของผู้บริหารในการถือเงินลงทุนดังกล่าว

วัตถุประสงค์การควบคุมภายใน เพื่อให้แน่ใจว่า

- เงินลงทุน เช่น หลักทรัพย์มีอยู่ครบถ้วน และเก็บรักษาอย่างปลอดภัยเพียงพอ ไม่สูญหายหรือเกิดการทุจริต และกิจการได้ถือปฏิบัติตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปในเรื่องการวัดมูลค่า และการแสดงรายการในงบการเงิน
- มีการวางแผนการลงทุนเพื่อให้ได้รับผลตอบแทนสูงสุด

ความเสี่ยง

- ไม่มีการวางแผนการลงทุนอาจทำให้เกิดผลขาดทุน หรือไม่ได้รายได้ที่ควรจะได้
- หลักทรัพย์อาจมีการสูญหายหรือเกิดการทุจริต
- ไม่บันทึกรายได้จากการลงทุน
- การเบิก-จ่ายหลักทรัพย์ไม่ได้รับการอนุมัติโดยผู้มีอำนาจ
- ทะเบียนคุมหลักทรัพย์ไม่ระบุข้อมูลที่เพียงพอ ทำให้รายได้และค่าใช้จ่ายต่างๆ รวมทั้งต้นทุนของเงินลงทุนบันทึกไว้ไม่ถูกต้องครบถ้วน
- การจัดจำแนกประเภทหลักทรัพย์ผิดพลาดทำให้การบันทึกบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินไม่ถูกต้อง
- การละเมิดเงื่อนไขข้อบังคับในกรณีหลักทรัพย์ถูกนำไปค้ำประกันหนี้สินหรือการกู้ยืมเงิน อาจทำให้เกิดผลเสียหายต่อกิจการด้านชื่อเสียง และฐานะของบริษัท
- การไม่ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี

แนวทางการควบคุมภายใน

- มีการระบุอำนาจหน้าที่ และความรับผิดชอบในการเก็บรักษา หลักทรัพย์ให้อยู่ในสถานที่ปลอดภัย
- การเบิก-จ่ายหลักทรัพย์ต้องได้รับอนุมัติจากผู้มีอำนาจ
- มีการแบ่งแยกหน้าที่ทำอย่างเพียงพอในการจัดทำบัญชีคุมหลักทรัพย์ ลงทุน การจัดทำบัญชีคุมยอดการซื้อขายหลักทรัพย์ การคำนวณ ดอกเบี้ย หรือเงินปันผลรับจากการลงทุน และการรับเงินจ่ายเงิน
- มีการระบุอำนาจหน้าที่ และความรับผิดชอบในหน้าที่ การเก็บรักษา เอกสารหลักฐาน และการบันทึกรายละเอียดเกี่ยวกับเงินลงทุน
- จัดให้มีการจดบันทึกเกี่ยวกับหลักทรัพย์ที่นำไปจำหน่าย หรือค้าประกัน หนี้สินต่างๆ รวมทั้งดอกเบี้ย หรือเงินปันผลที่ได้รับ
- ทะเบียนคุมหลักทรัพย์ แสดงรายละเอียดเกี่ยวกับหลักทรัพย์ และรายได้จากการลงทุน มีการสอบทานโดยเจ้าหน้าที่ และทำให้ เป็นปัจจุบันโดยสม่ำเสมอ
- รายการซื้อขายเงินลงทุนมีเอกสารประกอบครบถ้วน
- จัดให้มีแนวทางเกี่ยวกับการลงบัญชีเงินลงทุน และบัญชีที่เกี่ยวข้อง ซึ่งเป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป
- ค่าใช้จ่ายต่างๆ ที่เกิดขึ้นจากการลงทุน หรือการขายเงินลงทุนต่างๆ
- มีการควบคุมที่รัดกุม เพื่อการบันทึกต้นทุนของการลงทุน หรือการบันทึก กำไร/ขาดทุนจากการขายเงินลงทุนอย่างถูกต้อง
- การตัดสินใจลงทุนหรือการขายเงินลงทุน มีการเปรียบเทียบผลตอบแทนเพื่อการตัดสินใจลงทุนอย่างถูกต้อง
- การตัดสินใจลงทุน หรือการขายเงินลงทุน ต้องได้รับอนุมัติจาก ผู้มีอำนาจ
- เอกสารกรรมสิทธิ์ในหลักทรัพย์เก็บรักษาอย่างปลอดภัย เช่น เก็บไว้ในตู้เซฟ
- การเปิดตู้เซฟกระทำโดยบุคคลมากกว่าหนึ่งคน และระบุผู้มีอำนาจ หน้าที่รับผิดชอบ

- มีการตรวจนับเอกสารแสดงกรรมสิทธิ์ในหลักทรัพย์เป็นครั้งคราว
- มีการเปรียบเทียบผลการตรวจนับเอกสาร แสดงกรรมสิทธิ์ กับรายละเอียดที่ปรากฏในบัญชี

การลงทุนในสินทรัพย์ถาวร

สินทรัพย์ถาวร ประกอบด้วยสินทรัพย์หรือทรัพยากรที่มีตัวตนซึ่งใช้ในการดำเนินงานตามปกติ เช่น ที่ดิน อาคาร หรือสิ่งปลูกสร้าง เครื่องจักร อุปกรณ์ เครื่องตกแต่ง และติดตั้ง เครื่องใช้สำนักงาน ยานพาหนะ สินทรัพย์ตามสัญญาเช่าทางการเงิน ค่าเสื่อมราคาสะสม เป็นต้น

วัตถุประสงค์การควบคุมภายใน เพื่อให้แน่ใจว่า

- สินทรัพย์ถาวรมีอยู่จริง และเป็นกรรมสิทธิ์ของบริษัท แสดงโดยถูกต้องตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป
- สินทรัพย์ถาวรมีการควบคุมเก็บรักษาอย่างปลอดภัย โดยไม่มีการสูญหายหรือทุจริต
- รายการบัญชีที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับสินทรัพย์ถาวร เช่น ค่าเสื่อมราคา ค่าเสื่อมราคาสะสม และดอกเบี้ยจ่ายที่บันทึกเป็นทุนของสินทรัพย์ถาวร การเช่าหรือเช่าซื้อสินทรัพย์ ได้บันทึกอย่างถูกต้อง
- การเพิ่มขึ้นและการตัดจำหน่ายของสินทรัพย์ถาวรมีการอนุมัติและบันทึกบัญชีอย่างถูกต้อง
- มีการถือปฏิบัติอย่างเหมาะสมในเรื่องอัตราค่าเสื่อมราคา วิธีการคิดค่าเสื่อมราคา นโยบายการตั้งรายจ่ายฝ่ายทุน และรายจ่ายดำเนินงาน

ความเสี่ยง

แผนกผู้ใช้แจ้งความต้องการ

- จ่ายเงินซื้อสินทรัพย์โดยไม่ได้รับของ
- พนักงานได้รับค่าตอบแทนเป็นการส่วนตัวจากผู้ขาย
- ซื้อสินทรัพย์ที่ไม่จำเป็น หรือเกินความจำเป็น หรือไม่ตรงความต้องการ

อนุมัติโดยผู้บริหาร

- ซื้อสินทรัพย์โดยไม่ได้รับอนุมัติให้ซื้อ และไม่ใช้เพื่อประโยชน์ในการดำเนินธุรกิจ

การบัญชีโครงการ

- ระบบต้นทุนโครงการให้ข้อมูลไม่เพียงพอที่จะบริหารงบประมาณนั้น
- จ่ายเงินให้ผู้รับจ้าง หรือผู้รับเหมาเกินกว่าที่ควร
- จัดสรรค่าใช้จ่ายผิดพลาดระหว่างรายจ่ายฝ่ายทุนกับรายจ่ายดำเนินงาน

การบัญชีสินทรัพย์

- ขายสินทรัพย์โดยไม่ได้รับอนุมัติให้ขาย หรือยกอกรายได้จากการขาย
- สินทรัพย์สูญหาย เนื่องจากการรักษาความปลอดภัยไม่เพียงพอ
- งบการเงินไม่แสดงให้เห็นถึงสินทรัพย์ที่มีอยู่จริง
- ข้อมูลทางการเงินเกี่ยวกับสินทรัพย์ไม่ถูกต้องทำให้การตัดสินใจผิดพลาด
- ประกันภัยต่ำกว่าที่ควร

แนวทางการควบคุมภายใน ประกอบด้วย

- มีการระบุอำนาจการอนุมัติที่เหมาะสม ตลอดจนแบ่งแยกงานกันทำอย่างเพียงพอระหว่าง
 - การอนุมัติโครงการ
 - การรับใบประเมินราคาจากผู้ขาย และผู้รับของ
 - การควบคุมโครงการ
 - การอนุมัติการชำระเงิน
 - การควบคุมความมีตัวตนของสินทรัพย์
 - การบันทึกบัญชี
- ระเบียบปฏิบัติที่เกี่ยวกับระบบการจัดทำ เช่น การรับสินค้า การตรวจ และอนุมัติ ครอบคลุมไปถึงการซื้อสินทรัพย์ถาวร
- งบประมาณรายจ่ายฝ่ายทุนมีการจัดทำและอนุมัติ
- รายการขาย และการจำหน่ายสินทรัพย์ถาวร มีการอนุมัติโดยผู้มีอำนาจ

- มีการกำหนดนโยบายการคิดค่าเสื่อมราคา และควบคุมค่าใช้จ่ายต่างๆ ที่เกี่ยวกับสินทรัพย์ถาวรโดยพิจารณาวิธีการที่ใช้ประมาณอายุการใช้งาน และมูลค่าซาก หลักเกณฑ์การคิดค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์เพิ่มขึ้นหรือลดลงระหว่างปี และวิธีการบันทึกบัญชีสินทรัพย์ที่คิดค่าเสื่อมราคาเต็มแล้ว
- มีทะเบียนสินทรัพย์ถาวรซึ่งแสดงรายละเอียดราคาทุน วันที่ได้มา ค่าเสื่อมราคา และสถานที่ตั้งของสินทรัพย์แยกแต่ละรายการ
- มีการให้รหัสสินทรัพย์และติดป้ายรหัสไว้ที่สินทรัพย์ทุกชิ้นเพื่อสะดวกในการค้นหา และตรวจนับ
- มีระเบียบปฏิบัติในการตรวจนับสินทรัพย์อย่างสม่ำเสมอ โดยหน่วยงานบัญชีร่วมกับเจ้าหน้าที่ฝ่ายที่ใช้สินทรัพย์นั้น
- ผลการตรวจนับสินทรัพย์มีการจัดทำรายงาน
- จัดทำประกันภัยสำหรับสินทรัพย์มูลค่าสูง หรือเสี่ยงต่อการเสียหายหรือถูกทำลาย
- มีการท่างบพิสูจน์ยอดสินทรัพย์ถาวรเปรียบเทียบกับยอดตามบัญชีคุม
- การเพิ่มขึ้นของสินทรัพย์ถาวรมีการอนุมัติโดยผู้มีอำนาจ
- การตัดจำหน่ายสินทรัพย์ถาวรมีการอนุมัติโดยผู้มีอำนาจ
- สินทรัพย์ระหว่างก่อสร้างมีการติดตามโดยผู้รับผิดชอบ และการคำนวณต้นทุนสินทรัพย์ถูกต้อง โดยสอบถามรายการในบัญชีสินทรัพย์ระหว่างก่อสร้าง และขอคำอธิบายรายการที่ไม่เสร็จสิ้นภายในเวลาอันควร หรือรายการที่เกินวงเงินที่อนุมัติระบุรายการที่สร้างเสร็จและควรตัดค่าเสื่อมราคาแล้ว
- เอกสารแสดงสิทธิ เช่น โฉนดที่ดิน มีการเก็บรักษาในที่ปลอดภัย
- การซื้อ ขาย เช่า ให้เช่า ที่ดิน หรือทรัพย์สินที่ต้องจดทะเบียนมีการดำเนินการถูกต้องตามกฎหมาย และข้อบังคับของบริษัท

บทสรุป

การดำเนินงานของกิจการก่อให้เกิดวงจรธุรกิจที่เกี่ยวข้องสัมพันธ์กัน ซึ่งได้แก่ วงจรรายได้ วงจรรายจ่าย วงจรการผลิต วงจรจัดหาเงิน และวงจรการลงทุน กิจการควรจัดให้มีกิจกรรมการควบคุมสำหรับวงจรธุรกิจที่สำคัญ เพื่อลดความเสี่ยงต่างๆ ที่อาจเกิดขึ้น และเพื่อให้กิจการบรรลุวัตถุประสงค์ในการดำเนินธุรกิจ

ข้อมูลสารสนเทศ และการติดต่อสื่อสาร



- ข้อมูลสารสนเทศ และการติดต่อสื่อสาร เป็นองค์ประกอบหนึ่งของการควบคุมภายในดังที่กล่าวไว้ในบทที่ 1 เรื่องแนวความคิดทั่วไป และองค์ประกอบของการควบคุมภายใน

บทนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อให้แนวทางในการจัดให้มีการสื่อสารข้อมูลที่มีประสิทธิภาพภายในองค์กร เพื่อให้การดำเนินการด้าน การควบคุมภายในมีประสิทธิภาพมากขึ้น ครอบคลุมคุณสมบัติที่ดีของข้อมูลสารสนเทศ ขั้นตอนการดำเนินงานในการจัดให้มีข้อมูลสารสนเทศ และการสื่อสารข้อมูลสารสนเทศภายในองค์กร ตลอดจนเทคโนโลยีต่างๆ ที่สามารถนำมาใช้ในการสื่อสารข้อมูลสารสนเทศภายในองค์กร โดยครอบคลุมเรื่องต่อไปนี้

- ความหมายและความสำคัญของข้อมูลสารสนเทศและการสื่อสาร
- การสื่อสารข้อมูลสารสนเทศ
- การวางแผนและดำเนินการด้านข้อมูลสารสนเทศและการติดต่อสื่อสาร
- ทิศทางของการสื่อสารภายในองค์กร
- เทคนิคและเทคโนโลยีในการสื่อสารข้อมูลสารสนเทศ
- แนวทางการควบคุมด้านสารสนเทศและการสื่อสาร
- บทสรุป



ความหมายและความสำคัญของข้อมูลสารสนเทศ และการสื่อสาร

ข้อมูลสารสนเทศ (Information) หมายถึง ข้อมูลข่าวสารทางการเงิน และข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานอื่นๆ ที่มาจากทั้งแหล่งข้อมูลภายใน และแหล่งข้อมูลภายนอกองค์กร

ข้อมูลสารสนเทศ เป็นสิ่งจำเป็นสำหรับการบริหารงานโดยเฉพาะอย่างยิ่ง ในปัจจุบัน ซึ่งเป็นยุคของผู้ที่สามารถได้ข้อมูลข่าวสารที่รวดเร็วถูกต้อง จะสามารถ ช่างชิงโอกาสได้ก่อนผู้อื่น

ข้อมูลสารสนเทศมีความสำคัญต่อการปฏิบัติงานของผู้บริหาร และผู้ปฏิบัติงานในทุกระดับ เนื่องจากผู้บริหารใช้ข้อมูลสารสนเทศในการพิจารณา สั่งการ วางแผน ควบคุมการดำเนินงานทั้งในระยะสั้น และระยะยาว เช่น ผู้บริหาร ใช้ข้อมูลสารสนเทศในการบริหารงานด้านการตลาด การเงิน หรือการพัฒนา ทรัพยากรบุคคล

ข้อมูลสารสนเทศยังมีความสำคัญต่อองค์กร เนื่องจากองค์กรต้องนำเสนอ ข้อมูลพื้นฐานตามที่กฎหมายกำหนด เช่น ข้อมูลตัวเลขในงบการเงิน เพื่อเป็น ข้อมูลในการตัดสินใจของผู้ใช้ภายนอก

ส่วนผู้ปฏิบัติงานใช้ข้อมูลสารสนเทศ เพื่อเป็นเครื่องชี้้นำในการ ปฏิบัติงานตามหน้าที่ความรับผิดชอบ และแก้ไขปัญหาที่เกิดขึ้นในระหว่าง ปฏิบัติงาน

ตัวอย่างข้อมูลสารสนเทศที่เกี่ยวข้องกับการเงินการบัญชี

- รายงานยอดซื้อ ยอดขาย
- รายงานฐานะเงินสด เงินฝากธนาคาร
- รายงานความเคลื่อนไหวของบัญชีลูกหนี้
- รายงานกระแสเงินสด
- งบกำไรขาดทุน และงบดุล
- ทะเบียนคุมสินทรัพย์

ตัวอย่างข้อมูลสารสนเทศที่ไม่เกี่ยวกับการเงินการบัญชี

- นโยบายขององค์กร
- แผนการขยายกิจการ
- ข้อมูลประวัติพนักงาน
- สารสนเทศเกี่ยวกับคู่แข่งชั้นทางธุรกิจ
- ข้อมูลเกี่ยวกับส่วนแบ่งตลาด
- สถิติการร้องเรียนของลูกค้า

ลักษณะข้อมูลข่าวสารที่ดี

ข้อมูลข่าวสารที่ดี ซึ่งทุกองค์กรควรจัดให้มี ควรมีลักษณะ ดังนี้

- เหมาะสมกับการใช้ คือ มีเนื้อหาสาระที่จำเป็นต่อการตัดสินใจ
- มีความถูกต้อง สมบูรณ์ สะท้อนผลตามความเป็นจริง และมีรายละเอียดที่จำเป็นครบถ้วน
- เป็นปัจจุบัน คือ ให้ข้อมูลล่าสุด หรือใกล้เคียงกับวันที่ตัดสินใจมากที่สุด
- ทันเวลา คือ ได้ข้อมูลที่ต้องการทันเวลาที่จะใช้
- เหมาะสมในการเข้าถึง คือ ควรง่ายในการเข้าถึงสำหรับบุคคลที่มีอำนาจเกี่ยวข้อง แต่มีระบบการควบคุมป้องกันสำหรับผู้ไม่มีหน้าที่เกี่ยวข้องไม่ให้เข้าถึงข้อมูลดังกล่าว

การสื่อสาร (Communication) หมายถึง การสื่อสารกับบุคคลหรือหน่วยงานทั้งภายใน และภายนอกองค์กร ข้อมูลสารสนเทศจะมีประโยชน์เมื่อองค์กรมีระบบสื่อสารที่สามารถส่งถึงผู้ที่สมควรได้รับ และสามารถนำข้อมูลไปใช้เป็นประโยชน์ได้

การสื่อสารที่ดีต้องเป็นการสื่อสารสองทาง คือ มีการรับ และส่งข้อมูลแบบโต้ตอบกันได้ การติดต่อสื่อสารทั้งภายใน และภายนอกองค์กรควรมีการประเมินเป็นระยะๆ อย่างสม่ำเสมอ เพื่อทราบประสิทธิภาพ และประสิทธิผลของระบบการสื่อสารที่องค์กรใช้อยู่

การสื่อสารภายในต้องจัดให้เป็นการสื่อสารสองทาง มิใช่การสื่อสารจากผู้บริหารระดับสูงมายังผู้ใต้บังคับบัญชาเท่านั้น แต่จะต้องอำนวยความสะดวกให้ผู้ใต้บังคับบัญชาสามารถส่งข้อมูลสารสนเทศให้ผู้บริหารระดับสูงรับทราบได้ด้วยเช่นกัน ทั้งนี้ เพราะมีหลายกรณีที่ผู้ปฏิบัติเห็นปัญหา และอุปสรรคในรายละเอียด หรือต้องการให้ผู้บริหารสนับสนุนการปฏิบัติงานอย่างใดอย่างหนึ่ง หากไม่มีระบบการสื่อสารสองทาง องค์กรก็จะเสียโอกาสดี ๆ ในหลายเรื่องได้อย่างน่าเสียดาย สื่อที่ใช้ในการสื่อสารภายในมีหลายอย่าง เช่น การประชุม เอกสาร นโยบาย ประกาศ คู่มือการปฏิบัติงาน บันทึกข้อความ บอร์ดประกาศ วารสาร หนังสือเวียน จดหมายข่าว เสียงตามสาย อิเล็กทรอนิกส์เมล วิดีโอเทป ฯลฯ

ส่วนการสื่อสารภายนอกนั้น ข้อมูลสารสนเทศภายนอกอาจได้มาจากลูกค้า ผู้ขายสินค้า เจ้าหน้าที่ของรัฐ แหล่งข้อมูลเหล่านี้มีคุณค่ามากต่อองค์กร เพราะอาจทำให้รู้เบาะแสการปฏิบัติหน้าที่อย่างไม่ถูกต้องของพนักงานที่ติดต่อกับบุคคลภายนอกเหล่านั้น อันอาจนำมาซึ่งความเสียหายต่อองค์กรได้ การได้ข้อมูลย่อมเป็นโอกาสให้แก่ไขปัญหา และรับทราบความประพฤติของพนักงาน ซึ่งมีประโยชน์ในการปกครองบังคับบัญชา หรือการให้ความดีความชอบ การสื่อสารกับแหล่งข้อมูลภายนอก อาจทำอย่างเป็นทางการเป็นระยะโดยสม่ำเสมอ หรืออาจทำเมื่อมีเหตุจำเป็น เป็นครั้งคราวก็ได้ สื่อที่ใช้ในการสื่อสารกับบุคคลภายนอกอาจอยู่ในรูปการติดต่อทางโทรศัพท์ การเชิญพบปะสังสรรค์ การใช้จดหมาย หรือแบบสอบถาม

การสื่อสารข้อมูลสารสนเทศ

องค์กรเพื่อความร่วมมือและพัฒนาทางเศรษฐกิจ (Organization for Economic Co-operation and Development: OECD) ได้ให้หลักการสำคัญสำหรับการกำกับดูแลกิจการที่ดี ซึ่งหลักการที่สำคัญข้อหนึ่ง ได้แก่ การเปิดเผยข้อมูลสารสนเทศ และความโปร่งใส (Disclosure and Transparency) เนื่องจากผู้ลงทุนต้องการสารสนเทศที่ถูกต้อง ครบถ้วน และทันเวลา เพื่อใช้ในการตัดสินใจลงทุนในหลักทรัพย์ องค์กรกำกับดูแลจึงออกกฎระเบียบเพื่อให้องค์กรเปิดเผยสารสนเทศที่จำเป็น เช่น ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยได้ออกข้อบังคับว่าด้วยการเปิดเผยสารสนเทศ เรื่อง หลักเกณฑ์ เงื่อนไข และวิธีการเกี่ยวกับ

การเปิดเผยสารสนเทศ และการปฏิบัติใดๆ ของบริษัทจดทะเบียน ลงวันที่ 15 กุมภาพันธ์ 2538 การเปิดเผยสารสนเทศจะช่วยให้ตลาดหลักทรัพย์ฯ สามารถติดตามกิจกรรมทางธุรกิจขององค์กรได้ เพื่อให้บรรลุหลักการดังกล่าว บริษัทจดทะเบียนควรเปิดเผยสารสนเทศที่สำคัญ ซึ่งมีความจำเป็นต่อการตัดสินใจลงทุน เช่น

- รายงานการเงิน ที่แสดงฐานะทางการเงินและผลการดำเนินงานที่แท้จริงขององค์กร และรายงานการวิเคราะห์ของฝ่ายบริหาร (Management Discussion and Analysis)
- วัตถุประสงค์ ปัจจัยความเสี่ยง และนโยบายขององค์กรในด้านต่างๆ เช่น จริยธรรมทางธุรกิจ นโยบายด้านสิ่งแวดล้อม
- โครงสร้างการถือหุ้น และโครงสร้างความสัมพันธ์ในกลุ่มบริษัท
- ข้อมูลเกี่ยวกับคุณสมบัติของกรรมการ นโยบายค่าตอบแทนผู้บริหาร และกรรมการ
- การทำรายการระหว่างกัน
- โครงสร้าง และนโยบายการกำกับดูแลกิจการ

กิจการอาจเปิดเผยข้อมูลที่จำเป็นในรายงานประจำปี (Annual Report) ซึ่งจัดพิมพ์เป็นรูปเล่ม และให้ข้อมูลที่สำคัญต่างๆ รายงานประจำปีเป็นแหล่งข้อมูลสำคัญที่ช่วยให้ผู้ใช้ข้อมูลได้ทราบถึงฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของกิจการ ทิศทาง และนโยบายการดำเนินงานในอนาคต และยังเป็นเครื่องมือสำคัญในการสื่อสารระหว่างบริษัทกับผู้ถือหุ้นอีกด้วย

ข้อมูลในรายงานประจำปีอาจประกอบด้วยข้อมูลเชิงคุณภาพ และข้อมูลเชิงปริมาณในรูปของตัวเลขต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับกิจการ ดังนี้

- **ข้อมูลที่สำคัญโดยสรุปของกิจการ** ได้แก่ ชื่อกิจการ ประเภทธุรกิจ สถานที่ตั้ง ข้อมูลเกี่ยวกับกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ข้อมูลเกี่ยวกับคณะกรรมการบริหาร และผู้บริหารของกิจการ เป็นต้น

- **รายงานของผู้บริหาร** ได้แก่ สารจากประธานกรรมการ ซึ่งกล่าวถึงผลการดำเนินงาน และพัฒนาการที่สำคัญในรอบปีที่ผ่านมาของกิจการ การวางแผนเกี่ยวกับการขยายงานของกิจการในงวดหน้า หรืองวดต่อไป การประมาณ

ผลตอบแทนจากรายจ่ายประเภททุน และการวิจัย รวมถึงทิศทาง และแผนงาน
 ในอนาคตของกิจการโดยสรุป

- การกำกับดูแลกิจการ ได้แก่ ข้อมูลที่แสดงถึงบทบาท และหน้าที่
 ของคณะกรรมการของบริษัท รายงานจากคณะกรรมการตรวจสอบ (Audit
 Committee) ข้อมูลที่แสดงถึงภารกิจ และหน้าที่ของคณะกรรมการ รวมถึงกิจกรรม
 ที่ทำในรอบปี เพื่อส่งเสริมให้บริษัทมีการกำกับดูแล และระบบการควบคุมภายใน
 ที่มีประสิทธิผล และมีรายงานทางการเงินที่เชื่อถือได้

- รายงานของผู้สอบบัญชี (Auditor's Report) ซึ่งเป็นรายงานของ
 ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่แสดงความเห็นต่องบการเงินของกิจการ

- งบการเงิน เป็นข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับงบการเงินในรอบบัญชี เช่น งบดุล
 งบกำไรขาดทุน งบกระแสเงินสด งบแสดงการเปลี่ยนแปลงในส่วนของผู้ถือหุ้น
 หมายเหตุประกอบงบการเงิน และนโยบายการบัญชีของกิจการ ซึ่งจัดทำขึ้น
 ตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป

- บทรายงานและการวิเคราะห์ของฝ่ายบริหาร ได้แก่ การวิเคราะห์
 ผลการดำเนินงานเพื่อให้ผู้ใช้ข้อมูลเข้าใจถึงการเปลี่ยนแปลงต่าง ๆ ที่เกิดขึ้น
 ในการดำเนินธุรกิจ เช่น การวิเคราะห์ผลกระทบ และแนวโน้มของเศรษฐกิจ
 ภาพรวมของอุตสาหกรรม การวิเคราะห์ผลการดำเนินงานในงวดบัญชีนั้น ๆ
 บทรายงาน และการวิเคราะห์ฐานะการเงิน เพื่ออธิบายโครงสร้างทางการเงิน
 นโยบายด้านการเงิน และการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงินของกิจการ

- รายงานความรับผิดชอบต่อสังคม ได้แก่ นโยบาย หรือกิจกรรม
 ที่กิจการได้ดำเนินการ ซึ่งแสดงถึงความรับผิดชอบต่อสังคม เช่น การรักษา
 สภาพแวดล้อม การประหยัดพลังงาน และการสร้างความเป็นธรรมในการดำเนิน
 ธุรกิจ เป็นต้น

ผู้ต้องการใช้ข้อมูลสารสนเทศจากรายงานประจำปี สามารถดูได้จาก
 เว็บไซต์ของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (www.set.or.th)

การวางแผนและดำเนินการด้านข้อมูลสารสนเทศ และการติดต่อสื่อสาร

วัตถุประสงค์ของการสื่อสารข้อมูลสารสนเทศภายในองค์กรคือ การเผยแพร่ และรับรู้ข้อมูลสารสนเทศที่จำเป็นต่อการดำเนินกิจกรรมของผู้บริหาร และเจ้าหน้าที่ในหน่วยงานต่างๆ โดยข้อมูลสารสนเทศต้องมีความถูกต้องครบถ้วน และนำเสนอในเวลาที่เหมาะสม ดังนั้น การที่องค์กรจะสามารถดำเนินการด้านการสื่อสารข้อมูลสารสนเทศ องค์กรต้องมีการวางแผนการดำเนินการด้านข้อมูลสารสนเทศ และดำเนินการอย่างมีประสิทธิภาพเพื่อให้การใช้ข้อมูลสารสนเทศภายในองค์กรนั้น สอดคล้องกับหลักการการควบคุมภายในที่ดี ซึ่งการวางแผนด้านข้อมูลสารสนเทศ และการติดต่อสื่อสาร ประกอบด้วย

1. การศึกษาข้อมูลเกี่ยวกับการใช้ข้อมูลสารสนเทศในองค์กร
2. การออกแบบกระบวนการสื่อสารข้อมูลสารสนเทศ
3. การดำเนินการด้านการสื่อสารข้อมูลสารสนเทศ
4. การติดตามผล และปรับปรุงการสื่อสารข้อมูลสารสนเทศ

ซึ่งมีรายละเอียดดังนี้

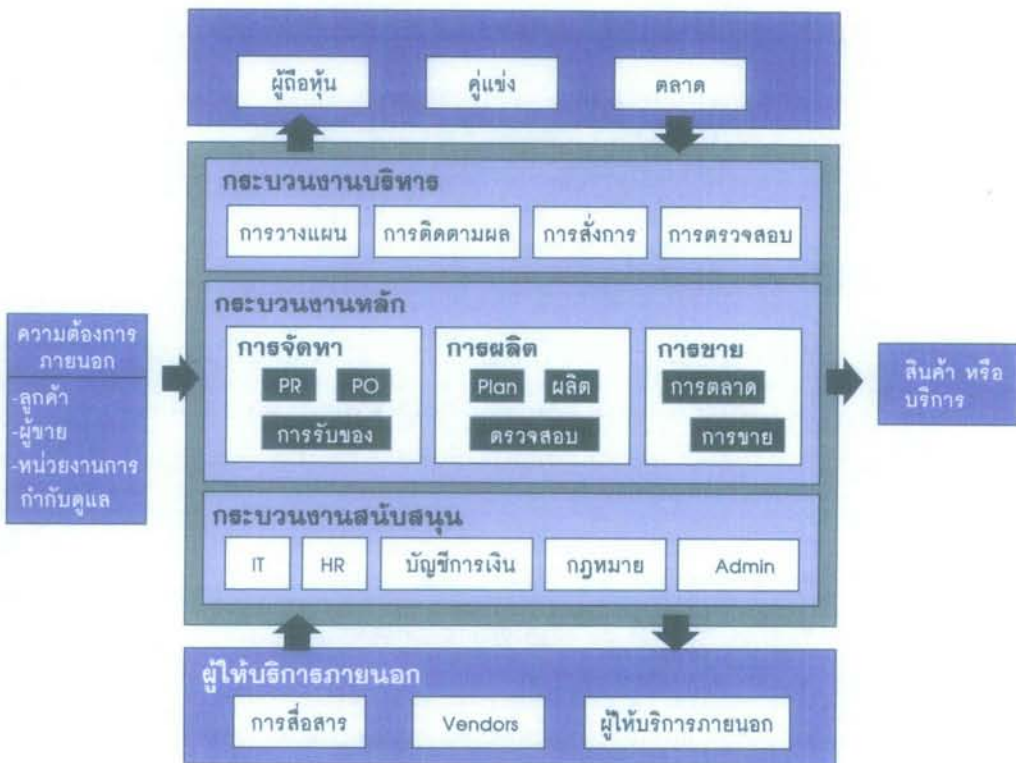
1. การศึกษาข้อมูลเกี่ยวกับการใช้ข้อมูลสารสนเทศในองค์กร

ในการศึกษารายละเอียดเกี่ยวกับข้อมูลข่าวสาร และความต้องการด้านข้อมูลข่าวสารของแต่ละหน่วยงานขององค์กร ควรคำนึงถึงองค์ประกอบต่างๆ ดังนี้

- กระบวนการต่างๆ ขององค์กร
- ความต้องการในการใช้ข้อมูลสารสนเทศ
- แหล่งข้อมูลสารสนเทศ
- วิธีการ และเครื่องมือในการรวบรวมข้อมูลสารสนเทศ
- การควบคุมความถูกต้อง และครบถ้วนของข้อมูลสารสนเทศ
- การประมวลผลข้อมูลสารสนเทศ
- ลักษณะการใช้ข้อมูลสารสนเทศ
- เทคโนโลยีที่ใช้ในการสื่อสารข้อมูลสารสนเทศ

กระบวนการต่างๆ ขององค์กร

ในการศึกษาความต้องการด้านข้อมูลสารสนเทศ ควรเริ่มจากการศึกษา ลักษณะขององค์กร และลักษณะของกระบวนการที่มีอยู่ในองค์กร ซึ่งประกอบด้วย กระบวนการในการบริหาร (Management Process) เช่น การวางแผน การสั่งการ การติดตามผล เป็นต้น กระบวนการหลัก (Core Process) ซึ่งเป็น กระบวนการที่เริ่มตั้งแต่การจัดทำ และนำวัตถุดิบเข้าสู่กระบวนการทำงาน และนำส่งสินค้าหรือบริการให้กับลูกค้าขององค์กร และกระบวนการสนับสนุน (Support Process) เช่น งานด้านการบัญชี ทรัพยากรบุคคล งานสารสนเทศ เป็นต้น ดังแสดงในภาพต่อไปนี้



ในแต่ละกระบวนการนั้นมีความจำเป็นในการใช้ข้อมูลข่าวสาร ซึ่งองค์กร จำเป็นต้องศึกษาความจำเป็นดังกล่าว เพื่อนำไปเป็นข้อมูลในการวางแผน การสื่อสารข้อมูลสารสนเทศในองค์กร

ความต้องการในการใช้ข้อมูลสารสนเทศ

ในแต่ละกระบวนการงานนั้นมีความต้องการด้านข้อมูลสารสนเทศแตกต่างกันออกไป ซึ่งอาจประกอบด้วยข้อมูลเกี่ยวกับวิธีการ และขั้นตอนในการทำงาน (Procedural Information) ข้อมูลกฎระเบียบที่เกี่ยวข้องกับการทำงาน (Compliance Information) และข้อมูลเกี่ยวกับรายการที่ดำเนินการ (Transactional Information) ซึ่งในการรวบรวมความต้องการในการใช้ข้อมูลสารสนเทศนั้น องค์กรจะต้องมั่นใจว่าการรวบรวมความต้องการดังกล่าว ครอบคลุมทุกประเภทของข้อมูลที่จำเป็นในการดำเนินกระบวนการทำงานนั้นๆ

ตัวอย่างเช่น ในกระบวนการทำงานด้านการอนุมัติใบสมัครการขอมีบัตรเครดิต ผู้รับผิดชอบในกระบวนการด้านการอนุมัติจำเป็นต้องมีความเข้าใจเกี่ยวกับขั้นตอนการอนุมัติข้อมูลเกี่ยวกับกฎเกณฑ์ หรือกฎระเบียบที่เกี่ยวข้องกับการใช้บัตรเครดิต เช่น กฎหมายระบุรายได้ขั้นต่ำของผู้ถือบัตรเครดิต เป็นต้น นอกจากนี้ ผู้อนุมัติต้องทราบถึงข้อมูลรายละเอียดของผู้สมัครขอมีบัตรเครดิต เช่น ข้อมูลด้านเครดิต ข้อมูลรายได้ เป็นต้น

แหล่งข้อมูลสารสนเทศ

ข้อมูลสารสนเทศอาจมีแหล่งที่มาจากทั้งภายในองค์กร และภายนอกองค์กร และมาจากหลายหน่วยงานภายในองค์กร ก่อนการวางแผนงานด้านการสื่อสารข้อมูลสารสนเทศ องค์กรจะต้องศึกษาเพื่อทำความเข้าใจถึงแหล่งที่มาของข้อมูลเหล่านี้

ตัวอย่างเช่น ในการอนุมัติใบสมัครค่าขอมมีบัตรเครดิตนั้น ข้อมูลระเบียบขั้นตอนการอนุมัติ อาจมีแหล่งที่มาจากกระบวนการจัดทำระเบียบการทำงานด้านการอนุมัติเครดิต ข้อมูลด้านกฎหมาย กฎระเบียบ อาจมีแหล่งที่มาจากผู้ออกกฎเกณฑ์ ฝ่ายกฎหมาย หรือฝ่ายกฎระเบียบ และข้อมูลรายละเอียดของผู้สมัครอาจมีแหล่งที่มาจากผู้สมัครเอง

วิธีการและเครื่องมือในการรวบรวมข้อมูลสารสนเทศ

วิธีการในการรวบรวมข้อมูล และการนำเสนอให้ถึงมือของผู้ใช้ข้อมูลก็มีความสำคัญ โดยข้อมูลสารสนเทศนั้นอาจถูกรวบรวมได้หลายวิธี และใช้เครื่องมือที่แตกต่างกันออกไป เช่น การใช้ระบบคอมพิวเตอร์ในการรวบรวมข้อมูล และการใช้แบบฟอร์มต่างๆ ในการรวบรวม เป็นต้น

ตัวอย่างเช่น ในการอนุมัติใบสมัครคำขอมิบัตรเครดิตนั้น ข้อมูลระเบียบขั้นตอนการอนุมัติ อาจรวบรวมโดยหน่วยงานกลาง ข้อมูลด้านกฎหมาย กฎระเบียบอาจรวบรวมจากฝ่ายกฎหมาย และข้อมูลรายละเอียดของผู้สมัคร อาจรวบรวมจากการกรอกแบบฟอร์มของผู้สมัคร เป็นต้น

การควบคุมความถูกต้อง และครบถ้วนของข้อมูลสารสนเทศ

ในการใช้ข้อมูลสารสนเทศประกอบการดำเนินกิจกรรมต่างๆ ภายในองค์กรนั้น สิ่งที่ต้องให้ความสำคัญเป็นลำดับแรกๆ คือ ความถูกต้องและครบถ้วนของข้อมูลสารสนเทศ ดังนั้น ในการจัดการด้านการสื่อสารข้อมูลสารสนเทศ องค์กรจะต้องจัดให้มีการควบคุมความถูกต้องและครบถ้วนของข้อมูลสารสนเทศ ทั้งข้อมูลที่อยู่ในระบบสารสนเทศ และข้อมูลที่อยู่ในรูปแบบอื่นๆ

การควบคุมความถูกต้อง และความครบถ้วนของข้อมูลสารสนเทศ เริ่มตั้งแต่การควบคุมเกี่ยวกับแหล่งที่มาของข้อมูล โดยแหล่งที่มาของข้อมูล จะต้องมีความน่าเชื่อถือ การควบคุมในการรวบรวมข้อมูล เช่น การใช้วิธีการ และเครื่องมือในการรวบรวมที่เหมาะสม และเชื่อถือได้ในด้านความถูกต้อง และครบถ้วนของข้อมูล การนำเข้าสู่ข้อมูลสู่ระบบคอมพิวเตอร์ก็ควรจัดให้มีการควบคุม เช่น การตรวจสอบความถูกต้องโดยโปรแกรมคอมพิวเตอร์ การตรวจทานความถูกต้องครบถ้วนโดยผู้ที่ไม่ได้ทำการนำเข้าสู่ข้อมูล เป็นต้น และการสอบทานความถูกต้องจากแหล่งข้อมูลอื่นๆ

ตัวอย่างเช่น ในการอนุมัติใบสมัครขอมิบัตรเครดิตนั้น ผู้สมัครจะกรอกข้อมูลส่วนตัวลงในแบบฟอร์มเพื่อนำเข้าสู่ระบบสารสนเทศ เพื่อให้ผู้อนุมัติใช้ข้อมูลนั้นเพื่อการอนุมัติใบสมัคร ข้อมูลดังกล่าวจะต้องได้รับการตรวจทาน ทั้งระหว่างการนำเข้าสู่ระบบคอมพิวเตอร์ และต้องมีการสอบทานกับเอกสารประกอบอื่นๆ เช่น บัตรประชาชน หรือสอบทานข้อมูลอื่นๆ เช่น บัตรเครดิตของผู้สมัคร กับสถาบันการเงินอื่นๆ เป็นต้น

การประมวลผลข้อมูลสารสนเทศ

หลังจากการรวบรวมข้อมูล และมั่นใจว่าข้อมูลมีความถูกต้องครบถ้วนแล้ว กิจกรรมควรศึกษาถึงวิธีการในการนำเสนอข้อมูลสารสนเทศดังกล่าวให้กับผู้ที่จำเป็นในการใช้ข้อมูลสารสนเทศนั้น ซึ่งบางข้อมูลจำเป็นต้องผ่านการประมวลผล

เพื่อปรับให้ข้อมูลสารสนเทศมีความเหมาะสมสำหรับการใช้งานมากขึ้น และสามารถนำเสนอให้กับผู้ใช้ข้อมูลได้ตรงกับความต้องการในการใช้ข้อมูลมากขึ้น ข้อควรระวังก็คือ การประมวลผล และการสรุปข้อมูลนั้นก็จะต้องดำเนินการอย่างถูกต้อง และครบถ้วนด้วย

ตัวอย่างเช่น ก่อนการอนุมัติใบสมัครเพื่อขอมีบัตรเครดิตนั้น อาจมีการประมวลผลเพื่อคำนวณอัตราความน่าเชื่อถือด้านเครดิต (Credit Rating) เพื่อประกอบการตัดสินใจของผู้อนุมัติ เป็นต้น

ลักษณะการใช้ข้อมูลสารสนเทศ

ประเด็นที่สำคัญอีกประเด็นหนึ่งในการวางแผนด้านการสื่อสารข้อมูล ก็คือการทำความเข้าใจต่อความต้องการด้านลักษณะการใช้งานข้อมูลสารสนเทศ ซึ่งรวมถึงลักษณะการใช้งานแบบ Online คือถ้ามีความจำเป็นต้องใช้ข้อมูลอย่างทันทีทันใด องค์กรก็จำเป็นต้องได้ข้อมูลนั้นมาใช้ทันที ซึ่งโดยส่วนใหญ่จะเป็นการใช้งานผ่านระบบคอมพิวเตอร์ หรืออาจเป็นการใช้งาน ณ สิ่งงวดการทำงาน เช่น เมื่อสิ้นวัน สิ้นเดือน เป็นต้น หรืออาจเป็นข้อมูลสารสนเทศที่นานๆ จะมีการใช้งาน หรือใช้เพื่อทบทวนความถูกต้องของการทำงาน เช่น คู่มือ หรือระเบียบปฏิบัติ เป็นต้น นอกจากนี้ สถานที่ในการใช้ข้อมูลก็มีความสำคัญ เช่น การที่จะต้องใช้ข้อมูลนอกสถานที่กระจายกันทั่วทั้งประเทศ จะมีความต้องการด้านการวางแผน และการจัดการด้านการสื่อสารข้อมูลสารสนเทศแตกต่างจากการใช้ข้อมูลสารสนเทศในสถานที่เดียว

ตัวอย่างเช่น การอนุมัติใบสมัครเพื่อขอมีบัตรเครดิตนั้น ก็มีลักษณะการใช้ข้อมูลหลายรูปแบบ เช่น ต้องใช้ข้อมูลอย่างทันทีทันใดในการตรวจสอบสถานะของเครดิตของผู้สมัคร เป็นต้น

เทคโนโลยีที่ใช้ในการสื่อสารข้อมูลสารสนเทศ

ในการสื่อสารข้อมูลสารสนเทศในปัจจุบันนั้น สิ่งที่เราคาดไม่ถึงก็คือ การนำเทคโนโลยีสารสนเทศมาใช้ในกระบวนการต่างๆ ในการสื่อสารข้อมูลสารสนเทศ ตั้งแต่การรวบรวมข้อมูลสารสนเทศ การประมวลผลข้อมูลสารสนเทศ การจัดเก็บข้อมูลสารสนเทศ และการนำเสนอข้อมูลสารสนเทศ

เทคโนโลยีที่นำมาใช้ในการสื่อสารข้อมูลสารสนเทศนั้น จะต้องมีความสอดคล้องกับลักษณะของข้อมูลสารสนเทศ และการใช้ข้อมูลสารสนเทศ เทคโนโลยีที่สามารถนำมาใช้ในการสื่อสารข้อมูลสารสนเทศนั้นจะมีเทคโนโลยีใดบ้าง จะอธิบายในส่วนถัดไปของบทนี้

2. การออกแบบกระบวนการสื่อสารข้อมูลสารสนเทศ

หลังจากศึกษารายละเอียดเกี่ยวกับข้อมูลสารสนเทศ และการใช้ข้อมูลสารสนเทศของทุกกระบวนการภายในองค์กรแล้ว องค์กรสามารถนำข้อมูลดังกล่าวมาออกแบบกลยุทธ์ และวิธีการในการสื่อสารข้อมูลสารสนเทศภายในองค์กร โดยการออกแบบจะครอบคลุมกระบวนการในการรวบรวมข้อมูล กระบวนการในการควบคุมความถูกต้อง กระบวนการในการบันทึก และจัดเก็บข้อมูล และกระบวนการในการเผยแพร่ และนำเสนอข้อมูล

ในขั้นตอนนี้เป็นการออกแบบด้านบทบาทหน้าที่ โครงสร้าง และผังการเดินทางของข้อมูล ซึ่งประกอบด้วย การกำหนดหน้าที่ความรับผิดชอบของหน่วยงานต่างๆ ในด้านที่เกี่ยวกับข้อมูลสารสนเทศ เช่น การกำหนดบทบาทหน้าที่ของเจ้าของข้อมูล บทบาทหน้าที่ของผู้เก็บรักษาข้อมูล และบทบาทหน้าที่ของผู้ใช้ข้อมูล และออกแบบกระบวนการทำงานต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับการรวบรวม จัดเก็บ และเผยแพร่ข้อมูล

ในขั้นตอนนี้ยังรวมถึงการจัดแบ่งประเภท และระดับความสำคัญของข้อมูลสารสนเทศ เช่น

- ข้อมูลด้านระเบียบขั้นตอนการปฏิบัติงาน หรือคู่มือการทำงาน
- ข้อมูลด้านกฎเกณฑ์ และกฎระเบียบที่เกี่ยวข้องกับการทำงาน
- ข้อมูลรายละเอียดรายการ

และรวมถึงการแบ่งระดับความสำคัญของข้อมูลออกเป็น

- ข้อมูลที่ใช้เฉพาะบุคคล หรือใช้เฉพาะส่วนในการทำงาน
- ข้อมูลที่ใช้เฉพาะหน่วยงาน
- ข้อมูลที่ใช้โดยรวมภายในองค์กร
- ข้อมูลที่สามารถเผยแพร่ให้บุคคลภายนอก

ข้อมูลแต่ละประเภท และแต่ละระดับความสำคัญ อาจมีการบริหารจัดการ และควบคุมการใช้งานที่แตกต่างกันออกไป ในขั้นตอนนี้จะต้องมีการระบุข้อมูลแต่ละประเภท และแต่ละระดับ ใครเป็นผู้รับผิดชอบ และขั้นตอนในการดำเนินการเกี่ยวกับข้อมูลในแต่ละระดับขั้นจะเป็นอย่างไร

ขั้นตอนนี้รวมถึง การพิจารณาออกแบบการนำเทคโนโลยีสารสนเทศ มาใช้ในกระบวนการทำงานด้านต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับการสื่อสารข้อมูลสารสนเทศ ตั้งแต่การรวบรวม การจัดเก็บ และการใช้เทคโนโลยีเป็นสื่อในการสื่อสารข้อมูลสารสนเทศ เช่น การใช้ระบบอินทราเน็ต (Intranet) ในการเก็บรวบรวมข้อมูลด้านนโยบาย และระเบียบปฏิบัติ โดยเปิดโอกาสให้ทุกคนที่จะต้องรับรู้ นโยบาย และระเบียบปฏิบัติ มีรหัสผ่านที่สามารถเข้าไปดูข้อมูลดังกล่าวได้ และการใช้อีเมล (E-mail) เป็นเครื่องมือในการแจ้งข้อมูลข่าวสารจากผู้บริหารนโยบายไปยังผู้ปฏิบัติงาน เป็นต้น รายละเอียดด้านเทคโนโลยีสารสนเทศอธิบายในรายละเอียดในส่วนถัดไปของบทนี้

3. การดำเนินการด้านการสื่อสารข้อมูลสารสนเทศ

ในส่วนนี้เป็นการนำการออกแบบด้านการสื่อสารข้อมูลสารสนเทศ มาปฏิบัติ หรือทำให้เกิดผลในทางปฏิบัติ ซึ่งประกอบด้วยขั้นตอนที่สำคัญดังต่อไปนี้

- การอนุมัติ และประกาศนโยบาย และระเบียบปฏิบัติต่างๆ ที่เกี่ยวข้อง และการอนุมัติบทบาท หน้าที่ความรับผิดชอบของแต่ละหน่วยงาน ส่วนงาน ตามที่กำหนดไว้ในขั้นตอนการออกแบบ
- ดำเนินการติดตั้งเทคโนโลยีสารสนเทศที่จำเป็น หรือตามที่กำหนดไว้ในขั้นตอนการออกแบบ เช่น การติดตั้ง Intranet และการกำหนดสิทธิในการเข้าถึงข้อมูลบน Intranet รวมถึงการกำหนดผู้รับผิดชอบในการดูแลเทคโนโลยีสารสนเทศที่นำมาใช้งาน
- การสื่อสาร และการฝึกอบรมให้บุคลากรที่เกี่ยวข้องเข้าใจถึงบทบาทหน้าที่ และการทำงานในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการสื่อสารข้อมูล

4. การติดตามผล และปรับปรุงการสื่อสารข้อมูลสารสนเทศ

เหมือนกับการดำเนินการด้านอื่นๆ ที่จะต้องมีการติดตามประเมินผล เพื่อจัดให้มีการปรับปรุงประสิทธิภาพ และประสิทธิผลของการดำเนินงานอย่างต่อเนื่อง การดำเนินการด้านการสื่อสารข้อมูลสารสนเทศก็มีความจำเป็นในการปรับปรุงให้การทำงานทันสมัยอยู่ตลอดเวลา โดยเฉพาะอย่างยิ่งด้านที่เกี่ยวข้องกับเทคโนโลยีสารสนเทศที่นำมาใช้ในการสื่อสารข้อมูล ทั้งนี้เพราะเทคโนโลยีด้านนี้มีการปรับปรุงเปลี่ยนแปลงอยู่ตลอดเวลา

ทิศทางของการสื่อสารภายในองค์กร

การสื่อสารภายในองค์กรประกอบด้วย การสื่อสารข้อมูลระหว่างส่วนต่างๆ ขององค์กรในหลายทิศทางตั้งแต่จากระดับบนลงสู่ระดับล่าง (Top-Down) หรือจากระดับล่างสู่ระดับบน (Bottom-up) หรือการสื่อสารระหว่างหน่วยงานในระดับเดียวกัน (Horizontal) และการสื่อสารดังกล่าวเกิดขึ้นในทุกช่วงเวลาในการดำเนินกิจกรรมต่างๆ ขององค์กร และมีเทคนิคหรือเครื่องมือที่นำมาใช้ในการสื่อสารข้อมูลระหว่างกันอีกมากมาย เช่น การประกาศผ่านบอร์ด การส่ง E-mail การประชุมร่วมกัน การส่งรายงานให้กันและกัน เป็นต้น ในส่วนนี้จะเป็นการอธิบายของการสื่อสารในแต่ละลักษณะ และยกตัวอย่างเทคนิคที่นำมาใช้ในการสื่อสารในกระบวนการต่างๆ

ตัวอย่างการสื่อสารข้อมูลในขั้นตอนการวางแผนกลยุทธ์ขององค์กร

ในการวางแผนกลยุทธ์ขององค์กรนั้น สมมติว่าองค์กรใช้วิธีการกำหนดแผนงานร่วมกันระหว่างผู้บริหารระดับสูง และผู้บริหารสายงานต่างๆ เช่น สายงานผลิต การเงิน การตลาด และอื่นๆ ข้อมูลส่วนแรกๆ ที่จำเป็นในการวางแผนกลยุทธ์อาจมาจากข้อมูลวิสัยทัศน์ขององค์กร หรือจากคณะกรรมการบริษัท และผู้บริหารสูงสุด โดยข้อมูลถ่ายทอดลงมาในลักษณะ Top-down ผ่านการประกาศในที่ประชุมระหว่างการทำแผนกลยุทธ์ทางธุรกิจ

ในระหว่างการประชุม อาจมีความจำเป็นในการใช้ข้อมูลผลประกอบการในอดีตมาประกอบการพิจารณา ดังนั้น อาจมีการรวบรวมข้อมูลที่เป็น Bottom-up ภายในแต่ละสายงานผ่านกระบวนการจัดทำรายงานเพื่อสื่อสารข้อมูลดังกล่าว

และในระหว่างการประชุมก็อาจมีการแลกเปลี่ยนข้อมูลกันระหว่างสายงาน เพื่อให้ความเข้าใจต่อผู้บริหารสายงานต่างๆ ก่อนดำเนินการวางแผนกลยุทธ์ขององค์กร

เมื่อการวางแผนกลยุทธ์เสร็จสิ้นลง และมีการอนุมัติแผนดังกล่าวเป็นที่เรียบร้อยแล้ว อาจจะต้องมีการเผยแพร่แผนงานดังกล่าวให้กับผู้บริหารระดับกลางรับรู้ โดยอาจผ่านการสื่อสารแบบ Top-down ผ่านการประชุม โดยผู้บริหารระดับสูงเป็นผู้นำเสนอ

ตัวอย่างการสื่อสารข้อมูลในขั้นตอนการซ่อมบำรุงเครื่องจักร

ในกรณีที่แผนกซ่อมบำรุงต้องการดำเนินการซ่อมบำรุงเครื่องจักร หลังจากได้รับแจ้งจากฝ่ายผลิต ข้อมูลที่ฝ่ายซ่อมบำรุงได้รับเป็นลำดับแรก อาจจะเป็นข้อมูลเกี่ยวกับรายละเอียดของอุปกรณ์ที่ได้รับเสียหาย หลังจากนั้น ผู้ควบคุมงานซ่อมบำรุงต้องตรวจเช็คข้อมูลจากแผนกอะไหล่ เพื่อจะดูว่ามีอะไหล่อยู่หรือไม่ ถ้าไม่มีอะไหล่ ผู้ควบคุมงานจะต้องดำเนินการขอซื้ออะไหล่โดยต้องทราบข้อมูลระเบียบการสั่งซื้อ และระยะเวลาในการสั่งซื้อ เพื่อนำไปวางแผนการซ่อมอุปกรณ์ดังกล่าว ข้อมูลนี้อาจได้มาจากการดูข้อมูลในระบบคอมพิวเตอร์ หรืออาจได้จากการสอบถามจากหน่วยงานที่เกี่ยวข้องโดยตรง นอกจากนี้ ยังมีข้อมูลภายในของแผนกซ่อมบำรุงเอง เช่น ตารางการทำงาน ของช่าง และความรู้ความชำนาญของช่างในการซ่อมบำรุงอุปกรณ์ต่างๆ ซึ่งเป็นข้อมูลสำคัญในการวางแผนการซ่อมแซม และเมื่อผู้ควบคุมวางแผนการซ่อมแซมเรียบร้อยแล้ว และทราบกำหนดการการซ่อมแซมแล้ว ผู้ควบคุมงานก็ต้องสื่อสารกับฝ่ายผลิตเพื่อเตรียมการซ่อมแซมดังกล่าว

จากตัวอย่างของการสื่อสารข้อมูลดังกล่าวข้างต้น จะเห็นว่าการสื่อสารข้อมูลเกิดขึ้นแทบจะทุกลักษณะ ผ่านกระบวนการเผยแพร่ และรับรู้ข้อมูลในรูปแบบที่แตกต่างกันไป ดังนั้น ในกระบวนการทำงานต่างๆ ภายในองค์กร บุคลากรย่อมมีความต้องการข้อมูลสารสนเทศในหลากหลายรูปแบบอยู่ตลอดเวลา นั่นคือ ในการบริหารจัดการด้านการสื่อสารข้อมูลที่มีประสิทธิภาพ และประสิทธิผล ผู้บริหารจะต้องเข้าใจลักษณะ และความต้องการในการใช้ข้อมูลสารสนเทศในทุกๆ กระบวนการทำงาน และจัดให้มีข้อมูลเพื่อสื่อสารให้กับผู้ที่ต้องการใช้ข้อมูล ด้วยวิธีการ และเครื่องมือที่มีประสิทธิภาพ

เทคนิคและเทคโนโลยีในการสื่อสาร ข้อมูลสารสนเทศ

ในส่วนนี้จะอธิบายถึงเทคโนโลยีด้านสารสนเทศที่สามารถนำมาใช้ในการสื่อสารข้อมูล ซึ่งเทคโนโลยีบางอย่างเป็นสิ่งที่ใช้มาค่อนข้างนาน และนำมาใช้กันอย่างแพร่หลาย และบางเทคโนโลยีเป็นสิ่งที่ยังไม่มีการใช้งานกันมากนัก

การนำเสนอในส่วนนี้จะเป็นการอธิบายพอสังเขปเกี่ยวกับเทคโนโลยีสารสนเทศ ข้อดี และข้อเสียหรือความเสี่ยงที่ควรระวัง และปัจจัยในการใช้เทคโนโลยีให้เกิดผลสำเร็จในการสื่อสารข้อมูลสารสนเทศ

เทคโนโลยีที่จะนำมาอธิบายในส่วนนี้ ประกอบด้วย

- การใช้ E-mail
- การใช้ Intranet
- การใช้ Internet และ Web Board
- การใช้ Work Group และ Work Flow
- การใช้ E-learning และ Knowledge base (sharing)
- การใช้ Video/Telephone Conference

ดังมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

การใช้ E-mail

E-mail เป็นจดหมายอิเล็กทรอนิกส์ ซึ่งได้รับความนิยมมานาน โดยเริ่มจากการติดต่อสื่อสารกันภายในองค์กรก่อนเป็นลำดับแรก โดยที่เจ้าของ E-mail แต่ละคนจะมีรหัสประจำตัว หรือที่อยู่อิเล็กทรอนิกส์ (E-mail Address) ของตัวเอง ซึ่งเปรียบเสมือนบ้านเลขที่ และที่อยู่ส่วนตัวของบุคคลนั้นๆ เมื่อมีความต้องการจะส่งจดหมายไปให้ผู้ใดหลังจากระบุที่อยู่อิเล็กทรอนิกส์ บุคลากรก็สามารถพิมพ์ข้อความ แล้วส่งไปทางอิเล็กทรอนิกส์ให้กับผู้นั้นได้ทันที โดยที่ถ้าผู้นั้นเปิดโปรแกรม E-mail อยู่ก็สามารถเปิดจดหมายได้ทันที และสามารถตอบจดหมายได้ทันทีเช่นเดียวกัน

E-mail มีการนำมาใช้กับการสื่อสารข้อมูลภายในองค์กร โดยใช้เป็นสื่อกลางในการสื่อสารข้อมูลหลากหลายชนิด ทั้งที่เป็นข้อมูลทั่วไป และข้อมูลเฉพาะเรื่อง นอกจากนี้ยังนำมาใช้ในการสื่อสารข้อมูล นัดหมายการทำงาน และอื่นๆ

E-mail ก่อนข้างมีความได้เปรียบต่อระบบจดหมายธรรมดาในหลาย ๆ ด้านด้วยกัน คือ

- การส่งจดหมายทาง E-mail มีความรวดเร็วกว่าจดหมายปกติมาก เพราะสื่อกลางที่ใช้ส่ง E-mail เป็นสื่ออิเล็กทรอนิกส์ ซึ่งทำงานโดยอัตโนมัติ และมีความเร็วสูง
- การส่งจดหมายทาง E-mail สามารถส่งจดหมายฉบับเดียวให้กับผู้รับหลายคนในการส่งเพียงครั้งเดียว และสามารถส่งทั้งข้อความ รูปภาพ ภาพเคลื่อนไหว เสียง ไปในการส่งคราวเดียวกัน
- เทคโนโลยีปัจจุบันเอื้อให้มีการรักษาความปลอดภัยสำหรับการส่ง E-mail มากขึ้น เช่น การที่ผู้รับสามารถมั่นใจว่าผู้ส่งเป็นใคร และสามารถแปลงรหัสข้อมูลที่ส่งเพื่อให้ผู้รับสามารถอ่านแต่เพียงผู้เดียว โดยใช้เทคนิคการเข้ารหัสและถอดรหัสผ่านกุญแจสาธารณะ (Public Key) และกุญแจส่วนบุคคล (Private Key)
- สามารถรู้ได้ทันทีว่าผู้รับได้รับจดหมาย และเปิดจดหมายอ่านแล้ว โดยกำหนดเงื่อนไขให้มีการเตือนเมื่อผู้รับเปิดจดหมายอ่าน
- การใช้ E-mail เริ่มนำมาใช้ติดต่อกันระหว่างองค์กรมากขึ้น ในปัจจุบัน เพราะในปัจจุบันนี้การใช้ E-mail มีการแพร่หลายมากขึ้น โดยสามารถใช้ E-mail ผ่านระบบอินเทอร์เน็ต ซึ่งมีผู้ใช้ค่อนข้างหลากหลาย และเชื่อมต่อกันได้ทั่วโลก

เนื่องจากการใช้ E-mail อย่างแพร่หลายนี้เองทำให้เกิดความเสี่ยงด้านต่างๆ เพิ่มมากขึ้น เช่น

- เป็นช่องทางที่ไวรัสคอมพิวเตอร์เข้าสู่ระบบคอมพิวเตอร์ขององค์กรได้ง่ายขึ้น และแพร่กระจายได้รวดเร็วขึ้น
- มีโปรแกรมที่ออกแบบมาให้รวบรวมข้อมูลการใช้ระบบคอมพิวเตอร์ปะปนเข้ามาสู่เครื่องคอมพิวเตอร์ขององค์กรมากขึ้น เช่น โปรแกรม Spy-ware และ SPAM เป็นต้น
- สิ้นเปลืองเนื้อที่บนระบบคอมพิวเตอร์มากขึ้น เนื่องจากการใช้งาน E-mail ในเรื่องส่วนตัวมากขึ้น

ข้อพึงปฏิบัติในการใช้ E-mail ให้ได้ผลสำเร็จในการสื่อสารข้อมูลภายในองค์กร

- กำหนดให้มีนโยบายการใช้ E-mail โดยระบุให้ใช้อย่างระมัดระวัง และใช้เฉพาะในกิจกรรมขององค์กรเท่านั้น และมีการทำความเข้าใจนโยบายการใช้งานกับผู้ใช้งานอย่างต่อเนื่องสม่ำเสมอ
- มีการจำกัดเนื้อที่สำหรับเก็บจดหมายของแต่ละคน และกำหนดระเบียบปฏิบัติในการจัดการเนื้อที่ดังกล่าวให้มีการใช้งานอย่างมีประสิทธิภาพ
- ติดตั้งอุปกรณ์รักษาความปลอดภัยการใช้ E-mail อย่างเหมาะสม เช่น Firewall เป็นต้น และออกแบบการใช้ E-mail ให้เป็นสัดส่วน แยกต่างหากจากระบบคอมพิวเตอร์ส่วนอื่นๆ เท่าที่จะเป็นไปได้
- จัดให้มีระบบกลั่นกรองไวรัส (Computer Virus) และสแปม (SPAM) ที่มีประสิทธิภาพ และมีการปรับปรุงโปรแกรมเหล่านี้้อย่างสม่ำเสมอ ให้ความสำคัญในการเข้ารหัสข้อมูลในการส่งข้อความที่ต้องการให้เป็นความลับ
- จัดให้มีเครื่องคอมพิวเตอร์อย่างเพียงพอสำหรับเป็นช่องทางให้ผู้ที่จำเป็นต้องติดต่อสื่อสารสามารถใช้ได้

การใช้ Intranet

Intranet เป็นการจัดทำโปรแกรม ซึ่งมีลักษณะเป็นเว็บ (Web Page) เพื่อเผยแพร่ และสื่อสารข้อมูลสารสนเทศในระบบเครือข่ายคอมพิวเตอร์ภายในองค์กร ซึ่งมีได้ทั้ง Web Page ที่ใช้สำหรับเผยแพร่ข้อมูล และ Web Page ที่สามารถรับข้อมูล แล้วแต่ลักษณะของการเขียนโปรแกรม

องค์กรต่างๆ สร้าง Web Page ขึ้นมาเพื่อให้ข้อมูลด้านต่างๆ เกี่ยวกับองค์กร เช่น โครงสร้างการบริหาร ผู้บริหาร วิสัยทัศน์ ผลิภัณฑ์ต่างๆ ขององค์กร นโยบายในการบริหาร ระเบียบปฏิบัติ และกฎเกณฑ์ต่างๆ โดยในส่วนนี้จะเป็นการสื่อสารแบบทางเดียวจากผู้บริหารสู่พนักงาน

Intranet ยังสามารถนำมาใช้ในการรับข้อมูลข่าวสารจากพนักงาน เช่น การเปิดรับความคิดเห็น หรือข้อเสนอแนะต่างๆ ในการบริหารงาน โดยเฉพาะ

อย่างยิ่งที่เกี่ยวกับการบริหารงานบุคคล โดยพนักงานสามารถใส่ความคิดเห็นหรือคำถามลงไปบน Web Page เพื่อให้ผู้บริหารรับรู้หรือตอบข้อสงสัย

นอกจากนี้ Web Page ยังนำมาใช้ในการรวบรวมข้อมูลประกอบการบริหาร เพื่อเป็นศูนย์กลางในการรวบรวมข้อมูล หรือการประชุม เช่น การรวบรวมข้อมูลด้านการควบคุมภายใน หรือการบริหารความเสี่ยงไว้ใน Web Page และเปิดโอกาสให้ผู้ที่เกี่ยวข้อง เช่น เจ้าของความเสี่ยง หรือผู้รับผิดชอบในการควบคุมภายในในแต่ละส่วนงานเข้ามาปรับปรุงข้อมูลใน Web Page ดังกล่าวเพื่อนำไปใช้ในการทำรายงาน และการประชุมร่วมกันเป็นการสื่อสารแบบสองทาง ทั้งในแนวตั้ง (Vertical) และแนวนอน (Horizontal)

Intranet Web Page มีลักษณะคล้ายกันกับการจัดให้มีบอร์ดเพื่อติดประกาศต่างๆ แต่ Intranet Web Page มีลักษณะพิเศษเหนือกว่าบอร์ดปกติในหลายๆ ด้านด้วยกัน คือ

- Intranet Web Page สามารถประกาศข้อความได้จำนวนมาก และสามารถเปลี่ยนแปลงได้อย่างรวดเร็ว
- สามารถประกาศได้ทั้งข้อความ รูปภาพ ภาพเคลื่อนไหว เสียง ไปในการประกาศคราวเดียวกัน
- สามารถให้มีการรับรู้คำถาม และความคิดเห็นจากบุคลากรหรือหน่วยงานต่างๆ และสามารถตอบคำถามต่างๆ เหล่านั้นอย่างรวดเร็ว
- ในกรณีที่ต้องการมีสถานที่ประกอบการกระจายกันออกไปในหลายๆ สถานที่ การใช้ Intranet Web Page ได้เปรียบการใช้ประกาศบนบอร์ดธรรมดา ทั้งในด้านความรวดเร็วในการสื่อสาร และการปรับปรุงข้อความบนบอร์ด
- สามารถกำหนดสิทธิในการเข้ามาดูข้อความใน Intranet Web Page ได้ ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับกรอบแบบของ Intranet Web Page

อย่างไรก็ตาม การใช้ Intranet Web Page ก็มีข้อจำกัด และจุดอ่อนที่พึงระวังดังต่อไปนี้

- เข้าถึงได้เฉพาะผู้ที่สามารถเข้าถึงเครื่องคอมพิวเตอร์ที่ติดตั้งไว้บนระบบเครือข่ายภายในเท่านั้น

- ถ้าการรักษาความปลอดภัยไม่เข้มแข็ง อาจทำให้ข้อมูลที่สำคัญรั่วไหลออกไปภายนอกองค์กร ทั้งจากผู้ไม่ประสงค์ดีภายนอกองค์กร ผ่านการเจาะระบบเข้ามา และจากพนักงานภายในที่คัดลอกข้อมูลไปใช้ภายนอกองค์กร
- ถ้าใช้ Intranet Web Page หรือ Web Board ในการรวบรวมหรือปรับปรุงข้อมูลจากผู้ที่เกี่ยวข้อง เช่น เจ้าของความเสี่ยง หรือผู้รับผิดชอบในการควบคุมภายใน ถ้าการรักษาความปลอดภัยและการกำหนดสิทธิในการเข้าถึง และการปรับปรุงข้อมูลไม่ดีเพียงพอ อาจทำให้ข้อมูลถูกเปลี่ยนแปลงโดยบุคคลที่ไม่ได้รับอนุญาตได้
- การใช้การสื่อสารข้อมูลส่วนใหญ่ผ่านทาง Intranet Web Page นั้นอาจมีพนักงานอีกหลายๆ ส่วนไม่สามารถเข้าถึงระบบ Intranet Web Page เพราะไม่มีเครื่องคอมพิวเตอร์ อาจทำให้เกิดความรู้สึกว่าเขาเหล่านั้นไม่ได้รับความสำคัญจากผู้บริหารอย่างเท่าเทียมกัน

ข้อพึงปฏิบัติในการใช้ Intranet Web Page ให้ได้ผลสำเร็จในการสื่อสารข้อมูลภายในองค์กร

- กำหนดให้มีจุดเข้าถึง หรือเครื่องคอมพิวเตอร์ส่วนกลางในการเปิดโอกาสให้ทุกคนสามารถเข้าถึงข้อความต่างๆ บน Intranet Web Page ได้อย่างทั่วถึง
- มีการกลั่นกรองข้อมูลโดยผู้รับผิดชอบ ก่อนการเผยแพร่ข้อมูลใน Intranet Web Page
- มีการกำหนดการรักษาความปลอดภัย และสิทธิในการปรับปรุงเปลี่ยนแปลงข้อมูลบน Intranet Web Page ให้ตรงกับความเป็นจริงในการใช้งาน

การใช้ Internet

Internet เป็นระบบเครือข่ายคอมพิวเตอร์ที่เชื่อมต่อเครื่องคอมพิวเตอร์แม่ข่ายเข้าด้วยกันทั่วโลก โดยมีวัตถุประสงค์ในการเผยแพร่ข้อมูล รับรู้ และติดต่อสื่อสารข้อมูลระหว่างองค์กร และบุคคลอย่างแพร่หลาย ในปัจจุบันมีผู้ใช้ระบบ Internet และจำนวนเครื่องแม่ข่ายที่เชื่อมกับระบบ Internet ทั่วโลกนับเป็นจำนวนที่สูงมาก

ในส่วนที่องค์กรส่วนใหญ่ใช้ในด้านการสื่อสารข้อมูลก็คือ การเผยแพร่ข้อมูลเกี่ยวกับองค์กร เช่น ข้อมูลทั่วไปขององค์กร โครงสร้างการบริหาร ผู้บริหาร วิสัยทัศน์ ผลิตภัณฑ์ต่างๆ ขององค์กร และข้อมูลการติดต่อกับองค์กร ผ่านการสร้าง Internet Web Page เพื่อเป็นที่เก็บ และเผยแพร่ข้อมูล

อีกหลายๆ องค์กรนั้นนอกจากใช้ Internet Web Page เป็นสื่อในการเผยแพร่ข้อมูล องค์กรยังจัดให้มีการรับข้อมูลจากลูกค้า คู่ค้า หรือบุคคลทั่วไป เพื่อใช้ข้อมูลนั้นๆ ในทางการบริหาร หรือการตลาด เป็นต้น

บางองค์กรอาจใช้ Internet Web Page เป็นช่องทางในการขาย หรือการรับคำสั่งในการทำรายการต่างๆ ผ่าน Internet Web Page เพื่อเพิ่มช่องทางในการขายสินค้า และให้บริการต่อลูกค้าขององค์กร

ในการสร้าง Internet Web Page นั้นลักษณะการเขียนโปรแกรม คล้ายกับการทำ Intranet Web Page แต่การเข้าถึง Internet Web Page นั้นสามารถเข้าถึงได้จากทั้งภายนอกและภายในองค์กร โดยที่องค์กรจะทำการติดตั้งเครื่องแม่ข่ายสำหรับการเผยแพร่และรับรู้ข้อมูลจาก Internet ขึ้นมาเอง หรืออาจใช้บริการของผู้ให้บริการ หรือ Internet Service Provider (ISP) ในการติดตั้ง และเผยแพร่ Internet Web Page ก็ได้

การใช้ Internet Web Page มีส่วนคล้ายกับการทำประชาสัมพันธ์ขององค์กร พร้อมทั้งการทำรายการต่างๆ ผ่านระบบคอมพิวเตอร์ ซึ่งมีลักษณะเฉพาะที่เป็นข้อดี ดังต่อไปนี้

- Internet Web Page สามารถเข้าถึงผู้ใช้งานจำนวนมาก โดยไม่จำกัดสถานที่ หรือประเทศที่องค์กรนั้นๆ ตั้งอยู่
- สามารถสื่อสารได้ทั้งข้อมูลที่เป็น ข้อความ ภาพนิ่ง ภาพเคลื่อนไหว และเสียงในคราวเดียวกัน
- สามารถเก็บข้อมูลสถิติเบื้องต้นของผู้เข้ามาดูข้อความบน Internet Web Page เช่น จำนวนครั้งของการเข้าชม เป็นต้น

- สามารถเปลี่ยนแปลงข้อความได้อย่างรวดเร็วทันกับความต้องการในการสื่อสารข้อมูลใหม่ๆ ได้รวดเร็วกว่าสื่อแบบอื่นๆ
- อาจจะถูกกล่าวได้ว่าการใช้ Internet Web Page เป็นช่องทางการสื่อสารนั้น เป็นการสื่อสารที่มีต้นทุนเฉลี่ยที่ถูกลงมาก เมื่อเทียบกับสื่อประเภทอื่น
- สำหรับการให้บริการการขาย หรือให้บริการต่างๆ ขององค์กรนั้น Internet Web Page ก็ถือได้ว่าเป็นต้นทุนในการจัดให้มีช่องทางการขายหรือการบริการที่ถูกลง และสามารถให้บริการได้ตลอด 24 ชั่วโมงโดยไม่มีวันหยุด

อย่างไรก็ตาม การใช้ Internet Web Page ก็มีข้อจำกัด และจุดอ่อนที่พึงระวัง ดังต่อไปนี้

- การรักษาความปลอดภัยบนระบบ Internet นั้นมีความสำคัญมาก เนื่องจาก Internet Web Page เปิดโอกาสให้คนจำนวนมากสามารถติดต่อกับ Internet Web Page ซึ่งมีแนวโน้มสูงที่ผู้ที่เข้ามาใช้ Internet Web Page นั้นอาจรวมถึงผู้ที่ไม่หวังดีอยู่ด้วย โดยอาจเข้ามาเปลี่ยนแปลงข้อมูลบน Internet Web Page ขององค์กรเพื่อผลประโยชน์ของตนเอง และทำให้องค์กรเสียหาย
- การติดตั้งเครื่องแม่ข่ายไว้ภายในการดูแลขององค์กร ซึ่งมีข้อดีในด้านการดูแล และบำรุงรักษา Internet Web Page อาจเป็นช่องทางที่ผู้ไม่ประสงค์ดี เช่น Hacker ใช้เป็นช่องทางในการโจมตีระบบคอมพิวเตอร์โดยรวมขององค์กร
- ในกรณีที่องค์กรใช้ Internet Web Page เป็นช่องทางการขายหรือให้บริการต่างๆ เช่น Internet Banking เป็นต้น Hacker อาจใช้ช่องทางนี้ทำการทุจริตด้านต่างๆ ภายในระบบงานที่ใช้ Internet Web Page นั้นๆ ในการสนับสนุนการทำงาน
- นอกจาก Internet Web Page จะเป็นช่องทางในการโจมตีของ Hacker แล้วยังเป็นช่องทางในการที่ไวรัสคอมพิวเตอร์จะเข้าสู่ระบบคอมพิวเตอร์ขององค์กรอีกด้วย

ข้อพึงปฏิบัติในการใช้ Internet Web Page ให้ได้ผลสำเร็จในการสื่อสารข้อมูลภายในองค์กร

- ติดตั้งอุปกรณ์รักษาความปลอดภัยสำหรับเครื่องแม่ข่ายของ Internet Web Page อย่างเพียงพอ เช่น Firewall เป็นต้น และออกแบบการติดตั้งเครื่องแม่ข่าย ให้เป็นสัดส่วนแยกต่างหากจากระบบคอมพิวเตอร์ส่วนอื่นๆ เท่าที่จะเป็นไปได้
- จัดให้มีระบบกลั่นกรองไวรัส (Computer Virus) ที่มีประสิทธิภาพ และมีการปรับปรุงโปรแกรมเหล่านี้อย่างสม่ำเสมอ
- ให้มีการสอบทานจุดอ่อนในการเขียนโปรแกรมที่ใช้สำหรับ Internet Web Page อย่างสม่ำเสมอเพื่อให้มั่นใจว่าไม่มีจุดอ่อนที่ Hacker จะใช้เป็นจุดโจมตีได้
- จัดให้มีผู้รับผิดชอบข้อมูล หรือข้อความที่ปรากฏอยู่บน Internet Web Page เช่น การแต่งตั้งให้มีผู้ทำหน้าที่ Web Master เพื่อดูแลความถูกต้องของข้อมูลบน Internet Web Page

การใช้ Work Group และ Work Flow

Work Flow หรือ Work Group เป็นซอฟต์แวร์ที่นำมาใช้สนับสนุนการดำเนินงานด้านต่างๆ ภายในองค์กร เช่น ช่วยในขั้นตอนการขออนุมัติ การสั่งซื้อ และการอนุมัติใบลา เป็นต้น โดยจะมาใช้แทนขั้นตอนในการผ่านเอกสารจากหน่วยงานไปยังอีกหน่วยงานหนึ่ง หรืออีกฝ่ายหนึ่ง Work Flow หรือ Work Group นำมาใช้แทนการทำรายการ หรือผ่านรายการโดยใช้กระดาษ

ตัวอย่างเช่น การที่จะขอให้มีการซื้อสินค้า พนักงานจะใช้โปรแกรม Work Flow หรือ Work Group ในการจัดทำใบขอซื้อ ซึ่งโปรแกรมจะส่งใบขอซื้อไปยังผู้อนุมัติที่เหมาะสมเอง และส่งต่อไปยังผู้จัดซื้อหลังจากการอนุมัติแล้ว เป็นต้น

Work Flow หรือ Work Group นำมาช่วยให้องค์กรลดความต้องการในการทำการฝึกอบรมเพื่อทำความเข้าใจต่อขั้นตอน และอำนาจการอนุมัติ ภายในกระบวนการทำงานต่างๆ ของเจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงาน และผู้อนุมัติ โดยที่ Work Flow หรือ Work Group จะทำงานโดยอัตโนมัติ

การใช้ Work Flow หรือ Work Group มีลักษณะพิเศษที่เป็นข้อได้เปรียบกว่าการทำงานตามปกติ ดังต่อไปนี้

- สามารถกำหนดทางเดินเอกสารไว้ล่วงหน้า โดยที่ผู้ปฏิบัติงานไม่จำเป็นต้องจำว่าจะต้องส่งรายการนั้นๆ ต่อให้ใครเพื่อไปดำเนินการด้านใดต่อ
- สามารถลดจำนวนเอกสารที่ใช้ประกอบรายการต่างๆ เพราะเอกสารเหล่านี้ถูกทดแทนด้วยเอกสารที่เป็นอิเล็กทรอนิกส์
- สามารถส่งเอกสารต่อให้บุคคลอื่นทำหน้าที่แทนในกรณีที่ผู้รับผิดชอบหลักไม่สะดวก และทำการมอบหมายอำนาจหน้าที่ไว้ล่วงหน้า

อย่างไรก็ตาม การใช้ Work Flow หรือ Work Group ก็มีข้อจำกัดและจุดอ่อนที่พึงระวัง ดังต่อไปนี้

- ถ้าไม่มีการกำหนดเส้นทางเดินเอกสารสำรองในกรณีที่ผู้รับผิดชอบหลัก อาจทำให้ทางเดินเอกสารบน Work Flow หรือ Work Group เกิดการสะดุดหยุดชะงัก
- ถ้าการกำหนดสิทธิในการใช้ไม่เหมาะสม อาจทำให้การอนุมัติและการทำรายการไม่ถูกต้องเหมาะสม
- หลักฐานร่องรอยอาจขาดหายไปจากระบบ เพื่อเป็นข้อมูลอ้างอิงว่าผู้ใดเป็นผู้ทำรายการ และผู้ใดเป็นผู้อนุมัติรายการ
- ผู้ปฏิบัติงานในทุกขั้นตอนของกระบวนการทำงานบน Work Flow หรือ Work Group จะต้องมีเครื่องคอมพิวเตอร์ที่สามารถเข้าถึงโปรแกรม Work Flow หรือ Work Group

ข้อพึงปฏิบัติในการใช้ Internet Web Page ให้ได้ผลสำเร็จในการสื่อสารข้อมูลภายในองค์กร

- มีการเก็บบันทึกร่องรอยการทำรายการ ร่องรอยการอนุมัติ เพื่อเก็บไว้เป็นหลักฐานในการสอบสวน และตรวจสอบในภายหลัง
- จัดให้มีเครื่องคอมพิวเตอร์อย่างเพียงพอสำหรับผู้ที่ต้องปฏิบัติงานตามกระบวนการที่ใช้ Work Flow หรือ Work Group
- กำหนดสิทธิในการดำเนินรายการ และอนุมัติรายการอย่างเหมาะสมตามความจำเป็นในการปฏิบัติงาน

- กำหนดผู้รับผิดชอบหลัก และผู้รับผิดชอบสำรองไว้ล่วงหน้า เพื่อลดโอกาสที่อาจทำให้การดำเนินงานตามกระบวนการทำงานตามโปรแกรม Work Flow หรือ Work Group หยุดชะงัก

การใช้ E-learning และ Knowledge Base (Sharing)

E-learning และ Knowledge Base ในส่วนที่เกี่ยวกับการสื่อสารข้อมูลนั้น เป็นการให้ความรู้เกี่ยวกับการปฏิบัติงานของบุคลากรที่ต้องปฏิบัติงานในส่วนต่างๆ ขององค์กร ทั้งความรู้เกี่ยวกับขั้นตอนการทำงาน และทฤษฎี หรือหลักการพื้นฐานที่เกี่ยวกับการดำเนินงานตามกระบวนการงานนั้นๆ

E-Learning หรือ Knowledge Base เป็นแหล่งการเรียนรู้ทางอิเล็กทรอนิกส์ที่องค์กรจัดเตรียมไว้ให้บุคลากรสามารถเรียนรู้ได้ด้วยตนเองผ่านระบบคอมพิวเตอร์ ทั้งนี้ อาจเตรียมข้อมูลด้าน E-learning และ Knowledge Base ไว้ในระบบคอมพิวเตอร์ เพื่อให้บุคลากรสามารถคัดลอกไปใช้หรือใช้แบบ online ในระบบคอมพิวเตอร์ หรืออาจจัดทำเป็นสื่อทางอิเล็กทรอนิกส์ เช่น CD VCD หรือ DVD เพื่อเตรียมไว้ให้บุคลากรนำไปศึกษาด้วยตัวเอง

การใช้ E-learning และ Knowledge Base นั้นมีข้อได้เปรียบกว่าการให้ความรู้ผ่านการฝึกอบรมตามปกติ ดังต่อไปนี้

- สามารถดำเนินการเรียนรู้ด้วยตนเองได้ตลอดเวลา ไม่ต้องรอให้มีการจัดฝึกอบรม ซึ่งอาจต้องเสียเวลาในการรอให้ว่างพร้อมกันทั้งผู้ฝึกอบรม และผู้รับการฝึกอบรม
- สามารถใช้สื่อความรู้ด้าน E-learning และ Knowledge Base ได้ไม่จำกัดจำนวนครั้งถ้าเป็นสื่อที่องค์กรจัดทำขึ้นมาเอง
- สามารถบันทึกจำนวนชั่วโมงในการศึกษาความรู้ต่างๆ ของบุคลากรที่เข้ามาเรียนรู้ด้วยตนเองผ่านระบบ E-learning และ Knowledge Base

อย่างไรก็ตาม การใช้ E-learning และ Knowledge Base ก็มีข้อจำกัดและจุดอ่อนที่พึงระวังดังต่อไปนี้

- ไม่สามารถติดตามรวบรวมข้อมูลการเรียนรู้ด้วยตนเองของแต่ละบุคคลได้ถ้าไม่จัดให้มีการควบคุมการใช้สื่อเรียนรู้ด้าน E-learning และ Knowledge Base

- อาจผิดกฎหมายลิขสิทธิ์ และกฎหมายทรัพย์สินทางปัญญา ถ้าใช้โดยผิดกฎหมาย หรือใช้เกินจำนวนครั้งที่กำหนดไว้
- ประสิทธิภาพในการเรียนรู้อาจไม่เทียบเท่ากับการถ่ายทอดโดยผู้ที่มีความรู้โดยตรงเกี่ยวกับกระบวนการความรู้นั้นๆ เมื่อเปรียบเทียบกับถ่ายทอดผ่าน E-learning และ Knowledge Base

ข้อพึงปฏิบัติในการใช้ E-learning และ Knowledge Base ให้ได้ผลสำเร็จในการสื่อสารข้อมูลภายในองค์กร

- สอบทานความสอดคล้องกับกฎหมายที่เกี่ยวข้องเพื่อทำให้มั่นใจว่าการใช้ E-learning และ Knowledge Base นั้นเป็นไปตามกฎเกณฑ์และกฎหมายที่เกี่ยวข้อง
- กำหนดระบบติดตามเพื่อเก็บรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับการเรียนรู้ผ่าน E-learning และ Knowledge Base

การใช้ Video/Telephone Conference

การใช้ระบบ Video หรือ Telephone Conference ในส่วนที่เกี่ยวกับการสื่อสารข้อมูลนั้นเป็นการประชุมร่วมกันเพื่อทำความเข้าใจ หรือตัดสินใจเกี่ยวกับการดำเนินกิจกรรมต่างๆ ขององค์กร ผ่านการสื่อสารโดยใช้เทคโนโลยี โดยที่ผู้ร่วมประชุมไม่จำเป็นต้องเดินทางมาร่วมประชุมในสถานที่เดียวกัน

การประชุมผ่าน Video หรือ Telephone Conference นั้นใช้เทคโนโลยีคอมพิวเตอร์ และการสื่อสารประกอบกันทำให้ผู้ร่วมประชุมสามารถสื่อสารกันได้ด้วยโทรศัพท์ หรือระบบโทรทัศน์ โดยที่ต้องมีการติดตั้งอุปกรณ์ด้านการบันทึกภาพในห้องประชุมแต่ละสถานที่สำหรับระบบ Video Conference แต่สำหรับการประชุมผ่าน Telephone Conference นั้นอาจไม่ต้องติดตั้งอุปกรณ์พิเศษเพิ่มเติม เพียงแต่ใช้ระบบโทรศัพท์ที่มีความสามารถในการทำ Telephone Conference

การใช้ Video หรือ Telephone Conference นั้นมีข้อได้เปรียบกว่าการให้ความรู้ผ่านการประชุมตามปกติ ดังต่อไปนี้

- ผู้ร่วมประชุมไม่จำเป็นต้องเดินทางมาร่วมประชุม โดยเฉพาะอย่างยิ่งในกรณีที่ผู้ร่วมประชุมมาจากสถานที่ห่างไกลกัน
- เทคโนโลยีในการประชุมร่วมกันมีต้นทุนไม่สูงมาก

อย่างไรก็ตาม การใช้ Video หรือ Telephone Conference ก็มีข้อจำกัด และจุดอ่อนที่พึงระวังดังต่อไปนี้

- ผู้เข้าร่วมประชุมอาจขาดการสร้างความสัมพันธ์ส่วนบุคคลที่ดีในกรณีที่มีการประชุมร่วมกันผ่านทางระบบ Video หรือ Telephone Conference แต่เพียงอย่างเดียว
- การแสดงเอกสารประกอบอาจทำได้ไม่สะดวกในกรณีการประชุมผ่าน Telephone Conference

ข้อพึงปฏิบัติในการใช้ Video หรือ Telephone Conference ให้ได้ผลสำเร็จในการสื่อสารข้อมูลภายในองค์กร

- จัดการประชุมผ่าน Video หรือ Telephone Conference ในกรณีที่สามารถประหยัดเวลาของผู้ร่วมประชุม และค่าใช้จ่ายในการประชุม และตามที่จำเป็นเท่านั้น ไม่ควรจัดถึงจนเกินไปจนกระทั่งบุคลากรขาดการเสริมสร้างความสัมพันธ์ระหว่างกันส่วนบุคคลซึ่งมีความสำคัญต่อการทำงานโดยรวมขององค์กร

แนวทางการควบคุมด้านสารสนเทศ และการสื่อสาร

1. องค์กรควรสรรหาข้อมูลจากแหล่งภายใน และภายนอก เพื่อจัดทำรายงานต่อผู้บริหารที่จำเป็นเกี่ยวกับการประเมินผลการดำเนินงาน และวัตถุประสงค์ของกิจการ และจัดให้มีกิจกรรมเพื่อให้แน่ใจในเรื่องต่อไปนี้

- มีการจัดหาข้อมูลสำคัญจากภายนอก เช่น ข้อมูลด้านอุตสาหกรรม เศรษฐศาสตร์ กฎหมาย หรือกฎระเบียบที่เกี่ยวข้องกับการประเมินผลการดำเนินงาน
- มีการจัดทำข้อมูลภายในที่สำคัญอย่างสม่ำเสมอ ซึ่งเป็นประโยชน์ต่อการประเมินการบรรลุวัตถุประสงค์ขององค์กร
- ผู้บริหารได้รับรายงานที่สำคัญต่องานในความรับผิดชอบ เช่น
 - ข้อมูลมีรายละเอียดที่เหมาะสมกับผู้บริหารแต่ละระดับ

- ข้อมูลสารสนเทศเป็นปัจจุบัน เพื่อให้ผู้บริหารสามารถติดตามผล และตัดสินใจได้อย่างทันเวลา และมีประสิทธิผล รวมทั้งตอบสนองต่อปัจจัยภายนอกได้ เช่น ปัจจัยด้านเศรษฐกิจ และสังคม

2. การพัฒนาและปรับปรุงระบบสารสนเทศสอดคล้องกับแผนกลยุทธ์ โดยเชื่อมโยงระบบสารสนเทศให้สัมพันธ์กับวัตถุประสงค์ระดับหน่วยงาน และระดับกิจกรรม และผู้บริหารควรกำหนดความต้องการข้อมูล และจัดลำดับความสำคัญของข้อมูล

3. องค์กรควรจัดให้มีวิธปฏิบัติในการสื่อสาร เพื่อให้พนักงานทราบถึงหน้าที่ และความรับผิดชอบเกี่ยวกับการควบคุมภายในอย่างมีประสิทธิภาพ และจัดให้มีกิจกรรมเพื่อให้แน่ใจในเรื่องต่อไปนี้

- ช่องทางการสื่อสารทั้งที่เป็นทางการ และไม่เป็นทางการ การประชุม การฝึกอบรม การควบคุมดูแลงาน
- พนักงานทราบวัตถุประสงค์ของกิจกรรมที่รับผิดชอบ และทราบหน้าที่งานของตน รวมทั้งวิธปฏิบัติงานเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์
- พนักงานทราบผลกระทบในหน้าที่งานของตนที่มีต่อพนักงานคนอื่น และผลกระทบจากหน้าที่งานคนอื่นที่มีต่อตน

4. องค์กรควรจัดให้มีช่องทางการติดต่อสื่อสาร เพื่อให้พนักงานรายงานกรณีมีข้อสงสัยเกี่ยวกับพฤติกรรมที่ไม่สุจริต โดยการพิจารณาถึงเรื่องต่อไปนี้

- การจัดตั้งคณะกรรมการ หรือบุคคลในระดับสูงที่ทำหน้าที่รับหนังสือร้องเรียน หรือรับรายงานกรณีสงสัยเรื่องความไม่สุจริต และต้องไม่เปิดเผยชื่อผู้แจ้ง และให้ถือเป็นความลับ และต้องทำให้เกิดความสะดวกใจที่จะใช้ช่องทางการติดต่อสื่อสารนี้เมื่อจำเป็น และมีมาตรการป้องกันพนักงานที่แจ้งการประพฤติมิชอบจากการถูกกลั่นแกล้ง

5. องค์กรควรกำหนดวิธปฏิบัติในการติดต่อสื่อสาร เพื่อให้พนักงานสามารถปฏิบัติงานในหน้าที่ความรับผิดชอบได้อย่างมีประสิทธิภาพ และจัดให้มีกิจกรรมเพื่อให้แน่ใจในเรื่องต่อไปนี้

- การให้ข้อมูลที่มีประโยชน์ต่อการปฏิบัติงานอย่างเพียงพอ และทันเวลา เพื่อให้สามารถปฏิบัติงานได้อย่างมีประสิทธิภาพ
- การแจ้งข้อมูลเกี่ยวกับนโยบาย และวิธีปฏิบัติงาน รวมทั้ง การเปลี่ยนแปลงในกฎระเบียบให้พนักงานทราบ
- การจัดให้มีการประชุมพนักงานเป็นประจำ

6. องค์กรควรกำหนดวิธีปฏิบัติในเรื่องต่อไปนี้

- มีการจัดทำ และเก็บรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับการดำเนินงาน และการปฏิบัติตามกฎระเบียบ
- มีการรายงานข้อมูลที่สำคัญทั้งจากภายใน และภายนอกให้ผู้บริหารทราบ
- มีระบบการติดต่อสื่อสารทั้งจากภายใน และภายนอกอย่างเพียงพอ เชื่อถือได้ และทันเวลา
- มีการจัดเก็บเอกสารการบันทึกบัญชีไว้อย่างครบถ้วน สมบูรณ์ และเป็นระเบียบ
- มีการแจ้งให้พนักงานทราบถึงปัญหา และจุดอ่อนของการควบคุม ภายใน และแนวทางในการแก้ไข
- มีการสื่อสารให้พนักงานทราบอย่างชัดเจนถึงพฤติกรรมที่เป็นที่ยอมรับ และไม่ยอมรับ และมาตรการลงโทษ
- การสร้างกลไกให้พนักงานเสนอความเห็นในการปรับปรุงงาน
- การให้รางวัล หรือชมเชยพนักงานที่ให้ข้อเสนอแนะที่เป็นประโยชน์

7. องค์กรควรจัดให้มีช่องทางการสื่อสารกับกลุ่มบุคคลภายนอกองค์กร เช่น ลูกค้า ผู้ขาย และจัดให้มีกิจกรรม เพื่อให้แน่ใจในเรื่องต่อไปนี้

- การยอมรับฟังรายงานปัญหาที่เกิดจากสินค้า บริการ และอื่นๆ
- การตอบสนองต่อข้อแนะนำที่ได้รับจากกลุ่มบุคคลต่างๆ เช่น
 - รวบรวมข้อเสนอนแนะ และข้อร้องเรียนที่ได้รับ
 - เสนอให้หน่วยงานที่เกี่ยวข้อง และดำเนินการตามควร

- ติดตามผลการปฏิบัติตามข้อเสนอนั้น และข้อร้องเรียน เพื่อตอบกลับให้ผู้ร้องเรียนได้ทราบ
- มีวิธีการในการแจ้งให้ผู้บริหารระดับสูงทราบถึงการร้องเรียนที่ได้รับ

8. องค์กรควรจัดให้มีการสื่อสารให้กลุ่มบุคคลภายนอกทราบถึงมาตรฐานด้านจริยธรรมขององค์กร เช่น

- มาตรฐานทางด้านจริยธรรมได้นำมาใช้ในการดำเนินธุรกิจในแต่ละวัน
- ผู้บริหารสื่อสารให้บุคคลภายนอกทราบถึงมาตรฐานด้านจริยธรรมเป็นระยะๆ

บทสรุป

ข้อมูลสารสนเทศ และการสื่อสารเป็นองค์ประกอบที่สำคัญของการควบคุมภายใน ภารกิจควรจัดให้มีระบบสารสนเทศที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงาน การรายงานทางการเงิน และการดำเนินงาน การปฏิบัติตามนโยบาย และระเบียบปฏิบัติต่างๆ ที่ใช้ในการควบคุมและดำเนินกิจกรรมขององค์กร รวมทั้งข้อมูลสารสนเทศที่จากภายนอกองค์กร ได้มีการสื่อสารไปยังผู้บริหาร และผู้ใช้ภายในองค์กรในรูปแบบที่ช่วยให้ผู้รับข้อมูลสารสนเทศปฏิบัติหน้าที่ตามความรับผิดชอบได้อย่างมีประสิทธิภาพ และประสิทธิผล และให้ความมั่นใจว่ามีการติดต่อสื่อสารทั้งภายใน และภายนอกองค์กร ที่มีผลทำให้องค์กรบรรลุวัตถุประสงค์ และเป้าหมาย

องค์กรควรหามาตรการควบคุม เพื่อให้เกิดความมั่นใจว่าข้อมูลสารสนเทศทั้งภายใน และภายนอกถูกต้องเชื่อถือได้ การสื่อสารควรครอบคลุมไปทั่วทั้งองค์กร และใช้ระบบเทคโนโลยีสารสนเทศ เพื่อให้ความมั่นใจได้ว่าการสื่อสารนั้นเป็นประโยชน์ น่าเชื่อถือ และเป็นไปอย่างต่อเนื่อง

กิจกรรมการควบคุม ด้านสารสนเทศ



- กิจกรรมการควบคุมด้านสารสนเทศ เป็นกิจกรรมที่สำคัญสำหรับองค์กรที่นำระบบสารสนเทศมาใช้เพื่อประมวผล และจัดการข้อมูลสารสนเทศขององค์กร ซึ่งการนำระบบสารสนเทศมาใช้นี้ดังกล่าว ก่อให้เกิดความเสี่ยงต่างๆ ที่เกี่ยวเนื่องกับการนำระบบสารสนเทศมาใช้ เช่น ความเสี่ยงด้านความปลอดภัยของข้อมูล ความเสี่ยงด้านความต่อเนื่องในการปฏิบัติงาน และความเสี่ยงด้านความถูกต้องของข้อมูล เป็นต้น

ในบทนี้มีวัตถุประสงค์เพื่ออธิบายถึงผลกระทบด้านต่างๆ จากการนำระบบสารสนเทศมาใช้ภายในองค์กร การกำกับดูแลกิจกรรมด้านสารสนเทศ ซึ่งประกอบด้วยแนวทางในการจัดการความเสี่ยง และการจัดให้มีการควบคุมภายในที่ดีในกระบวนการด้านสารสนเทศ ตลอดจนกล่าวถึงแนวทางและมาตรฐานในการจัดให้มีการควบคุมที่ดีในระดับสากล โดยมีเนื้อหาครอบคลุมเรื่องต่อไปนี้

- ผลกระทบด้านต่างๆ ในการนำระบบสารสนเทศมาใช้ภายในองค์กร
- การกำกับดูแลด้านระบบสารสนเทศที่ดี
- หน้าที่และความรับผิดชอบด้านการกำกับดูแลด้านสารสนเทศ
- ความเสี่ยงและการประเมินความเสี่ยงด้านสารสนเทศ
- โครงสร้างการควบคุมภายในด้านสารสนเทศ
- การควบคุมภายในด้านสารสนเทศ
- มาตรฐานและแนวทางการควบคุมที่เกี่ยวข้องกับงานด้านสารสนเทศ
- บทสรุป



ผลกระทบด้านต่าง ๆ ในการนำระบบสารสนเทศมาใช้ภายในองค์กร

ในการนำระบบสารสนเทศมาใช้ในองค์กรนั้น ผู้บริหารมีความคาดหวังให้เกิดผลที่ดีในด้านการปฏิบัติงาน และการบริหารงาน เช่น การเพิ่มผลิตผล (Productivity) โดยรวมขององค์กร ทำให้องค์กรสามารถนำเสนอสินค้าและบริการใหม่ๆ ให้กับลูกค้า และคู่ค้าขององค์กร เพื่อเพิ่มศักยภาพในการแข่งขัน และเสริมภาพพจน์ที่ดีขององค์กร แต่อย่างไรก็ดี การนำระบบสารสนเทศมาใช้ภายในองค์กรนั้นก่อให้เกิดผลกระทบในการทำงานด้านต่างๆ ซึ่งอาจส่งผลกระทบต่อการทำงานโดยรวมขององค์กร ซึ่งผลกระทบเหล่านี้ ประกอบด้วย

1. หลักฐานอ้างอิงของการทำรายการ (Audit Trail) ที่สามารถมองเห็นได้อาจขาดหายไป

ในการนำระบบคอมพิวเตอร์มาประยุกต์ใช้นั้น อาจก่อให้เกิดกรณีที่เกิดเอกสารประกอบรายการทางธุรกิจต่างๆ ที่เคยมีอยู่ในกระบวนการทำงานปกติขาดหายไป ทั้งนี้ อาจเป็นเอกสารที่ใช้เฉพาะภายในองค์กร หรืออาจเป็นเอกสารที่ใช้สำหรับบุคคล หรือองค์กรภายนอกก็ได้ แต่ในความเป็นจริงแล้ว เอกสารอ้างอิง หรือเอกสารประกอบรายการอาจมิได้ขาดหายไป แต่อาจเป็นการเปลี่ยนแปลงรูปแบบจากที่เคยเป็นเอกสารที่เป็นกระดาษ หรือลายเซ็นที่สามารถพิสูจน์ความถูกต้องได้ง่าย กลายเป็นเอกสารที่เก็บอยู่ในรูปแบบอิเล็กทรอนิกส์ในระบบงานสารสนเทศ ซึ่งทำให้กิจกรรมการควบคุมต่างๆ ที่จำเป็นต้องอ้างอิงถึงเอกสารต่างๆ เหล่านี้ต้องเปลี่ยนแปลงวิธีการในการดำเนินการไป

2. ระบบคอมพิวเตอร์ช่วยให้การควบคุมโดยการคุมงานมีประสิทธิภาพมากขึ้น

การควบคุมที่ทำให้มั่นใจว่างานที่มอบหมายให้พนักงานทำมีการดำเนินการอย่างมีประสิทธิภาพตรงกับความต้องการของผู้ควบคุมงาน ก็คือ การควบคุมโดยการคุมงาน (Supervisory Control) ซึ่งการควบคุมในลักษณะนี้หลาย ๆ กรณีต้องใช้ข้อมูลการทำงานประกอบการควบคุม และอาจจำเป็นต้องมีความรวดเร็วในการส่งข้อมูลให้ผู้ควบคุมงาน ซึ่งถ้าการทำงานนั้นๆ ใช้ระบบ

คอมพิวเตอร์ในการดำเนินการ ผู้ควบคุมอาจสามารถใช้ข้อมูลในระบบงานนั้นๆ ประกอบการควบคุม ตัวอย่างของการควบคุมโดยการคุมงานที่ใช้คอมพิวเตอร์เข้ามาช่วยนั้น มีดังต่อไปนี้

การใช้ระบบคอมพิวเตอร์ควบคุมการซื้อขายอัตราแลกเปลี่ยน (Foreign Exchange) ภายในห้องค้าเงิน (Dealing Room) โดยที่หัวหน้าห้องค้าเงินจะกำหนดเพดานของแต่ละสกุลเงินให้กับผู้ค้าเงินแต่ละรายก่อนเริ่มการซื้อขาย และระหว่างการซื้อขายระบบคอมพิวเตอร์จะคอยติดตามมูลค่าของเงินแต่ละสกุล เมื่อมีผู้ค้าเงินรายใดที่มีมูลค่าเงินใกล้จะถึงเพดานสูงสุด ระบบจะส่งข้อมูลให้หัวหน้าห้องค้าเพื่อเป็นการเตือนให้ทำการควบคุม ดูแลอย่างใกล้ชิดยิ่งขึ้น

อีกกรณีหนึ่งคือการนำระบบคอมพิวเตอร์มาช่วยในกระบวนการติดตามหนี้ทางโทรศัพท์ โดยที่ระบบคอมพิวเตอร์จะช่วยควบคุมการทำงานของพนักงานติดตามหนี้ ซึ่งระบบคอมพิวเตอร์จะบันทึกเวลาที่ใช้ในการโทรแต่ละครั้ง และบันทึกอัตราผลสำเร็จ เพื่อวิเคราะห์ และติดตามผลงานของพนักงานแต่ละคน

3. ระบบคอมพิวเตอร์สามารถสร้างรายการ หรือดำเนินการบางส่วนได้เอง

ระบบคอมพิวเตอร์สามารถสร้างรายการทางธุรกิจขึ้นมาได้เอง ถ้าได้รับการออกแบบอย่างเหมาะสม เช่น การสั่งซื้อสินค้าเมื่อปริมาณสินค้าคงคลังลดลงจนถึงจุดสั่งซื้อ โดยเฉพาะอย่างยิ่งธุรกิจที่ต้องมีการสั่งซื้อสินค้ามากประเภท เช่น ธุรกิจค้าปลีก ห้างสรรพสินค้า และซูเปอร์มาร์เก็ต เป็นต้น

ตัวอย่างอื่นๆ ในกรณีที่ระบบคอมพิวเตอร์ทำรายการเอง เช่น ระบบคอมพิวเตอร์อนุมัติรายการการใช้บัตรเครดิตทุกครั้งที่ถูกบัตรใช้บัตรเครดิตในการชำระค่าสินค้า หรือค่าบริการ หรือในกรณีที่ระบบคอมพิวเตอร์ส่งข้อความเพื่อทวงถามให้ผู้ซื้อโทรศัพท์จ่ายค่าโทรศัพท์เมื่อมีการผิมนัดชำระเงิน เป็นต้น

การที่ระบบคอมพิวเตอร์สามารถสร้างรายการได้เองนั้นมีทั้งผลดีและผลเสีย ผลดีคือ การทำงานมีความถูกต้องแม่นยำ และไม่มีผลเสียหาย

ในการตัดสินใจ ส่วนผลเสียคือ ถ้ามีข้อผิดพลาดเกิดขึ้นอาจทำให้ตรวจพบได้ยาก และหาผู้รับผิดชอบได้ยาก

4. ระบบคอมพิวเตอร์มีความสม่ำเสมอในการประมวลผล

คุณสมบัติด้านความคงที่ และสม่ำเสมอในการประมวลผลของระบบคอมพิวเตอร์นั้น เป็นคุณสมบัติที่ดีกว่าเมื่อเปรียบเทียบกับ การประมวลผลด้วยมือ หรืออาจกล่าวได้ว่าถ้ามีการทดสอบโปรแกรมอย่างถูกต้องแล้ว โปรแกรมดังกล่าว จะประมวลผลรายการอย่างถูกต้องในทุกครั้งที่ทำการประมวลผล ยกเว้นมีปัจจัยภายนอกรบกวนการทำงานของโปรแกรมนั้นๆ เช่น เครื่องคอมพิวเตอร์หยุดทำงาน เป็นต้น อัตราความสม่ำเสมอในการทำงานของโปรแกรมคอมพิวเตอร์นั้น แทบจะเรียกได้ว่ามีความสม่ำเสมอในการประมวลผลเกือบร้อยเปอร์เซ็นต์

5. การแบ่งแยกหน้าที่งานภายในระบบงานคอมพิวเตอร์

ในการทำงานที่เป็นระบบมือ (Manual) นั้นการแบ่งแยกหน้าที่งาน ถือเป็นพื้นฐานสำคัญของการควบคุมภายใน เช่น การแบ่งแยกการสร้างรายการ การบันทึกรายการ และผู้เก็บรักษาทรัพย์สินให้เป็นคนละคนกัน เป็นต้น แต่ในระบบคอมพิวเตอร์ การทำงานบางส่วนอาจไม่จำเป็นต้องมีการแบ่งแยก เช่น ระบบคอมพิวเตอร์อาจถูกออกแบบมาให้ทำงานในลักษณะเบ็ดเสร็จ เช่น ระบบคอมพิวเตอร์ตรวจเช็คความถูกต้องของใบแจ้งหนี้กับรายการการรับของ และจัดพิมพ์เช็คส่งจ่ายให้กับผู้ขายสินค้าโดยโปรแกรมเดียวกัน

6. การควบคุมอื่นๆ ต้องพึงพาระบบคอมพิวเตอร์

ในกรณีที่การดำเนินการควบคุมอื่นๆ ภายในองค์กรจำเป็นต้องใช้ ข้อมูล และรายงานจากระบบคอมพิวเตอร์ ซึ่งการควบคุมดังกล่าวจะสามารถ ดำเนินการได้อย่างมีประสิทธิภาพ และประสิทธิผลก็ต่อเมื่อข้อมูล และรายงาน ที่ได้รับจากระบบคอมพิวเตอร์มีความถูกต้อง และครบถ้วน ตัวอย่างของกรณีนี้ เช่น การใช้รายงานอายุหนี้ (Aging Report) เป็นส่วนหนึ่งในการควบคุม การติดตามหนี้หนี้ ถ้ารายงานผิดพลาด การติดตามหนี้ก็จะขาดประสิทธิภาพ และประสิทธิผลตามไปด้วย

กรณีนี้เป็นกรณีที่ควรได้รับการเอาใจใส่ในการควบคุมความถูกต้องของข้อมูล และรายงานเป็นพิเศษ เพราะผู้ใช้งานอาจเชื่อด้วยความเคยชินว่า รายงานต่างๆ เหล่านั้นถูกต้อง และจะดำเนินการตามข้อมูลที่ปรากฏเป็นสำคัญ ซึ่งในบางกรณีอาจเกิดผลกระทบที่รุนแรงได้

7. ผลกระทบต่อการตรวจสอบ

เมื่อระบบคอมพิวเตอร์ทำให้ลักษณะของการทำงาน และการควบคุมเปลี่ยนแปลงไป ย่อมจะมีผลกระทบทำให้การตรวจสอบเปลี่ยนแปลงตามไปด้วย ซึ่งสามารถสรุปผลกระทบออกเป็น 2 ด้านที่สำคัญ คือ ผลกระทบในการรวบรวมหลักฐานการตรวจสอบ (Audit Evidence Collection) และผลกระทบต่อการวิเคราะห์หลักฐานการตรวจสอบ

ในด้านการรวบรวมหลักฐานนั้น ผู้ตรวจสอบอาจมีความจำเป็นต้องรวบรวมหลักฐานการตรวจสอบจากระบบคอมพิวเตอร์โดยตรง ถ้าหลักฐานเหล่านั้นเก็บไว้เฉพาะในระบบคอมพิวเตอร์ โดยอาจใช้ซอฟต์แวร์สำหรับการตรวจสอบเพื่อรวบรวมหลักฐาน

ในส่วนของการวิเคราะห์หลักฐานในการตรวจสอบ ผู้ตรวจสอบก็สามารถใช้ซอฟต์แวร์สำหรับการตรวจสอบเพื่อวิเคราะห์หลักฐานต่างๆ เหล่านี้ ซึ่งข้อได้เปรียบของการวิเคราะห์โดยวิธีนี้ คือผู้ตรวจสอบสามารถตรวจสอบรายการเป็นจำนวนมาก ซึ่งในบางกรณีอาจวิเคราะห์หลักฐานการตรวจสอบได้เป็นจำนวนทั้งหมด หรือร้อยเปอร์เซ็นต์ของจำนวนรายการทั้งหมด

นอกเหนือจากหลักฐานการตรวจสอบด้านอื่นๆ แล้ว หลักฐานที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบระบบสารสนเทศ ก็อาจมีความแตกต่างไปจากการตรวจสอบอื่นๆ กล่าวคือ หลักฐานดังกล่าวต้องเป็นหลักฐานที่ได้จากระบบคอมพิวเตอร์โดยตรง เช่น การตรวจสอบค่าพารามิเตอร์ (Computer Parameters) ที่เกี่ยวข้องกับการรักษาความปลอดภัย เป็นต้น

8. การเปลี่ยนแปลงเทคโนโลยีสารสนเทศค่อนข้างรวดเร็ว

เทคโนโลยีสารสนเทศเป็นเทคโนโลยีที่นับได้ว่าการเปลี่ยนแปลงที่ค่อนข้างรวดเร็ว ถ้าเปรียบเทียบกับเทคโนโลยีด้านอื่นๆ ซึ่งทำให้องค์กร

ต่างๆ ต้องมีการปรับปรุงเปลี่ยนแปลงการใช้เทคโนโลยีอย่างต่อเนื่อง รวมถึงการเปลี่ยนแปลงวิธีการทำงาน และการเสริมสร้างความรู้ความสามารถของบุคลากรอย่างต่อเนื่องเพื่อให้ทันกับเทคโนโลยีที่เปลี่ยนแปลงไป

โดยเฉพาะอย่างยิ่ง ในส่วนที่เกี่ยวกับการควบคุมและการรักษาความปลอดภัยระบบสารสนเทศ ซึ่งในแต่ละวันอาจมีความเสี่ยงด้านความปลอดภัยประเภทใหม่ๆ เกิดขึ้นอยู่ตลอดเวลา ทำให้องค์กรต้องปรับปรุงระบบควบคุมและรักษาความปลอดภัยอยู่ตลอดเวลา

การกำกับดูแลด้านระบบสารสนเทศที่ดี

เนื่องจากระบบสารสนเทศกลายเป็นปัจจัยที่สำคัญต่อความสำเร็จขององค์กร ดังนั้น ผู้กำกับดูแลและบริหารองค์กรจึงมีหน้าที่ความรับผิดชอบต่อผลสำเร็จของการใช้สารสนเทศในการสนับสนุนความสำเร็จขององค์กร จึงมีการนำกลไกการกำกับดูแลสารสนเทศมาใช้เพื่อเป็นกรอบ และแนวทางเพื่อนำไปสู่การใช้ระบบสารสนเทศเพื่อผลสำเร็จดังกล่าว

การกำกับดูแลสารสนเทศ (IT Governance) นั้นนับได้ว่าเป็นปัจจัยที่สำคัญในการกำกับดูแลองค์กรที่ดี (Good Corporate Governance) สำหรับองค์กรที่ใช้ระบบสารสนเทศในการบริหารและจัดการกระบวนการธุรกิจที่สำคัญขององค์กร ดังนั้น จึงเป็นสิ่งที่จำเป็นอย่างยิ่งสำหรับผู้บริหารระดับสูง และผู้บริหารสารสนเทศจะต้องทำความเข้าใจเกี่ยวกับโครงสร้างของการกำกับดูแลสารสนเทศ เพื่อที่จะนำไปประยุกต์ใช้ในองค์กร

ในส่วนนี้จะขอนำเสนอในภาพกว้างเกี่ยวกับหลักการและองค์ประกอบของการกำกับดูแลสารสนเทศ โดยเริ่มจากการทำความเข้าใจความหมายของการกำกับดูแลสารสนเทศ โครงสร้างของการกำกับดูแลสารสนเทศ และรายละเอียดของแต่ละองค์ประกอบของการกำกับดูแลสารสนเทศ

1. การกำกับดูแลสารสนเทศคืออะไร

"การกำกับดูแลสารสนเทศ เป็นความรับผิดชอบของคณะกรรมการบริษัท และผู้บริหารระดับสูงขององค์กร และเป็นส่วนหนึ่งของการกำกับดูแลองค์กร

ประกอบด้วยสภาวะการเป็นผู้นำ (Leadership) โครงสร้างองค์กร (Organisation Structure) และกระบวนการทำงาน (Process) ด้านสารสนเทศ เพื่อให้มั่นใจว่าสารสนเทศขององค์กรสนับสนุนกลยุทธ์ และวัตถุประสงค์ขององค์กร”

จากความหมายข้างต้น หัวใจสำคัญของกำกับดูแลสารสนเทศคือการช่วยสนับสนุนให้องค์กรบรรลุถึงวัตถุประสงค์ ดังนั้น ประการแรกที่คณะกรรมการและผู้บริหารจะต้องทำความเข้าใจก็คือ สารสนเทศจะต้องมีบทบาทและหน้าที่อย่างไรในการสนับสนุนการบรรลุวัตถุประสงค์ขององค์กร การวางแผนกลยุทธ์ และการกำหนดวัตถุประสงค์ด้านสารสนเทศ เพื่อให้บรรลุถึงบทบาทและหน้าที่ดังกล่าว และจะต้องจัดให้มีโครงสร้างงานสารสนเทศ และกระบวนการทำงานที่เอื้อและสอดคล้องกับการดำเนินบทบาทและหน้าที่เหล่านั้นด้วย นอกจากนี้ เพื่อให้มั่นใจว่าสารสนเทศสนับสนุนกลยุทธ์ และวัตถุประสงค์ขององค์กรอย่างยั่งยืน คณะกรรมการและผู้บริหารจะต้องจัดให้มีการบริหารและจัดการความเสี่ยงที่เกี่ยวกับสารสนเทศที่มีประสิทธิภาพและประสิทธิผล และจะต้องจัดให้มีการประเมินและวัดผลสำเร็จของสารสนเทศในบทบาทหน้าที่ดังกล่าวอย่างสม่ำเสมอ

2. องค์ประกอบของการกำกับดูแลด้านสารสนเทศ

องค์ประกอบที่สำคัญของการกำกับดูแลด้านสารสนเทศนั้น ประกอบด้วย การทำให้เกิดความสอดคล้องระหว่างสารสนเทศและเป้าหมายทางธุรกิจ การใช้สารสนเทศสนับสนุนการแสวงหาโอกาสเพื่อก่อให้เกิดผลประโยชน์สูงสุดทางธุรกิจ การบริหาร และจัดการความเสี่ยงเกี่ยวกับสารสนเทศ และการวัดผลการดำเนินการอย่างเหมาะสม ซึ่งมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

2.1 การทำให้เกิดความสอดคล้องระหว่างสารสนเทศ และเป้าหมายทางธุรกิจ

ในการกำกับดูแลสารสนเทศที่ดีนั้น ควรเริ่มจากการทำให้มั่นใจว่าแผนกลยุทธ์ด้านสารสนเทศนั้นสอดคล้องไปในแนวทางเดียวกันกับแผนกลยุทธ์ด้านธุรกิจ และนอกเหนือจากความสอดคล้องกันด้านกลยุทธ์และแนวทางแล้ว ในด้านการปฏิบัติการสารสนเทศ (IT Operation) จำเป็นต้องสอดคล้องกับการปฏิบัติการทางธุรกิจ (Business Operation) อีกด้วย ซึ่งสารสนเทศควรจะสนับสนุนธุรกิจในส่วนต่างๆ เหล่านี้

- การเพิ่มมูลค่าให้กับสินค้าและการบริการ
- ช่วยเพิ่มศักยภาพในการแข่งขัน
- ควบคุมต้นทุนและค่าใช้จ่าย และเพิ่มประสิทธิภาพในการจัดการ
- เพิ่มประสิทธิผลในการบริหาร

ทั้งนี้ การที่จะทำให้มั่นใจว่า สารสนเทศมีส่วนสนับสนุนกลยุทธ์ทางธุรกิจนั้น ในการวางแผนกลยุทธ์ด้านสารสนเทศ ผู้บริหารควรคำนึงถึงประเด็นต่างๆ ดังต่อไปนี้

- วัตถุประสงค์ทางธุรกิจ และสภาวะการแข่งขันขององค์กร
- เทคโนโลยีที่มีอยู่ในปัจจุบัน และเทคโนโลยีใหม่ในอนาคต โดยศึกษาถึงต้นทุน ความเสี่ยง และผลประโยชน์ที่ธุรกิจจะได้รับ
- ความสามารถของฝ่ายสารสนเทศและเทคโนโลยีที่มีอยู่ ในการตอบสนองความต้องการของธุรกิจทั้งในปัจจุบัน และในอนาคต
- ผลกระทบที่เกิดจากการเปลี่ยนแปลง และการลงทุนด้านเทคโนโลยีที่มีต่อองค์กรโดยรวม
- ความผิดพลาดด้านสารสนเทศที่เคยเกิดขึ้นกับองค์กรในอดีตที่ผ่านมา

2.2 การใช้สารสนเทศสนับสนุนการแสวงหาโอกาสเพื่อก่อให้เกิดผลประโยชน์สูงสุดทางธุรกิจ

พื้นฐานด้านมูลค่าของสารสนเทศคือ การให้บริการที่มีคุณภาพที่ตรงเวลา ภายในระยะเวลาที่กำหนด ซึ่งถ้าเปรียบเทียบในเชิงของธุรกิจแล้ว ถ้าเราสามารถบริหารธุรกิจให้สามารถให้บริการต่อลูกค้าได้ในลักษณะดังกล่าว เปรียบได้ว่าเป็นการเสริมสร้างศักยภาพในการแข่งขัน ความพึงพอใจของลูกค้า ประสิทธิภาพของบุคลากร และความสามารถในการทำกำไร

อย่างไรก็ตาม การทำให้ได้มาซึ่งมูลค่างกล่าวค่อนข้างจะตรวจวัดความสำเร็จได้ยาก แต่เพื่อให้ง่ายในการบริหารและจัดการ อาจกล่าว

ได้ว่า การบริหารด้านมูลค่าของสารสนเทศนั้น องค์กรต้องบริหารทั้งด้านต้นทุน และผลตอบแทนของการลงทุนด้านสารสนเทศควบคู่กันไป

ทางธุรกิจเองควรมีการกำหนดความคาดหวังที่คาดว่าจะได้รับ จากสารสนเทศ ในด้านต่อไปนี้

- สารสนเทศควรมีความเหมาะสมและสอดคล้องกับความต้องการทางธุรกิจ
- มีความยืดหยุ่นต่อความต้องการในอนาคต
- ผลของงาน และความรวดเร็วในการตอบสนองความต้องการ
- ความง่ายต่อการใช้งาน ความคงทน และความปลอดภัย
- ความถูกต้อง ครบถ้วน และเป็นปัจจุบันของข้อมูล

เมื่อก้าวถึงมูลค่าของสารสนเทศต่อองค์กรแล้ว สิ่งที่ต้องตระหนักไว้ก็คือ ในแต่ละส่วนขององค์กรจะมีมุมมองด้านมูลค่าของสารสนเทศที่แตกต่างกันออกไป เช่น ในด้านการเงินนั้นจะเปรียบเทียบมูลค่าของสารสนเทศในด้านอัตราการเพิ่มขึ้นของรายได้ (Revenue Growth) หรือผลตอบแทนต่อทรัพย์สิน (Return on Asset) ส่วนด้านการปฏิบัติการนั้นจะให้ความสนใจกับประสิทธิภาพ และประสิทธิผลของการดำเนินงาน และคุณภาพของสินค้า และการให้บริการ เป็นต้น

2.3 การบริหารและจัดการความเสี่ยงเกี่ยวกับสารสนเทศ

เป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไปว่า การนำสารสนเทศเข้ามาใช้ในองค์กร ก่อให้เกิดความเสี่ยงต่างๆ ตามมาทั้งที่เป็นความเสี่ยงใหม่ที่มาพร้อมกับการนำระบบสารสนเทศมาใช้ และความเสี่ยงเดิมอาจมีระดับความเสี่ยงที่เพิ่มขึ้นทั้งด้านโอกาสเกิดและผลกระทบของความเสี่ยง ดังนั้น ในการกำกับดูแลสารสนเทศที่ดีนั้น ผู้บริหารควรจัดให้มีการบริหารความเสี่ยงที่เหมาะสม

ขั้นตอนในการบริหารความเสี่ยงด้านสารสนเทศนั้น มิได้แตกต่างจากขั้นตอนในการบริหารความเสี่ยงด้านอื่นๆ เช่น ความเสี่ยงด้านการเงิน ความเสี่ยงด้านการปฏิบัติการ และความเสี่ยงด้านการบริหาร เป็นต้น ซึ่งรายละเอียดและขั้นตอนของการบริหารความเสี่ยงนั้น ได้อธิบายไว้แล้วในบทที่ 3

หน้าที่ของผู้บริหารในส่วนที่เกี่ยวกับการบริหารความเสี่ยงนั้นสรุปได้เป็นหน้าที่สำคัญ ดังต่อไปนี้

- กำหนดนโยบายในการบริหารความเสี่ยงที่ชัดเจน มีความโปร่งใส และกำหนดระดับความเสี่ยงที่องค์กรสามารถยอมรับได้ และระดับความเสี่ยงที่ไม่สามารถยอมรับได้ เพื่อเป็นแนวทางในการบริหารความเสี่ยงภายในองค์กรโดยรวม
- จัดให้มีกระบวนการด้านการบริหารความเสี่ยงที่ชัดเจน และจัดอบรมให้ผู้ที่เกี่ยวข้องรับรู้ และเข้าใจความเสี่ยงไปในแนวทางเดียวกัน
- จัดให้มีการกระจายอำนาจหน้าที่ และความรับผิดชอบที่ชัดเจน ตั้งแต่ระดับคณะกรรมการฯ ผู้บริหารสูงสุด ผู้บริหารระดับสูง ผู้บริหารสายงาน และหน่วยงาน และพนักงานระดับปฏิบัติการ
- สนับสนุนให้กระบวนการบริหารความเสี่ยงเป็นส่วนหนึ่งของการดำเนินกิจกรรมต่างๆ ภายในองค์กร เช่น ในการตัดสินใจใดๆ ก็ตาม และไม่ว่าจะเป็นการตัดสินใจในระดับใด ผู้ตัดสินใจจะคำนึงถึงความเสี่ยงต่างๆ ที่อาจเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจนั้นๆ หรือในกรณีที่มีโครงการใหม่ๆ ผู้บริหารโครงการก็จัดให้มีการระบุ และประเมินความเสี่ยงของโครงการ เป็นต้น

2.4 การวัดผลการดำเนินการอย่างเหมาะสม

ในการดำเนินการใดๆ ก็ตาม เพื่อให้การดำเนินการเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ และสอดคล้องกับวัตถุประสงค์หรือเป้าหมายขององค์กรอยู่ตลอดเวลา สิ่งหนึ่งที่จะขาดเสียมิได้ก็คือ การตรวจวัดผลการดำเนินงานอย่างสม่ำเสมอ ในการดำเนินการด้านสารสนเทศก็เช่นเดียวกัน ที่ควรจัดให้มีการวัดผลการดำเนินงาน ซึ่งอาจเริ่มจากการตอบคำถามในด้านต่างๆ ดังนี้

- ด้านการเงิน - เพื่อบรรลุวัตถุประสงค์ของผู้ถือหุ้น องค์กรควรจัดให้มีเป้าหมายทางการเงินอย่างไร

- ด้านลูกค้า - เพื่อบรรลุวัตถุประสงค์ด้านการเงิน องค์กรควรตั้งเป้าหมายในการตอบสนองความต้องการของลูกค้าอย่างไร
- ด้านกระบวนการ - เพื่อตอบสนองความต้องการของลูกค้าและผู้ถือหุ้น องค์กรควรจัดการกระบวนการทำงานภายในของเราอย่างไร
- ด้านการเรียนรู้ - ในการบรรลุวัตถุประสงค์ขององค์กร องค์กรต้องมีการเรียนรู้ หรือคิด และศึกษาในสิ่งใหม่ๆ มากน้อยเพียงไร

ในการวัดผลงานด้านสารสนเทศนั้น องค์กรควรกำหนดเป้าหมายในแต่ละด้านอย่างชัดเจน และกำหนดดัชนีวัดผลที่สอดคล้องกับเป้าหมายดังกล่าว และหลังจากกำหนดดัชนีวัดผลที่สอดคล้องกับเป้าหมายแต่ละด้านแล้ว องค์กรควรจัดให้มีกระบวนการจัดเก็บข้อมูล และการรายงานผลอย่างสม่ำเสมอ เพื่อให้ผู้บริหารสารสนเทศ และผู้บริหารด้านผู้ใช้งานรับรู้ผลการดำเนินงานด้านสารสนเทศเพื่อนำไปปรับปรุงคุณภาพของงานในภายหลัง

2.5 การบริหารทรัพยากรสารสนเทศอย่างมีประสิทธิภาพ

การบริหารทรัพยากรสารสนเทศมีความสำคัญต่อการให้สารสนเทศให้มีประสิทธิภาพเป็นอย่างยิ่ง ผู้บริหารต้องมีแผนการจัดทำ ปรับปรุง และเสริมสร้างให้ทรัพยากรด้านสารสนเทศได้รับการนำมาใช้อย่างเต็มศักยภาพ ซึ่งทรัพยากรทางด้านสารสนเทศประกอบด้วย

- ระบบงานสารสนเทศ (Application) หมายถึง กระบวนการและขั้นตอนการทำงาน ทั้งงานที่เป็นระบบคอมพิวเตอร์อัตโนมัติ และงานที่ดำเนินการโดยคน ในการประมวลผลข้อมูลสารสนเทศ
- ข้อมูลสารสนเทศ (Information) หมายถึง ข้อมูลในหลากหลายรูปแบบ ประกอบด้วยตัวเลข ตัวอักษร รูปภาพ เสียง และภาพเคลื่อนไหว ที่นำมาใช้ประกอบการประมวลผล และแสดงผล

- โครงสร้างพื้นฐานด้านสารสนเทศ (Infrastructure) รวมถึง ฮาร์ดแวร์ (Hardware) ซอฟต์แวร์ระบบปฏิบัติการ (Operating or System Software) ระบบจัดการฐานข้อมูล (Database Management System) ระบบเครือข่าย คอมพิวเตอร์ (Network) เครื่องมือต่อเชื่อม และอุปกรณ์ที่ใช้ในการควบคุมสภาพแวดล้อมในการทำงานโดยรวมของระบบสารสนเทศ เช่น ระบบปรับอุณหภูมิ ความชื้น อุปกรณ์ด้านการรักษาความปลอดภัย ระบบไฟฟ้า เป็นต้น
- บุคลากร (People) หมายถึง บุคลากรที่จำเป็นในการวางแผน ดำเนินการ และควบคุมกิจกรรมต่างๆ ด้านสารสนเทศ ซึ่งรวมถึงความรู้และทักษะของบุคลากรต่างๆ เหล่านี้ด้วย

หน้าที่และความรับผิดชอบด้านการกำกับดูแลด้านสารสนเทศ

ผู้ที่มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการกำกับดูแลด้านสารสนเทศ ประกอบด้วย

- คณะกรรมการบริษัท
- คณะกรรมการกลยุทธ์สารสนเทศ (IT Strategy Committee)
- ผู้บริหารสูงสุด
- ผู้บริหารสารสนเทศ
- ผู้บริหารงานด้านอื่นๆ

ดังมีรายละเอียดของหน้าที่และความรับผิดชอบ ดังนี้

1. หน้าที่และความรับผิดชอบของคณะกรรมการบริษัท

หน้าที่และความรับผิดชอบหลักของคณะกรรมการบริษัท คือ การกำหนดแนวทางในการนำระบบสารสนเทศมาใช้ในองค์กร และกำกับดูแลให้การใช้ระบบสารสนเทศเป็นไปตามเป้าหมายหรือวัตถุประสงค์ที่ตั้งไว้ โดยมีหน้าที่ต่างๆ ดังต่อไปนี้

- กำกับดูแลเพื่อให้มั่นใจว่าผู้บริหารกำหนดกระบวนการวางแผนกลยุทธ์ด้านสารสนเทศที่สอดคล้อง และสนับสนุนกลยุทธ์ และวัตถุประสงค์ทางด้านธุรกิจ
- สอบทานงบประมาณและการลงทุนด้านสารสนเทศ เพื่อให้มั่นใจว่ามีความสมดุลกันระหว่างความเสี่ยงและผลประโยชน์ที่ได้รับจากการลงทุน และการดำเนินการด้านสารสนเทศ
- สอบถามเพื่อรับรู้และทำความเข้าใจต่อความเสี่ยงด้านสารสนเทศที่สำคัญ
- ติดตามและประเมินประสิทธิภาพของการบริหารความเสี่ยงด้านสารสนเทศของผู้บริหาร
- ร่วมกับผู้บริหารในการกำหนดดัชนีวัดผลการดำเนินการด้านสารสนเทศ
- ติดตามและประเมินผลการดำเนินการด้านสารสนเทศตามดัชนีชี้วัดที่กำหนดไว้

2. หน้าที่และความรับผิดชอบของคณะกรรมการกลยุทธ์สารสนเทศ (IT Strategy Committee)

คณะกรรมการกลยุทธ์สารสนเทศ (IT Strategy Committee) เป็นคณะกรรมการของคณะกรรมการบริษัท มีหน้าที่กำกับดูแลด้านสารสนเทศ โดยมีหน้าที่สำคัญดังนี้

- ให้แนวทางด้านกลยุทธ์สารสนเทศที่สอดคล้องกับกลยุทธ์ทางธุรกิจ และกำหนดนโยบายที่สำคัญด้านสารสนเทศ เช่น นโยบายเกี่ยวกับความเสี่ยง การลงทุน แหล่งที่มาของทรัพยากร เป็นต้น
- ติดตามการปฏิบัติงานเพื่อให้มั่นใจถึงความสอดคล้องต่อกลยุทธ์สารสนเทศที่กำหนดไว้
- ติดตามผลการดำเนินงานด้านสารสนเทศเพื่อให้มั่นใจว่าการดำเนินงานด้านสารสนเทศก่อให้เกิดหรือส่งเสริมมูลค่าขององค์กร

- ติดตามดูแลการลงทุนโดยรวมด้านสารสนเทศขององค์กร
- สนับสนุนและทำให้มั่นใจว่าผู้บริหารมีทรัพยากรที่เพียงพอในการบริหารความเสี่ยง
- ติดตามและทำความเข้าใจต่อความเสี่ยงที่สำคัญด้านสารสนเทศ และเพื่อความมั่นใจว่าความเสี่ยงได้รับการบริหารและจัดการอย่างเหมาะสม
- สอบทานความเหมาะสมของดัชนีวัดผล และกระบวนการวัดผล การดำเนินการด้านสารสนเทศ

3. หน้าที่และความรับผิดชอบของผู้บริหารสูงสุด

หน้าที่และความรับผิดชอบหลักของผู้บริหารสูงสุดที่เกี่ยวข้องกับการกำกับดูแลสารสนเทศ ประกอบด้วย

- ดำเนินการเพื่อก่อให้เกิดความสอดคล้องกันระหว่างสารสนเทศกับวัตถุประสงค์ขององค์กร ทั้งทางด้านกลยุทธ์และการปฏิบัติงาน
- ดำเนินการให้กลยุทธ์ด้านสารสนเทศได้รับการนำไปปฏิบัติในแต่ละระดับขององค์กร
- ตัดสินใจด้านการนำระบบสารสนเทศมาใช้สนับสนุนงานทางธุรกิจ
- สร้างกลไกที่ก่อให้เกิดความรับผิดชอบต่อการลงทุนด้านสารสนเทศระหว่างผู้บริหารสารสนเทศ และผู้บริหารธุรกิจ ในสายงานด้านต่างๆ
- สอบทานเพื่อทำให้มั่นใจว่างบประมาณและการลงทุนมีความสมเหตุสมผล และเป็นส่วนหนึ่งของแผนงานทางการเงิน
- ทำให้มั่นใจว่าองค์กรใช้ข้อมูลและสารสนเทศอย่างมีประสิทธิภาพสูงสุด
- กำหนดโครงสร้างองค์กรที่เอื้อให้เกิดการนำกลยุทธ์ด้านสารสนเทศไปสู่การปฏิบัติ

- กำหนดบทบาทหน้าที่ของผู้บริหารสารสนเทศ และดำเนินการให้ผู้บริหารสารสนเทศมีบทบาทที่สำคัญในการตัดสินใจด้านต่างๆ ทางธุรกิจที่อาจเกี่ยวข้องกับระบบสารสนเทศ
- กำหนดกรอบการบริหารความเสี่ยงด้านสารสนเทศ รวมถึงโครงสร้าง บทบาท หน้าที่ และกระบวนการเพื่อให้มีการบริหารความเสี่ยงให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้
- ร่วมกับคณะกรรมการบริษัทในการกำหนดดัชนีวัดผลการดำเนินการด้านสารสนเทศระดับองค์กร
- ร่วมกับผู้บริหารสารสนเทศในการกำหนดดัชนีวัดผลการดำเนินการด้านสารสนเทศระดับสายงานสารสนเทศ
- ติดตามและประเมินผลการดำเนินการด้านสารสนเทศระดับสายงานสารสนเทศ
- ร่วมกับผู้บริหารสารสนเทศในการกำหนดดัชนีวัดผลการดำเนินการด้านสารสนเทศระดับสายงานสารสนเทศ

4. หน้าที่และความรับผิดชอบของผู้บริหารสารสนเทศ

หน้าที่และความรับผิดชอบที่สำคัญของผู้บริหารสารสนเทศ ประกอบด้วย

- สนับสนุนการจัดทำกลยุทธ์ด้านสารสนเทศ และนำกลยุทธ์ไปสู่การปฏิบัติ และทำให้มั่นใจว่าการดำเนินการด้านสารสนเทศก่อให้เกิดมูลค่าต่อองค์กรตามที่กำหนดไว้ในกลยุทธ์สารสนเทศ
- จัดทำมาตรฐาน และนโยบายสารสนเทศ พร้อมทั้งนำมาบังคับใช้
- ให้ความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับการนำสารสนเทศมาใช้ให้เกิดประโยชน์ ค่าใช้จ่าย และการลงทุนด้านสารสนเทศต่อผู้บริหาร
- เชื่อมโยงให้เห็นความสัมพันธ์ระหว่างงบประมาณด้านสารสนเทศกับกลยุทธ์ และวัตถุประสงค์ขององค์กร
- จัดให้มีกรอบการบริหารโครงการที่ดี โดยเฉพาะอย่างยิ่งการบริหารโครงการด้านสารสนเทศ

- จัดให้มีทรัพยากร บุคลากร และโครงสร้างพื้นฐานด้านสารสนเทศที่เอื้อให้มีการดำเนินการด้านสารสนเทศ และการใช้ข้อมูลร่วมกันอย่างมีประสิทธิภาพ และต่อเนื่อง
- จัดให้มีทรัพยากรบุคคลและทักษะที่เพียงพอสำหรับบทบาทหน้าที่ที่สำคัญด้านสารสนเทศเพื่อทำให้มั่นใจในการปฏิบัติงานด้านสารสนเทศที่ก่อให้เกิดมูลค่าต่อองค์กร
- จัดให้มีการบริหารความเสี่ยงที่มีประสิทธิภาพและโปร่งใส และมีการกำหนดหน้าที่ความรับผิดชอบที่ชัดเจน
- จัดให้มีการรอบการควบคุมภายในด้านสารสนเทศที่ดี
- ควบคุมดูแลการปฏิบัติงานด้านสารสนเทศให้เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ
- ร่วมกับผู้บริหารงานด้านอื่นๆ ในการกำหนดระดับของการให้บริการ และบริหารจัดการให้ระดับการบริการเป็นไปตามข้อตกลง
- จัดให้มีระบบการวัดผลงานด้านสารสนเทศ

5. หน้าที่และความรับผิดชอบของผู้บริหารงานด้านอื่นๆ

หน้าที่และความรับผิดชอบหลักของผู้บริหารงานด้านอื่นๆ

ประกอบด้วย

- ทำความเข้าใจเกี่ยวกับระบบสารสนเทศ และความสามารถของระบบสารสนเทศในการสนับสนุนการทำงานด้านอื่นๆ
- ให้การสนับสนุนโครงการต่างๆ ด้านสารสนเทศ โดยเฉพาะอย่างยิ่งความร่วมมือด้านการกำหนดความต้องการทางธุรกิจเกี่ยวกับการใช้ระบบสารสนเทศ และการกำหนดระดับความสำคัญของโครงการด้านสารสนเทศต่างๆ
- ร่วมกับผู้บริหารสารสนเทศในการกำหนดระดับของการให้บริการ และติดตามดูแลระดับการบริการให้เป็นไปตามข้อตกลง
- ให้ร่วมมือในการบริหารความเสี่ยงด้านสารสนเทศ โดยเฉพาะอย่างยิ่งด้านการประเมินผลกระทบของความเสี่ยงต่อธุรกิจ

ความเสี่ยงและการประเมินความเสี่ยง ด้านสารสนเทศ

ในการจัดให้มีการควบคุมภายในด้านสารสนเทศที่ดีนั้น การควบคุมควรจะต้องมีความเหมาะสม เพียงพอ และพอดีกับลักษณะการใช้สารสนเทศขององค์กร ซึ่งกลไกหนึ่งที่มีผู้บริหารสามารถนำมาใช้เป็นเกณฑ์ในการกำหนดความเหมาะสมของการควบคุม ก็คือความเสี่ยง และระดับความเสี่ยงด้านสารสนเทศขององค์กร ซึ่งในส่วนนี้จะเป็นการอธิบายหลักการพื้นฐานของการประเมินความเสี่ยง และขั้นตอนที่องค์กรต่างๆ นำไปประยุกต์ใช้ในการประเมินความเสี่ยง

1. หลักการและความสำคัญของการประเมินความเสี่ยง

ก่อนเริ่มดำเนินการประเมินความเสี่ยง องค์กรควรทำความเข้าใจเกี่ยวกับความหมายที่แท้จริงของความเสี่ยงเสียก่อน ซึ่งตามหลักสากลได้มีการกำหนดความหมายเกี่ยวกับความเสี่ยงไว้ว่า ความเสี่ยง คือเหตุการณ์ที่อาจเกิดขึ้น และก่อให้เกิดผลกระทบในทางลบต่อความสามารถในการบรรลุถึงวัตถุประสงค์ขององค์กร

จากคำนิยามของความเสี่ยงข้างต้น ซึ่งเน้นที่การบรรลุถึงวัตถุประสงค์ขององค์กร การที่จะสามารถเข้าใจความเสี่ยงได้ดี องค์กรจะต้องเข้าใจวัตถุประสงค์หรือเป้าหมายขององค์กร หรือกระบวนการที่จะประเมินความเสี่ยงให้ชัดเจนเสียก่อน และวัตถุประสงค์ของงานด้านสารสนเทศควรเป็นวัตถุประสงค์ในด้านการใช้ระบบสารสนเทศตามความต้องการด้านธุรกิจ ไม่ใช่เป็นเฉพาะวัตถุประสงค์ของฝ่ายงานด้านสารสนเทศแต่เพียงด้านเดียว

2. ขั้นตอนการประเมินความเสี่ยงด้านสารสนเทศ

เพื่อให้การประเมินความเสี่ยงเป็นไปตามหลักการที่เป็นสากล และเพื่อให้การประเมินความเสี่ยงด้านสารสนเทศสอดคล้องกับการประเมินความเสี่ยงด้านอื่นๆ องค์กรควรกำหนดขั้นตอนการประเมินความเสี่ยงด้านสารสนเทศให้สอดคล้องกับหลักการ และการประเมินความเสี่ยงด้านอื่นๆ ด้วย ซึ่งการประเมินความเสี่ยง ควรประกอบด้วยขั้นตอนดังต่อไปนี้

- 2.1 การทำความเข้าใจวัตถุประสงค์ด้านสารสนเทศ
- 2.2 การระบุความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์ด้านสารสนเทศ
- 2.3 การประเมินระดับความเสี่ยง

ขั้นตอนการประเมินความเสี่ยงด้านสารสนเทศ อธิบายในรายละเอียด
 ได้ดังนี้

2.1 การทำความเข้าใจวัตถุประสงค์ด้านสารสนเทศ

ขั้นตอนแรกในการประเมินความเสี่ยงด้านสารสนเทศ คือ การทำความเข้าใจเกี่ยวกับวัตถุประสงค์ด้านสารสนเทศขององค์กร ซึ่งอาจ นำเงื่อนไขของความต้องการข้อมูลสารสนเทศ (ตามหลักเกณฑ์ของสมาคม ผู้ตรวจสอบและควบคุมระบบสารสนเทศ - ISACA) มาใช้เป็นข้อพิจารณาถึง วัตถุประสงค์ด้านสารสนเทศขององค์กร ซึ่งเงื่อนไขของความต้องการข้อมูล ประกอบด้วย

- ประสิทธิภาพและประสิทธิภาพของการใช้ระบบสารสนเทศ (Effectiveness & Efficiency)
- ความถูกต้อง ครบถ้วน และความน่าเชื่อถือของข้อมูล (Integrity & Reliability)
- ความปลอดภัยของระบบสารสนเทศ (Security)
- ความต่อเนื่องของระบบสารสนเทศ (Availability)
- การปฏิบัติตามกฎเกณฑ์ และกฎหมายที่เกี่ยวข้อง (Compliance)

แต่ละองค์กร อาจไม่จำเป็นต้องมีวัตถุประสงค์ที่ครอบคลุม ทุกวัตถุประสงค์ที่กล่าวไว้ข้างต้น และลำดับความสำคัญของแต่ละวัตถุประสงค์ อาจมีความแตกต่างกันในแต่ละองค์กร ดังนั้น ก่อนทำการประเมินความเสี่ยง ด้านสารสนเทศขององค์กรใดก็ตาม องค์กรต้องทำความเข้าใจให้ชัดเจน ต่อวัตถุประสงค์ดังกล่าวเสียก่อน

2.2 การระบุความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์ด้านสารสนเทศ

หลังจากเข้าใจอย่างชัดเจนต่อวัตถุประสงค์ด้านสารสนเทศ ขั้นตอนถัดมา คือการระบุเหตุการณ์ต่างๆ ที่อาจเกิดขึ้น แล้วมีผลกระทบ ในทางลบต่อการบรรลุถึงวัตถุประสงค์ดังกล่าว ซึ่งการระบุความเสี่ยงอาจทำได้ โดยใช้เทคนิคต่างๆ เช่น การสัมภาษณ์ผู้บริหารที่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์ การสอบถามข้อมูลด้านสารสนเทศโดยรวมขององค์กร การประชุมเชิงปฏิบัติการ

ร่วมกันระหว่างผู้ที่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์ หรือใช้แบบสอบถามเพื่อสำรวจความคิดเห็นด้านความเสี่ยง

อย่างไรก็ตาม ผู้ที่ควรมีส่วนร่วมในการประเมินความเสี่ยงจะต้องเป็นผู้ที่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์ที่จะทำการประเมินความเสี่ยง ทั้งผู้ที่เกี่ยวข้องทางตรง และผู้ที่เกี่ยวข้องทางอ้อม

ในตารางต่อไปนี้เป็นตัวอย่างของปัจจัยเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับแต่ละวัตถุประสงค์ ซึ่งสามารถนำไปใช้เป็นข้อมูลตั้งต้นในการระบุความเสี่ยง

วัตถุประสงค์	ตัวอย่างความเสี่ยง
<p>ประสิทธิผลและประสิทธิภาพของการใช้ระบบสารสนเทศ (Effectiveness & Efficiency)</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● จำนวนบุคลากรที่มีความรู้และความชำนาญที่มีอยู่อาจไม่เพียงพอในการบริหารและจัดการระบบสารสนเทศที่ทันสมัย ● อาจมีการเปลี่ยนแปลงบุคลากรที่สำคัญ หรืออัตราการลาออกของบุคลากรสูง ● ปริมาณงานอาจไม่สอดคล้องกับจำนวนบุคลากรที่มีอยู่ ● การพัฒนาความรู้ความสามารถของบุคลากรอาจไม่เพียงพอ ● กระบวนการวางแผนระบบสารสนเทศอาจไม่สอดคล้องกับวัตถุประสงค์ทางธุรกิจ ● ขาดกระบวนการในการสื่อสารข้อมูลที่ดีระหว่างผู้บริหารด้านสารสนเทศ และผู้บริหารธุรกิจ ● ขาดกระบวนการติดตามดูแลด้านการบริหารความต้องการด้านสารสนเทศขององค์กรโดยรวม ● ไม่มีดัชนีชี้วัดด้านประสิทธิภาพและประสิทธิผลของระบบสารสนเทศที่ชัดเจน ● กระบวนการพัฒนาระบบงานและการนำมาใช้ไม่เป็นมาตรฐาน และมีความไม่ชัดเจน ● การขาดกระบวนการบริหารคุณภาพงานสารสนเทศ อาจทำให้ระบบงานที่นำมาใช้ไม่สอดคล้องกับความต้องการทางธุรกิจ ● ระบบสารสนเทศอาจไม่สามารถปรับปรุงให้ทันสมัย

วัตถุประสงค์	ตัวอย่างความเสี่ยง
	<ul style="list-style-type: none"> ● การมีระบบสารสนเทศที่หลากหลายอาจทำให้การบำรุงรักษา และการให้การสนับสนุนไม่สามารถทำได้อย่างมีประสิทธิภาพ ● ขนาดของระบบสารสนเทศอาจไม่สอดคล้องกับปริมาณรายการ ทำให้ขาดประสิทธิภาพ ● เทคโนโลยีที่มีอยู่ในปัจจุบันอาจล้าสมัย และไม่เอื้อต่อการ ดำเนินการ หรือการใช้งานอย่างมีประสิทธิภาพ ● การเปลี่ยนแปลงของเทคโนโลยีที่รวดเร็ว ● ขาดเครื่องมือที่ทันสมัยในการพัฒนาระบบงานสารสนเทศ การติดตามดูแลด้านประสิทธิภาพและประสิทธิผลของระบบ สารสนเทศ ● ผู้บริหารระดับสูงอาจไม่เห็นความสำคัญของระบบสารสนเทศ หรือขาดความรู้ด้านสารสนเทศ ● งบประมาณด้านสารสนเทศไม่เพียงพอ
<p>ความถูกต้อง ครบถ้วน และ ความน่าเชื่อถือของข้อมูล (Integrity & Reliability)</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● บุคลากรขาดการเอาใจใส่ด้านความถูกต้อง และครบถ้วนของ ข้อมูล ผู้ออกแบบ และผู้จัดทำระบบงาน ไม่ตระหนักถึงความ สำคัญด้านความถูกต้อง และครบถ้วนของข้อมูล ● ไม่มีการกำหนดหน้าที่ และความรับผิดชอบที่ชัดเจน ในด้าน การบริหารความถูกต้องและครบถ้วนของข้อมูล ● อาจมีข้อผิดพลาดในขั้นตอนการนำข้อมูลเข้าสู่ระบบสารสนเทศ เนื่องจากขาดกระบวนการสอบทานความถูกต้อง การใช้เครื่องมือ ในการนำข้อมูลเข้าที่ไม่เหมาะสม และการออกแบบวิธีการนำ ข้อมูลเข้าที่ไม่เหมาะสม ● อาจมีข้อผิดพลาดในโปรแกรมเนื่องจากระบบงานขาดการทดสอบ อย่างเพียงพอ และเหมาะสม ● อาจมีข้อผิดพลาดเกิดขึ้นในการประมวลผล เนื่องจากขาดการ ควบคุมด้านการประมวลผล ● อาจมีข้อผิดพลาดในการเปลี่ยนแปลงข้อมูลหลักที่ใช้ในการ ประมวลผล เช่น อัตราค่าบริการ อัตราดอกเบี้ย ทำให้การ ประมวลผลมีข้อผิดพลาด

วัตถุประสงค์	ตัวอย่างความเสี่ยง
	<ul style="list-style-type: none"> ● อาจมีข้อผิดพลาดในกระบวนการรับส่งข้อมูลระหว่างระบบงาน ● การทำงานของระบบคอมพิวเตอร์อาจผิดพลาด เนื่องจากขาดการดูแลรักษาที่เพียงพอ เช่น การจัดให้มีเนื้อที่ในการประมวลผล และจัดเก็บข้อมูลไม่เพียงพอ ทำให้ระบบหยุดชะงัก ● ปริมาณรายการมีจำนวนมากในบางช่วงเวลา ทำให้ไม่สามารถทำการควบคุมความถูกต้องได้อย่างมีประสิทธิภาพ
<p>ความปลอดภัยของระบบสารสนเทศ (Security)</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● บุคลากรขาดความรู้ และความชำนาญที่มีอยู่อาจไม่เพียงพอในการบริหารและจัดการด้านความปลอดภัย ● ผู้ใช้งานอาจไม่ตระหนัก หรือไม่เห็นความสำคัญของการรักษาความปลอดภัย ● ผู้ใช้งานขาดความระมัดระวังในการใช้ระบบสารสนเทศ เช่น การเก็บรักษารหัสผ่าน (Password) ● ผู้ใช้งาน หรือเจ้าหน้าที่ด้านสารสนเทศ อาจกระทำการทุจริต ● ผู้ออกแบบ และผู้จัดทำระบบงาน ไม่ตระหนักถึงความสำคัญด้านการรักษาความปลอดภัยระบบสารสนเทศ ● ไม่มีการกำหนดหน้าที่และความรับผิดชอบที่ชัดเจน ในด้านการบริหารความปลอดภัยระบบสารสนเทศ เช่น เจ้าของข้อมูล เจ้าของระบบงาน และผู้เก็บรักษาข้อมูล และระบบงาน ● นโยบายด้านการรักษาความปลอดภัยระบบสารสนเทศอาจมีความไม่ชัดเจน ● นโยบายด้านการรักษาความปลอดภัยระบบสารสนเทศอาจไม่ครอบคลุมประเด็นที่สำคัญด้านการรักษาความปลอดภัยระบบสารสนเทศอย่างครบถ้วน ● นโยบายด้านการรักษาความปลอดภัยระบบสารสนเทศอาจไม่ได้รับการปรับปรุงให้ทันสมัย ● อาจไม่มีการประเมินความเสี่ยงด้านความปลอดภัยระบบสารสนเทศอย่างสม่ำเสมอ

วัตถุประสงค์	ตัวอย่างความเสี่ยง
	<ul style="list-style-type: none"> ● อาจไม่มีการสื่อสารนโยบายด้านการรักษาความปลอดภัยระบบสารสนเทศ ให้กับผู้ที่เกี่ยวข้องอย่างชัดเจน และต่อเนื่อง ● กระบวนการจัดการด้านการรักษาความปลอดภัยระบบสารสนเทศ อาจขาดความชัดเจน หรือไม่มีการนำมาปฏิบัติ เช่น การสร้างและยกเลิกรหัสผู้ใช้งานและรหัสผ่าน (User ID and Password) ● กระบวนการติดตามเหตุการณ์ด้านความปลอดภัยระบบสารสนเทศ อาจไม่ชัดเจน หรือขาดเครื่องมือ หรือซอฟต์แวร์ในการติดตาม ● อาจไม่มีการกำหนด หรือแบ่งแยกระดับความสำคัญของข้อมูลอย่างชัดเจน ทำให้ไม่สามารถออกแบบการรักษาความปลอดภัยที่เหมาะสมกับระดับความสำคัญของข้อมูลและระบบงาน ● การเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยีที่รวดเร็ว ทำให้ไม่สามารถปรับปรุงระบบสารสนเทศในด้านที่เกี่ยวกับการรักษาความปลอดภัยให้ทันสมัยอยู่เสมอ ● ไม่มีการติดตั้งเครื่องมือหรือซอฟต์แวร์ด้านการรักษาความปลอดภัยระบบสารสนเทศและระบบเครือข่ายที่มีประสิทธิภาพอย่างเหมาะสมและเพียงพอ ● ค่าตัวแปรด้านความปลอดภัยของระบบสารสนเทศ อาจไม่ได้รับการติดตั้ง หรือปรับปรุงอย่างเหมาะสม ● ไวรัสมัลแวร์ อาจส่งผลให้เกิดการรั่วไหลของข้อมูล หรือเกิดความสูญเสียทรัพยากรของระบบสารสนเทศที่สำคัญ ● บุคคลภายนอกสามารถเข้าสู่ระบบสารสนเทศขององค์กร และทำความเสียหายให้เกิดขึ้นกับระบบ เช่น ลักลอบขโมยข้อมูล ทำลายระบบงาน และข้อมูลที่สำคัญ หรือเปลี่ยนแปลงข้อมูล ● อาจไม่มีการรักษาความปลอดภัยทางกายภาพที่เพียงพอสำหรับการเข้าออกศูนย์คอมพิวเตอร์ ● ระบบควบคุมสถานะแวดล้อมของระบบสารสนเทศ เช่น ระบบปรับอากาศ ระบบควบคุมความชื้น และคลื่นแม่เหล็ก ระบบป้องกันอัคคีภัย และระบบสำรองไฟฟ้า เป็นต้น

วัตถุประสงค์	ตัวอย่างความเสี่ยง
<p>ความต่อเนื่องของระบบสารสนเทศ (Availability)</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● ผู้ใช้งานทั่วไปขาดความเข้าใจในการใช้งาน และอาจส่งผลให้ระบบเสียหาย ● ผู้ออกแบบ และผู้จัดทำระบบงาน ไม่ตระหนักถึงความสำคัญด้านความต่อเนื่องของการทำงานของระบบสารสนเทศ ● อุปกรณ์ระบบสารสนเทศที่สำคัญอาจชำรุด และเสียหาย เนื่องจากขาดการบำรุงรักษาที่เพียงพอ ● ขาดแผนการรองรับเหตุการณ์ต่างๆ ที่อาจก่อให้เกิดความเสียหายต่อระบบ ทำให้ไม่สามารถกู้ระบบสารสนเทศได้ภายในระยะเวลาที่เหมาะสม ● ข้อมูลในแผนงานฯ อาจไม่ทันสมัย (up-to-date) เนื่องจากขาดกระบวนการทดสอบ และปรับปรุงแผนงานฯ เพื่อทำให้ข้อมูลที่ปรากฏในแผนงานฯ ทันสมัยอยู่เสมอ ● การสำรองข้อมูลไม่เพียงพอ หรือไม่เหมาะสม ทำให้ไม่มีข้อมูลที่สามารนำมาใช้ในกระบวนการกู้ระบบฯ อย่างทันท่วงที ● อาจไม่มีการติดตั้งระบบควบคุมความปลอดภัยที่ดีพอภายในศูนย์คอมพิวเตอร์ ● การออกแบบระบบสารสนเทศโดยรวม อาจมีจุดอ่อนแหลมต่อการหยุดชะงัด (Single Point of Failure) มากเกินไป ● ไม่มีการติดตั้งระบบสำรองไฟฟ้า หรือระบบสำรองไฟฟ้าที่มีอยู่ อาจไม่เพียงพอในการรองรับความต้องการการใช้งานอย่างต่อเนื่อง ● เครื่องคอมพิวเตอร์เป็นเครื่องระบบเก่า ซึ่งการบำรุงรักษา หรืออะไหล่ที่จำเป็นอาจไม่เพียงพอ ● เกิดความเสียหายในระบบเครือข่าย และระบบสื่อสารข้อมูล และไม่มีการเตรียมเส้นทางสื่อสารสำรองไว้ ● คอมพิวเตอร์ไวรัส หรือหนอนคอมพิวเตอร์อาจทำให้เกิดความเสียหายต่อระบบข้อมูล และระบบคอมพิวเตอร์

วัตถุประสงค์	ตัวอย่างความเสี่ยง
การปฏิบัติตามกฎเกณฑ์ และกฎหมายที่เกี่ยวข้อง (Compliance)	<ul style="list-style-type: none"> ● ผู้ใช้งานทั่วไปไม่เข้าใจ หรือไม่ทราบว่ามีกฎหมาย หรือกฎเกณฑ์ใดบ้างที่เกี่ยวข้องกับการใช้ระบบสารสนเทศ ● เจ้าหน้าที่คอมพิวเตอร์ (รวมถึงผู้บริหาร ผู้ออกแบบ ผู้ปฏิบัติการ และผู้ดูแลด้านความปลอดภัย) ไม่เข้าใจ หรือไม่ทราบว่ามีกฎหมาย หรือกฎเกณฑ์ใดบ้างที่เกี่ยวข้องกับการใช้ระบบสารสนเทศ ● ขาดกระบวนการรวบรวมกฎเกณฑ์หรือกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการใช้ระบบสารสนเทศ ● ขาดกระบวนการสื่อสารกฎเกณฑ์หรือกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการใช้ระบบสารสนเทศ ให้กับบุคลากรที่เกี่ยวข้อง ● ขาดกระบวนการติดตาม และปรับปรุงกฎเกณฑ์หรือกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการใช้ระบบสารสนเทศ ● กฎเกณฑ์ และกฎหมายที่เกี่ยวกับการใช้ระบบสารสนเทศอาจมีการเปลี่ยนแปลง

2.3 การประเมินระดับความเสี่ยง

หลังจากระบุความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์ด้านสารสนเทศเรียบร้อยแล้ว ก็เข้าสู่ขั้นตอนการประเมินระดับความเสี่ยง ซึ่งเป็นการจัดระดับความสำคัญของความเสี่ยงโดยประเมินระดับความเสี่ยงโดยใช้เทคนิคต่างๆ ในการวัดระดับความเสี่ยง ซึ่งสามารถสรุปเทคนิคการประเมินระดับความเสี่ยงได้ ดังนี้

- ใช้วิธีการอนุญาตของผู้ที่เกี่ยวข้องกับความเสี่ยง และจัดระดับความเสี่ยงตามเกณฑ์การประเมินที่กำหนดไว้ล่วงหน้า โดยเป็นการประเมินระดับความเสี่ยงโดยรวม
- ใช้วิธีการอนุญาตของผู้ที่เกี่ยวข้องกับความเสี่ยง และจัดระดับความเสี่ยงตามเกณฑ์การประเมินที่กำหนดไว้ล่วงหน้า แต่แบ่งการประเมินระดับความเสี่ยงเป็น 2 ด้าน คือ การประเมินด้านโอกาสที่จะเกิด และการประเมินด้านผลกระทบ

- ใช้เทคนิคทางสถิติ และคณิตศาสตร์เพื่อคำนวณผลกระทบ
ของความเสียหายในแต่ละระดับของโอกาสเกิด

ไม่ว่าจะใช้วิธีใดก็ตาม ผลที่ได้จากการประเมินความเสี่ยงสามารถนำไปใช้ประกอบการตัดสินใจในการกำหนดให้มีกลไกการควบคุมเพื่อจัดการกับความเสี่ยงต่างๆ ให้ลดลงมาอยู่ในระดับที่เป็นที่ยอมรับได้ภายในองค์กร ซึ่งโดยทั่วไปมักเริ่มจากการประเมินระดับความเสี่ยงก่อนการควบคุมหรือความเสี่ยงสืบเนื่อง (Inherent Risk) เพื่อพิจารณาความเสี่ยงตามลักษณะธรรมชาติของความเสี่ยงนั้นๆ โดยยังมีได้คำนึงถึงการควบคุมที่มีอยู่ หรือการควบคุมที่ควรมี หลังจากนั้นจะเป็นการประเมินระดับความเสี่ยงหลังจากการจัดให้มีการควบคุมแล้ว (Residual Risk)

เมื่อทราบระดับความเสี่ยงภายหลังจากการจัดให้มีการควบคุมแล้ว องค์กรสามารถนำระดับความเสี่ยงดังกล่าวมาเปรียบเทียบกับระดับความเสี่ยงที่สามารถยอมรับได้ เพื่อนำมาตัดสินใจในการที่จะจัดให้มีการควบคุมภายใน

โครงสร้างการควบคุมภายใน ด้านสารสนเทศ

เพื่อจัดการกับความเสี่ยงต่างๆ ด้านสารสนเทศ ผู้บริหารมีหน้าที่ในการจัดให้มีการควบคุมที่มีประสิทธิภาพเพียงพอ และในการจัดให้มีการควบคุมนั้น สิ่งแรกที่ผู้บริหารควรดำเนินการ ก็คือการกำหนดกรอบการควบคุม ซึ่งอาจเป็นกรอบหรือโครงสร้างเดียวกันกับกรอบการควบคุมภายในโดยรวมขององค์กร เช่น กรอบการควบคุมภายในของ COSO หรืออาจใช้กรอบการควบคุมที่กำหนดโดยสมาคมผู้ตรวจสอบและการควบคุมด้านสารสนเทศ (Information System Audit and Control Association - ISACA) ซึ่งเรียกว่า CobIT หรือ กรอบวัตถุประสงค์ของการควบคุมด้านสารสนเทศ (Control Objective of Information and Related Technology)

ในส่วนนี้เป็นการอธิบายพอสังเขปเกี่ยวกับกรอบการควบคุมด้านสารสนเทศของ Cobit ซึ่งสามารถอธิบายโดยใช้รูปต่อไปนี้



ตามกรอบการควบคุมข้างต้น การใช้ระบบสารสนเทศเริ่มจากความต้องการในการใช้ระบบสารสนเทศ (Business Requirements) ซึ่งประกอบด้วยคุณสมบัติของข้อมูลและระบบสารสนเทศ 7 ประการคือ ประสิทธิภาพ (Effectiveness) ประสิทธิภาพ (Efficiency) ความลับของข้อมูล (Confidentiality) ความครบถ้วนถูกต้อง (Integrity) ความต่อเนื่องในการให้บริการ (Availability) การปฏิบัติตามกฎเกณฑ์และระเบียบที่เกี่ยวข้อง (Compliance) และความน่าเชื่อถือ (Reliability) ของข้อมูลและระบบสารสนเทศ ซึ่งในแต่ละองค์กรอาจมีความต้องการที่ต่างกัน และลำดับความสำคัญของคุณสมบัติของข้อมูลและระบบสารสนเทศ ก็อาจแตกต่างกันออกไปตามแต่ลักษณะเฉพาะของแต่ละองค์กร ดังนั้น ประการแรกที่จะต้องทำในการจัดให้มีการควบคุมภายในด้านสารสนเทศ ก็คือการทำความเข้าใจถึงความต้องการเหล่านี้อย่างชัดเจน

เมื่อทำความเข้าใจต่อความต้องการในการใช้ระบบสารสนเทศโดยรวมขององค์กรแล้ว ขั้นตอนถัดมาองค์กรต้องจัดให้มีทรัพยากรด้านสารสนเทศ (IT Resource) ที่จำเป็นในการตอบสนองต่อความต้องการข้างต้น โดยที่ทรัพยากรด้านสารสนเทศนั้นประกอบด้วย ระบบงานสารสนเทศ (IT Application) ข้อมูลสารสนเทศ (Information) โครงสร้างพื้นฐานด้านสารสนเทศ (Infrastructure) และบุคลากร (People) ซึ่งทรัพยากรด้านสารสนเทศเหล่านี้จะต้องมีการจัดหา หรือจัดสร้างขึ้นมาอย่างเหมาะสมตามความต้องการด้านสารสนเทศดังกล่าวข้างต้น

อย่างไรก็ตาม การที่มีทรัพยากรด้านสารสนเทศแต่เพียงอย่างเดียว ก็ยังไม่สามารถที่จะตอบสนองต่อความต้องการด้านสารสนเทศขององค์กรได้ ดังนั้น องค์กรจำเป็นจะต้องมีงานด้านสารสนเทศ (IT Processes) ที่จำเป็นในการนำทรัพยากรต่างๆ มาใช้ให้เกิดประโยชน์ในการตอบสนองต่อความต้องการทางธุรกิจ CobIT แบ่งงานด้านสารสนเทศออกเป็น 3 ระดับ คือ กลุ่มงาน (Domain) กระบวนการ (Process) และกิจกรรม (Activities) ซึ่งกลุ่มงานประกอบด้วย

- กลุ่มงานด้านการวางแผน และจัดโครงสร้างงานสารสนเทศ (Plan and Organise - PO)
- การจัดหาและนำมาใช้งาน (Acquire and Implement - AI)
- การให้บริการและการสนับสนุน (Delivery and Support - DS)
- การติดตามและประเมินผลการดำเนินการ (Monitor and Evaluate - ME)

ซึ่งในแต่ละกลุ่มงานจะมีกระบวนการย่อยอีกจำนวนหนึ่ง และมีการกำหนดการควบคุมและวัตถุประสงค์ของการควบคุมไว้ในแต่ละกระบวนการ เพื่อเป็นแนวทางในการจัดให้มีการควบคุมซึ่งทำให้มั่นใจว่า ความต้องการด้านสารสนเทศตามที่กล่าวมาแล้วข้างต้นสามารถบรรลุถึงได้ โดยการใช้ทรัพยากรด้านสารสนเทศอย่างมีประสิทธิภาพ

แต่ละองค์ประกอบของกรอบการควบคุมด้านสารสนเทศมีความหมายโดยสังเขป ดังนี้

1. ความต้องการในการใช้ระบบสารสนเทศ (Business Requirements)

ประสิทธิผล (Effectiveness) หมายถึง การดำเนินการด้านสารสนเทศในการให้ข้อมูลที่ถูกต้องตรงกับความต้องการทางธุรกิจ ภายในกำหนดเวลาที่เหมาะสม

ประสิทธิภาพ (Efficiency) หมายถึง การดำเนินการด้านสารสนเทศในการให้ข้อมูลโดยใช้ทรัพยากรด้านสารสนเทศ และค่าใช้จ่ายอย่างเหมาะสม

ความลับของข้อมูล (Confidentiality) หมายถึง การปกป้อง และรักษาความลับของข้อมูลสารสนเทศ และความปลอดภัยของระบบสารสนเทศ โดยที่เฉพาะผู้ที่มีความจำเป็นในการใช้ข้อมูลสารสนเทศ และระบบสารสนเทศ เท่านั้นที่ได้รับอนุญาตให้ใช้ข้อมูล และระบบดังกล่าว

ความถูกต้องครบถ้วน (Integrity) หมายถึง การดำเนินการด้านสารสนเทศเพื่อทำให้ข้อมูลมีความถูกต้อง ครบถ้วน และตรงกับมูลค่าทางธุรกิจ และเงินเวลา

ความพร้อมในการให้บริการ (Availability) หมายถึง การดำเนินการด้านสารสนเทศเพื่อทำให้มีข้อมูลสารสนเทศ และระบบสารสนเทศใช้อย่างต่อเนื่อง หรือทุกครั้งที่มีความต้องการใช้ข้อมูล และระบบสารสนเทศดังกล่าว

การปฏิบัติตามกฎเกณฑ์ และระเบียบที่เกี่ยวข้อง (Compliance) หมายถึง การดำเนินการด้านสารสนเทศที่จะต้องสอดคล้องกับกฎเกณฑ์ กฎระเบียบ กฎหมาย และพันธะสัญญาที่เกี่ยวข้องอยู่ตลอดเวลา

ความน่าเชื่อถือ (Reliability) หมายถึง การดำเนินการด้านสารสนเทศที่ก่อให้เกิดความเชื่อมั่น หรือความน่าเชื่อถือของผู้บริหาร และผู้ใช้งาน ในทุกด้านที่กล่าวมาแล้วข้างต้น

2. ทรัพยากรด้านสารสนเทศ (IT Resources)

ระบบงานสารสนเทศ (Application) หมายถึง กระบวนการ และขั้นตอนการทำงาน ทั้งงานที่เป็นระบบคอมพิวเตอร์อัตโนมัติ และงานที่ดำเนินการโดยคนในการประมวลผลข้อมูลสารสนเทศ

ข้อมูลสารสนเทศ (Information) หมายถึง ข้อมูลในหลากหลายรูปแบบ ประกอบด้วยตัวเลข ตัวอักษร รูปภาพ เสียง และภาพเคลื่อนไหว ที่นำมาใช้ประกอบการประมวลผล และแสดงผล

โครงสร้างพื้นฐานด้านสารสนเทศ (Infrastructure) รวมถึงฮาร์ดแวร์ (Hardware) ซอฟต์แวร์ระบบปฏิบัติการ (Operating or System Software) ระบบจัดการฐานข้อมูล (Database Management System) ระบบเครือข่าย

คอมพิวเตอร์ (Network) เครื่องมือต่อเชื่อม และอุปกรณ์ที่ใช้ในการควบคุมสภาพแวดล้อมในการใช้งานโดยรวมของระบบสารสนเทศ เช่น ระบบปรับอุณหภูมิ ความชื้น อุปกรณ์ด้านการรักษาความปลอดภัย และระบบไฟฟ้า เป็นต้น

บุคลากร (People) หมายถึง บุคลากรที่จำเป็นในการวางแผน ดำเนินการ และควบคุมกิจกรรมต่างๆ ด้านสารสนเทศ ซึ่งรวมถึงความรู้ และทักษะของบุคลากรต่างๆ เหล่านี้ด้วย

3. กระบวนการด้านสารสนเทศ (IT Processes)

การวางแผนและการจัดโครงสร้างงานสารสนเทศ (Plan and Organise - PO) หมายถึงกระบวนการในการวางแผนเพื่อให้งานด้านสารสนเทศสามารถส่งเสริม สนับสนุน และสอดคล้องกับแผนงาน และวัตถุประสงค์ขององค์กร และการจัดโครงสร้างงานด้านสารสนเทศที่เอื้อในการปฏิบัติงานตามแผนงานที่วางไว้โดยคงไว้ซึ่งการควบคุมภายในที่ดี

การจัดหาและนำมาใช้งาน (Acquire and Implement - AI) หมายถึงกระบวนการจัดหาทรัพยากรด้านสารสนเทศต่างๆ และการนำทรัพยากรเหล่านั้นมาใช้งาน ซึ่งรวมถึงการเปลี่ยนแปลงแก้ไขระบบสารสนเทศภายหลังจากการนำมาใช้งานแล้วด้วย

การให้บริการและการสนับสนุน (Delivery and Support - DS) หมายถึงกระบวนการในการให้บริการด้านต่างๆ เช่น การรักษาความปลอดภัย การทำให้เกิดความต่อเนื่องในการใช้งาน การปฏิบัติการคอมพิวเตอร์ เช่น การสำรองข้อมูล การแก้ไขปัญหา และยังรวมถึงการสนับสนุนการใช้งานด้านสารสนเทศต่างๆ

การติดตามและประเมินผลการดำเนินงาน (Monitor and Evaluate - ME) หมายถึงกระบวนการติดตามและประเมินการทำงานด้านสารสนเทศต่างๆ ซึ่งรวมถึงการติดตามและประเมินโดยผู้บริหาร และผู้บริหารสารสนเทศ และการติดตามและประเมินที่เป็นอิสระ เช่น การติดตาม และประเมินโดยผู้ตรวจสอบภายใน หรือผู้ตรวจสอบภายนอก

การควบคุมภายในด้านสารสนเทศ

การควบคุมภายในด้านสารสนเทศสามารถแบ่งออกเป็น 2 ส่วน คือ ส่วนที่เป็นการควบคุมทั่วไป (General Control) และส่วนที่เป็นการควบคุมภายในเฉพาะระบบงาน (Application Control) โดยที่การควบคุมทั่วไปนั้นเป็นการควบคุมในงานสารสนเทศ ซึ่งส่วนใหญ่อยู่ภายใต้การดูแลของผู้บริหารและเจ้าหน้าที่ฝ่ายสารสนเทศ ขณะที่การควบคุมเฉพาะระบบงานนั้นเป็นการควบคุมในระบบงานใดระบบงานหนึ่งโดยเฉพาะ ซึ่งส่วนใหญ่อยู่ภายใต้การดูแลของผู้บริหารและเจ้าหน้าที่ในฝ่ายผู้ใช้งาน ซึ่งการควบคุมทั้ง 2 ส่วนมีรายละเอียดของการควบคุม ดังนี้

1. การควบคุมทั่วไป (General Control)

การควบคุมทั่วไปประกอบด้วยการควบคุมภายในงานด้านสารสนเทศต่างๆ ซึ่งแบ่งตามการจำแนกงานสารสนเทศของ CobIT ดังนี้

- 1.1 การวางแผนและการจัดโครงสร้างงานสารสนเทศ (Plan and Organise - PO)
- 1.2 การจัดหาและนำมาใช้งาน (Acquire and Implement - AI)
- 1.3 การให้บริการและการสนับสนุน (Delivery and Support - DS)
- 1.4 การติดตามและประเมินผลการดำเนินการ (Monitor and Evaluate - ME)

การควบคุมทั่วไป อธิบายในรายละเอียดได้ ดังนี้

1.1 การวางแผนและการจัดโครงสร้างงานสารสนเทศ (Plan and Organise - PO)

การควบคุมในส่วนแรกของการควบคุมทั่วไป คือ การวางแผน และการจัดโครงสร้างงานสารสนเทศ ซึ่งสามารถแบ่งอธิบายในส่วนของความเสี่ยงวัตถุประสงค์ของการควบคุม และรายละเอียดของการควบคุม ดังนี้

1.1.1 การวางแผนงานสารสนเทศ

ความเสี่ยงสำคัญที่เกี่ยวข้อง

ความเสี่ยงที่สำคัญที่เกี่ยวข้องกับการวางแผนงานด้านสารสนเทศ ประกอบด้วย

- ระบบสารสนเทศอาจไม่สอดคล้อง และสนับสนุนให้องค์กรบรรลุวัตถุประสงค์ และเป้าหมายที่กำหนดไว้
- ระบบสารสนเทศอาจไม่สามารถทำงานสอดประสานกันอย่างเป็นบูรณาการ
- ความสามารถ และขนาดของระบบ (System Capability) อาจไม่สอดคล้องกับความต้องการ และความจำเป็นในการใช้งาน

วัตถุประสงค์ของการควบคุม

วัตถุประสงค์ของการควบคุมของการวางแผนงานด้าน

สารสนเทศ คือ

- เพื่อทำให้เกิดความสอดคล้องกันระหว่างแผนงานด้านสารสนเทศ และแผนงานทางธุรกิจ
- เพื่อให้การทำงานโดยรวมของระบบสารสนเทศทำงานสอดประสานกันอย่างเป็นบูรณาการ และมีประสิทธิภาพสูงสุด

รายละเอียดของการควบคุม

การควบคุมในส่วนของการวางแผนสารสนเทศมีรายละเอียด

ดังต่อไปนี้

- ผู้บริหารสูงสุด และผู้บริหารสายงานต่างๆ ต้องมีส่วนร่วมในกระบวนการวางแผนสารสนเทศ
- ต้องมีการสอบทานแผนงานสารสนเทศกับแผนงานทางธุรกิจ เพื่อให้มั่นใจว่าแผนงานสารสนเทศสอดคล้อง และสนับสนุนแผนงานธุรกิจ
- กระบวนการจัดทำแผน ควรประกอบด้วยขั้นตอนต่างๆ เหล่านี้
 - กระบวนการวางแผนควรเริ่มจากการศึกษาความต้องการทางธุรกิจ โดยเริ่มจากการศึกษาความต้องการในการใช้ข้อมูล (Information) ก่อน

- หลังจากนั้นจึงทำการศึกษาว่าในการตอบสนองต่อความต้องการในการใช้ข้อมูลดังกล่าว องค์กรจำเป็นต้องมีระบบงานสารสนเทศ (Application) ไດ และลักษณะใดบ้าง
 - เมื่อทราบถึงลักษณะระบบงานสารสนเทศที่จำเป็นต้องมีแล้ว องค์กรจึงศึกษาถึงโครงสร้างพื้นฐานทางด้านสารสนเทศ (Infrastructure) ที่จำเป็นต้องมี เช่น ฮาร์ดแวร์ ซอฟต์แวร์ระบบปฏิบัติการ และอุปกรณ์อื่นๆ ที่จำเป็นต้องมี
 - ต่อมาจึงศึกษาถึงลักษณะของโครงสร้างงาน และทรัพยากรบุคคล (People) ที่จำเป็นต้องมีทั้งจำนวน และทักษะที่จำเป็นต้องมี
 - เมื่อทราบถึงระบบสารสนเทศ และสิ่งจำเป็นที่จะต้องมีในอนาคต เราก็นำมาเปรียบเทียบกับระบบสารสนเทศและอื่นๆ ที่มีอยู่ในปัจจุบัน เพื่อนำมาจัดทำเป็นโครงการที่ควรจะต้องมีเพื่อที่จะปรับปรุงระบบสารสนเทศที่มีอยู่ในปัจจุบัน ให้เป็นระบบสารสนเทศตามที่ศึกษาไว้เพื่อตอบสนองความต้องการในอนาคต
 - เมื่อทราบจำนวนโครงการ และเป้าหมายของโครงการแล้ว องค์กรก็สามารถนำมาวางแผนในรายละเอียดต่อไป
- การวางแผนงานสารสนเทศควรคำนึงถึงประเด็นการควบคุมต่อไปนี้
 - จัดให้มีการถ่ายทอดแผนงานสารสนเทศให้ผู้บริหารและเจ้าหน้าที่ ทั้งผู้บริหารสายงานต่างๆ และผู้บริหารงานสารสนเทศ เพื่อให้รับทราบถึงกำหนดการ และเพื่อเตรียมความพร้อมเมื่อถึงเวลาที่จะต้องดำเนินการตามแผน

- แผนงานสารสนเทศควรจะต้องคำนึงถึงการเปลี่ยนแปลงทางด้านเทคโนโลยีสารสนเทศในอนาคต เพื่อให้ทำให้องค์กรได้รับประโยชน์จากเทคโนโลยีใหม่ๆ ได้อย่างเต็มที่
- เพื่อให้ผู้บริหารงานด้านต่างๆ เข้าใจถึงเทคโนโลยีสารสนเทศ และสามารถช่วยในขั้นตอนการวางแผนงานสารสนเทศได้ดี ควรจัดให้มีการถ่ายทอดความรู้ความเข้าใจในเทคโนโลยีใหม่ๆ และการนำเทคโนโลยีนั้นๆ มาประยุกต์ใช้กับธุรกิจอย่างสม่ำเสมอ
- หลังจากที่กำหนดแผนและวัตถุประสงค์ด้านสารสนเทศเรียบร้อยแล้ว องค์กรควรจัดให้มีการประเมินความเสี่ยงที่เกี่ยวกับการบรรลุถึงวัตถุประสงค์ดังกล่าว เพื่อหามาตรการจัดการกับความเสี่ยงดังกล่าว
- แผนสารสนเทศควรจะต้องคำนึงถึงการทำงานของระบบสารสนเทศที่เป็นบูรณาการ

1.1.2 การจัดโครงสร้างงานสารสนเทศ

ความเสี่ยงสำคัญที่เกี่ยวข้อง

ความเสี่ยงที่สำคัญที่เกี่ยวข้องกับการจัดโครงสร้างงานสารสนเทศ ประกอบด้วย

- งานสารสนเทศอาจไม่ได้รับการจัดวางตำแหน่งที่เหมาะสม ทำให้ไม่สามารถสนับสนุนและให้บริการด้านสารสนเทศต่อองค์กรได้อย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล
- อาจไม่มีการแบ่งแยกหน้าที่งานสารสนเทศอย่างเหมาะสม ทำให้ไม่สามารถจัดให้มีการควบคุมภายในที่ดี
- การกำหนดหน้าที่ความรับผิดชอบอาจไม่ชัดเจน
- การจัดโครงสร้างงานอาจก่อให้เกิดการพึ่งพาบุคลากรคนใดคนหนึ่งมากเกินไป

วัตถุประสงค์ของการควบคุม

วัตถุประสงค์ของการควบคุมของการจัดโครงสร้างงาน

สารสนเทศ คือ

- เพื่อทำให้เกิดการติดต่อประสานงานกันระหว่างงานสารสนเทศ และสายงานด้านอื่นๆ เพื่อทำให้งานสารสนเทศสามารถสนับสนุนการทำงานขององค์กรได้อย่างมีประสิทธิภาพ และประสิทธิผล
- เพื่อให้มีการแบ่งแยกงานที่ดี ที่เอื้อต่อการจัดให้มีการควบคุมภายในด้านสารสนเทศที่ดี

รายละเอียดของการควบคุม

การควบคุมในส่วนของการจัดโครงสร้างงานสารสนเทศ

มีรายละเอียดดังต่อไปนี้

- มีการพิจารณาจัดวางตำแหน่งของงานสารสนเทศให้อยู่ในตำแหน่งที่เหมาะสมภายในองค์กร เพื่อก่อให้เกิดการประสานงานที่ดีระหว่างงานในสายงานอื่นๆ กับงานสารสนเทศ ทั้งนี้การจัดวางตำแหน่งงานสารสนเทศขึ้นอยู่กับลักษณะการใช้สารสนเทศโดยรวม และระดับความสำคัญของสารสนเทศต่อองค์กร กล่าวคือ ถ้ามีการใช้สารสนเทศอย่างแพร่หลาย และสารสนเทศเป็นองค์ประกอบที่สำคัญในการดำเนินงานขององค์กร งานสารสนเทศก็ควรถูกจัดให้อยู่ในระดับที่สูงในองค์กร แต่ถ้างานสารสนเทศเป็นเพียงแค่การสนับสนุนการทำงานของสายงานใดสายงานหนึ่งเท่านั้น องค์กรอาจจัดวางงานสารสนเทศไว้ภายใต้สายงานนั้นๆ ก็ได้ เช่น การจัดให้งานสารสนเทศอยู่ภายใต้การดูแลของสายงานการบัญชีการเงิน เป็นต้น
- ถ้าองค์กรใช้สารสนเทศเป็นกลยุทธ์สำคัญในการบรรลุถึงวัตถุประสงค์ขององค์กร และการประสานงานกันระหว่างสายงานต่างๆ กับงานสารสนเทศมีความจำเป็นอย่างยิ่ง

องค์กรควรพิจารณาจัดให้มีคณะกรรมการสารสนเทศ (IT Steering Committee) ซึ่งมีสมาชิกเป็นผู้บริหารสูงสุด ผู้บริหารธุรกิจในสายงานต่างๆ และผู้บริหารสารสนเทศ โดยทำหน้าที่ ดังนี้

- กำหนดแนวทางและกรอบการใช้สารสนเทศโดยรวมขององค์กร
- ติดตามดูแลการจัดการความเสี่ยง และการบริหารโครงการสารสนเทศที่สำคัญ
- สอบทานเพื่อความมั่นใจว่าระบบสารสนเทศสามารถสนับสนุนการดำเนินงานขององค์กรได้อย่างมีประสิทธิภาพ
- เป็นที่ติดต่อประสานงาน และแลกเปลี่ยนข้อมูลกันระหว่างผู้บริหารสายงานต่างๆ กับผู้บริหารสารสนเทศ
- กำหนดบทบาทหน้าที่ของผู้ที่เกี่ยวข้องกับสารสนเทศอย่างชัดเจน เช่น การกำหนดเจ้าของข้อมูล เจ้าของระบบงาน โดยระบุอย่างชัดเจนว่าใครเป็นผู้ที่ทำหน้าที่ดังกล่าว และแต่ละหน้าที่มีความรับผิดชอบอย่างไรบ้าง
- มีการแบ่งแยกหน้าที่งานที่ชัดเจนระหว่างงานของผู้ใช้งาน (Users) และงานของสายงานสารสนเทศ และควรจัดให้มีการแบ่งแยกหน้าที่ด้านสารสนเทศที่สำคัญอย่างชัดเจน โดยเฉพาะอย่างยิ่งงานด้านการพัฒนาระบบงาน และงานด้านการปฏิบัติการสารสนเทศ
- มีการกำหนดให้หน้าที่ด้านการควบคุมคุณภาพงานสารสนเทศ (IT Quality Assurance) และหน้าที่ด้านการรักษาความปลอดภัยของระบบสารสนเทศ (IT Security) เป็นอิสระจากงานด้านสารสนเทศอื่นๆ
- ถ้าองค์กรมีการจัดโครงสร้างงานสารสนเทศแบบกระจาย (Distributed or Decentralised Organisation Structure) ควรจัดให้มีการควบคุมเพิ่มเติมดังนี้

- มีการกำหนดมาตรฐาน นโยบาย และระเบียบปฏิบัติ เพื่อเป็นแนวทางปฏิบัติให้การทำงานด้านสารสนเทศ เป็นมาตรฐานเดียวกัน
- จัดให้มีหน่วยงานกลางที่ทำหน้าที่ประสานงาน และกำหนดแนวทางในการใช้สารสนเทศโดยรวม
- ในการนำระบบงานสารสนเทศมาใช้ในกระบวนการ ต่างๆ ควรจัดให้มีการทดสอบโดยส่วนกลางเพื่อศึกษา ถึงความสอดคล้องกับระบบสารสนเทศอื่นๆ
- สำหรับตำแหน่งงานที่สำคัญ องค์กรควรจัดให้มีระบบ ทดแทนสำรองตัวบุคคลเพื่อรองรับในกรณีบุคคลากร ในหน้าที่เหล่านี้ไม่สามารถปฏิบัติงานในหน้าที่ได้อย่าง ต่อเนื่อง

1.2 การจัดหาและนำมาใช้งาน (Acquire and Implement - AI)

ในส่วนของการจัดหาและนำมาใช้งานนั้น องค์กรสามารถ แบ่งกระบวนการออกเป็น 2 ส่วนคือ การพัฒนาระบบงานสารสนเทศ และการเปลี่ยนแปลงแก้ไขระบบสารสนเทศ ซึ่งมีรายละเอียดของความเสี่ง วัตถุประสงค์ของการควบคุม และรายละเอียดของการควบคุม ดังนี้

1.2.1 การพัฒนาระบบงานสารสนเทศ

ความเสี่ยงสำคัญที่เกี่ยวข้อง

ความเสี่ยงที่สำคัญที่เกี่ยวข้องกับการพัฒนาระบบงาน สารสนเทศ ประกอบด้วย

- ระบบงานสารสนเทศที่พัฒนาใหม่ อาจไม่สามารถตอบสนองความต้องการขององค์กรได้อย่างมีประสิทธิภาพ และประสิทธิผล หรืออาจมีข้อผิดพลาดอยู่ในระบบ ที่พัฒนาขึ้นมาใหม่
- การพัฒนาระบบอาจมีความล่าช้า หรือใช้ทรัพยากร มากกว่าที่ควรจะเป็น

วัตถุประสงค์ของการควบคุม

วัตถุประสงค์ของการควบคุมของการพัฒนาระบบงานสารสนเทศ ประกอบด้วย

- เพื่อจัดให้มีกระบวนการพัฒนาระบบงานสารสนเทศที่ทำให้มั่นใจว่าระบบงานสารสนเทศที่พัฒนาขึ้นมาใหม่นั้น ทำงานได้ตรงกับความต้องการขององค์กร และสามารถบรรลุถึงวัตถุประสงค์ของการพัฒนาระบบงาน
- เพื่อให้มีการพัฒนาระบบงานมีประสิทธิภาพ โดยสามารถเสร็จทันตามกำหนดเวลา และใช้ทรัพยากรต่างๆ อย่างเหมาะสมมีประสิทธิภาพ

รายละเอียดของการควบคุม

การควบคุมในส่วนของการพัฒนาระบบงานสารสนเทศมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

- ทีมงานพัฒนาระบบงานสารสนเทศ ควรประกอบด้วยบุคลากรที่เป็นตัวแทนจากหน่วยงานที่เกี่ยวข้องอย่างครบถ้วน เช่น ถ้าเป็นการพัฒนาระบบงานสารสนเทศ (Application) นั้น ควรมีผู้แทนจากหน่วยงานฝ่ายผู้ใช้งาน และตัวแทนจากหน่วยงานสารสนเทศผสมผสานกัน
- ผู้ที่ทำหน้าที่ผู้จัดการโครงการจำเป็นต้องมีทักษะในการบริหารโครงการ และควรเป็นผู้ที่มีความรู้ และความสามารถที่เหมาะสมในการพัฒนาระบบงานให้บรรลุถึงวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้ได้อย่างมีประสิทธิภาพ
- จัดให้มีโครงสร้างของทีมงานพัฒนาระบบงานที่เหมาะสมซึ่งประกอบด้วย ผู้จัดการโครงการ เจ้าของโครงการ ผู้สนับสนุนโครงการ ตัวแทนจากสายงานในส่วนของผู้ใช้งาน และตัวแทนจากสายงานสารสนเทศ
- จัดให้มีการวิเคราะห์เพื่อกำหนดวิธีการพัฒนาระบบงานสารสนเทศที่เหมาะสม โดยคำนึงถึงปัจจัยดังต่อไปนี้
 - ค่าใช้จ่ายและระยะเวลาในการพัฒนา และนำมาใช้งาน

- ความน่าเชื่อถือของระบบงาน
 - ความยืดหยุ่นในการปรับปรุงซอฟต์แวร์ให้เข้ากับกระบวนการทำงาน
 - ความสามารถในการเปลี่ยนแปลงแก้ไขระบบงานในอนาคต
- จัดให้มีการควบคุมในแต่ละขั้นตอนของการพัฒนาระบบงานสารสนเทศ ดังนี้
 - **ขั้นตอนการริเริ่มโครงการ (Initialisation)** การควบคุมประกอบด้วย การกำหนดและบันทึกวัตถุประสงค์ของโครงการที่ชัดเจน เช่น ระบบงานสารสนเทศที่พัฒนาขึ้นมาใหม่จะทำให้องค์กรสามารถลดระยะเวลาการทำงานลงได้เท่ากับ 20% เป็นต้น และมีการถ่ายทอดความเข้าใจต่อวัตถุประสงค์ดังกล่าว กับผู้ที่เกี่ยวข้องกับการพัฒนาระบบงานอย่างทั่วถึง ในขั้นตอนนี้ควรมีการกำหนดโครงสร้างทีมงาน บทบาทหน้าที่สายการรายงาน และวิธีการติดต่อประสานงานกันระหว่างทีมงานให้ชัดเจน ก่อนเริ่มดำเนินโครงการ
 - **ขั้นตอนการวิเคราะห์ (Analysis)** ขั้นตอนนี้เป็นขั้นตอนในการรวบรวมความต้องการของระบบงานใหม่ (System Requirements) ซึ่งการควบคุมที่สำคัญคือ การจัดให้มีกลไกในการรวบรวมความต้องการของระบบที่ชัดเจน และต้องครอบคลุมความต้องการทั้งทางธุรกิจ และความต้องการด้านการควบคุม โดยควรจัดให้มีการสอบถามความต้องการดังกล่าว เพื่อให้มั่นใจว่าความต้องการนั้นๆ สอดคล้องกับวัตถุประสงค์ของระบบงานใหม่
 - **ขั้นตอนการออกแบบ (Design)** ในขั้นตอนนี้เป็นการนำความต้องการของระบบงานใหม่มาออกแบบเป็นระบบสารสนเทศ ซึ่งการควบคุมที่จำเป็นต้องมี

ก็คือการสอบทานเพื่อให้มั่นใจว่าความต้องการที่รวบรวมไว้ในขั้นตอนก่อนหน้านี้นี้ได้รับการออกแบบอย่างถูกต้อง และครอบคลุมทั้งความต้องการทางธุรกิจและความต้องการด้านการควบคุม

- ขั้นตอนการสร้างระบบ (Construction) เป็นขั้นตอนการดำเนินการสร้างระบบสารสนเทศ ซึ่งในขั้นตอนนี้การควบคุมที่สำคัญ คือ การทดสอบระบบที่จัดทำขึ้นมาใหม่ เพื่อให้ความมั่นใจว่าความต้องการที่กำหนดโดยผู้ใช้งานนั้น นำมาออกแบบและสร้างอย่างครบถ้วนและถูกต้อง โดยการทดสอบระบบขั้นสุดท้ายเพื่อตรวจรับระบบนั้น ควรดำเนินการโดยตัวแทนของเจ้าของระบบงานสารสนเทศ เช่น ผู้ใช้งาน เป็นต้น
- ขั้นตอนการนำมาใช้งาน (Implementation) เป็นขั้นตอนการนำระบบมาใช้งาน โดยมีการควบคุมที่สำคัญคือ ต้องมีการอนุมัติการโอนย้ายระบบไปใช้งานหลังจากผลการทดสอบขั้นสุดท้ายเป็นที่พอใจของเจ้าของระบบแล้ว การโอนย้ายระบบสารสนเทศก็ควรทำภายใต้การควบคุมที่เข้มงวด เพื่อให้มั่นใจว่าโปรแกรมที่นำไปใช้งานเป็นโปรแกรมเดียวกันกับโปรแกรมที่ได้รับการทดสอบ และต้องมีการจัดทำเอกสารประกอบระบบงานอย่างครบถ้วนสมบูรณ์ก่อนนำระบบมาใช้งานจริง และจัดให้มีการสอบทานเพื่อทำให้มั่นใจว่าความต้องการทั้งทางด้านธุรกิจและด้านการควบคุมนั้นได้มีการนำมาปฏิบัติจริง
- มีการจัดทำเอกสารประกอบระบบงานอย่างครบถ้วนซึ่งเอกสารควรประกอบด้วย
 - คู่มือประกอบระบบงาน (System Manual) ซึ่งเป็นเอกสารแสดงรายละเอียดทางเทคนิคของระบบงาน มีไว้เพื่อประกอบการพิจารณาปรับปรุง หรือเปลี่ยนแปลงระบบในอนาคต

- คู่มือปฏิบัติงาน (Operation Manual) ซึ่งเป็นเอกสารแสดงรายละเอียดขั้นตอนการปฏิบัติงานต่างๆ ของระบบงาน ส่วนใหญ่ใช้โดยผู้ปฏิบัติงานคอมพิวเตอร์ (Computer Operator) ในการเปิดปิดระบบงานประมวลผลงานสิ้นวัน สำรองข้อมูล เป็นต้น
- คู่มือการใช้งาน (User Manual) เป็นเอกสารแสดงรายละเอียดการใช้ระบบงานของผู้ใช้งาน ซึ่งใช้สำหรับศึกษาการทำงานของระบบงาน เช่น การทำงานของแต่ละหน้าจอ หรือการใช้ฟังก์ชันต่างๆ ที่มีมาจากระบบ
- ขั้นตอนการปฏิบัติงาน (User Procedure) เป็นเอกสารแสดงขั้นตอนการทำงานที่ผู้ใช้งานจะต้องปฏิบัติ เช่น ก่อนการนำข้อมูลเข้าสู่ระบบจะต้องมีการอนุมัติเอกสารก่อน หรือระบุว่าใครเป็นผู้นำเข้าข้อมูล และใครเป็นผู้อนุมัติ เป็นต้น
- เพื่อป้องกันการหยุดชะงักของการใช้ระบบสารสนเทศ ประกอบการดำเนินธุรกิจ ก่อนที่จะนำระบบงานใหม่มาใช้งานควรพิจารณาวิธีการที่เหมาะสมเพื่อป้องกันเหตุการณ์ข้างต้น ดังมีลักษณะของแต่ละวิธีการนำระบบมาใช้งาน ดังนี้
 - การนำระบบงานใหม่มาใช้ทดแทนระบบงานเก่าโดยทันที (Cut off Implementation) ซึ่งวิธีนี้เป็นทางเลือกเลิกการใช้ระบบงานเก่าทันทีหลังจากระบบงานใหม่เริ่มใช้งานแล้ว ซึ่งวิธีนี้มีความเสี่ยงค่อนข้างสูง แต่ค่าใช้จ่ายจะน้อยที่สุด
 - การใช้ระบบงานเก่าพร้อมกับระบบงานใหม่ในระยะเริ่มแรก (Parallel Implementation) เป็นการใช้ระบบงานเก่าพร้อมไปกับการใช้ระบบงานใหม่ไประยะเวลาหนึ่งจนกระทั่งมั่นใจว่าระบบงานใหม่มีความถูกต้อง

จึงยกเลิกการใช้ระบบงานเก่า วิธีนี้เป็นวิธีที่ค่อนข้างปลอดภัยสูง แต่จะต้องมีการทำงาน และค่าใช้จ่ายมากกว่าเดิม

- การนำระบบงานใหม่มาใช้งานทีละส่วน (Phase Implementation) เช่น เริ่มจากการใช้ส่วนที่ระบบบัญชีก่อน จึงเริ่มนำระบบงานอื่นๆ มาใช้งานตามลำดับ
- การทดลองใช้ระบบงานใหม่กับหน่วยงานทดลอง (Pilot Implementation) โดยเริ่มทดลองใช้งานระบบงานใหม่กับหน่วยงานย่อยก่อน จนกระทั่งมั่นใจว่าระบบงานใหม่ทำงานได้อย่างถูกต้อง จึงเริ่มทยอยใช้ระบบงานใหม่นี้กับหน่วยงานอื่นๆ ทั่วทั้งองค์กร

1.2.2 การเปลี่ยนแปลงแก้ไขระบบงานสารสนเทศ

ความเสี่ยงสำคัญที่เกี่ยวข้อง

ความเสี่ยงที่สำคัญที่เกี่ยวข้องกับการเปลี่ยนแปลงแก้ไขระบบงานสารสนเทศ ประกอบด้วย

- การเปลี่ยนแปลงแก้ไขระบบงานสารสนเทศอาจไม่ถูกต้องครบถ้วน หรือการเปลี่ยนแปลงอาจทำโดยบุคคลที่ไม่ได้รับอนุญาต
- การเปลี่ยนแปลงแก้ไขระบบงานอาจไม่ทันเวลา หรือการเปลี่ยนแปลงอาจใช้ทรัพยากรมากกว่าที่ควรจะเป็น

วัตถุประสงค์ของการควบคุม

วัตถุประสงค์ของการควบคุมของการเปลี่ยนแปลงแก้ไขระบบงานสารสนเทศ ประกอบด้วย

- เพื่อจัดให้มีกระบวนการเปลี่ยนแปลงแก้ไขระบบงานสารสนเทศที่ทำให้มั่นใจว่าระบบงานสารสนเทศนั้นได้รับการเปลี่ยนแปลงอย่างถูกต้อง และตรงกับความต้องการขององค์กร

- เพื่อให้มีการเปลี่ยนแปลงระบบงานสารสนเทศเสร็จทันตามกำหนดเวลา และใช้ทรัพยากรต่างๆ อย่างเหมาะสม มีประสิทธิภาพ

รายละเอียดของการควบคุม

การควบคุมในส่วนของการเปลี่ยนแปลงแก้ไขระบบงานสารสนเทศมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

- การจัดให้มีการควบคุมที่ดีในกระบวนการการเปลี่ยนแปลงแก้ไขระบบงานนั้น ระบบคอมพิวเตอร์ขององค์กรควรจะต้องมีอย่างน้อย 2 ส่วน คือ ส่วนที่เตรียมไว้สำหรับการพัฒนา และเปลี่ยนแปลง กับส่วนที่เตรียมไว้สำหรับการใช้งานจริง
- จะต้องมีการขอและอนุมัติการเปลี่ยนแปลงแก้ไขระบบสารสนเทศอย่างเป็นทางการ ซึ่งโดยส่วนใหญ่ใช้ใบคำขอการเปลี่ยนแปลงที่เป็นแบบฟอร์มที่เตรียมไว้ล่วงหน้า โดยมีการบันทึกรายละเอียดของการเปลี่ยนแปลงอย่างชัดเจน เช่น ผู้ขอ ผู้อนุมัติ วันที่ขอ วันที่ต้องการให้แล้วเสร็จ เหตุผลของการแก้ไข เป็นต้น
- มีการศึกษาความเป็นไปได้ทางเทคนิค ความคุ้มค่าของการเปลี่ยนแปลง และผลกระทบที่อาจเกิดขึ้น ก่อนเริ่มลงมือเปลี่ยนแปลงแก้ไข
- การวิเคราะห์และออกแบบ ควรดำเนินการอย่างสอดคล้องกับหลักการการควบคุมการพัฒนาระบบงานที่ดี ตามที่อธิบายไว้ในการควบคุมการพัฒนาระบบงานข้างต้น
- การเปลี่ยนแปลงแก้ไขจะต้องได้รับการทดสอบอย่างเพียงพอก่อนที่จะนำระบบหรือโปรแกรมที่แก้ไขไปใช้งาน โดยที่การทดสอบขั้นสุดท้ายก่อนการโอนย้ายระบบไปใช้งาน ต้องทำโดยตัวแทนของเจ้าของระบบงาน
- การโอนย้ายระบบหรือโปรแกรมที่แก้ไขไปใช้งาน จะต้องมีการควบคุมเพื่อให้มั่นใจว่าโปรแกรมที่ย้ายไป

ใช้งานนั้นเป็นโปรแกรมเดียวกันกับโปรแกรมที่ได้รับการทดสอบแล้ว

- ถ้าเป็นการเปลี่ยนแปลงแก้ไขที่อาจมีผลกระทบต่อการทำงานอย่างมีนัยสำคัญ ควรพิจารณาเลือกวิธีการนำระบบงานใหม่มาใช้งานที่เหมาะสม
- มีการปรับปรุงแก้ไขเอกสารประกอบระบบงานทั้งหมดให้สะท้อนถึงการเปลี่ยนแปลงแก้ไข

1.3 การให้บริการและการสนับสนุน (Delivery and Support - DS)

ในส่วนของ การให้บริการและการสนับสนุน มีรายละเอียดของการควบคุมดังต่อไปนี้

1.3.1 การรักษาความปลอดภัยระบบสารสนเทศ

ความเสี่ยงสำคัญที่เกี่ยวข้อง

ความเสี่ยงที่สำคัญที่เกี่ยวข้องกับการรักษาความปลอดภัยระบบสารสนเทศ ประกอบด้วย

- ระบบสารสนเทศอาจมีความปลอดภัยไม่เพียงพอเนื่องจากขาดการบริหารจัดการที่ดี และบุคลากรไม่ตระหนักถึงความสำคัญของการรักษาความปลอดภัยระบบสารสนเทศ
- ระบบสารสนเทศอาจมีความปลอดภัยไม่เพียงพอเปิดโอกาสให้บุคคลที่ไม่ได้รับอนุญาตเข้ามาใช้หรือเปลี่ยนแปลงแก้ไขข้อมูล และโปรแกรมที่เก็บอยู่ในระบบหรืออาจทำให้เกิดความเสียหายต่อระบบงานสารสนเทศเนื่องจากเครื่องคอมพิวเตอร์และระบบเครือข่ายไม่ได้รับการติดตั้งและปรับปรุงให้มีความปลอดภัยที่ดี
- ระบบสารสนเทศอาจไม่สามารถทำงานได้อย่างมีประสิทธิภาพถ้าสภาพแวดล้อมในการทำงานของเครื่องคอมพิวเตอร์ เช่น ระบบปรับอากาศ ระบบไฟฟ้า เป็นต้น ไม่อยู่ในสภาพที่ดี

วัตถุประสงค์ของการควบคุม

วัตถุประสงค์ของการควบคุมการรักษาความปลอดภัยระบบสารสนเทศ ประกอบด้วย

- เพื่อให้บุคลากรตระหนักถึงความสำคัญของการรักษาความปลอดภัยระบบสารสนเทศ
- เพื่อให้มีระบบสารสนเทศที่มีความปลอดภัยเพียงพอที่จะทำให้ข้อมูลและระบบสารสนเทศมีความถูกต้อง (Integrity) เป็นความลับ (Confidentiality) และมีใช้เมื่อความต้องการ (Availability)
- เพื่อให้มีสถานะแวดล้อมที่เอื้อต่อการทำงานของระบบสารสนเทศที่มีประสิทธิภาพ

รายละเอียดของการควบคุม

การควบคุมในส่วนของการรักษาความปลอดภัยระบบสารสนเทศ มีรายละเอียดดังต่อไปนี้

- จัดให้มีนโยบายการรักษาความปลอดภัยระบบสารสนเทศ โดยรวมทั้งองค์กร โดยครอบคลุมเรื่องต่างๆ ดังนี้
 - บทบาทหน้าที่และความรับผิดชอบด้านการรักษาความปลอดภัยของผู้ที่เกี่ยวข้องกับการใช้งานระบบสารสนเทศ ประกอบด้วย ผู้บริหารสูงสุด ผู้บริหารสายงานต่างๆ ผู้ใช้งานทั่วไป ผู้บริหารสารสนเทศ เจ้าหน้าที่ด้านสารสนเทศต่างๆ ผู้บริหารและเจ้าหน้าที่ด้านความปลอดภัยระบบสารสนเทศ และผู้ตรวจสอบสารสนเทศ
 - ข้อกำหนดการทำงานด้านต่างๆ ของระบบสารสนเทศ ที่เกี่ยวข้องกับการรักษาความปลอดภัย เช่น ข้อกำหนดด้านรหัสผู้ใช้งานและรหัสผ่าน (User ID and Password) การติดตั้ง และกำหนดตัวแปรด้านความปลอดภัยในระบบปฏิบัติการคอมพิวเตอร์ อุปกรณ์เครือข่าย และไฟร์วอลล์ (Firewall)

การปรับปรุงระบบปฏิบัติการทางด้านการรักษาความปลอดภัย (Security Patching) และระเบียบปฏิบัติด้านการให้ปรับปรุง และยกเลิกสิทธิการเข้าถึงและใช้งานระบบสารสนเทศ

- การกำหนดเจ้าของข้อมูล และเจ้าของระบบงานสารสนเทศ การกำหนดบทบาทและความรับผิดชอบของเจ้าของข้อมูล และเจ้าของระบบงาน
 - การแบ่งชั้นของข้อมูล และแนวทางในการรักษาความปลอดภัยของข้อมูลในแต่ละระดับชั้น
 - การติดตามและการกำหนดบทลงโทษถ้ามีการละเมิดหรือไม่ปฏิบัติตามนโยบาย
- ผู้บริหารสูงสุดเป็นผู้ให้ความเห็นชอบในการบังคับใช้นโยบายการรักษาความปลอดภัยระบบสารสนเทศ และจัดให้มีการเผยแพร่นโยบายฯ ให้กับบุคลากรที่เกี่ยวข้องรับทราบ และเข้าใจหน้าที่ความรับผิดชอบ และสิ่งที่ควรปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอ
 - มีการประเมินความเสี่ยงด้านความปลอดภัยสารสนเทศอย่างสม่ำเสมอเพื่อทำความเข้าใจ เกี่ยวกับจุดอ่อนแหลมที่อาจก่อให้เกิดผลกระทบต่อวัตถุประสงค์ของการรักษาความปลอดภัย และกำหนดให้มีกลไกการควบคุมเพื่อลดโอกาสเกิดของความเสี่ยง หรือเพื่อลดผลกระทบเมื่อความเสี่ยงต่างๆ เหล่านี้เกิดขึ้น
 - จัดให้มีระเบียบปฏิบัติในการให้ ปรับปรุง และยกเลิกสิทธิการเข้าถึง และใช้งานระบบสารสนเทศ เพื่อให้มั่นใจว่าเฉพาะผู้ที่มีความจำเป็นต้องใช้ระบบสารสนเทศเท่านั้นที่ควรมีสิทธิ และควรมีการสอบทานความถูกต้องของการกำหนดสิทธิเหล่านี้้อย่างสม่ำเสมอ
 - จัดให้มีการฝึกอบรมด้านการรักษาความปลอดภัยระบบสารสนเทศต่อบุคลากรอย่างสม่ำเสมอ

- มีการกำหนดมาตรฐานเกี่ยวกับการติดตั้ง และการกำหนดค่าตัวแปรด้านความปลอดภัยของระบบปฏิบัติการ คอมพิวเตอร์ และดำเนินการติดตั้ง และปรับปรุงตามค่าตัวแปรมาตรฐานดังกล่าว
- จัดให้มีการควบคุมด้านข้อมูลการเข้าถึงระบบคอมพิวเตอร์ (Authentication) ดังต่อไปนี้
 - รหัสผู้ใช้งานควรกำหนดให้เป็นรายตัวบุคคล และไม่ควรถูกอนุญาตให้มีการใช้งานร่วมกัน
 - มีการกำหนดกฎเกณฑ์การใช้รหัสผ่าน เช่น การกำหนดความยาวขั้นต่ำ กำหนดอายุการใช้งานของรหัสผ่าน เช่น ทุก 60 วัน เป็นต้น มีการระงับการใช้งานชั่วคราวในกรณีใส่รหัสผิดเกินจำนวนครั้งที่กำหนดไว้ ไม่จดบันทึกรหัสผ่านไว้ในที่ต่างๆ และให้ถือว่ารหัสผ่านเป็นข้อมูลส่วนตัวของผู้ใช้งานเอง ซึ่งห้ามให้รหัสผ่านนี้กับผู้อื่น ไม่ว่าจะเป็นการชั่วคราว หรือถาวร
 - มีการกำหนดลักษณะเฉพาะของการใช้งานของรหัสแต่ละกลุ่มการใช้งาน เช่น กลุ่มผู้ใช้งาน (End user) ควรอนุญาตให้ใช้งานเฉพาะตามที่ระบุไว้ในเมนูของระบบงานเท่านั้น
 - จัดให้มีการควบคุมการใช้งานรหัสผู้ใช้งาน และรหัสผ่านที่มาพร้อมกับการติดตั้งระบบ โดยเปลี่ยนรหัสผ่าน หรือระงับการใช้งานรหัสผู้ใช้งานเหล่านี้ ภายหลังจากติดตั้งเสร็จเรียบร้อยแล้ว
 - จัดให้มีการควบคุมการใช้งานรหัสผู้ใช้งานที่มีสิทธิในการใช้งานสูง (Privilege User) โดยเฉพาะอย่างยิ่ง รหัสผู้ใช้งานที่มีสิทธิในการใช้งานสูงสุด (Super User) โดยจำกัดจำนวนรหัสผู้ใช้งานเหล่านี้ให้น้อยที่สุดตามความจำเป็น และจัดให้มีการบันทึกกิจกรรมที่ทำโดยการใช้รหัสผู้ใช้งานเหล่านี้ และควรมีการสอบทานกิจกรรมต่างๆ เหล่านี้อย่างสม่ำเสมอ

- มีการสอบถามข้อมูลการเข้าถึงระบบคอมพิวเตอร์อย่างสม่ำเสมอ เพื่อให้มั่นใจว่ารหัสผู้ใช้งานทั้งหมดเป็นรหัสที่มีเจ้าของ และจำเป็นในการใช้งานจริง
- ด้านสิทธิการใช้งาน (Authorisation)
 - การกำหนดสิทธิในการใช้งานตามความจำเป็นในการใช้งานเท่านั้น (Need-to-use Basis) ตามหน้าที่ของผู้ใช้งานแต่ละคน
 - เจ้าหน้าที่ด้านการพัฒนาระบบงาน เช่น นักวิเคราะห์ระบบและโปรแกรมเมอร์ ไม่ควรได้รับอนุญาตให้ใช้ข้อมูลและโปรแกรมที่เป็นข้อมูลและโปรแกรมจริง
 - อนุญาตให้ผู้ที่จำเป็นในการใช้งานเท่านั้นที่ได้สิทธิในการใช้ทรัพยากรที่มีอยู่ในระบบคอมพิวเตอร์ (System Resources) เช่น แฟ้มข้อมูลที่ใช้งานโดยระบบ (System Files) โปรแกรมที่ทำหน้าที่พิเศษ (System Utilities) และอุปกรณ์ต่อพ่วงต่างๆ
- ด้านการบันทึกกิจกรรมการใช้ระบบคอมพิวเตอร์ (Audit Logging)
 - จัดให้มีการบันทึกกิจกรรม หรือเหตุการณ์ที่สำคัญในระบบคอมพิวเตอร์ เช่น เหตุการณ์ที่เกี่ยวข้องกับการรักษาความปลอดภัย กิจกรรมที่ทำโดยผู้รหัสที่มีสิทธิสูง การใช้โปรแกรมที่สำคัญ การใช้หรือเปลี่ยนแปลงข้อมูลที่สำคัญ
 - จัดให้มีการสอบถามกิจกรรมดังกล่าวข้างต้นอย่างสม่ำเสมอ โดยผู้ที่มีความรู้ที่เพียงพอ และเป็นอิสระจากกิจกรรมต่างๆ เหล่านั้น
- มีการออกแบบระบบเครือข่ายสารสนเทศที่คำนึงถึงความปลอดภัย กล่าวคือ มีการกำหนดขอบเขตของระบบเครือข่ายสารสนเทศที่ชัดเจน มีการแบ่งขอบเขตของระบบเครือข่าย (Zoning) ตามความสำคัญ และตาม

ลักษณะการใช้งาน มีการติดตั้งอุปกรณ์ และซอฟต์แวร์ ป้องกันความปลอดภัยอย่างเพียงพอสำหรับแต่ละเขต ของระบบเครือข่าย

- มีการปรับปรุงค่าตัวแปร และกฎเกณฑ์ของไฟร์วอลล์ ให้สอดคล้องกับลักษณะการใช้งาน และความเสี่ยง
- จัดให้มีการป้องกันความปลอดภัยทางกายภาพสำหรับ เครื่องคอมพิวเตอร์ อุปกรณ์ที่สำคัญ อุปกรณ์สำรองข้อมูล และอุปกรณ์เครือข่าย ซึ่งเครื่องคอมพิวเตอร์ และอุปกรณ์ ที่สำคัญควรเก็บรวมไว้ในห้องคอมพิวเตอร์ที่ออกแบบ ให้มีความปลอดภัย และสามารถป้องกันมิให้บุคคล ที่ไม่ได้รับอนุญาตสามารถเข้าถึงเครื่องคอมพิวเตอร์ และอุปกรณ์ดังกล่าว
- เฉพาะผู้ที่มีความจำเป็นในการปฏิบัติงานในห้องคอมพิวเตอร์ เท่านั้นที่ได้รับอนุญาตให้เข้าห้องคอมพิวเตอร์ สำหรับ บุคคลอื่นๆ จะต้องได้รับอนุญาตเป็นกรณีไป และจะต้อง มีการบันทึกการเข้าออก และมีบุคลากรเฝ้าสังเกตการณ์ อยู่ตลอดเวลา
- จัดให้มีการติดตั้งและทดสอบอุปกรณ์ควบคุมสภาวะแวดล้อมของการทำงานของระบบคอมพิวเตอร์ในห้อง คอมพิวเตอร์อย่างเพียงพอ เช่น มีการติดตั้งระบบปรับ อุณหภูมิ ความชื้น คลื่นแม่เหล็ก และอุปกรณ์ในการควบคุม ความคงที่ รวมถึงจัดให้มีไฟฟ้าใช้อย่างต่อเนื่อง

1.3.2 การบริหารความมั่นคง และต่อเนื่องของระบบสารสนเทศ ความเสี่ยงสำคัญที่เกี่ยวข้อง

ความเสี่ยงที่สำคัญที่เกี่ยวข้องกับการบริหารความมั่นคง และต่อเนื่องของระบบสารสนเทศ ประกอบด้วย

- การดำเนินธุรกิจอาจหยุดชะงัก เพราะระบบสารสนเทศ หยุดชะงัก เนื่องจากความขัดข้องของระบบคอมพิวเตอร์ หรือระบบเครือข่าย

- ไม่สามารถกู้ระบบสารสนเทศ หรือระบบเครือข่ายได้ ภายในระยะเวลาที่เหมาะสม หรืออาจไม่สามารถกู้ระบบสารสนเทศกลับมาใช้ใหม่ได้เลย

วัตถุประสงค์ของการควบคุม

วัตถุประสงค์ของการควบคุมของการบริหารความมั่นคง และต่อเนื่องของระบบสารสนเทศ ประกอบด้วย

- เพื่อให้มีระบบสารสนเทศใช้อย่างต่อเนื่อง
- สามารถกู้ระบบสารสนเทศกลับมาใช้ใหม่ภายในระยะเวลาที่เหมาะสม

รายละเอียดของการควบคุม

การควบคุมในส่วนของการบริหารความมั่นคง และต่อเนื่องของระบบสารสนเทศมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

- มีการประเมินความเสี่ยงที่ระบบคอมพิวเตอร์อาจหยุดชะงัก และส่งผลกระทบต่อ การดำเนินธุรกิจหยุดชะงักเป็นระยะเวลา นาน พร้อมทั้งจัดให้มีการป้องกัน และจัดการเพื่อมิให้ความเสี่ยงต่างๆ เหล่านี้เกิดขึ้น
- ประเมินผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นถ้าระบบหยุดชะงักในแต่ละระยะเวลา เช่น ถ้าระบบหยุดชะงักเป็นเวลา 1 ชั่วโมงจะก่อให้เกิดผลกระทบทั้งทางการเงิน และที่ไม่ใช่ตัวเงินมากเท่าไร และถ้าเพิ่มระยะเวลาขึ้นไปเป็น 2 ชั่วโมง ครึ่งวัน 1 วัน 2 วัน หรือ 1 อาทิตย์ จนกระทั่งองค์กรสามารถกำหนดระยะเวลาในการที่เราต้องกู้ระบบกลับมาใช้ใหม่ให้ได้ เพื่อกำหนดเป็นเป้าหมายในการกู้ระบบ (Recovery Time Target)
- หลังจากที่เราไปถึงเป้าหมายด้านระยะเวลาที่ต้องกู้ระบบกลับมาให้ได้แล้ว จะต้องจัดทำกลยุทธ์ในการกู้ระบบสารสนเทศ ซึ่งประกอบด้วยกลยุทธ์ในการสำรองข้อมูล กลยุทธ์ในการจัดหาสถานที่สำรองเพื่อใช้ในการกู้ระบบ และแผนการในการกู้ระบบฯ

- การสำรองข้อมูลควรจะต้องสอดคล้องกับระยะเวลาที่จะต้องกู้ระบบฯ เช่น ถ้าจะต้องกู้ระบบกลับมาให้ได้ภายในระยะเวลาที่สั้น เช่น ภายใน 1 ชั่วโมง การสำรองข้อมูลอาจต้องเป็นการสำรองข้อมูลที่ค่อนข้างถี่ และเกือบใกล้เคียงกับการทำงานจริง เช่น การสำรองแบบ Real Time Mirroring โดยเมื่อรายการได้รับการปรับปรุงในระบบงานจริง ก็จะทำให้การปรับปรุงรายการที่อยู่เครื่องสำรองด้วย แต่ถ้าระยะเวลาสำหรับการกู้ระบบค่อนข้างนาน การสำรองข้อมูลอาจทำเป็นรายวันก็ได้
- ข้อมูลสำรองควรเก็บไว้ทั้งในและนอกสถานที่เพื่อรองรับกรณีที่เกิดความสูญเสียกับศูนย์คอมพิวเตอร์ และข้อมูลที่สำรองไว้ องค์กรจะยังคงมีข้อมูลสำรองที่เก็บไว้อีกที่หนึ่งสถานที่จัดเก็บข้อมูลสำรองภายนอกก็จะต้องมีการรักษาความปลอดภัยระดับที่ใกล้เคียงกับที่ศูนย์คอมพิวเตอร์ และควรมีระยะทางที่ห่างจากศูนย์คอมพิวเตอร์หลักพอสมควร
- การเตรียมสถานที่ หรือศูนย์คอมพิวเตอร์สำรองก็ควรเลือกให้มีความสอดคล้องกับระยะเวลาในการกู้ระบบฯ เช่นกัน ซึ่งองค์กรมีทางเลือกดังต่อไปนี้
 - สถานที่สำรองแบบพร้อมใช้ทันที (Hot Site) เป็นศูนย์คอมพิวเตอร์ที่มีทุกอย่างครบเกือบเท่าเทียมกันกับศูนย์คอมพิวเตอร์หลัก ซึ่งเมื่อมีความต้องการกู้ระบบก็สามารถใช้ศูนย์คอมพิวเตอร์สำรองนี้ได้เกือบทันที แต่ก็ต้องใช้เงินลงทุนค่อนข้างสูง
 - สถานที่สำรองแบบมีแค่สถานที่ (Cold Site) เป็นสถานที่ที่เตรียมไว้สำหรับการกู้ระบบ แต่อาจมีเพียงสถานที่เปล่าๆ เตรียมไว้เท่านั้น และเมื่อถึงเวลาที่จะต้องกู้ระบบฯ อาจต้องดำเนินการติดตั้งเครื่องคอมพิวเตอร์ระบบเครือข่าย ระบบงานสารสนเทศ และข้อมูล

ซึ่งอาจใช้ระยะเวลาที่ค่อนข้างนาน แต่ก็มีข้อดีที่การใช้เงินลงทุนไม่สูง

- สถานที่สำรองแบบผสม (Warm Site) เป็นสถานที่ที่อยู่ระหว่างกลางของแบบที่ 1 และแบบที่ 2 ข้างต้น จะเอนเอียงไปตามแบบใดนั้น ขึ้นอยู่กับความจำเป็นด้านระยะเวลาที่ต้องกู้ระบบฯ กลับมาใช้ใหม่
- นอกจากนี้ทางเลือกด้านลักษณะของศูนย์คอมพิวเตอร์สำรองข้างต้นแล้ว องค์กรยังมีทางเลือกของการจัดหาหรือจัดสร้างอีกด้วย ดังนี้
 - สร้างศูนย์สำรองขึ้นมาเอง วิธีนี้เป็นวิธีที่มีการลงทุนสูง แต่ให้ความปลอดภัย และรวดเร็วกว่าในการกู้ระบบฯ
 - เข้าสถานที่เพื่อใช้เป็นศูนย์สำรองชั่วคราว วิธีนี้เหมาะสำหรับระยะเวลาการกู้ระบบที่นานกว่า และมีค่าใช้จ่ายค่อนข้างต่ำ
 - ซื้อบริการจากบริษัทที่ให้บริการด้านศูนย์สำรอง วิธีนี้เป็นที่นิยมสำหรับบริษัทขนาดกลางที่ไม่ต้องการลงทุนสร้างศูนย์คอมพิวเตอร์สำรองเอง แต่ยังต้องการระยะเวลาการกู้ระบบที่รวดเร็ว
 - ตกกลางเป็นศูนย์สำรองซึ่งกันและกันระหว่าง 2 องค์กร วิธีนี้เป็นไปได้ค่อนข้างยากในทางปฏิบัติ เพราะมีปัญหาด้านความลับของข้อมูล และทั้ง 2 องค์กรจะต้องมีระบบสารสนเทศที่คล้ายคลึงกัน และหากมีการปรับปรุงระบบสารสนเทศในองค์กรหนึ่ง อีกองค์กรหนึ่งก็ต้องปรับปรุงตาม
- หลังจากมีข้อมูลสำรองและศูนย์สำรองแล้ว องค์กรจำเป็นต้องเตรียมอีกส่วนหนึ่งที่มีความสำคัญมาก ก็คือบุคลากร และขั้นตอนการกู้ระบบสารสนเทศ ซึ่งมีข้อควรพิจารณาดังต่อไปนี้

- มีการกำหนดทีมงานในการกู้ระบบ ซึ่งเป็นทีมงานที่จะต้องรับผิดชอบงานด้านต่างๆ ระหว่างการกู้ระบบ ซึ่งประกอบด้วย ผู้บริหารงานกลาง ทีมสื่อสารข้อมูล ทั้งภายนอกและภายใน ทีมกู้ระบบคอมพิวเตอร์ และระบบเครือข่าย ทีมกู้ระบบงานสารสนเทศและข้อมูล และทีมงานด้านอื่นๆ ที่จำเป็น
- กำหนดรายละเอียดการทำงานในแต่ละขั้นตอน ตั้งแต่การประเมินสถานการณ์และประกาศเหตุการณ์ สู่ควิลัย การรองรับเหตุการณ์เฉพาะหน้า การสื่อสารและประสานงานทั้งภายในและภายนอก การติดตั้งระบบด้านต่างๆ ที่ศูนย์สำรอง และการนำระบบงานกลับไปใช้ที่ศูนย์คอมพิวเตอร์หลักตามปกติ
- ฝึกอบรมให้ทีมงานต่างๆ เข้าใจถึงขั้นตอนการทำงานของการกู้ระบบสารสนเทศ
 - ต้องทำการทดสอบแผนการกู้ระบบอย่างสม่ำเสมอ เช่น ทุกปี และมีการประเมินผลการทดสอบว่าสามารถกู้ระบบฯ กลับมาได้ภายในระยะเวลาที่กำหนดไว้หรือไม่ และทำการปรับปรุงแผนฯ ตามความจำเป็น
 - จัดให้มีระเบียบปฏิบัติในการปรับปรุงข้อมูลต่างๆ เช่น ข้อมูลด้านการติดต่อสื่อสาร ข้อมูลของระบบงานที่จำเป็นในการกู้ระบบ ให้เป็นปัจจุบัน และสอดคล้องกับระบบคอมพิวเตอร์หลัก

1.3.3 การปฏิบัติการคอมพิวเตอร์

ความเสี่ยงสำคัญที่เกี่ยวข้อง

ความเสี่ยงที่สำคัญที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติการคอมพิวเตอร์

ประกอบด้วย

- การให้บริการด้านต่างๆ ที่เกี่ยวกับการปฏิบัติการคอมพิวเตอร์ อาจไม่ตรงกับความต้องการของผู้ใช้งาน

- การดำเนินกิจกรรมทางด้านการปฏิบัติการคอมพิวเตอร์ อาจไม่มีประสิทธิภาพ และเมื่อเกิดข้อผิดพลาดขึ้น อาจทำให้ข้อมูล และระบบโดยรวมเกิดความเสียหาย
- ปัญหาต่างๆ ที่เกี่ยวกับการใช้งานระบบคอมพิวเตอร์ หรือระบบเครือข่าย อาจไม่ได้รับการแก้ไขอย่างทันท่วงที
- ระบบคอมพิวเตอร์และอุปกรณ์ต่อพ่วง อาจไม่ได้รับการดูแลและปรับปรุงให้อยู่ในสภาพพร้อมใช้งาน

วัตถุประสงค์ของการควบคุม

วัตถุประสงค์ของการควบคุมของการปฏิบัติการคอมพิวเตอร์

ประกอบด้วย

- เพื่อให้การให้บริการด้านต่างๆ ที่เกี่ยวกับการปฏิบัติการคอมพิวเตอร์ตรงกับความต้องการของผู้ใช้งาน
- เพื่อให้การปฏิบัติการคอมพิวเตอร์มีการดำเนินการอย่างมีประสิทธิภาพ และปราศจากข้อผิดพลาด
- เพื่อจัดให้มีการฝึกอบรมผู้ปฏิบัติการคอมพิวเตอร์ ให้มีความรู้ความเข้าใจในการปฏิบัติการคอมพิวเตอร์ และระบบงานต่างๆ อย่างเพียงพอ

รายละเอียดของการควบคุม

การควบคุมในส่วนของปฏิบัติการคอมพิวเตอร์ มีรายละเอียดดังต่อไปนี้

- จัดให้มีการตกลงกันระหว่างผู้รับบริการ หรือผู้ใช้งาน และผู้ให้บริการ หรือผู้บริหารงานปฏิบัติการคอมพิวเตอร์ เพื่อกำหนดเป็นระดับการให้บริการ (Service Level Agreement) และใช้เป็นแนวทางในการบริหาร การบริการของผู้บริหารงานปฏิบัติการคอมพิวเตอร์
- จัดให้มีระบบการรายงานผลการดำเนินการตามระดับการ ให้บริการที่ตกลงไว้เพื่อทำให้มั่นใจว่าการให้บริการเป็น ไปตามที่ตกลง โดยที่รายงานดังกล่าวควรมีการจัดส่งให้

ทั้งผู้บริหารของผู้ให้บริการ และผู้บริหารในสายงานผู้รับบริการ

- กำหนดให้มีระเบียบการปฏิบัติงานที่ชัดเจนสำหรับงานปฏิบัติการคอมพิวเตอร์ที่สำคัญ ดังต่อไปนี้
 - งานเปิด ปิด เครื่องคอมพิวเตอร์ และระบบงานคอมพิวเตอร์
 - งานดูแลการทำงาน และแก้ไขปัญหาที่เกิดขึ้นระหว่างการใช้งานของผู้ใช้งานระบบคอมพิวเตอร์
 - งานประมวลผลข้อมูลสิ้นวันทำการ
 - งานสำรองข้อมูล
 - งานการจัดพิมพ์ และส่งรายงาน
 - งานบำรุงรักษาระบบคอมพิวเตอร์
- ถ้ามีการปฏิบัติการนอกเหนือจากที่กำหนดไว้ในระเบียบปฏิบัติจะต้องมีการบันทึกเหตุผลของการดำเนินการ และการอนุมัติไว้อย่างชัดเจน
- จัดให้มีการสอบทานการทำงานของผู้ปฏิบัติการคอมพิวเตอร์อย่างสม่ำเสมอ เพื่อให้มั่นใจว่าการดำเนินการดังกล่าวเป็นไปตามที่กำหนดไว้ในระเบียบปฏิบัติอย่างเคร่งครัด
- จัดให้มีการประเมินความรู้ความสามารถของผู้ปฏิบัติการคอมพิวเตอร์ และจัดให้มีการฝึกอบรมเพื่อทำให้มั่นใจว่าผู้ปฏิบัติการคอมพิวเตอร์มีความรู้ความเข้าใจต่อการปฏิบัติการคอมพิวเตอร์ และความรู้ด้านระบบงานต่างๆ ที่องค์กรมีใช้งานอยู่ อย่างเพียงพอต่อการปฏิบัติการคอมพิวเตอร์อย่างมีประสิทธิภาพ และปราศจากข้อผิดพลาด
- มีการจัดทำตารางการประมวลผลสิ้นวันอย่างเป็นทางการ และผู้ปฏิบัติการคอมพิวเตอร์ใช้ตารางดังกล่าวในการดำเนินการประมวลผลสิ้นวัน และบันทึกรายละเอียดต่างๆ ของการประมวลผลไว้ในตารางนี้

- ผู้ควบคุมงานปฏิบัติการคอมพิวเตอร์สอบทานตารางการประมวลผลสิ้นวัน เพื่อให้มั่นใจว่าการประมวลผลสิ้นวันได้รับการประมวลผลอย่างครบถ้วน ถูกต้อง และเป็นไปตามที่กำหนดไว้
- มีการจัดทำตารางการสำรองข้อมูล และโปรแกรมอย่างเป็นทางการ และผู้ปฏิบัติการคอมพิวเตอร์ใช้ตารางดังกล่าวในการดำเนินการสำรองข้อมูล และบันทึกรายละเอียดต่างๆ ของการสำรองข้อมูลไว้ในตารางนี้
- ผู้ควบคุมงานปฏิบัติการคอมพิวเตอร์สอบทานตารางการสำรองข้อมูล เพื่อให้มั่นใจว่าการสำรองข้อมูลเป็นไปอย่างอย่างครบถ้วน ถูกต้อง และเป็นไปตามที่กำหนดไว้
- มีการจัดเก็บข้อมูลสำรองไว้ในที่ที่ปลอดภัย ทั้งที่เก็บไว้ที่ศูนย์คอมพิวเตอร์ภายใน และที่นำไปจัดเก็บไว้ที่สถานที่จัดเก็บภายนอก
- จัดให้มีช่องทาง และผู้รับผิดชอบโดยตรงในการรับแจ้ง และจัดการกับปัญหาต่างๆ ที่เกิดขึ้นกับระบบคอมพิวเตอร์ และกำหนดเป็นระเบียบปฏิบัติที่ชัดเจนในการแจ้ง บันทึก และติดตามแก้ไขปัญหา
- มีการบันทึกรายละเอียดของปัญหาโดยละเอียดประกอบด้วย วัน และเวลาที่เกิดปัญหา ผู้แจ้งและผู้รับแจ้ง ลักษณะของปัญหา ผลการวิเคราะห์ และผลการแก้ไขปัญหา
- มีการวิเคราะห์แนวโน้มของปัญหาต่างๆ เพื่อวางมาตรการแก้ไขปัญหาระยะยาว และป้องกันมิให้ปัญหาเกิดขึ้นอย่างซ้ำซ้อน
- มีการจัดทำตารางการพิมพ์รายงานอย่างเป็นทางการ โดยให้ผู้ปฏิบัติการคอมพิวเตอร์ใช้ตารางดังกล่าวในการดำเนินการพิมพ์รายงาน และบันทึกรายละเอียดต่างๆ ของการพิมพ์รายงานไว้ในตารางนี้

- มีกระบวนการที่ทำให้มั่นใจว่าผู้ใช้รายงานได้รับรายงานอย่างถูกต้อง และครบถ้วน เช่น จัดให้มีการเซ็นรับรายงานโดยผู้ใช้งาน หรือการจัดส่งรายงานในรูปแบบอิเล็กทรอนิกส์
- จัดให้มีตารางการบำรุงรักษาเครื่องคอมพิวเตอร์ และอุปกรณ์ต่อพ่วงโดยละเอียดแยกเป็นรายการต่างหาก และดำเนินการให้มีการบำรุงรักษาตามตารางที่กำหนดไว้ อย่างเคร่งครัด
- มีการควบคุมการทำงานของช่างผู้ทำการบำรุงรักษาอย่างใกล้ชิดในระหว่างที่ดำเนินการบำรุงรักษาเครื่องคอมพิวเตอร์ และอุปกรณ์ต่อพ่วง

1.4 การติดตามและประเมินผลการดำเนินการ (Monitor and Evaluate - ME)

การติดตามและประเมินผลการดำเนินการด้านสารสนเทศมีรายละเอียดในส่วนของความเสี่ยง วัตถุประสงค์ของการควบคุม และการควบคุม ดังนี้

1.4.1 การติดตามและประเมินผลการดำเนินการ

ความเสี่ยงสำคัญที่เกี่ยวข้อง

ความเสี่ยงที่สำคัญที่เกี่ยวข้องกับการติดตามและประเมินผลการดำเนินการ ประกอบด้วย

- การดำเนินงานด้านสารสนเทศอาจไม่เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล และอาจไม่เป็นไปตามนโยบายและกลยุทธ์ที่กำหนดไว้

วัตถุประสงค์ของการควบคุม

วัตถุประสงค์ของการควบคุมของการวางแผนงานด้าน

สารสนเทศ คือ

- เพื่อให้ผู้บริหารสูงสุด และผู้บริหารสารสนเทศสามารถติดตามและประเมินผลการดำเนินการด้านสารสนเทศอย่างต่อเนื่อง เพื่อให้การดำเนินการด้านสารสนเทศเป็นไปตามที่กำหนดไว้

รายละเอียดของการควบคุม

การควบคุมในส่วนของการติดตามและประเมินผล การดำเนินการมีรายละเอียด ดังต่อไปนี้

- มีการกำหนดดัชนีชี้วัดผลการดำเนินการสำหรับ ทุกกิจกรรมด้านสารสนเทศ โดยดัชนีชี้วัดนำมาใช้ใน ทุกระดับชั้นของสายการบริหาร คือ มีดัชนีชี้วัดสำหรับผู้บริหารสารสนเทศ ดัชนีชี้วัดสำหรับผู้บริหารสายงาน ต่างๆ ในงานด้านสารสนเทศ และดัชนีชี้วัดสำหรับผู้บริหารสายงานทางธุรกิจต่างๆ รวมทั้งดัชนีชี้วัดกิจกรรม ที่สำคัญเช่น การบริหารความเสี่ยง และการรักษาความปลอดภัย เป็นต้น
- มีการจัดทำระบบการเก็บรวบรวมข้อมูลเพื่อรายงาน สถานะของการดำเนินการตามดัชนีชี้วัดที่กำหนดขึ้น
- จัดให้มีการประเมินผลการดำเนินการและตรวจสอบ อย่างเพียงพอและเหมาะสมตามความเสี่ยง โดยผู้ตรวจสอบ อิสระ

2. การควบคุมเฉพาะระบบงาน (Application Control)

การควบคุมเฉพาะระบบงาน ถือเป็นการควบคุมที่ผู้บริหารจัดให้มีใน แต่ละระบบงาน ซึ่งประกอบด้วย การควบคุมด้านการนำเข้าข้อมูล การประมวลผลข้อมูล การบริหารจัดการผลลัพธ์ที่ได้จากระบบ และการกำหนดสิทธิการเข้าถึง ฟังก์ชันต่างๆ ภายในระบบงาน

ความเสี่ยงสำคัญที่เกี่ยวข้อง

ความเสี่ยงสำคัญที่เกี่ยวข้องกับการใช้ระบบงานสารสนเทศ ประกอบด้วย

- การนำข้อมูลเข้าสู่ระบบงานสารสนเทศอาจไม่ครบถ้วน ไม่ถูกต้อง ซ้ำซ้อน และไม่ตรงเวลา
- การประมวลผลข้อมูลของระบบงานสารสนเทศอาจไม่ครบถ้วน ไม่ถูกต้อง ซ้ำซ้อน และไม่ตรงเวลา

- ผลลัพธ์ที่ได้จากระบบสารสนเทศ เช่น รายงาน และแบบฟอร์มต่างๆ อาจมีการใช้งานอย่างไม่เหมาะสม ไม่ตรงกับความต้องการ และอาจมีข้อมูลรั่วไหล
- การแบ่งแยกหน้าที่งานภายในระบบสารสนเทศอาจไม่เหมาะสม และเอื้อให้มีการควบคุมภายในที่ดี
- การกำหนดสิทธิในการใช้ฟังก์ชันต่างๆ อาจไม่สอดคล้องกับความจริงจำเป็นในการใช้งานของผู้ใช้งาน

วัตถุประสงค์ของการควบคุม

วัตถุประสงค์ของการควบคุมของการวางแผนงานด้านสารสนเทศ คือ

- เพื่อให้ข้อมูล และรายงานต่างๆ มีความครบถ้วน ถูกต้อง และสามารถนำไปใช้ประกอบการดำเนินการทางธุรกิจได้อย่างมีประสิทธิภาพ และประสิทธิผล โดยมีการควบคุมที่เพียงพอในด้านการนำเข้าข้อมูล การประมวลผล การจัดการผลลัพธ์ และการกำหนดสิทธิการใช้งาน

รายละเอียดของการควบคุม

การควบคุมเฉพาะระบบงานนั้นสามารถแบ่งอธิบายในรายละเอียดออกเป็น 4 ส่วนดังนี้

- 2.1 การควบคุมด้านการนำเข้าข้อมูล (Input Control)
- 2.2 การควบคุมด้านการประมวลผล (Processing Control)
- 2.3 การควบคุมด้านการจัดการผลลัพธ์ (Output Control)
- 2.4 การควบคุมด้านการกำหนดสิทธิในการใช้งาน (Application Access Control)

ดังมีรายละเอียดของการควบคุมในแต่ละส่วนดังต่อไปนี้

2.1 การควบคุมด้านการนำเข้าข้อมูล (Input Control)

- กำหนดวิธีการในการนำเข้าอย่างเหมาะสมตามลักษณะของธุรกิจ ซึ่งสามารถพิจารณาจากลักษณะในการนำเข้าข้อมูล ดังต่อไปนี้
 - การนำเข้าข้อมูลแบบ Online Real Time โดยวิธีนี้จะนำเข้าข้อมูล ณ ขณะที่รายการนั้นๆ เกิดขึ้น และนำไปปรับปรุงผลของรายการโดยทันที

- การนำเข้าข้อมูลแบบ Online not Real Time ซึ่งการนำเข้าจะมีลักษณะเดียวกันกับ Online Real Time แต่ไม่นำไปปรับปรุงผลของรายการโดยทันที
- การนำเข้าข้อมูลแบบ Batch โดยจะทำการรวบรวมรายการต่างๆ มา Input ในคราวเดียวกัน
- เลือกใช้อุปกรณ์สำหรับนำเข้าข้อมูลที่เหมาะสมกับลักษณะของธุรกิจ เช่น การใช้ดีวีซีอาร์ดี เม้าส์บาร์โค้ด Radio Frequency Identification (RFID) หรืออุปกรณ์ที่ออกแบบพิเศษเพื่อการ Input ทั้งนี้การเลือกอุปกรณ์ควรคำนึงถึงประสิทธิภาพ และความครบถ้วนถูกต้องของการนำเข้าข้อมูล
- ในระหว่างการ Input ข้อมูลนั้นควรจัดให้มีการตรวจสอบความถูกต้องเบื้องต้นโดยโปรแกรมคอมพิวเตอร์ในระหว่างการนำเข้าข้อมูล เช่น
 - Format Control เป็นการตรวจสอบเพื่อให้มั่นใจว่าข้อมูลที่นำเข้ามีรูปแบบถูกต้อง เช่น รูปแบบของวันที่ ตัวเลข ตัวอักษร เป็นต้น
 - Missing Field Control เป็นการตรวจสอบเพื่อให้มั่นใจว่าข้อมูลที่จำเป็นนั้น มีการกรอกข้อมูลระหว่างการนำข้อมูลเข้า
 - Limit and Reasonableness Control เป็นการกำหนดเพดานต่ำสุดหรือสูงสุดของข้อมูลที่สามารถนำเข้าได้
 - Correlation Control เป็นการตรวจสอบความสัมพันธ์กันระหว่างข้อมูลที่นำเข้า เช่น ข้อมูลจังหวัด และรหัสไปรษณีย์ เป็นต้น
 - Referential Control เป็นการตรวจสอบเพื่อให้มั่นใจว่าข้อมูลที่นำเข้านั้นสอดคล้องกับข้อมูลที่เก็บไว้ในแฟ้มข้อมูลหลัก (Master File)
 - Check Digit Control เป็นการตรวจสอบความถูกต้องของชุดตัวเลข โดยกำหนดให้หลักใดหลักหนึ่งของชุดตัวเลขเป็นหลักที่ใช้สำหรับการตรวจสอบความถูกต้อง เรียกว่า

หลักทดสอบ โดยจะนำข้อมูลตัวเลขที่ไม่ใช่หลักทดสอบมาเข้าสู่ตรรกาคำนวณ โดยจะบังคับผลลัพธ์ให้เป็นตัวเลขหลักเดียว แล้วนำผลลัพธ์ไปเปรียบเทียบกับหลักทดสอบ ถ้าตรงกันถือว่าชุดตัวเลขนี้ถูกต้อง

- Batch Control เป็นการควบคุมความครบถ้วน และถูกต้องของการนำเข้าสู่ข้อมูลเป็นชุด (Batch) โดยมีการระบุจำนวนรายการ และยอดรวมของข้อมูลตัวเลขในชุดนั้นๆ ก่อนเริ่มการนำเข้าสู่ข้อมูลแต่ละรายการ โดยที่ในระหว่างการนำเข้าสู่ข้อมูลแต่ละรายการนั้น โปรแกรมคอมพิวเตอร์จะรวมตัวเลขและนับรายการไว้เพื่อนำไปเปรียบเทียบกับจำนวนรายการและยอดรวมที่ระบุไว้ก่อนการนำเข้าสู่ข้อมูล
- จัดให้มีการตรวจสอบความถูกต้องของการนำเข้าสู่ข้อมูลหลังจากนำเข้าสู่ข้อมูลเรียบร้อยแล้ว โดยอาจเลือกวิธีการตรวจสอบดังนี้
 - Transaction Report เป็นการพิมพ์รายละเอียดของรายการที่นำเข้าสู่ เพื่อนำไปตรวจสอบกับรายการแต่ละรายการ
 - Online Verification เป็นการตรวจสอบรายการแบบ Online โดยที่หลังจากจบการนำเข้าสู่แต่ละรายการแล้ว ระบบจะส่งรายการนั้นๆ ไปให้อีกคนหนึ่งเป็นผู้สอบทานรายการเพื่อผ่านรายการดังกล่าว
 - Double Entry เป็นการนำเข้าสู่ข้อมูลเดียวกันโดยคนสองคน โดยระบบจะทำการเปรียบเทียบทั้งสองรายการ ถ้าตรงกันจะถือว่าข้อมูลนั้นได้รับการนำเข้าสู่อย่างถูกต้อง
- จัดให้มีการควบคุมการโอนถ่ายข้อมูลจากระบบงานอื่นๆ โดยคำนึงถึงความถูกต้อง ความครบถ้วน และความปลอดภัยของการโอนถ่ายข้อมูล ซึ่งการควบคุมอาจประกอบด้วย
 - ใช้ Control Record เพื่อควบคุมความครบถ้วน และถูกต้องโดยสร้างเรคคอร์ด ซึ่งระบุจำนวนเรคคอร์ดทั้งหมดที่จะทำการโอน และยอดรวมของข้อมูลที่เป็นตัวเลข เพื่อนำมา

ใช้ในการตรวจสอบ โดยโปรแกรมจะนับจำนวนเรคคอร์ดที่ถ่ายโอน และยอดรวมของข้อมูล แล้วนำไปเปรียบเทียบกับ Control Record

- จัดให้มีการแปลงรหัสข้อมูล (Encryption) ก่อนการส่งข้อมูล ถ้าเป็นการส่งข้อมูลผ่านสื่อที่มีความปลอดภัยต่ำ เช่น ผ่านสายโทรศัพท์ทั่วไป พร้อมทั้งจัดให้มีการบริหารรหัสที่ใช้ในการแปลงข้อมูลเพื่อให้รหัสมีความปลอดภัยเพียงพอ
- กำหนดให้มีการสอบทานความครบถ้วนของการโอนถ่ายข้อมูล โดยจัดให้มีรายงานแสดงรายการก่อนส่ง เปรียบเทียบกับผลลัพธ์ หรือรายงานที่เกิดขึ้นหลังจากการรับข้อมูลเรียบร้อยแล้ว

2.2 การควบคุมด้านการประมวลผล (Processing Control)

- การประมวลผลจะถูกต้อง และครบถ้วนก็ต่อเมื่อ
 1. โปรแกรมที่ใช้ในการประมวลผลมีความถูกต้อง
 2. ไม่มีการหยุดชะงักในการทำงานของโปรแกรม
 3. มีการดำเนินการตามขั้นตอนการประมวลผลอย่างถูกต้อง
 สำหรับข้อ 1 นั้นโปรแกรมจะทำงานอย่างถูกต้องก็ต่อเมื่อมีการควบคุมที่ดีในส่วนของ การควบคุมทั่วไปด้านการพัฒนา ระบบงาน และการเปลี่ยนแปลงแก้ไขโปรแกรม ในส่วนที่ 2 และ 3 นั้นก็อยู่ในส่วนของ การควบคุมทั่วไป
- จัดให้มีการสอบทานความถูกต้องของการประมวลผล โดยวิธีการดังต่อไปนี้
 - จัดให้แต่ละโปรแกรมของการประมวลผลที่สำคัญมีการพิมพ์ร่องรอย (Audit Trail) ของการประมวลผล เช่น จำนวนเรคคอร์ดที่โปรแกรมอ่านเพื่อการประมวลผล ยอดรวมของตัวเลขที่สำคัญ ผลของการประมวลผล เพื่อใช้ในการสอบทานความสมเหตุสมผลของการประมวลผลจากโปรแกรมหนึ่งต่อไปยังอีกโปรแกรมหนึ่ง

- จัดให้มีการสอบทานเพื่อยืนยันยอดรวม เช่น ยอดรวมของ
แฟ้มข้อมูลก่อนการประมวลผลปรับปรุงรายการ (File Update)
รวมกับผลของแต่ละรายการที่เกิดขึ้นในงวดนี้ จะต้องเท่า
กับยอดรวมของแฟ้มข้อมูลหลังการประมวลผลปรับปรุง
รายการ
- กำหนดให้มีกระบวนการควบคุมการประมวลผลซ้ำ เนื่องจาก
โปรแกรมที่ใช้ในการประมวลผลเกิดหยุดชะงักกะทันหัน
ก่อนเสร็จสิ้นทุกขั้นตอนของโปรแกรม เพื่อให้มั่นใจว่าไม่มีการ
ประมวลผลซ้ำของแต่ละรายการ และไม่มีการข้ามรายการ
บางรายการไปซึ่งทำให้การประมวลผลไม่ครบถ้วน

2.3 การควบคุมด้านการจัดการผลลัพธ์ (Output Control)

- จัดให้มีกระบวนการในด้านความปลอดภัยในการใช้ผลลัพธ์
(Output) เช่นการพิมพ์ข้อมูลที่เป็นความลับลงบนกระดาษ
คาร์บอน เพื่อให้เฉพาะคนที่เป็นผู้ใช้งานจริงเป็นผู้เปิดซอง และ
ดูข้อมูลที่พิมพ์ได้เท่านั้น และการใช้ Report Distribution List
เพื่อให้มั่นใจว่ารายงานถูกส่งไปถึงผู้ใช้รายงานจริง
- จัดให้มีการสอบทานการใช้งาน Output อย่างสม่ำเสมอเพื่อให้
มั่นใจว่าการใช้ Output เป็นไปอย่างเหมาะสม และเพื่อให้
มั่นใจว่ากรณีการใช้ Output ต่างๆ เหล่านี้ได้รับการปรับปรุงแก้ไข
 - ผู้ใช้งานไม่มีความจำเป็นต้องใช้รายงาน แต่ได้รับรายงานนั้นๆ
เป็นประจำ
 - ข้อมูลที่ปรากฏอยู่ในรายงานไม่เอื้อต่อการใช้งานที่มี
ประสิทธิภาพ เช่น ข้อมูลที่จำเป็นอยู่กระจัดกระจายใน
หลายๆ รายงาน หรือรายงานที่ได้รับเป็นรายงานรายละเอียด
แต่ละรายการแต่ผู้ใช้งานต้องการใช้เฉพาะยอดรวมของ
รายการทั้งหมด เป็นต้น

2.4 การควบคุมด้านการกำหนดสิทธิในการใช้งาน (Application Access Control)

- ในการออกแบบระบบงาน หรือการนำซอฟต์แวร์สำเร็จรูปมาใช้งานควรทำให้มั่นใจว่าระบบงานสามารถกำหนดสิทธิในการใช้ฟังก์ชันต่างๆ ให้กับผู้ใช้งานได้ตามความต้องการของแต่ละคน
- จัดให้มีการแบ่งแยกหน้าที่งานอย่างชัดเจน ทั้งในโครงสร้างงานขององค์กร และในการกำหนดสิทธิ
- มีการจัดทำตารางสิทธิของผู้ใช้งานแต่ละระดับ เพื่อนำไปใช้ในการกำหนดสิทธิของผู้ใช้งานแต่ละคน โดยตารางสิทธินี้ต้องได้รับความเห็นชอบจากเจ้าของระบบงาน
- จัดให้มีการสอบทานสิทธิการใช้งานของแต่ละคนอย่างสม่ำเสมอ เพื่อให้มั่นใจว่าแต่ละคนได้สิทธิในการใช้งานตามความจำเป็นในการดำเนินกิจกรรมในหน้าที่ความรับผิดชอบที่ได้รับมอบหมายเท่านั้น

มาตรฐานและแนวทางการควบคุมที่เกี่ยวข้องกับงานด้านสารสนเทศ

ในการดำเนินกิจกรรมสารสนเทศด้านต่างนั้น องค์กรต่างๆ มีการกำหนดเป็นแนวทางในการบริหารกิจกรรมสารสนเทศไว้จำนวนมากด้วยกัน บ้างก็เป็นการกำหนดมาตรฐานขั้นต่ำ บ้างก็เป็นการกำหนดเป็นแนวทางปฏิบัติ และมีส่วนมากได้รับความนิยม และยึดถือเป็นแนวปฏิบัติที่เป็นสากล

ในส่วนนี้เป็นการนำมาตรฐานและแนวทางการควบคุมที่เกี่ยวข้องกับงานสารสนเทศมาสรุปเพื่อเป็นความรู้เบื้องต้นสำหรับผู้ที่ต้องการจะศึกษารายละเอียดของมาตรฐาน หรือแนวทางดังกล่าวต่อไปในอนาคต มาตรฐาน และแนวทางฯ ที่จะนำมากล่าวถึงในที่นี้ ประกอบด้วย

1. CobIT - Control Objectives of Information and related Technology
2. ITIL - Information Technology Infrastructure Library
3. ISO 17799

ดังมีรายละเอียดต่อไปนี้

1. COBIT - Control Objectives of Information and related Technology

COBIT เป็นแนวทางในการจัดให้มีการควบคุมในกระบวนการทำงานด้านสารสนเทศ ซึ่งเป็นที่ยอมรับทั้งในสากล และในเมืองไทย โดยเฉพาะอย่างยิ่งผู้ที่ทำงานในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการควบคุม และการตรวจสอบระบบสารสนเทศ ซึ่ง COBIT แบ่งกิจกรรมด้านสารสนเทศออกเป็น 4 ส่วน คือ

- 1) ส่วนที่เป็นการวางแผนและจัดโครงสร้างงานสารสนเทศ
- 2) ส่วนที่เป็นการจัดหาและนำระบบมาใช้งาน
- 3) ส่วนที่เป็นการให้บริการและสนับสนุนการทำงาน
- 4) ส่วนที่เป็นการติดตามและประเมินผลงานด้านสารสนเทศ

งานใน 4 ส่วนนี้ยังถูกแบ่งออกเป็นกระบวนการต่าง ๆ อีก 34 กระบวนการ ในแต่ละกระบวนการ COBIT นำเสนอแนวทางในการจัดให้มีการควบคุมที่ดี รวมถึงวัตถุประสงค์ของการควบคุม รายละเอียดของการควบคุม และแนวทางในการตรวจสอบการควบคุม ซึ่งเนื้อหาในบทนี้ส่วนใหญ่ก็นำมาจากแนวทางของ COBIT

2. ITIL - Information Technology Infrastructure Library

ITIL เป็นแนวทางในการบริหารงานบริการด้านสารสนเทศ (IT Service Management) โดยเน้นที่การให้บริการสารสนเทศที่ตรงกับความต้องการของธุรกิจ และประสิทธิภาพของการให้บริการด้านสารสนเทศ โดยจัดให้มีการเชื่อมโยงกันของกระบวนการทำงานที่เกี่ยวข้องกับการให้บริการด้านสารสนเทศ ซึ่งมีกระบวนการทำงานที่สำคัญดังนี้

- การให้บริการ (Service Delivery) ประกอบด้วย
 - การบริหารระดับการให้บริการ (Service Level Management)
 - การบริหารด้านการเงินของงานบริการสารสนเทศ (Financial Management for IT Services)

- การบริหารความต่อเนื่องด้านการให้บริการสารสนเทศ (IT Service Continuity Management)
- การบริหารความพร้อมใช้ของระบบสารสนเทศ (Availability Management)
- การบริหารขีดความสามารถและขนาดของระบบสารสนเทศ (Capacity Management)
- การสนับสนุนการให้บริการ (Service Support) ประกอบด้วย
 - การบริหารจุดให้บริการ (Service Desk)
 - การบริหารเหตุการณ์ (Incident Management)
 - การบริหารปัญหา (Problem Management)
 - การบริหารอุปกรณ์และส่วนควบของระบบสารสนเทศ (Configuration Management)
 - การบริหารการเปลี่ยนแปลง (Change Management)
 - การบริหารการติดตั้ง (Release Management)

3. ISO 17799

ISO 17799 เป็นมาตรฐานการบริหารความปลอดภัยระบบสารสนเทศ โดยกำหนดเป็นแนวทางและพื้นฐานในการริเริ่ม นำมาใช้งาน บำรุงรักษา และปรับปรุงการบริหารความปลอดภัยสารสนเทศขององค์กรโดยครอบคลุม กิจกรรมต่างๆ เช่น การจัดทำและบริหารนโยบายการรักษาความปลอดภัย การจัดโครงสร้างงานด้านการรักษาความปลอดภัยสารสนเทศ การบริหารทรัพย์สินสารสนเทศ การบริหารความปลอดภัยส่วนบุคคล การบริหารความปลอดภัยทางกายภาพและสภาพแวดล้อมของการทำงานของเครื่องคอมพิวเตอร์ การบริหารการปฏิบัติการคอมพิวเตอร์ การเข้าถึง การจัดหา การพัฒนา และการเปลี่ยนแปลงแก้ไขระบบสารสนเทศ การบริหารเหตุการณ์ด้านความปลอดภัย และการบริหารความต่อเนื่องของการทำงานของระบบสารสนเทศ

ปัจจุบันมีการนำ ISO 17799 มาประยุกต์ใช้ในการรักษาความปลอดภัยระบบสารสนเทศ ทั้งในสากล และในประเทศ โดยเฉพาะอย่างยิ่งสถาบันการเงิน และบริษัทที่ให้บริการด้านโทรคมนาคมขนาดใหญ่

บทสรุป

การนำระบบสารสนเทศมาใช้ในกิจกรรมต่างๆ ขององค์กรนั้น นอกจากการทำให้ประสิทธิภาพการทำงานโดยรวมขององค์กรเพิ่มขึ้นแล้ว ยังมีผลกระทบด้านต่างๆ เกิดขึ้น ทั้งที่เป็นผลกระทบในเชิงบวก และผลกระทบในเชิงลบ ทั้งด้านการดำเนินการ การควบคุมภายใน และความเสี่ยงต่างๆ ที่เพิ่มขึ้น ดังนั้นเพื่อให้การใช้สารสนเทศเกิดประโยชน์สูงสุด และจัดการความเสี่ยงได้ดีที่สุด องค์กรควรจัดให้มีการกำกับดูแลสารสนเทศอย่างมีประสิทธิภาพ ซึ่งประเด็นที่สำคัญของการกำกับดูแลสารสนเทศ คือการประเมิน และการบริหารความเสี่ยงด้านการใช้ระบบสารสนเทศ และจัดให้มีการควบคุมด้านต่างๆ เพื่อจัดการกับความเสี่ยง โดยจะต้องพิจารณาทั้งการควบคุมทั่วไป และการควบคุมเฉพาะระบบงาน

การควบคุมทั่วไปด้านสารสนเทศ เป็นการควบคุมภายในกิจกรรมด้านสารสนเทศ ซึ่งส่วนใหญ่เป็นกิจกรรมที่อยู่ภายใต้การบริหารและดูแลโดยฝ่ายสารสนเทศ ซึ่งประกอบด้วย การวางแผน และการจัดโครงสร้างงานสารสนเทศ การจัดหา และการนำระบบงานสารสนเทศมาใช้งาน การให้บริการ การสนับสนุน และการติดตามดูแล ส่วนการควบคุมเฉพาะระบบงานนั้น เป็นการควบคุมภายในระบบงานสารสนเทศ เช่น ระบบงานบัญชี ระบบงานซื้อหรือขาย เป็นต้น ซึ่งการควบคุมเฉพาะระบบงานนั้น ประกอบด้วย การควบคุมด้านการเข้าถึงระบบงานในส่วนที่มีหน้าที่รับผิดชอบ การนำเข้า การประมวลผล และการควบคุมด้านการใช้ผลลัพธ์ที่ได้จากระบบงาน

การติดตามประเมินผล การควบคุมภายใน



บทนี้จะกล่าวถึงการติดตามประเมินผลการควบคุมภายใน (Monitoring) ซึ่งเป็นองค์ประกอบสุดท้ายของการควบคุมภายในตามแนวทางของ COSO การติดตามประเมินผลเป็นองค์ประกอบที่สำคัญยิ่ง เนื่องจากการจัดให้มีระบบการควบคุมภายในที่มีประสิทธิภาพอย่างมีประสิทธิภาพอยู่เสมอ นั้น จำเป็นอย่างยิ่งที่ต้องมีการติดตามประเมินผลอย่างต่อเนื่อง เพื่อให้ทราบว่าเมื่อเวลาผ่านไป ระบบการควบคุมภายในที่กำหนดไว้ ยังคงมีความเหมาะสมกับสถานการณ์ที่เปลี่ยนไปอยู่ตลอดเวลาหรือไม่ รวมทั้งได้มีการปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายในนั้นจริง และได้รับผลดีตามที่คาดหวังหรือไม่ เนื้อหาของบทครอบคลุมเรื่องต่อไปนี้

- ความหมายของการติดตามประเมินผลการควบคุมภายใน
- ความสำคัญและประโยชน์ของการติดตามประเมินผลการควบคุมภายใน
- วัตถุประสงค์ของการติดตามประเมินผลการควบคุมภายใน
- ผู้รับผิดชอบจัดให้มีการติดตามประเมินผลการควบคุมภายใน
- ประเภทของการติดตามประเมินผลการควบคุมภายใน
 - การติดตามประเมินผลต่อเนื่อง (Ongoing Monitoring)
 - การประเมินผลการปฏิบัติงานเฉพาะ (Separate Evaluations)
 - การประเมินการควบคุมโดยตนเอง (Control Self Assessment : CSA)
 - การประเมินอย่างเป็นอิสระ (Independent Assessment)



- การดำเนินการติดตามประเมินผลการควบคุมภายใน
 - การติดตามประเมินผลต่อเนื่อง (Ongoing Monitoring)
 - การประเมินผลการปฏิบัติงานเฉพาะ (Separate Evaluation)
 - หลักการพื้นฐานในการประเมินผลการควบคุมภายใน
 - ขอบเขตและความถี่ของการประเมินผลการปฏิบัติงานเฉพาะ
 - ขั้นตอนการประเมินผล
 - ปัญหาที่พบบนการประเมินผลการควบคุมภายใน และแนวทางแก้ไข
 - การจัดทำเอกสารประกอบการประเมินผลการควบคุมภายใน
- การรายงานผลการประเมินการควบคุมภายใน
- บทสรุป

ความหมายของการติดตาม ประเมินผลการควบคุมภายใน

การติดตามประเมินผลการควบคุมภายใน (Monitoring) หมายถึง กระบวนการในการเฝ้าสังเกต สอดส่องดูแลหรือสอบทาน และประเมินคุณภาพ ผลงานหรือผลการปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายในที่กำหนดไว้ อย่างต่อเนื่องสม่ำเสมออยู่ตลอดเวลา เพื่อให้เกิดความมั่นใจได้ว่า ระบบการควบคุมภายในที่กำหนดไว้ยังคงมีความเพียงพอเหมาะสม มีการปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายในนั้นจริง และก่อให้เกิดประสิทธิผลตามที่คาดไว้ ขอบกพร่องที่พบได้รับการแก้ไขอย่างเหมาะสมและทันเวลา รวมทั้งมีการปรับปรุงระบบการควบคุมภายในให้เหมาะสมกับสภาพการณ์ที่เปลี่ยนแปลงไปอยู่เสมอ

การติดตามประเมินผลมักทำโดยการเฝ้าสังเกตหรือสอบทานกิจกรรม และข้อมูลรายการต่างๆ ขององค์กร เพื่อเปรียบเทียบคุณภาพหรือผลการปฏิบัติงานที่เป็นอยู่จริงกับเกณฑ์หรือมาตรฐานของสิ่งที่ควรจะเป็นหรือผลที่คาดไว้ หากมีข้อแตกต่าง ก็ต้องมีการค้นหาสาเหตุที่ทำให้ผลงานหรือผลการปฏิบัติงานจริงแตกต่างหรือเบี่ยงเบนไปจากที่ควรจะเป็นหรือที่คาดไว้ ขอบกพร่องที่พบในระบบการควบคุมภายใน (Internal Control Deficiencies) ควรได้รับการรายงานขึ้นไปตามสายงาน โดยเรื่องที่มีนัยสำคัญสูงได้รับการรายงานถึงผู้บริหารระดับสูง และคณะกรรมการบริษัท เพื่อนำไปสู่การกำหนดมาตรการปรับปรุงแก้ไขในเรื่องที่จำเป็น

การติดตามประเมินผลมีขอบเขตครอบคลุมถึงทุกกิจกรรมในองค์กร และในบางกรณีครอบคลุมถึงกิจกรรมภายนอกที่มีผลต่อความสำเร็จตามวัตถุประสงค์และเป้าหมายขององค์กรด้วย การติดตามประเมินผล อาจทำได้ทั้งในระหว่างการปฏิบัติงานจริง (Ongoing Monitoring) และการจัดให้มีการประเมินผลการปฏิบัติงานเฉพาะ (Separate Evaluations) หรือทั้งสองแบบประกอบกัน การกำหนดขอบเขตและความถี่ในการประเมินผลการปฏิบัติงานเฉพาะ ให้พิจารณาจากผลของการประเมินความเสี่ยง และประสิทธิผลของกิจกรรมการติดตามประเมินผลต่อเนื่องเป็นหลัก หากวิธีการติดตามประเมินผล

ต่อเนื่องมีประสิทธิภาพสูง ก็อาจมีความจำเป็นน้อยลงที่จะจัดให้มีการประเมินผล การปฏิบัติงานเฉพาะ แต่โดยทั่วไปแล้วการจัดให้มีการติดตามประเมินผล ทั้งสองแบบควบคู่กันอย่างเหมาะสม จะก่อให้เกิดความมั่นใจได้ว่าระบบการ ควบคุมภายในที่กำหนดไว้ยังคงมีประสิทธิภาพอยู่เสมอ

ความสำคัญและประโยชน์ ของการติดตามประเมินผลการควบคุมภายใน

แม้องค์กรจะได้จัดระบบการควบคุมภายในไว้ดีแล้ว แต่ความมี ประสิทธิภาพและประสิทธิภาพของมาตรการควบคุมต่างๆ ที่ได้กำหนดไว้ อาจแปรเปลี่ยนไปได้ตลอดเวลา อันเนื่องมาจากปัจจัยแวดล้อมทั้งภายใน และภายนอกองค์กรแปรเปลี่ยนไป เช่น มีการเปลี่ยนแปลงคณะผู้บริหารระดับสูง มีการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบริหาร วัตถุประสงค์ เป้าหมาย และกระบวนการ ปฏิบัติงาน มีการโยกย้ายหรือเปลี่ยนบุคลากรในระดับสำคัญ หรือเปลี่ยนพนักงาน เป็นจำนวนมาก หรือมีการเปลี่ยนแปลงสำคัญด้านเศรษฐกิจ สังคม การเมือง ระเบียบ กฎหมาย ข้อบังคับ ภาวะการแข่งขัน และพัฒนาการด้านเทคโนโลยี ที่มีผลกระทบต่อการทำงาน และระบบการควบคุมภายในขององค์กร เมื่อมี การเปลี่ยนแปลงดังกล่าวข้างต้น วิธีการควบคุมแก้ไขปัญหา หรือตอบสนอง ความเสี่ยงที่เคยใช้ได้ผลดีในระยะเวลาที่ผ่านมา อาจกลายเป็นวิธีการที่ไม่ได้ผล ไม่มีประสิทธิภาพ ล้าสมัยหรือไม่จำเป็นก็ได้ กิจกรรมควบคุมที่เคยได้รับการปฏิบัติ ตามอย่างเคร่งครัด อาจถูกละเลยหรือฝ่าฝืนไม่ปฏิบัติตามเมื่อเวลาผ่านไป ดังนั้น จึงเป็นความจำเป็นอย่างยิ่งที่องค์กรต้องจัดให้มีระบบการติดตามประเมินผล การควบคุมภายในอย่างต่อเนื่อง และโดยเฉพาะเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงสำคัญ ที่มีผลกระทบต่อให้เกิดสถานการณ์ใหม่และความเสี่ยงใหม่แก่องค์กร การติดตาม ประเมินผลการควบคุมภายในจะทำให้ทราบว่า ระบบการควบคุมภายในที่มี อยู่เดิม ยังคงสามารถป้องกันหรือลดความเสี่ยงให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ และส่งผลให้องค์กรประสบความสำเร็จในระดับที่คาดหวังไว้หรือไม่

การติดตามประเมินผลการควบคุมภายในดังกล่าวข้างต้น เป็นกลไก สำคัญในการป้อนข้อมูลแก่ฝ่ายบริหาร เพื่อให้ทราบว่าระบบการควบคุมภายใน

ที่ได้กำหนดไว้ ยังคงมีความเพียงพอเหมาะสมกับสถานการณ์ที่เปลี่ยนไปหรือไม่ และในความเป็นจริง ได้มีการปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายในนั้นอย่างถูกต้อง คร่งครัด รวมทั้งได้รับผลตามที่คาดไว้หรือไม่ ข้อมูลที่ได้มีประโยชน์ในการนำไปใช้วางแผนและพัฒนาการดำเนินงานขององค์กร นอกจากนี้ กิจกรรมและเทคนิค วิธีการต่างๆ ในการติดตามประเมินผลยังทำหน้าที่เป็นกลไกกระตุ้น ผลักดัน และส่งเสริมให้มีการปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายในที่กำหนดไว้อย่างต่อเนื่อง สม่าเสมอ ประโยชน์ของการควบคุมภายใน ไม่ได้อยู่ที่การกำหนดให้มีขึ้น แต่อยู่ที่มีการปฏิบัติตามและพัฒนาให้ดีขึ้นอยู่ตลอดเวลา ดังนั้น การติดตามประเมินผลการควบคุมภายใน เป็นองค์ประกอบที่สำคัญยิ่งที่จะช่วยให้ระบบการควบคุมภายในขององค์กรเกิดประโยชน์ได้อย่างสมบูรณ์ เพื่อความอยู่รอดในระยะยาว

ในปัจจุบัน การติดตามประเมินผลการควบคุมภายใน มิได้มีประโยชน์เพียงเพื่อกิจกรรมการบริหารภายในขององค์กรเท่านั้น ในทางปฏิบัติยังอำนวยความสะดวกแก่ผู้บริหารและผู้กำกับดูแลขององค์กร ในการปฏิบัติตามระเบียบ กฎเกณฑ์ หรือข้อกำหนดของบุคคลหรือหน่วยงานภายนอกที่เกี่ยวข้องและ/หรือ กำกับดูแลการดำเนินงานขององค์กร เช่น การปฏิบัติตามข้อกำหนดที่ให้ผู้บริหารและผู้กำกับดูแลของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ฯ หรือบริษัทมหาชน แสดงความรับผิดชอบต่อบุคคลภายนอก โดยการจัดทำรายงานเกี่ยวกับการควบคุมภายในไว้เป็นส่วนหนึ่งของรายงานประจำปีที่เผยแพร่ต่อสาธารณชน

ในภาพรวม กิจกรรมการติดตามประเมินผลการควบคุมภายในช่วยให้ฝ่ายบริหารเกิดความมั่นใจได้ว่า การดำเนินงานขององค์กร กำลังเป็นไปในทิศทางที่ช่วยให้ประสบความสำเร็จตามภารกิจ วัตถุประสงค์และเป้าหมายที่กำหนดไว้อย่างมีประสิทธิภาพ ข้อมูลข่าวสารต่างๆ ที่ใช้ประกอบการปฏิบัติงาน และการตัดสินใจที่สำคัญมีความถูกต้อง เป็นปัจจุบันและเชื่อถือได้ การปฏิบัติงานด้านต่างๆ ขององค์กรเป็นไปตามระเบียบ กฎหมายข้อบังคับและนโยบายของฝ่ายบริหาร รวมทั้ง รายงานการเงินที่เผยแพร่ต่อสาธารณชน มีความถูกต้องและเชื่อถือได้

วัตถุประสงค์ของการติดตามประเมินผล การควบคุมภายใน

การที่องค์กรจำเป็นต้องอย่างยิ่ง ที่จะต้องจัดให้มีการติดตามประเมินผล เป็นองค์ประกอบหนึ่งที่สำคัญของระบบการควบคุมภายใน ก็โดยมีวัตถุประสงค์ เพื่อให้เกิดความมั่นใจได้ว่า

- ระบบการควบคุมภายในที่กำหนดไว้ ยังคงมีความเพียงพอเหมาะสม สามารถช่วยป้องกันและลดความเสี่ยงรวมทั้งเรื่องที่ไม่พึงประสงค์ และช่วยให้การดำเนินงานบรรลุผลสำเร็จตามวัตถุประสงค์ และเป้าหมายที่กำหนดไว้อย่างมีประสิทธิภาพ
- มีการปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายในนั้นจริง และโดยถูกต้อง ครบถ้วน
- การควบคุมภายในดำเนินไปอย่างมีประสิทธิภาพ กล่าวคือ ปฏิบัติแล้ว ได้รับผลตามที่กำหนดไว้
- ข้อบกพร่องที่พบจากการสอบทานหรือการตรวจสอบประเภทต่างๆ ได้รับการปรับปรุงแก้ไขอย่างเหมาะสม และทันเวลา
- ระบบการควบคุมภายในได้รับการปรับปรุงให้เหมาะสมกับ สภาพการณ์ที่เปลี่ยนแปลงไปอยู่เสมอ

จะเห็นได้ว่าวัตถุประสงค์ที่สำคัญของการติดตามประเมินผลการควบคุม ภายใน คือ การประเมินความเพียงพอ (Adequacy) และประสิทธิภาพ (Effectiveness) ของระบบการควบคุมภายใน รวมทั้งคุณภาพผลงาน หรือผลการปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายในนั้น

- การควบคุมที่เพียงพอ (Adequate Control) เกิดขึ้นเมื่อฝ่ายบริหาร ได้มีการวางแผนและจัดโครงสร้าง หรือออกแบบการควบคุมใน ลักษณะที่สามารถสร้างความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลว่า องค์กร จะประสบความสำเร็จตามวัตถุประสงค์และเป้าหมายที่กำหนดไว้ อย่างมีประสิทธิภาพ และโดยประหยัด
- การควบคุมที่มีประสิทธิภาพ (Effective Control) เกิดขึ้นเมื่อฝ่าย บริหารได้สั่งการ และติดตามกำกับดูแลให้มีการปฏิบัติ เพื่อให้ระบบ

การควบคุมภายในได้ทำหน้าที่อย่างที่กำหนด และสร้างความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลว่า องค์กรจะประสบความสำเร็จตามวัตถุประสงค์และเป้าหมายที่กำหนดไว้

แม้ว่าวัตถุประสงค์ที่สำคัญของการติดตามประเมินผลการควบคุมภายใน เกี่ยวข้องกับการประเมินความเพียงพอและประสิทธิผลของระบบการควบคุมภายในก็ตาม แต่ในทางปฏิบัติ ปัญหาที่มักพบอยู่เสมอในรายงานการประเมินผลการควบคุมภายในก็คือ ผู้ประเมินจะรายงานเฉพาะโครงสร้างและวิธีการควบคุมที่มีการกำหนดไว้ โดยไม่กล่าวถึงประสิทธิผลและข้อจำกัดของระบบ ทำให้ผู้อ่านรายงานเกิดความเข้าใจผิด คิดว่าองค์กรมีระบบการควบคุมภายในที่ดี ซึ่งเป็นปัญหาในหลายประเทศและควรได้รับการแก้ไข COSO จึงได้ทำการศึกษาเพื่อเสนอวิธีการประเมินและรูปแบบในการรายงานผลการประเมินให้ตลาดหลักทรัพย์ฯ และสถาบันผู้กำกับดูแล รวมทั้งผู้ที่เกี่ยวข้องพิจารณานำไปใช้ประโยชน์ รายงานผลการศึกษาของ COSO เสนอแนะวิธีการประเมินและรูปแบบในการรายงานโดยเน้นให้ทราบถึงประสิทธิผลของระบบการควบคุมภายใน โดยเฉพาะในส่วนที่เกี่ยวข้องกับความเชื่อถือได้ของข้อมูลรายงานทางการเงินและงบการเงินที่บริษัทมหาชนจัดทำเพื่อเผยแพร่ต่อสาธารณชน เพราะข้อมูลรายงานเหล่านี้ มีผลกระทบที่สำคัญต่อการตัดสินใจและผลประโยชน์ได้เสียของประชาชนผู้ต้องการลงทุนในบริษัทเหล่านั้น รายงานผลศึกษาดังกล่าวนี้นี้ได้รับการเผยแพร่ไปทั่วโลก และเป็นที่ยอมรับใช้กันอยู่ในปัจจุบัน รวมทั้งประเทศไทย

ผู้รับผิดชอบในการจัดให้มีการติดตามประเมินผล การควบคุมภายใน

ถึงแม้ว่าฝ่ายบริหารและฝ่ายตรวจสอบภายใน มีหน้าที่รับผิดชอบโดยตรงในการจัดให้มีการติดตามประเมินผลการควบคุมภายในก็ตาม แต่บุคลากรระดับปฏิบัติหรือบุคลากรอื่นๆ ที่เกี่ยวข้อง ก็มีบทบาทสำคัญยิ่งในการติดตามประเมินผลการควบคุมภายใน โดยเฉพาะการติดตามประเมินผลต่อเนื่อง เนื่องจากระบบการควบคุมภายใน เป็นระบบที่แทรกแฝงอยู่ในกระบวนการปฏิบัติงานตามปกติประจำวันของแต่ละส่วนงาน ซึ่งบุคลากรเหล่านี้ต้องปฏิบัติงานอยู่เป็นประจำ

ต่อเนื่อง บุคลากรเหล่านี้จึงเป็นผู้ที่อยู่ใกล้ชิดเหตุการณ์และอยู่ในฐานะที่จะบอก
 ได้ดีว่า ระบบการควบคุมภายในที่ใช้ยังมีจุดอ่อนข้อบกพร่องเรื่องใด เพราะอะไร
 และควรจะปรับปรุงแก้ไขอย่างไร จึงไม่เป็นการผิดพลาดที่บ่อยครั้ง
 การติดตามประเมินผลการควบคุมภายในจะทำในรูปแบบของการประเมินตนเอง
 (Self Assessment) โดยผู้ที่มีหน้าที่รับผิดชอบในส่วนงานหรือสายงานนั้น
 และในกรณีที่เหมาะสม ก็อาจมีการติดตามประเมินผลอย่างเป็นอิสระ
 (Independent Assessment) อีกชั้นหนึ่ง โดยผู้ตรวจสอบภายในหรือผู้สอบบัญชี
 ขององค์กร ตามหน้าที่โดยปกติ หรือตามคำสั่งพิเศษจากคณะกรรมการตรวจสอบ
 หรือฝ่ายบริหารระดับสูง นอกจากนี้อาจมีการขอให้ผู้ตรวจสอบหรือที่ปรึกษา
 หรือผู้เชี่ยวชาญอื่นจากภายนอก มาประเมินผลการบริหารความเสี่ยงขององค์กร
 ด้วยก็ได้ แต่ไม่ว่าในกรณีใด การติดตามประเมินผลการควบคุมภายใน และการบริหาร
 ความเสี่ยงควรทำโดยบุคลากรที่มีความรู้ความสามารถ มีทักษะความเชี่ยวชาญ
 มีประสบการณ์เหมาะสม และควรกำหนดให้มีระบบการรายงานผลการติดตาม
 ประเมินผลโดยตรงต่อผู้บริหารที่เกี่ยวข้องในรูปแบบที่เหมาะสม อย่างทันกาล
 และควรมีการดำเนินการแก้ไขจุดอ่อน ความผิดพลาด และความผิดปกติ และข้อบกพร่องที่พบ
 อย่างเหมาะสมทันที่

ดังนั้น อาจกล่าวได้ว่าผู้บริหารและบุคลากรทุกระดับในองค์กร ควรมี
 หน้าที่ความรับผิดชอบร่วมกัน ในการจัดให้มีกิจกรรมการติดตามประเมินผล
 การควบคุมภายในของส่วนงานที่ตนที่รับผิดชอบ โดยถือเป็นส่วนหนึ่งของกิจกรรม
 การบริหารและการปฏิบัติงานประจำวันขององค์กร โดยเฉพาะผู้บริหารระดับสูง
 มีส่วนสำคัญยิ่งต่อความสำเร็จของการติดตามประเมินผลการควบคุมภายใน
 ขององค์กร ซึ่งนอกจากต้องให้ความสำคัญโดยการจัดตั้ง สั่งการ และตรวจสอบ
 ติดตามประเมินผลการปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายในและการบริหาร
 ความเสี่ยงแล้ว ยังมีหน้าที่ในการสร้างบรรยากาศที่ส่งเสริมให้บุคลากรเห็น
 ความสำคัญของการติดตามประเมินผลการควบคุมภายใน ส่งสัญญาณ และสร้าง
 วัฒนธรรมองค์กรที่เปิดกว้าง ยอมรับในการแสดงความคิดเห็นที่ตรงไปตรงมา
 และแสดงให้เห็นว่าพร้อมที่จะดำเนินการตามข้อเสนอแนะที่ขอด้วยเหตุผล
 ที่จะนำไปสู่การเปลี่ยนแปลงในทางที่ดีขึ้นในองค์กร

ประเภทของการติดตามประเมินผล การควบคุมภายใน

การติดตามประเมินผลการควบคุมภายใน อาจแยกออกได้เป็นสองประเภทหลัก กล่าวคือ การติดตามประเมินผลต่อเนื่อง (Ongoing Monitoring) และการประเมินผลการปฏิบัติงานเฉพาะ (Separate Evaluations) ซึ่งการประเมินผล การปฏิบัติงานเฉพาะ ก็อาจแยกย่อยได้เป็นอีกสองรูปแบบ คือ การประเมิน การควบคุมโดยตนเอง (Control Self Assessment หรือ CSA) และการประเมิน อย่างเป็นอิสระ (Independent Assessment)

1. การติดตามประเมินผลต่อเนื่อง (Ongoing Monitoring)

การติดตามประเมินผลต่อเนื่อง หมายถึง การติดตามประเมินผล ที่ได้รับการกำหนดหรือออกแบบให้มีเทคนิควิธีการติดตามประเมินผลคุณภาพ ของงาน แทรกแฝงไว้เป็นส่วนหนึ่งของกิจกรรม หรือกระบวนการปฏิบัติงานจริง ตามปกติประจำวันขององค์กร หรือกล่าวอีกนัยหนึ่ง การติดตามประเมินผล ต่อเนื่อง เป็นกิจกรรมที่รวมอยู่ (Built-in) ในการบริหารจัดการและการควบคุม ดูแลการปฏิบัติงานตามปกติประจำวันของแต่ละส่วนงานในองค์กร กระทำ โดยฝ่ายบริหาร ผู้จัดการสายงาน และ/หรือผู้ที่ได้รับมอบหมายคอยเฝ้าสังเกต สอดส่องดูแล หรือสอบทานผลการปฏิบัติตามระบบการควบคุมที่กำหนด ในทันทีขณะที่เกิดเหตุการณ์ขึ้นจริงและตามลำดับขั้นอย่างต่อเนื่องสม่ำเสมอ และวิเคราะห์จากพื้นฐานความรู้และประสบการณ์เกี่ยวกับงานนั้น หรือจากสารสนเทศ การปฏิบัติงานที่ได้รับ เพื่อให้ทราบถึงความคืบหน้าของงาน หรือผลการปฏิบัติงาน ความผิดปกติ หรือความแปรปรวน ที่ควรได้รับความสนใจ นำมาพิจารณา ดำเนินการในขั้นต่อไปให้สมควรแก่กรณี

อนึ่ง ผู้ประเมินควรสังเกตความแตกต่างระหว่างกิจกรรมการติดตาม ประเมินผลต่อเนื่องกับกิจกรรมการควบคุมที่กระทำตามกระบวนการขั้นตอนวิธี ปฏิบัติหรือตามที่คู่มือปฏิบัติงานกำหนด เช่น การอนุมัติรายการ การจัดทำงบ กระทบบยอดบัญชี การตรวจสอบความถูกต้องของการปรับปรุงแฟ้มข้อมูลหลัก ให้เป็นปัจจุบัน ซึ่งเป็นการกระทำตามกระบวนการประมวลผลทางบัญชี เป็นกิจกรรมการควบคุม แต่ไม่ใช่กิจกรรมการติดตามประเมินผลต่อเนื่อง

2. การประเมินผลการปฏิบัติงานเฉพาะ (Separate Evaluations)

การประเมินผลการปฏิบัติงานเฉพาะ หมายถึงกิจกรรมที่จัดขึ้นเป็นครั้งคราวตามงวดเวลาที่กำหนดหรือตามความเหมาะสม หรืออาจจัดขึ้นเป็นกรณีพิเศษเพื่อตอบสนองต่อวัตถุประสงค์เฉพาะ เช่น เพื่อจัดทำรายงานอย่างเป็นทางการเกี่ยวกับการควบคุมภายใน ส่งตามข้อกำหนดของระเบียบ หรือของผู้กำกับดูแล และในบางกรณีอาจจัดขึ้นเพื่อให้ได้ข้อเท็จจริง หรือความคิดเห็นที่อาจจะแตกต่างไปจากผลที่ได้จากการติดตามประเมินผลต่อเนื่อง

การประเมินผลการปฏิบัติงานเฉพาะ แตกต่างจากการติดตามประเมินผลต่อเนื่อง ในแง่ที่ว่า การประเมินผลการปฏิบัติงานเฉพาะ มีความมุ่งหมายเพื่อให้ทราบถึงประสิทธิผลของกิจกรรมใดกิจกรรมหนึ่งโดยตรง หรือประสิทธิผลของการควบคุมภายใน ณ เวลาใดเวลาหนึ่งที่กำหนด ในขณะที่การติดตามประเมินผลในระหว่างการปฏิบัติงานจริง ครอบคลุมทุกกิจกรรมขององค์กร และต่อเนื่องตลอดระยะเวลาของการปฏิบัติกิจกรรมนั้น

การประเมินผลการปฏิบัติงานเฉพาะ อาจแยกย่อยได้เป็นอีกสองรูปแบบหรือสองประเภท ได้แก่ การประเมินการควบคุมโดยตนเอง (Control Self Assessment หรือ CSA) และการประเมินอย่างเป็นอิสระ (Independent Assessment)

2.1 การประเมินการควบคุมโดยตนเอง (Control Self Assessment หรือ CSA)

การประเมินการควบคุมโดยตนเอง เป็นกระบวนการ ซึ่งเปิดโอกาสให้ผู้บริหารและผู้ปฏิบัติงาน มีส่วนร่วมในการประเมินงานของตนเอง โดยการสอบถามและประเมินความเพียงพอและประสิทธิผลของระบบการควบคุมภายใน และการบริหารความเสี่ยงของงานในความรับผิดชอบ เพื่อให้เกิดความมั่นใจได้อย่างสมเหตุสมผลว่าสามารถที่จะดำเนินงานได้สำเร็จตามเป้าหมาย และวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้อย่างมีประสิทธิภาพอยู่เสมอ การประเมินการควบคุมโดยตนเอง เป็นกิจกรรมที่สำคัญมากควรกำหนดให้ทำทั่วทั้งองค์กร เนื่องจากช่วยให้ปัญหาได้รับการแก้ไข ความเสี่ยงได้รับการควบคุมป้องกันได้อย่างทันกาล สามารถลดผลเสียหายที่อาจเกิดขึ้น ก่อนที่จะมีการประเมินอย่างเป็นอิสระ รายละเอียดเรื่องนี้จะได้กล่าวถึงในบทต่อไป

2.2 การประเมินอย่างเป็นอิสระ (Independent Assessment)

การประเมินอย่างเป็นอิสระ คำว่า "อิสระ" ในที่นี้หมายความว่า เป็นการประเมินโดยผู้ที่ไม่มีส่วนได้เสีย ไม่มีผลประโยชน์เกี่ยวข้องกับกิจกรรมภายใต้การประเมิน" เพื่อเพิ่มความมั่นใจว่าการประเมินเป็นไปอย่างเที่ยงตรง เป็นกลาง เชื่อถือได้ เช่น การประเมินการควบคุมที่ทำโดยผู้ตรวจสอบภายในหรือผู้สอบบัญชีขององค์กร และ/หรือที่ปรึกษา ผู้เชี่ยวชาญอิสระจากภายนอกองค์กร เป็นต้น ในกรณีที่เหมาะสม ผู้บริหารองค์กรควรจัดให้มีการเชื่อมโยงประสานงานระหว่างผู้ตรวจสอบภายในขององค์กร กับผู้สอบบัญชีและ/หรือที่ปรึกษา ผู้เชี่ยวชาญอิสระจากภายนอกองค์กร เพื่อให้ผลการประเมินเป็นไปตามวัตถุประสงค์โดยเที่ยงธรรมและมีคุณประโยชน์เพิ่มขึ้น อย่างไรก็ตาม การประเมินอย่างเป็นอิสระไม่ควรเป็นกิจกรรมที่ขัดแย้งหรือทดแทนการประเมินการควบคุมโดยตนเอง แต่ควรเป็นกิจกรรมที่ทำควบคู่กันและส่งเสริมสนับสนุนซึ่งกันและกัน ในทางปฏิบัติควรเปิดโอกาสให้ผู้บริหารและผู้ปฏิบัติงานประเมินงานของตนเองมาขึ้นหนึ่งก่อน และจัดให้มีการประเมินอย่างเป็นอิสระเข้าเสริมหรือสนับสนุน เพื่อเพิ่มความน่าเชื่อถือ หรือเพื่อประเมินในส่วนที่ไม่สามารถทำได้หรือทำได้ไม่ดีนักด้วยวิธีการประเมินตนเอง

การดำเนินการติดตามประเมินผล **การควบคุมภายใน**

การจัดระบบการควบคุมภายใน เป็นเรื่องที่ต้องมีการพิจารณาอย่างละเอียดรอบคอบ องค์กรที่มีภารกิจวัตถุประสงค์ หรือเนื้อหาในลักษณะเดียวกัน ก็อาจต้องการระบบการควบคุมภายในที่แตกต่างกัน ขึ้นอยู่กับองค์ประกอบต่างๆ เช่น สภาพแวดล้อมการควบคุม ในเรื่องปรัชญาและรูปแบบการทำงานของบริหาร ความรู้ความสามารถและทักษะของบุคลากร เป็นต้น ดังนั้น การติดตามประเมินผล การจัดระบบการควบคุมภายในจึงเป็นเรื่องที่ละเอียดอ่อนและลึกซึ้ง พื้นฐาน ความรู้ความเข้าใจและประสบการณ์เกี่ยวกับระบบการควบคุมภายในที่จะประเมิน ตลอดจนการใช้ดุลยพินิจของผู้ประเมินจึงมีความสำคัญสูง ผู้ประเมินต้องเลือกใช้เทคนิคหรือวิธีการในการติดตามประเมินผลให้เหมาะสม เพื่อให้การติดตามประเมินผลเป็นกิจกรรมที่มีประโยชน์ ผู้บริหารได้รับข้อมูลที่ถูกต้อง และมีคุณค่าสามารถนำไปใช้ประกอบการตัดสินใจวางแผนพัฒนาหรือปรับปรุงการดำเนินงานของหน่วยงานให้เกิดประโยชน์สูงสุดต่อไป

1. การติดตามประเมินผลต่อเนื่อง (Ongoing Monitoring)

เทคนิคหรือวิธีการที่จะช่วยให้ทราบถึงควมมีประสิทธิภาพของการควบคุมภายใน ในระหว่างการปฏิบัติงานจริงทำได้ในหลายลักษณะ ซึ่งรวมถึงเทคนิคหรือวิธีการทางการบริหารและการควบคุมดูแลงานตามปกติประจำวัน เช่น การวิเคราะห์ข้อมูลปฏิบัติงานที่เกิดขึ้น การวิเคราะห์ผลต่างระหว่างผลงานจริงกับแผนการวิเคราะห์เปรียบเทียบข้อมูลเพื่อหาความสัมพันธ์ที่ผิดปกติ หรือความผิดปกติของความสัมพันธ์ ความไม่สม่ำเสมอ หรือสิ่งบอกเหตุต่างๆ หรือการทดสอบความถูกต้องและการสอบย้อนข้อมูลรายการต่างๆ เป็นต้น

ตัวอย่างของกิจกรรมในการติดตามประเมินผลต่อเนื่อง รวมถึงเรื่องต่อไปนี้

- การนำรายงานผลการปฏิบัติงานหรือข้อมูลหลักฐานที่ได้จากกิจกรรมการปฏิบัติงานจริงตามปกติประจำวันไปประมวลรวมหรือสอบย้อนกับระบบการรายงานขององค์กร และนำผลที่ได้มาใช้ทางการบริหารจัดการและติดตามประเมินผลอย่างต่อเนื่อง ซึ่งจะช่วยให้ค้นพบข้อบกพร่องในระบบการควบคุมภายในได้อย่างรวดเร็ว ข้อบกพร่องดังกล่าวอาจอยู่ในรูปของข้อผิดพลาดหรือข้อยกเว้นที่มีสาระสำคัญ หรือข้อมูลที่ขัดแย้งหรือเบี่ยงเบนไปจากผลที่คาดหวังของงาน ตัวอย่างเช่น ผู้จัดการฝ่ายขาย ผู้จัดการฝ่ายจัดซื้อ และผู้จัดการฝ่ายผลิต ระดับแผนกสาขาย่อย หรือบริษัทใหญ่ ซึ่งคลุกคลีอยู่กับปฏิบัติงานจริง ควรตั้งคำถามเพื่อให้มีการสืบหาสาเหตุเกี่ยวกับการที่ระบบการรายงาน เสนอข้อมูลที่แตกต่างไปจากที่ได้รับทราบจากการเข้าไปใกล้ชิดกับปฏิบัติงานจริง การรายงานที่สมบูรณ์ และการแก้ไขข้อผิดพลาดหรือข้อยกเว้นอย่างทันเวลา จะช่วยเสริมประสิทธิภาพของระบบการควบคุมภายใน
- การใช้ข้อมูลที่ได้รับจากการติดต่อสื่อสารกับบุคคลภายนอกช่วยในการยืนยันความถูกต้องของข้อมูลภายในองค์กร หรือช่วยให้ค้นพบปัญหา การที่ลูกหนี้ยอมจ่ายเงินตามยอดใบแจ้งหนี้เป็นการช่วยยืนยันโดยทางอ้อมเกี่ยวกับความถูกต้องของข้อมูล

จากระบบบัญชี ในทางตรงกันข้าม คำร้องเรียนของลูกหนี้ อาจบ่งบอกถึงข้อบกพร่องในระบบการประมวลผลรายการขาย การที่ลูกหนี้ชำระหนี้แล้วแต่ยังมีการติดตามทวงถามหนี้ เป็นการชี้ให้เห็นข้อบกพร่องในการบันทึกรายการเกี่ยวกับลูกหนี้ ซึ่งควรมีการสอบสวนเพื่อหาสาเหตุ

- การจัดโครงสร้างองค์กรและกิจกรรมควบคุมงานที่เหมาะสม ช่วยในการกำกับดูแลการทำหน้าที่ของการควบคุมภายใน และ ช่วยให้เห็นข้อบกพร่อง เช่น การสอบทานรายงานการประมวลผลข้อมูลรายการตามลำดับขั้นการบังคับบัญชาในสายงาน เป็นการช่วยควบคุมความถูกต้องและสมบูรณ์ของระบบการประมวลผล การแบ่งแยกหน้าที่อย่างเหมาะสม นอกจากช่วยให้ผู้ปฏิบัติงานสามารถตรวจสอบงานซึ่งกันและกันได้แล้วยังเป็นการช่วยสกัดกั้นการทุจริตโดยพนักงานอีกด้วย เนื่องจากทำให้ไม่สามารถปกปิดพฤติกรรมที่น่าสงสัยได้
- การเปรียบเทียบข้อมูลที่ได้รับการบันทึกไว้ในระบบสารสนเทศกับตัวทรัพย์สิน เช่น มีการตรวจนับสินค้าสำเร็จรูปคงเหลือตามงวดเวลาที่เหมาะสม เพื่อนำจำนวนที่ตรวจนับได้มาเปรียบเทียบกับยอดคงเหลือตามบัญชีของสินค้านั้น หากมียอดแตกต่างกันต้องมีการรายงานและค้นหาสาเหตุ เพื่อปรับปรุงแก้ไขต่อไป
- การใช้ประโยชน์จากข้อเสนอแนะของผู้ตรวจสอบภายในและผู้ตรวจสอบภายนอกเกี่ยวกับการปรับปรุงการควบคุมภายใน ผู้ตรวจสอบของหลายองค์กร ให้ความสำคัญกับการประเมินการออกแบบการควบคุมภายใน และการทดสอบประสิทธิผลของการควบคุมที่มีอยู่ เพื่อระบุเรื่องที่น่าจะเป็นจุดอ่อน ความเสี่ยง และเสนอแนะแนวทางป้องกันแก้ไข หรือทางเลือกแก่ฝ่ายบริหาร โดยมักจะให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ในการตัดสินใจ เกี่ยวกับความคุ้มค่าของต้นทุนและผลประโยชน์สำหรับแต่ละทางเลือกด้วย

ในกรณีเช่นนี้ควรมีการกำหนดนโยบายและวิธีปฏิบัติงาน เพื่อให้มั่นใจว่า ในการปฏิบัติงานตามปกติ บุคลากรได้รับข้อมูลที่ถูกต้องเกี่ยวกับการตรวจสอบภายใน และการควบคุมภายใน เช่น จัดให้มีการส่งสำเนารายงานการตรวจสอบภายใน และรายงานการประเมินผลการควบคุมภายในให้พนักงานที่เกี่ยวข้องพิจารณาใช้ประโยชน์ และให้พนักงานมีส่วนร่วมในการกำหนดวิธีการควบคุมและประเมินระบบการควบคุมภายใน ผู้ตรวจสอบภายในหรือผู้ที่ทำหน้าที่สอบทานในทำนองเดียวกันนี้ ก็สามารถทำหน้าที่ในการติดตามประเมินผลกิจกรรมต่างๆ ขององค์กรได้ดีขึ้น

- การใช้ข้อมูลป้อนกลับที่ได้จากการอบรม สัมมนา การประชุมวางแผน และการประชุมอื่นๆ เพื่อประเมินประสิทธิผลของการควบคุม ข้อมูลที่ได้จากกิจกรรมเหล่านี้มีความสำคัญ นอกจากทำให้ทราบปัญหาบางอย่างซึ่งอาจเกี่ยวกับประเด็นการควบคุมแล้ว ยังทำให้ทราบถึงจิตสำนึกและทัศนคติเกี่ยวกับการควบคุมภายในของผู้เข้าร่วมด้วย
- การขอคำยืนยันที่ชัดเจนจากบุคลากรตามระยะเวลาที่เหมาะสม เช่น ขอให้บุคลากรที่มีหน้าที่รับผิดชอบงานที่มีความสำคัญเสี่ยงต่อความเสียหาย ให้คำยืนยันเป็นลายลักษณ์อักษรว่ามีความเข้าใจและได้ปฏิบัติตามข้อกำหนดทางจริยธรรมขององค์กรอย่างเคร่งครัด หรือขอให้บุคลากรด้านปฏิบัติการและด้านการเงิน ให้คำยืนยันว่าได้ปฏิบัติตามขั้นตอนและวิธีการควบคุมที่กำหนดอย่างเคร่งครัดสม่ำเสมอ โดยที่ผู้บริหารหรือผู้ตรวจสอบภายในอาจต้องติดตามตรวจสอบเพื่อพิสูจน์ความน่าเชื่อถือหรือความเป็นจริงของคำยืนยันเหล่านี้ เช่น ติดตามว่าเจ้าหน้าที่ลงลายมือชื่อในเอกสารการควบคุมภายในที่สำคัญตามที่กำหนดหรือไม่ ซึ่งอาจทำได้โดยการสอบยืนยันความถูกต้องของข้อมูลการเงินที่มีจำนวนเงินสูง ว่ามีการลงลายมือชื่อรับรองความถูกต้องแล้ว เป็นต้น

- การสอบทานประสิทธิผลของการตรวจสอบภายในตามระยะเวลาที่เหมาะสม ซึ่งอาจทำได้โดยการให้ความสำคัญกับคุณสมบัติของผู้ตรวจสอบภายใน เช่น ต้องมีความรู้ความสามารถทักษะ และประสบการณ์ตามที่กำหนด ต้องมีความเป็นอิสระในการปฏิบัติหน้าที่ ต้องสามารถเข้าพบเสนอข้อมูลและข้อคิดเห็นต่อผู้บริหารระดับสูงได้ และการปฏิบัติงานการตรวจสอบภายในสอดคล้องกับความต้องการขององค์กร เป็นต้น

2. การประเมินผลการปฏิบัติงานเฉพาะ (Separate Evaluation)

ในขณะที่การติดตามประเมินผลต่อเนื่อง มักจะให้ข้อมูลที่สำคัญเกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพขององค์ประกอบของการควบคุมภายในตามแนวทางของ COSO อยู่เป็นปกติสม่ำเสมอแล้ว แต่ก็อาจมีประโยชน์ที่จะจัดให้มีการประเมินขึ้นเป็นครั้งคราวเพื่อให้ได้มุมมองใหม่ที่อาจแตกต่างไปจากเดิม เช่น การประเมินโดยเน้นให้ความสนใจเกี่ยวกับประสิทธิผลของระบบโดยตรง การประเมินในลักษณะนี้อาจช่วยให้ทราบได้ว่า การติดตามประเมินผลต่อเนื่องยังคงมีประสิทธิภาพต่อเนื่องอยู่หรือไม่

หลักการพื้นฐานในการประเมินผลการควบคุมภายใน

การประเมินผลการควบคุมภายในต้องประเมินให้ทราบประสิทธิผลของระบบ ซึ่งหมายความว่าประเมินเพื่อให้ทราบว่าระบบการควบคุมภายในนั้นได้ปฏิบัติหน้าที่ตามที่กำหนดไว้ และได้ผลสำเร็จหรือผลงานตามเป้าหมายและวัตถุประสงค์ที่องค์กรกำหนดไว้หรือไม่ หลักการพื้นฐานที่สำคัญในการประเมินประสิทธิผลของระบบการควบคุมภายใน ประกอบด้วย

1) ความชัดเจนของเป้าหมายและวัตถุประสงค์ในการควบคุม

ฝ่ายบริหารต้องกำหนดเป้าหมายและวัตถุประสงค์ของการควบคุมให้ชัดเจน โดยควรกำหนดให้เป็นรูปธรรม ง่ายต่อการสื่อสารให้ผู้เกี่ยวข้องทำความเข้าใจและนำไปสู่การปฏิบัติ โดยอาจกำหนดเป็นระดับความเสี่ยงที่ยอมรับได้ หรือระดับความสำเร็จที่ต้องการ และในกรณีที่เป็นไปได้ ควรกำหนดเป้าหมายและวัตถุประสงค์ที่เป็นเชิงปริมาณ เพื่อให้สามารถวัดผลสำเร็จตามวัตถุประสงค์ได้ง่าย

2) ระดับของประสิทธิผลที่มุ่งหวัง

ระดับของประสิทธิผลที่มุ่งหวังจากการควบคุมภายในของแต่ละองค์กรแตกต่างกัน เนื่องจากโครงสร้างและวิธีการควบคุมภายในที่ต่างกัน และแม้วิธีการควบคุมภายในอย่างเดียวกันก็อาจมีประสิทธิผลแตกต่างกันไปในแต่ละองค์กร ในแต่ละเวลา วิธีการควบคุมที่ดีในองค์กรหนึ่ง อาจใช้ไม่ได้เลยในอีกองค์กรหนึ่ง และแม้ในองค์กรเดียวกัน วิธีการควบคุมที่เคยถือว่าดีมาก อาจกลับกลายเป็นล้าสมัย ใช้ไม่ได้ในเวลาต่อมาอันเนื่องมาจากสภาพแวดล้อมและวิธีปฏิบัติงานที่เปลี่ยนแปลงไป

3) กรอบเวลาในการประเมินผล

การประเมินประสิทธิผลของการควบคุมภายใน เป็นการประเมินสภาพที่เป็นอยู่จริงของระบบการควบคุมภายใน ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง (Point in Time) ที่ทำการประเมินเท่านั้น ไม่ได้ครอบคลุมตลอดระยะเวลาของการดำเนินงาน (Period of Time) หรืองวดบัญชี (Accounting Period) ของส่วนงานหรือองค์กรนั้น เนื่องจากโดยทั่วไปแล้ว การควบคุมภายในจะแปรเปลี่ยนไปในแต่ละขณะเวลาตามปัจจัยแวดล้อมที่แปรเปลี่ยนไป

4) กระบวนการในการประเมินผล

การประเมินประสิทธิผลของการควบคุมภายใน ควรมีกระบวนการขั้นตอนและวิธีการประเมินที่ชัดเจนเป็นระบบ เพื่อให้ผลการประเมินมีความน่าเชื่อถือและเป็นที่ยอมรับ สามารถนำไปปรับปรุงระบบการควบคุมภายในให้มีประสิทธิผลอย่างมีประสิทธิภาพสูงยิ่งขึ้น

ขอบเขตและความถี่ของการประเมินผลการปฏิบัติงานเฉพาะ

การประเมินผลการควบคุมภายใน เป็นการประเมินเพื่อให้ทราบว่าองค์กรประสบความสำเร็จในการจัดให้มีระบบการควบคุมภายในด้านต่าง ๆ มากน้อยเพียงไร ขอบเขตของการประเมินผลการควบคุมภายใน อาจแบ่งได้เป็นหลายลักษณะหรือหลายประเภท เช่น

1) การประเมินผลเกี่ยวกับองค์ประกอบตามโครงสร้างของการควบคุมภายใน ได้แก่ สภาพแวดล้อมการควบคุมภายใน การประเมินความเสี่ยง กิจกรรมการควบคุม ข้อมูลสารสนเทศและการติดต่อสื่อสาร และการติดตามประเมินผลการควบคุมภายใน

2) การประเมินผลเกี่ยวกับวัตถุประสงค์ของการควบคุม โดยอาจประเมินด้านประสิทธิภาพและประสิทธิผลของการดำเนินงาน ด้านความถูกต้องน่าเชื่อถือของการรายงานทางการเงิน หรือด้านการปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบ และข้อบังคับ

3) การประเมินผลเกี่ยวกับกิจกรรมการควบคุมเฉพาะด้าน เช่น ด้านการเงิน การตลาด การขาย การจัดซื้อ การบริหารงานบุคคล เป็นต้น ในกรณีนี้ผู้ประเมินจะต้องให้ความสนใจกับแต่ละองค์ประกอบของการควบคุมภายในที่สัมพันธ์และมีผลกระทบต่อกิจกรรมที่มีนัยสำคัญทุกกิจกรรมด้วย

4) การประเมินผลระบบการควบคุมภายในทั้งระบบหรือทั่วทั้งองค์กร ซึ่งโดยทั่วไป องค์กรไม่จำเป็นต้องทำบ่อยครั้งนัก เนื่องจากการประเมินผลในลักษณะนี้ มีความจำเป็นน้อยกว่าการประเมินผลการควบคุมเฉพาะเรื่องหรือเฉพาะด้าน อย่างไรก็ตาม องค์กรอาจพิจารณาจัดให้มีการประเมินผลระบบการควบคุมภายในทั้งระบบหรือทั่วทั้งองค์กร ในกรณีต่อไปนี้

- มีการเปลี่ยนแปลงยุทธศาสตร์หลัก หรือเปลี่ยนทีมงานฝ่ายบริหาร และระบบบริหาร
- มีการเข้าซื้อกิจการ หรือควบรวมกิจการในส่วนที่สำคัญ
- มีการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญทั้งจากปัจจัยภายในและภายนอก เช่น การเปลี่ยนโครงสร้างองค์กร การเปลี่ยนแปลงเทคโนโลยี การเปลี่ยนกระบวนการปฏิบัติงาน และวิธีการประมวลผลสารสนเทศที่สำคัญ เป็นต้น

แม้ว่าการประเมินผลการควบคุมภายใน อาจมิได้หลายประเภท แต่โดยปกติองค์กรคงไม่ประเมินผลการควบคุมภายในทุกประเภท แต่จะเลือกประเมินผลในประเภทใดประเภทหนึ่งโดยกำหนดขอบเขตในการประเมินผลตามความจำเป็นที่เกิดขึ้นภายในองค์กร เช่น หากเป็นการประเมินตามข้อกำหนดของบุคคลภายนอก เช่น สถาบันผู้กำกับดูแล การประเมินผลมักจะเน้นไปในด้านความถูกต้องน่าเชื่อถือของงบการเงินที่เผยแพร่ต่อสาธารณชน แต่หากเป็นการประเมินเพื่อประโยชน์ในการบริหารภายในองค์กร การประเมินผลจะเน้นไปในงานที่มีความสำคัญและมีระดับความเสี่ยงสูง (Risk-based Approach)

อย่างไรก็ตาม ในการกำหนดขอบเขตการประเมินผลงานด้านใดด้านหนึ่งนั้น ผู้ประเมินไม่อาจประเมินเฉพาะกิจกรรมควบคุมที่มีในงานด้านนั้นตามลำพัง แต่จะต้องพิจารณาว่างานนั้นมีความสัมพันธ์หรือได้รับผลกระทบจากระบบการควบคุมทั้งระบบอย่างไรบ้าง เช่น การประเมินความสัมพันธ์และผลกระทบที่องค์ประกอบด้านสภาพแวดล้อมการควบคุมภายใน และด้านข้อมูลสารสนเทศและการสื่อสาร มีต่อความสำเร็จของงานนั้น หรืออาจจะกล่าวว่าการประเมินผลในปัจจุบัน เป็นการประเมินผลเชิงระบบความสัมพันธ์ หรือเชิงบูรณาการ (Integrated System) เนื่องจากการปฏิบัติงานในปัจจุบันก็เป็น การปฏิบัติงานเชิงระบบที่มีองค์ประกอบหลายด้านที่มีความสัมพันธ์กับคุณภาพผลงาน และการจะประเมินคุณภาพผลงานในเรื่องใด ก็ควรนำองค์ประกอบทุกด้านมาร่วมพิจารณาด้วย

การประเมินผลการควบคุมภายใน มีความดีที่แตกต่างหลากหลายกันไปในแต่ละองค์กร การพิจารณาความดีหรือโอกาสที่ควรจัดให้มีการประเมินผลการควบคุมภายใน มักมีเกณฑ์การพิจารณา ดังนี้

1) กิจกรรมการควบคุมสำหรับงานที่มีความเสี่ยงต่อองค์กรสูง ควรได้รับการประเมินบ่อยครั้งกว่ากิจกรรมการควบคุมสำหรับงานที่มีความเสี่ยงน้อยกว่า

2) กิจกรรมการควบคุมเฉพาะด้านหรือเฉพาะงานใดงานหนึ่ง ควรได้รับการประเมินบ่อยครั้งกว่ากิจกรรมการควบคุมโดยรวม โดยการประเมินผลกิจกรรมการควบคุมเฉพาะด้าน ต้องพิจารณาวัตถุประสงค์ของการควบคุมเฉพาะด้านว่าต้องสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ของกิจกรรมการควบคุมโดยรวม ซึ่งเป็นนโยบายหลักขององค์กร และต้องประเมินองค์ประกอบของการควบคุมภายในที่มีผลกระทบต่อกิจกรรมการควบคุมเฉพาะด้านนั้นด้วย เช่น ในการประเมินผลกิจกรรมการควบคุมด้านลูกหนี้ ผู้ประเมินจะต้องประเมินว่า วัตถุประสงค์ของกิจกรรมการควบคุมด้านลูกหนี้ สอดคล้องกับวัตถุประสงค์ของกิจกรรมการควบคุมด้านการขายขององค์กร และต้องประเมินสภาพแวดล้อมการควบคุมภายในและองค์ประกอบอื่นภายในองค์กรที่มีผลกระทบต่อกิจกรรมการควบคุมด้านลูกหนี้ด้วย

3) กิจกรรมการควบคุมโดยรวมขององค์กร มีผลกระทบต่อกิจกรรมการควบคุมในระดับรองๆ ลงมาทุกกิจกรรม ดังนั้น เมื่อองค์กรมีการเปลี่ยนแปลง

ที่สำคัญ เช่น การเปลี่ยนแปลงแผนกลยุทธ์ การซื้อหรือขายสินทรัพย์สำคัญ การเปลี่ยนฝ่ายบริหาร การเปลี่ยนแปลงวิธีการปฏิบัติงาน และการเปลี่ยนแปลงวิธีการประมวลผลงบการเงิน เป็นต้น ก็ต้องมีการประเมินผลที่เกิดขึ้นเนื่องจากการเปลี่ยนแปลงนั้นทันที และการประเมินผลกิจกรรมการควบคุมโดยรวมขององค์กร ต้องประเมินจากโครงสร้างและองค์ประกอบทั้งหมดของการควบคุมภายใน

อนึ่ง ในการกำหนดขอบเขตและความถี่ในการประเมินผลการปฏิบัติงาน เฉพาะผู้จัดทำให้มีการประเมินควรพิจารณาปัจจัยต่อไปนี้ประกอบด้วย

- ลักษณะและระดับการเปลี่ยนแปลงอันเนื่องมาจากเหตุการณ์ ทั้งภายในและภายนอก รวมทั้งความเสี่ยงอันเนื่องมาจากการเปลี่ยนแปลงนั้น
- ความรู้ความสามารถและประสบการณ์ของผู้รับผิดชอบด้านการตอบสนองความเสี่ยงและการควบคุมที่เกี่ยวข้อง
- ผลของการติดตามประเมินผลต่อเนื่อง

ขั้นตอนการประเมินผล

ระบบการควบคุมภายในเป็นกระบวนการอยู่ในตัวเอง การประเมินผลการควบคุมภายในแต่ละครั้ง อาจมีแนวทางและเทคนิคแตกต่างกันไป แต่ก็ควรมีหลักการพื้นฐานและกฎเกณฑ์บางประการร่วมกัน

ผู้ประเมินผลการควบคุมภายใน จำเป็นต้องมีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับแต่ละกิจกรรมขององค์กร และแต่ละองค์ประกอบของระบบการควบคุมภายในที่กำลังทำการประเมิน โดยอาจเริ่มด้วยการศึกษาว่าระบบการควบคุมภายในนั้นได้รับการออกแบบให้ทำหน้าที่อย่างไรบ้าง ซึ่งอาจทำได้โดยการสอบถามสัมภาษณ์เจ้าหน้าที่ขององค์กร หรือศึกษาจากเอกสารหลักฐานที่มีอยู่

ผู้ประเมินผลการควบคุมภายในต้องพิจารณาว่าในทางปฏิบัติหรือตามความเป็นจริงแล้ว ระบบการควบคุมภายในเป็นอย่างไร เมื่อเวลาผ่านไป ขั้นตอนวิธีปฏิบัติบางประการซึ่งได้รับการออกแบบไว้ให้ทำหน้าที่เฉพาะอย่าง อาจถูกดัดแปลงให้ทำหน้าที่แตกต่างกันไป หรืออาจไม่ได้รับการปฏิบัติแล้วก็ได้ บางครั้งมีการกำหนดวิธีการควบคุมขึ้นมาใหม่ แต่ไม่ได้แจ้งให้เจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบระบบทราบ และไม่ได้รับการจัดบันทึกไว้เป็นลายลักษณ์อักษร การศึกษาให้

ทราบข้อเท็จจริงในเชิงปฏิบัตินี้ อาจทำโดยการสอบถามสัมภาษณ์เจ้าหน้าที่ขององค์กรซึ่งรับผิดชอบปฏิบัติกิจกรรมการควบคุมนั้น หรืออาจสอบถามจากผู้ที่ได้รับผลกระทบจากกิจกรรมการควบคุมนั้น หรืออาจศึกษาจากบันทึกผลการปฏิบัติตามกิจกรรมการควบคุมนั้น หรืออาจใช้ทุกวิธีที่กล่าวข้างต้นประกอบกัน

ผู้ประเมินผลการควบคุมภายในต้องวิเคราะห์การออกแบบระบบการควบคุมภายใน และผลจากการทดสอบการควบคุม การวิเคราะห์ต้องทำโดยคำนึงถึงกฎเกณฑ์ที่ตั้งไว้ โดยมีวัตถุประสงค์ท้ายสุดเพื่อประเมินว่าระบบการควบคุมภายในให้ความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผล ว่าองค์กรหรือส่วนงานจะทำงานได้สำเร็จตามวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้

จากหลักการข้างต้น อาจสรุปได้ว่าในทางปฏิบัติการประเมินผลการควบคุมภายในควรดำเนินการตามขั้นตอนที่สำคัญ ดังนี้



1. การกำหนดขอบเขตและวัตถุประสงค์ของการประเมินผล

ในขั้นตอนแรก ผู้ประเมินควรกำหนดขอบเขตและวัตถุประสงค์ของการประเมินให้แน่ชัด เช่น การกำหนดขอบเขตของการประเมินว่าจะประเมินผลระบบการควบคุมภายในทั้งระบบทั่วทั้งองค์กร หรือจะประเมินผลเฉพาะบางกิจกรรม และการกำหนดวัตถุประสงค์ของการประเมินว่าจะประเมินเพื่อให้ทราบความมีอยู่จริงขององค์ประกอบของการควบคุมภายใน เฉพาะองค์ประกอบใดองค์ประกอบหนึ่งหรือทุกองค์ประกอบ หรือจะประเมินเพื่อให้ทราบการบรรลุตามวัตถุประสงค์ด้านใดด้านหนึ่งหรือทุกด้าน เช่น ด้านประสิทธิผลและประสิทธิภาพของการดำเนินงาน ด้านความถูกต้องน่าเชื่อถือของข้อมูลรายงาน หรือด้านการปฏิบัติตามระเบียบกฎหมายข้อบังคับหรือสัญญา

ทั้งนี้ ขอบเขตและวัตถุประสงค์ในการประเมินผลการควบคุมภายใน อาจกำหนดตามความต้องการของฝ่ายบริหารองค์กร ตามข้อกำหนดของสถาบันผู้กำกับดูแล ตามแผนงานของผู้ตรวจสอบ ตามผลของการประเมินความเสี่ยง

หรือตามความคิดริเริ่ม หรือความประสงค์ของผู้ประเมินเอง แต่มีข้อพิจารณาว่า ในการประเมินครั้งแรก ควรจะมีการประเมินการควบคุมภายในทั่วทั้งองค์กร และประเมินทุกองค์ประกอบตามโครงสร้างของการควบคุมภายใน ส่วนในการประเมินครั้งต่อไป ควรมีจัดลำดับความสำคัญตามความเสี่ยงของเรื่อง หรือกิจกรรม โดยเลือกประเมินกิจกรรมที่มีความเสี่ยงในระดับสูง และมีโอกาสที่จะบริหารจัดการควบคุมความเสี่ยงนั้น โดยไม่จำเป็นต้องประเมินโครงสร้างของการควบคุมภายในระดับองค์กรซ้ำอีก ยกเว้นมีการเปลี่ยนแปลงอย่างสำคัญ ที่ส่งผลให้โครงสร้างเดิมเปลี่ยนไป หรือเป็นการประเมินตามระเบียบ หรือกฎเกณฑ์ ข้อบังคับของสถาบันผู้กำกับดูแล

โดยปกติ เรื่องหรือกิจกรรมที่ควรได้รับการประเมินคือ เรื่องหรือกิจกรรมที่มีความเสี่ยงสูง ที่มีสาระสำคัญต่อองค์กรตามแนววิธีที่เรียกว่า Risk-based Approach นอกจากนี้ในปัจจุบันยังนิยมการประเมินเพื่อการปรับปรุงงานที่จะเพิ่มคุณค่าต่อองค์กร ที่เรียกว่า Value Added Approach ซึ่งคำว่า คุณค่าต่อองค์กร มีความหมายถึงลักษณะเด่นพิเศษที่จะทำให้องค์กรประสบความสำเร็จอย่างยั่งยืนมั่นคงในระยะยาว มิใช่สิ่งที่ทำกำไรในระยะสั้นๆ แต่ขาดทุนสูง หรือมีผลกระทบในด้านลบต่อชื่อเสียงหรือภาพลักษณ์ขององค์กร ในระยะเวลาต่อมา

2. การศึกษาทำความเข้าใจโครงสร้างของการควบคุมภายใน

เมื่อได้กำหนดขอบเขตและวัตถุประสงค์ของการประเมินผลแน่ชัดแล้ว ต่อจากนั้นผู้ประเมินควรศึกษาทำความเข้าใจโครงสร้างของการควบคุมภายใน ซึ่งรวมถึงการทำความเข้าใจภารกิจหลักและลักษณะการดำเนินงานขององค์กร ตลอดจนวัตถุประสงค์ วิธีการ และรูปแบบของระบบการควบคุมภายในที่มีอยู่ ว่าทำงานจริงอย่างไร เมื่อเปรียบเทียบกับการทำงานตามที่ได้ออกแบบไว้ ความรู้ ความเข้าใจนี้เป็นประโยชน์ในการกำหนดเรื่องหรือประเด็นสำคัญที่ควรประเมิน

การศึกษาทำความเข้าใจระบบการควบคุมภายใน อาจกระทำโดยใช้เทคนิควิธีการต่างๆ ที่เหมาะสมกับสถานการณ์ เช่น

- การสอบถาม สัมภาษณ์ หรือการประชุมปรึกษาหารือกับผู้บริหาร หรือผู้ที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดระบบการควบคุมภายใน

- การศึกษาเอกสารที่มีอยู่ เช่น แผนผังการจัดโครงสร้างองค์กร และการแบ่งส่วนงาน การกำหนดหน้าที่ความรับผิดชอบ แผนงาน งบประมาณ แผนภาพแสดงขั้นตอนการปฏิบัติงาน คู่มือการปฏิบัติงาน หรือผลการประเมินในอดีต

ในการดำเนินการตามขั้นตอนนี้ ผู้ประเมินพึงตระหนักว่าความมีอยู่ ความเป็นปัจจุบัน และลักษณะของการจัดเก็บเอกสารที่เกี่ยวข้องกับการควบคุม ภายในของแต่ละองค์กรแตกต่างกัน ขึ้นอยู่กับลักษณะขนาด และความซับซ้อน ของการดำเนินงานบางองค์กร โดยเฉพาะองค์กรขนาดใหญ่ อาจมีเอกสารหลักฐาน ดังกล่าวข้างต้นจัดเก็บไว้อย่างเป็นระบบและได้รับการปรับปรุงให้เป็นปัจจุบัน อยู่เสมอ ทำให้สะดวกต่อการรวบรวมเพื่อศึกษา แต่ในบางองค์กร โดยเฉพาะ องค์กรขนาดเล็กอาจไม่มีการจัดทำเอกสารเหล่านี้ หรือมีแต่ไม่ครบถ้วน หรือไม่เป็นปัจจุบัน และลักษณะของการควบคุมภายในอาจไม่มีการกำหนดให้เป็น ทางการ แต่ใช้การควบคุมชดเชยโดยการสั่งการตามสถานการณ์หรือการกำกับดูแล อย่างใกล้ชิดโดยผู้บริหาร ในบางองค์กรอาจมีการกำหนดการควบคุมภายใน ในรูปของขนบธรรมเนียม ระเบียบวิธีปฏิบัติที่สืบทอดกันมา และเป็นที่ยุ่ทั่วกัน ในหมู่สมาชิกขององค์กร แต่ไม่มีการบันทึกเป็นลายลักษณ์อักษร ดังนั้น ผู้ประเมิน ต้องระมัดระวังที่จะไม่สรุปว่า การไม่มีข้อมูลหลักฐานที่เป็นลายลักษณ์อักษร เกี่ยวกับการควบคุมภายใน หมายถึงว่าองค์กรไม่มีการควบคุมภายในนั้น ในความ เป็นจริงอาจจะมี เพียงแต่ต้องหาข้อมูลจากแหล่งข้อมูลหรือวิธีการอื่น เช่น อาจต้องสอบถามเพิ่มเติมหรือสังเกตการณ์การปฏิบัติงานจริง ในกรณีเช่นนี้ การศึกษาทำความเข้าใจระบบการควบคุมภายในจะทำได้ยากและใช้เวลานานยิ่งขึ้น

3. การจัดทำแผนการประเมินผล

เมื่อได้ศึกษาทำความเข้าใจโครงสร้างของการควบคุมภายในดีแล้ว ผู้ประเมินควรนำผลที่ได้มาจัดทำแผนการประเมินผลการควบคุมภายใน เพื่อให้ สามารถดำเนินการประเมินผลได้อย่างเป็นระบบ เป็นขั้นตอน และมีการประสาน งานกันอย่างดี โดยก่อนที่จะเริ่มดำเนินการทดสอบตามแผน อาจจัดประชุม ผู้ที่เกี่ยวข้องเพื่อขอความเห็นเกี่ยวกับแผนและรายละเอียดในการทดสอบ เช่น

ขอบเขตและระยะเวลาการทดสอบ เทคนิควิธีการ อุปกรณ์ และเครื่องมือที่ควรใช้ ข้อมูลรายงานหรือเอกสารทั้งจากภายในและภายนอกองค์กรที่เกี่ยวข้องกับการทดสอบ (เช่น รายงานของผู้ตรวจสอบภายใน ผู้สอบบัญชี สถาบันผู้กำกับดูแล) วิธีการรายงาน และการจัดทำผลการทดสอบและเอกสารประกอบ

ตัวอย่างของเทคนิควิธีการที่อาจพิจารณานำมาใช้ในการประเมินผล เช่น

- การสอบทานเอกสารหลักฐานที่เกี่ยวข้องกับประเด็นที่ประเมิน
- การสัมภาษณ์หรือสอบถามข้อมูลจากผู้ปฏิบัติงานในระดับต่างๆ
- การสังเกตการณ์การปฏิบัติงานจริงว่าเป็นไปตามการควบคุมภายในที่ได้กำหนดไว้โดยถูกต้องสม่ำเสมอหรือไม่
- การตรวจสอบข้อมูลหรือรายงานที่ต้องจัดทำตามระบบการควบคุมภายใน

อุปกรณ์และเครื่องมือที่อาจนำมาใช้ในการประเมินผลมีหลายอย่าง เช่น

- รายการกิจกรรมที่ควรปฏิบัติ (Checklists)
- แบบสอบถาม (Questionnaires)
- ผังภาพแสดงทางเดินของงาน (Flowcharts) ที่แสดงวัตถุประสงค์ของการควบคุมของกิจกรรมต่างๆ

เทคนิควิธีการและอุปกรณ์เครื่องมือมีอยู่หลายชนิด แต่ละชนิดต่างก็มีข้อดีข้อเสียแตกต่างกัน การใช้ชนิดใดชนิดหนึ่งอาจจะมีข้อจำกัด ดังนั้น ผู้ประเมินจะต้องเลือกใช้เทคนิควิธีการและอุปกรณ์เครื่องมือในการประเมินให้เหมาะสมที่สุดกับสถานการณ์ที่จะประเมิน โดยอาจเลือกใช้ชนิดใดชนิดหนึ่งหรือหลายชนิดควบคู่กัน เพื่อให้การประเมินเกิดประสิทธิผลสูงสุด

นอกจากนี้ การได้ไปเห็นสภาพการทำงานจริง สถานที่ทำงาน การจัดเก็บรักษาเอกสาร อุปกรณ์เครื่องมือเครื่องใช้ ก็มีส่วนช่วยให้การประเมินประสิทธิผลของการควบคุมภายในรัดกุม ตรงความเป็นจริงมากขึ้น ผู้ประเมินจึงควรวางแผนออกตรวจเยี่ยมสถานที่ต่างๆ ที่มีความสำคัญต่อการดำเนินงานด้วย

4. การทดสอบการควบคุม

การทดสอบการควบคุม อาจแบ่งเป็นขั้นตอนสำคัญได้สองขั้นตอน คือ การทดสอบขั้นต้น และการทดสอบขั้นสุดท้าย

4.1 การทดสอบขั้นต้น

การทดสอบขั้นต้น รวมถึงการประเมินความเพียงพอของโครงสร้าง หรือการออกแบบการควบคุมภายใน และการทดสอบการมีอยู่จริง และการปฏิบัติตามจริงของการควบคุม ซึ่งเป็นส่วนสำคัญของการประเมินประสิทธิภาพของการควบคุม

ในตอนเริ่มแรกควรมีการรวบรวมข้อมูลก่อนว่าโครงสร้างของการควบคุมภายในที่ฝ่ายบริหารกำหนดหรือออกแบบไว้มีความเพียงพอ เหมาะสม และมีการปฏิบัติตามจริงหรือไม่ ซึ่งผู้ประเมินอาจเลือกใช้เทคนิคต่างๆ ในการรวบรวมข้อมูลเพื่อนำมาประกอบการประเมิน เช่น อาจใช้วิธีการสัมภาษณ์ หรือการใช้แบบสอบถาม หรือการทำผังทางเดินของงานพร้อมจุดควบคุม หรือวิธีการประชุมร่วมกับผู้ปฏิบัติงานจริง ผู้ปฏิบัติงานในส่วนงานที่เกี่ยวข้อง ผู้ควบคุมงาน และหรือผู้มีส่วนได้เสียอื่นในเรื่องหรือกิจกรรมนั้น โดยควรพิจารณาเลือกใช้วิธีใดวิธีหนึ่งหรือหลายวิธีประกอบกันให้เหมาะสมกับสภาพการณ์

หากผลการวิเคราะห์ข้อมูลที่รวบรวมได้ในขั้นต้นพบว่า โครงสร้างของการควบคุมภายในได้รับการออกแบบไว้ให้มืองค์ประกอบครบถ้วนอยู่ในระดับที่น่าพอใจ ในลำดับต่อไป ผู้ประเมินควรทดสอบการปฏิบัติจริงตามการควบคุมนั้น เพื่อยืนยันความถูกต้องของข้อมูลที่ใช้ประกอบการประเมินในขั้นต้น ซึ่งการทดสอบอาจมีหลายวิธี เช่น หากผู้ประเมินได้จัดทำแบบสอบถามการควบคุมภายในแล้วได้รับคำตอบที่ไม่แน่นอน ไม่ชัดเจนหรือขัดแย้งกัน บางแบบสอบถามตอบว่า “ใช่” ในขณะที่บางแบบสอบถามตอบคำถามเดียวกันว่า “ไม่ใช่” ผู้ประเมินอาจเลือกคำถามนี้ขึ้นมาตรวจสอบกับเอกสารตลอดทั้งระบบ หรือไปสังเกตการณ์การปฏิบัติงานจริง เพื่อประเมินการปฏิบัติงานจริงในเรื่องนั้น

นอกจากนี้ ผู้ประเมินอาจใช้ “วิธีการทดสอบแบบจำกัด” (Limited Test) ซึ่งหมายถึง การสุ่มตัวอย่างแบบจำกัดจำนวน แล้วทดสอบกับปัจจัยทุกด้านที่เกี่ยวข้องกับระบบการควบคุมที่ต้องการทดสอบ ไม่ว่าจะเป็นวัตถุติบที่ใช่ เอกสารที่เกี่ยวข้อง และผลสำเร็จที่ได้จากระบบการควบคุมนั้น โดยปกติการเลือกระบบที่จะทดสอบ จะเลือกระบบที่สามารถให้ข้อมูลหรือคำตอบที่ผู้ประเมินต้องการทราบในการประเมินผลครั้งนั้น ผลที่ได้จากการทดสอบแบบจำกัด ควรสรุปไว้เป็นส่วนหนึ่งของกระดาษทำการประกอบการประเมินผล

ตัวอย่างการทดสอบแบบจำกัด เกี่ยวกับการควบคุมคลังสินค้า เช่น ถ้าคำถามที่ผู้ประเมินต้องการทราบคือ จำนวนสินค้าที่รับตรงกับจำนวนใบสั่งซื้อ ใบกำกับสินค้า และใบรับสินค้าหรือไม่ ผู้ประเมินอาจหาคำตอบเบื้องต้นโดยการทดสอบแบบจำกัดได้ดังนี้ ขั้นแรก ผู้ประเมินอาจใช้วิธีตรวจสอบเพิ่มเอกสารการสั่งซื้อและการรับสินค้าที่เก็บไว้ที่แผนกบัญชี เพื่อสอบถามอย่างรวดเร็วว่าการจัดเก็บเอกสารใบสั่งซื้อได้เรียงตามลำดับเลขที่ และเอกสารการสั่งซื้อแต่ละชุด มีเอกสารที่เกี่ยวข้องทั้งสามชนิดแนบติดกันเป็นชุดอย่างครบถ้วนหรือไม่

ขั้นต่อมา ผู้ประเมินอาจสุ่มเลือกเอกสารจำนวน 10 - 15 ชุด มาตรวจสอบความครบถ้วนถูกต้องตรงกันของจำนวนสินค้าในเอกสารทั้งสามชนิดในแต่ละชุดนั้น เพราะเป็นหลักฐานสำคัญที่จะตอบคำถามที่ผู้ประเมินต้องการทราบ ซึ่งวิธีการทดสอบแบบจำกัดนี้ อาจคล้ายคลึงกับวิธีการทดสอบการปฏิบัติตามระบบ (Compliance Test or Test of Control) ความแตกต่างอยู่ที่วิธีการสุ่มตัวอย่าง โดยที่การสุ่มตัวอย่างเพื่อทดสอบแบบจำกัดนี้ ผู้ประเมินสามารถสุ่มโดยใช้ดุลยพินิจของตนเอง ไม่จำเป็นต้องใช้วิธีการสุ่มตัวอย่างเชิงสถิติหรือตามหลักการสุ่มตัวอย่าง นอกจากนี้ วิธีการทดสอบแบบจำกัด จะจำกัดเฉพาะประเด็นเรื่องที่ผู้ประเมินต้องการทราบ ไม่ใช่การทดสอบการปฏิบัติตามทั้งระบบซึ่งอาจทำได้โดยวิธีการอื่น เช่น การตรวจติดตามรายการตั้งแต่ต้นจนจบ ซึ่งสามารถทำได้โดยการสุ่มเลือกตัวอย่างแบบไม่เฉพาะเจาะจงขึ้นมาจำนวนหนึ่ง เพื่อติดตามสังเกตการณ์การปฏิบัติงานจริงตามขั้นตอนตั้งแต่ต้นจนจบว่าได้ปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายในที่กำหนดไว้หรือไม่ เช่น เริ่มตรวจติดตามตั้งแต่การขออนุมัติรายการว่าเป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนด จนจบรายการว่ามีกรบันทึกข้อมูลรายการลงในระบบงานที่เกี่ยวข้องอย่างถูกต้อง ครบถ้วน รวมทั้งตรวจสอบเอกสารที่เป็นหลักฐานสำคัญ เช่น การลงนามอนุมัติรายการ การใช้เอกสารที่มีหมายเลขเรียงตามลำดับต่อเนื่อง การบันทึกบัญชี การจัดทำงบกระทบยอด เป็นต้น นอกจากนี้ ในกรณีที่พบว่าการควบคุมใดมีจุดอ่อนหรือข้อบกพร่องก็อาจสอบถามผู้ปฏิบัติงานว่ามีการควบคุมอื่นชดเชยหรือไม่ ถ้าผลการทดสอบขั้นต้นอยู่ในเกณฑ์ที่น่าพอใจ ผู้ประเมินก็สามารถลดขอบเขตและปริมาณการทดสอบขั้นสุดท้ายลงได้

แต่หากผลการประเมินในขั้นต้นพบว่า การออกแบบโครงสร้าง และองค์ประกอบของการควบคุมภายใน ไม่อยู่ในระดับที่น่าพอใจ ผู้ประเมินก็อาจมุ่งไปทดสอบขั้นสุดท้ายอย่างละเอียดเพื่อค้นหาสาเหตุและผลกระทบที่อาจเกิดขึ้น โดยไม่จำเป็นต้องทดสอบการปฏิบัติตามการควบคุมนั้น

4.2 การทดสอบขั้นสุดท้าย

การทดสอบขั้นสุดท้าย เป็นการทดสอบเพื่อประเมินประสิทธิผลของการควบคุม กล่าวคือเป็นการทดสอบเพื่อประเมินให้ทราบว่า ระบบการควบคุมภายในที่มีอยู่และใช้งานจริง ณ เวลาที่ทำการประเมินนั้น ได้สร้างความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลในความสำเร็จตามวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้หรือไม่ ถ้าใช่ ก็ถือว่าการควบคุมภายในนั้นมีประสิทธิผล ทั้งนี้ การที่กล่าวว่าสร้างความมั่นใจในระดับที่สมเหตุสมผลเท่านั้น ไม่ใช่มั่นใจได้โดยสมบูรณ์ ก็เนื่องจากข้อเท็จจริงที่ว่า การควบคุมภายในนั้นไม่ว่าจะได้รับการออกแบบและปฏิบัติตามอย่างดีเพียงใด ก็ยังมีข้อจำกัด ไม่อาจสร้างความสำเร็จต่อองค์กรได้ทั้งหมด การควบคุมภายในเป็นเพียงเครื่องช่วยส่งเสริมโอกาสที่จะเกิดความสำเร็จ โดยช่วยให้ผู้บริหารทราบถึงระดับของความสำเร็จและความเสี่ยงที่เกี่ยวข้อง ตลอดระยะเวลาการปฏิบัติงาน เพื่อสามารถแก้ไขปัญหาลดความเสี่ยงอย่างทันกาลเท่านั้น

การทดสอบขั้นสุดท้ายเพื่อประเมินประสิทธิผลของการควบคุมนี้ อาจทำโดยอาศัยข้อมูลหลักฐานและผลการทดสอบที่ผ่านมาในขั้นต้น ผู้ประเมินอาจใช้วิธีขยายผลการประเมินในขั้นต้น หรือเลือกใช้วิธีการทดสอบหรือการประเมินอื่น เพื่อให้ได้หลักฐานเพียงพอที่จะสรุปผลว่า การควบคุมภายในนั้นได้สร้างความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลในความสำเร็จตามวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้หรือไม่

การที่ผู้ประเมินจะขยายผลการประเมินในขั้นต้นไปอย่างไรนั้นมีหลักในการพิจารณาว่า การขยายผลการประเมินนั้น จะให้ข้อมูลหรือหลักฐานที่มีคุณลักษณะสามประการ คือ

- ตรงกับวัตถุประสงค์หรือความเสี่ยงที่จะประเมิน เช่น ความเชื่อถือได้ ความทันต่อเวลา เป็นต้น
- คุ่มค่า ไม่ทำให้เสียต้นทุนในการประเมินมากกว่าที่จำเป็น แต่จะให้ข้อมูลหรือหลักฐานที่เพิ่มคุณค่าและประโยชน์ต่อองค์กร

- ปฏิบัติได้ โดยผู้ประเมินมีความรู้ความสามารถและทักษะที่จะประเมิน หรืออาจอาศัยความรู้ความสามารถและทักษะจากผู้เชี่ยวชาญและที่ปรึกษา

การขยายผลการประเมิน อาจใช้วิธีการต่างๆ เช่น การเพิ่มจำนวนตัวอย่างในการทดสอบการปฏิบัติตามระบบ (Compliance Test or Test of Control) การใช้วิธีการสอบทานเชิงวิเคราะห์ (Analytical Review) เพื่อวิเคราะห์ความสัมพันธ์ของข้อมูลว่าเป็นไปตามที่คาดการณ์ไว้หรือไม่อย่างไรก็ตาม ในกรณีที่เป็นการประเมินการควบคุม ที่เกี่ยวข้องกับความต้องการนำเชื่อถือของรายงานทางการเงิน ผู้ประเมินควรใช้วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระ (Substantive Test) และวิธีการทดสอบยอดคงเหลือ (Test of Details of Balance) เพื่อให้เกิดความมั่นใจยิ่งขึ้นว่าการควบคุมบรรลุตามวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้ หากผลจากการขยายผลการประเมินทุกวิธี ได้หลักฐานที่สนับสนุนความเห็นไปในทางเดียวกัน จะเป็นหลักฐานที่เพียงพอในการสรุปความเห็นเกี่ยวกับประสิทธิภาพของการควบคุมภายในนั้นได้

นอกจากนี้ วิธีการทดสอบหรือการประเมินอื่น ที่จะช่วยให้ได้หลักฐานเพียงพอที่จะสรุปความเห็นเกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพของการควบคุมภายในนั้น อาจทำได้โดยการทดสอบเพื่อประเมินว่าความเสี่ยงที่หลงเหลือ (Residual Risk) หลังจากที่มีการควบคุมภายในนั้นแล้วอยู่ในระดับที่ยอมรับได้หรือไม่ และการควบคุมภายในที่มีอยู่ มีประสิทธิภาพเพียงพอที่จะป้องกันค้นให้พบ หรือแก้ไขความเสียหายหรือผลกระทบจากความเสี่ยงที่หลงเหลือนั้นอย่างทันกาลหรือไม่

5. การสรุปผลการประเมิน

การสรุปผลการประเมินการควบคุมภายในเป็นเรื่องละเอียดอ่อน และขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของผู้ประเมินที่ต้องพิจารณาด้วยความระมัดระวังรอบคอบ เยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ วิธีการควบคุมภายในวิธีการหนึ่งอาจสัมพันธ์กับวัตถุประสงค์ของการควบคุมหลายวัตถุประสงค์ ในทางตรงกันข้าม วัตถุประสงค์ของการควบคุมอย่างหนึ่ง อาจต้องใช้วิธีการควบคุมหลายวิธีประกอบกัน

ผู้ประเมินควรสรุปผลการประเมินการควบคุมภายใน โดยพิจารณาจากข้อมูลหลักฐานและผลการทดสอบที่ผ่านมาทั้งหมด และสรุปความเห็น

เกี่ยวกับเรื่องหรือสถานการณ์ ซึ่งสมควรมีการรายงาน (Reportable Conditions) ให้ผู้บริหารในระดับสูงขึ้นไป หรือผู้มีหน้าที่รับผิดชอบทราบและให้ความสนใจปรับปรุงแก้ไข เช่น เรื่องหรือสถานการณ์ที่เกี่ยวกับ

- ความไม่ครบถ้วน ไม่สมบูรณ์ขององค์ประกอบตามโครงสร้างของการควบคุมภายใน
- ความไม่มีประสิทธิผลขององค์ประกอบที่มีอยู่
- ความสำเร็จของวัตถุประสงค์สำคัญที่มีความเสี่ยงอยู่ในระดับสูงเกินกว่าจะยอมรับได้
- การพบสิ่งบ่งชี้ว่ามีโอกาสสูงที่จะเกิดการทุจริต

ในการนี้ ผู้ประเมินควรเสนอแนะทั้งวิธีการใช้ประโยชน์จากเรื่องที่เป็นโอกาส และวิธีการแก้ไขในเรื่องที่เป็นจุดอ่อนข้อบกพร่องที่พบด้วย ซึ่งข้อเสนอนั้นควรผ่านการพิจารณาอย่างระมัดระวังรอบคอบทั้งจากผู้ประเมิน ผู้รับการประเมิน และผู้เชี่ยวชาญ แล้วว่าเหมาะสม ปฏิบัติได้ และประโยชน์ที่ได้รับจะคุ้มค้ำกับต้นทุนที่ต้องเสียไป และการเสนอแนะให้มีการเปลี่ยนแปลงนั้น ไม่ได้หมายถึงว่าต้องเสนอให้เพิ่มการควบคุมเสมอไป แต่อาจเสนอให้มีการตัดลดการควบคุมในบางเรื่องที่มากเกินไป หรืออาจเสนอให้มีการรวบขั้นตอนการปฏิบัติงานบางประการเข้าด้วยกันเพื่อลดเวลา ค่าใช้จ่าย หรือจำนวนผู้ปฏิบัติงาน ข้อเสนอให้มีการเปลี่ยนแปลงนั้น ควรจัดทำในรูปของแผนปฏิบัติการแก้ไข ที่ระบุข้อมูลแน่ชัดเกี่ยวกับเรื่องที่ต้องดำเนินการ ผลลัพธ์ที่คาดหวัง กำหนดเสร็จ และผู้รับผิดชอบ

วิธีการหนึ่งที่ผู้ประเมินนิยมใช้ในการสรุปผลการควบคุมภายใน คือ การใช้ตารางวิเคราะห์ความเสี่ยงและการควบคุมภายใน (Control Risk Matrix) ดังตัวอย่างตารางวิเคราะห์ความเสี่ยงและการควบคุมภายในของระบบขายที่ได้แสดงไว้ในหน้าถัดไป

ตามรูปแบบของตารางตัวอย่างดังกล่าว แถวบนแสดงถึงวัตถุประสงค์ของการควบคุม แถวตั้งแสดงวิธีการควบคุม ส่วนผลการประเมินการควบคุมภายในจะแสดงด้วยตัวอักษร C และ W โดยอักษร C หมายถึง มีการควบคุมที่เพียงพอ ในขณะที่อักษร W หมายถึง มีจุดอ่อนในการควบคุม บรรทัดสุดท้ายของตารางจะเป็นการสรุปผลการประเมินความเสี่ยงโดยรวม ซึ่งอาจแบ่งเป็นระดับสูง กลาง ต่ำ ตามดุลยพินิจของผู้ประเมิน

ตัวอย่าง ตารางวิเคราะห์ความเสี่ยงและการควบคุมภายใน - ระบบขาย

วิธีการควบคุมภายใน	วัตถุประสงค์การควบคุมด้านบริหาร การปฏิบัติงานสำหรับระบบขาย						วัตถุประสงค์การควบคุมด้านบัญชี สำหรับระบบขาย						
	ยอดขายเป็นไปตามเป้าหมายการขาย	ขายสินค้าได้ทันความต้องการของลูกค้า	ขายสินค้าตามวงเงินเครดิต	ประสิทธิภาพของพนักงานขาย	ประสิทธิภาพของพนักงานเก็บเงิน	อัตราผลตอบแทนจากการขาย	ความถูกต้องของตัวเลข	ความครบถ้วน	ความเกิดจริง	การบันทึกบัญชีตรงเวลา ตรงบัญชี	การแสดงรายการในงบการเงิน	ผู้จัดทำ	วันที่
1. การตรวจสอบเอกสารการสั่งซื้อ การอนุมัติขาย การส่ง-รับสินค้า 2. การบันทึกบัญชีเป็นประจำวัน 3. การใช้ และบันทึกเอกสารเรียงลำดับเลขที่ 4. การตรวจสอบใบสั่งซื้อ ใบส่งของคงค้าง 5. การกระทบยอดหนี้ระหว่างพนักงานเก็บเงินและบัญชี 6. การรายงานวิเคราะห์ยอดขายประจำเดือน 7. การรายงานยอดขายค้างชำระประจำเดือน 8. การส่งใบยืนยันยอดหนี้ให้ลูกค้าเป็นประจำทุกไตรมาส ผลการประเมินความเสี่ยงของการควบคุม (Assessed Control Risk)	W	W	C				C	W	W		W	ผู้จัดทำ	วันที่
หมายเหตุ C = มีการควบคุมที่ใช้ได้เพียงพอ W = ไม่มีการควบคุม มีจุดอ่อนในการควบคุม												ผู้สอบทาน	วันที่

สำหรับการเสนอวิธีการแก้ไขและวิธีการควบคุม จะต้องคำนึงถึงต้นทุนที่จะเพิ่มขึ้นกับผลประโยชน์ที่จะได้รับการควบคุม การพิจารณาเปรียบเทียบอาจไม่ต้องใช้เทคนิควิธีการยุ่งยาก เพียงแต่ใช้หลักกำหนดปัจจัยต่างๆ ที่ก่อให้เกิดต้นทุน และปัจจัยต่างๆ ที่เป็นประโยชน์ แล้วกำหนดค่าปัจจัยเป็นจำนวนเงินเพื่อประโยชน์ในการเปรียบเทียบที่ชัดเจน หรืออาจใช้การคำนวณค่าความเสียหายที่อาจจะเกิดตามโอกาสที่น่าจะเกิดก็ได้

ตัวอย่าง: การคำนวณค่าความเสียหายที่อาจจะเกิดจากวิธีการควบคุมที่มีจุดอ่อน เป็นดังนี้

ความเสียหาย (บาท)	โอกาสที่จะเกิด	ความเสียหายที่อาจจะเกิด (บาท)
15,000,000	5%	750,000
10,000,000	10%	1,000,000
5,000,000	25%	1,250,000
1,000,000	50%	500,000
	รวม	3,500,000

นั่นคือ หากการปรับปรุงแก้ไขวิธีการควบคุมที่ยังมีจุดอ่อนอยู่นั้น จะทำให้องค์กรเสียต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายเพิ่มขึ้นสูงสุดไม่เกิน 3,500,000 บาท องค์กรควรปรับปรุงแก้ไขวิธีการควบคุมนั้น แต่ถ้าต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายเพิ่มขึ้นมากกว่า 3,500,000 บาท องค์กรอาจตัดสินใจที่จะยอมรับความเสี่ยงที่จะเกิดความเสียหายนั้น โดยไม่ปรับปรุงแก้ไขการควบคุม เพราะพิจารณาว่าไม่คุ้มค่า

ปัญหาที่พบในการประเมินผลการควบคุมภายในและแนวทางแก้ไข

ตัวอย่างปัญหาที่มักพบในการประเมินผลการควบคุมภายในพร้อมแนวทางในการแก้ไขมีดังนี้

1) ผู้บริหารไม่ได้กำหนดวัตถุประสงค์ เป้าหมาย หลักเกณฑ์ หรือมาตรฐานในการประเมินผล

ในกรณีนี้ ผู้ประเมินอาจเสนอแนะแหล่งข้อมูลทางเลือกเพื่อให้ผู้บริหารพิจารณา เช่น เสนอให้เลือกจาก

- มาตรฐานอุตสาหกรรมที่เป็นที่ยอมรับ
- มาตรฐานที่กำหนด หรือพัฒนาโดยสมาคม หรือสถาบันวิชาชีพต่างๆ
- มาตรฐานตามกฎหมาย หรือระเบียบ ข้อบังคับของทางราชการ

2) เกณฑ์การประเมินผล ไม่ชัดเจน วัดผลไม่ได้

ในกรณีนี้ ผู้ประเมินอาจใช้วิธีเปรียบเทียบกับองค์กรชั้นนำ (Benchmarking) หรือเทียบเคียงกับองค์กรอื่นในอุตสาหกรรมเดียวกัน (Peer Review) หรือพิจารณาจากปัจจัยที่มีความสำคัญต่อผลสำเร็จของงาน (Critical Success Factor) แต่ไม่ว่าจะใช้วิธีใด สิ่งสำคัญคือ ต้องได้รับความเห็นชอบจากผู้บริหารและความเข้าใจยอมรับจากผู้รับการประเมิน

3) ขาดข้อมูลสำคัญที่ต้องใช้ในการประเมิน หรือขาดการควบคุมในการจัดทำข้อมูลที่ดี

กรณีนี้มักเกิดจากผู้บริหารไม่ทราบความสำคัญของระบบข้อมูลที่ดี หรือเข้าใจว่าข้อมูลที่จัดทำขึ้นในองค์กร โดยเฉพาะข้อมูลด้านการเงินการบัญชีนั้น จัดทำขึ้นเพื่อให้เป็นไปตามระเบียบกฎหมายเท่านั้น จึงไม่เคยใช้ข้อมูลในการบริหารควบคุมงาน ข้อมูลที่มีอยู่ไม่ครบถ้วน ไม่น่าเชื่อถือ หรือไม่เป็นปัจจุบัน ซึ่งถ้าผู้ประเมินเป็นบุคคลภายนอก อาจต้องพิจารณาว่าควรรับงานนี้หรือไม่ หรือถ้าจะรับงานจะต้องใช้เวลาอย่างไร เพื่อการวางแผนงานได้ถูกต้อง แต่ถ้าเป็นผู้ตรวจสอบภายใน ก็ควรวางวิธีสร้างความเข้าใจที่ถูกต้องแก่ผู้บริหาร โดยอาจพิสูจน์ความสำคัญของข้อมูล หรือแสดงให้เห็นปัญหาที่อาจเกิดจากการขาดระบบข้อมูลที่ดี และในการประเมินก็อาจเลือกทดสอบในเรื่องที่มีความเสี่ยง และมีนัยสำคัญต่อองค์กร แต่จำกัดช่วงเวลาในการทดสอบ และใช้เวลาในการค้นหาหรือคำนวณข้อมูลที่ขาดหายไปให้สมบูรณ์มากที่สุด เช่น อาจคำนวณจากเอกสารรายการค้าที่เกี่ยวข้อง หลังจากนั้นต้องสรุปให้ผู้บริหารทราบถึงความผิดปกติที่เกิดขึ้นในช่วงเวลาที่ทดสอบนั้น หรือโอกาสที่จะเกิดความเสียหายหรือการทุจริตที่อาจเกิดขึ้น แม้ว่าวิธีการดังกล่าวอาจเสียเวลามากในระยะแรก แต่มักได้ผลคุ้มค่าในระยะยาว และเป็นการกระตุ้นให้ทุกฝ่ายเห็นความสำคัญของการบริหารงานอย่างเป็นระบบ และใช้ข้อมูลในการบริหารควบคุมงาน

4) ปัญหาการประเมินผลในองค์กรขนาดเล็ก

องค์กรขนาดเล็กมีผู้ปฏิบัติงานไม่มากนัก ทำให้ไม่สามารถแบ่งแยกหน้าที่การปฏิบัติงาน หรือมีการควบคุมกำกับดูแลงานอย่างเป็นทางการตามหลักการควบคุมภายในที่ดี แต่เป็นองค์กรที่ต้องการความคล่องตัว การควบคุมภายในที่เข้มงวดเป็นแบบไม่เป็นทางการ และมีวิธีการควบคุมขดเขตที่สำคัญ คือการควบคุมโดยเจ้าขององค์กรโดยตรง เพราะเจ้าขององค์กรขนาดเล็กมักจะควบคุมดูแล

การปฏิบัติงานที่สำคัญด้วยตนเอง รวมทั้งการอนุมัติและการดูแลทรัพย์สินที่สำคัญ ดังนั้น การประเมินผลการควบคุมภายในขององค์กรขนาดเล็ก ผู้ประเมินจะต้องศึกษาขอบเขตของความเสี่ยงของเจ้าขององค์กรในระบบที่ต้องการประเมินผล รวมทั้งต้องประเมินความซื่อสัตย์สุจริต ความรู้ และทักษะของเจ้าขององค์กร ซึ่งคุณลักษณะของเจ้าขององค์กรจะมีผลกระทบต่อคุณลักษณะของพนักงานโดยรวม

กระบวนการและวิธีการประเมินผลที่กล่าวไว้ในบทนี้ ประยุกต์ใช้ได้กับการประเมินผลระบบการควบคุมภายในขององค์กรทุกขนาด ไม่ว่าจะเป็้องค์กรขนาดเล็กหรือใหญ่ เพราะความแตกต่างของการประเมินผลระบบการควบคุมภายใน ไม่ได้อยู่ที่กระบวนการหรือวิธีการประเมินผล แต่อาจอยู่ที่เอกสารหลักฐานที่ผู้ประเมินสามารถจัดทำมาประกอบการประเมิน

การจัดทำเอกสารประกอบการประเมินผลการควบคุมภายใน

ในกรณีที่เป็นการประเมินผลการควบคุมภายในอย่างเป็นทางการ เพื่อเสนอรายงานต่อบุคคลภายนอกองค์กร ผู้ประเมินควรจัดทำเอกสารแสดงระบบการควบคุมภายในของหน่วยที่รับการประเมิน โดยอาจจัดทำเอง หรือขอความร่วมมือจากผู้ปฏิบัติงาน รวมทั้งควรจัดทำเอกสารแสดงวิธีการประเมิน และการสรุปผล ประกอบรายงานการประเมินผลเพื่อเสนอต่อบุคคลภายนอกนั้นด้วย

เอกสารที่ใช้ประกอบการประเมินผลการควบคุมภายในมีหลายรูปแบบ และไม่มีแบบฟอร์มแน่นอนตายตัว จึงเป็นความริเริ่มและสร้างสรรค์ที่ผู้ประเมินจะออกแบบฟอร์มให้เหมาะสมกับงานที่กำลังประเมิน โดยอาจนำหลักเกณฑ์พื้นฐานในการจัดทำกระดาษทำการมาปรับใช้ในการจัดทำเอกสารประกอบการประเมินผลการควบคุมภายใน

ตัวอย่างของหลักเกณฑ์พื้นฐานในการจัดทำกระดาษทำการ เช่น ควรจัดทำให้ชัดเจน ถูกต้องครบถ้วน ใช้เป็นหลักฐานในการอ้างอิงยืนยันได้ โดยควรมีข้อมูลดังนี้

- ระบุชื่อกระดาษทำการ ชื่อองค์กรและส่วนงาน กิจกรรมที่ประเมิน วันที่ประเมิน ชื่อผู้จัดทำและผู้สอบทาน รวมทั้งคำอธิบาย วิธีการ และเครื่องหมายที่ใช้ในการประเมิน

- ระบุวัตถุประสงค์ แหล่งข้อมูล ขอบเขตงาน ข้อตรวจพบ และข้อสรุปที่ได้จากการประเมิน ในบางกรณี ควรมีข้อมูลอธิบาย เพื่อให้ผู้อ่านได้เข้าใจความเป็นมาหรือผลสรุปของหลักฐาน ได้ชัดเจนยิ่งขึ้น
- ในกรณีที่พบข้อบกพร่อง ควรมีข้อมูลระบุถึงวันที่ตรวจพบ ชื่อบุคคล ที่ผู้ประเมินได้สอบถามหรือประชุมปรึกษาหารือ ผลสรุปจากการปรึกษาหารือ ชื่อบุคคลที่รับผิดชอบในการแก้ไข รวมถึงวันที่ทำการแก้ไข
- ควรมีเลขรหัสอ้างอิง และเก็บเข้าแฟ้ม เรียงตามลำดับเลขรหัส
- ควรเก็บเอกสารเฉพาะส่วนที่จำเป็นต่อการอ้างอิงและยืนยันผลสรุป เท่านั้น เอกสารส่วนเกินอื่น ควรทำลายหรือส่งคืนผู้ที่เกี่ยวข้อง

ผู้ประเมินสามารถศึกษาตัวอย่างกระดาษทำการประเมินผลองค์ประกอบของการควบคุมภายในดังที่ได้แสดงไว้ในส่วนที่เป็นภาคผนวกของบทนี้

การรายงานผลการประเมิน การควบคุมภายใน

การรายงานผลการประเมินการควบคุมภายในตามแนวทางของ COSO จะเน้นการรายงานข้อบกพร่อง (Reporting Deficiencies) ที่พบจากการติดตามประเมินผล โดยให้ความหมายของข้อบกพร่องไว้ดังนี้

ข้อบกพร่อง (Deficiencies) ในที่นี้ มีความหมายโดยรวมว่า เป็นสภาพการณ์ในระบบการควบคุมภายในที่ควรได้รับความสนใจ ดังนั้น ข้อบกพร่อง อาจอยู่ในรูปของจุดอ่อนปัญหาที่ควรได้รับการแก้ไขหรือปรับปรุงให้ดีขึ้น หรืออาจเป็นเรื่องของโอกาสที่จะปรับปรุงระบบการควบคุมภายในให้รัดกุมมีประสิทธิภาพ ประสิทธิภาพสูงขึ้น เพื่อเพิ่มโอกาสให้แก่องค์กรในการที่จะประสบความสำเร็จตามวัตถุประสงค์และเป้าหมายที่คาดหวังก็ได้ ทั้งนี้ ในการพิจารณาข้อบกพร่องนั้น ไม่ควรจำกัดเฉพาะเรื่องที่เกิดขึ้นหรือได้รับรายงานแล้ว แต่ควรพิจารณาถึงเรื่องที่ไม่เคยเกิดแต่มีโอกาสอาจเกิดขึ้นด้วย

ข้อบกพร่องต่างๆ ที่แฝงอยู่ในระบบการควบคุมภายในขององค์กรนั้น อาจถูกหยิบยกขึ้นมาสู่ความสนใจโดยหลายกิจกรรมและหลายแหล่งข้อมูล

ทั้งในและนอกองค์กร เช่น อาจพบข้อบกพร่องได้จากกระบวนการติดตามประเมินผล ต่อเนื่อง การประเมินผลการปฏิบัติงานเฉพาะ ทั้งการประเมินการควบคุม โดยตนเอง และการประเมินอย่างเป็นอิสระ หรืออาจทราบจากผลการประเมิน โดยผู้ตรวจสอบภายในและภายนอก แต่ไม่ว่าจะพบข้อบกพร่องจากแหล่งข้อมูล หรือกิจกรรมใดก็ตาม ควรมีการรายงานข้อบกพร่องที่สำคัญต่อผู้บริหารที่รับผิดชอบ หรือที่มีอำนาจในการสั่งการแก้ไขปรับปรุงหรือป้องกันจุดอ่อนข้อบกพร่องนั้น ซึ่งองค์กรควรกำหนดหลักเกณฑ์ในการรายงานและระดับที่ควรได้รับรายงาน ข้อบกพร่องไว้ให้เหมาะสมและชัดเจน

โดยทั่วไป การรายงานผลการประเมินการควบคุมภายในอาจแบ่งได้เป็น 2 ประเภทคือ การรายงานสำหรับผู้บริหาร และการรายงานสำหรับบุคคล ภายนอก ซึ่งการรายงานทั้ง 2 ประเภทมีขอบเขตและวัตถุประสงค์ของการรายงาน แตกต่างกัน

1. การรายงานสำหรับผู้บริหาร

เป็นการรายงานเพื่อเสนอข้อมูลให้ผู้บริหารภายในองค์กรทราบผลการประเมินการควบคุมภายในของส่วนงานในความรับผิดชอบ โดยจะรายงานถึงระดับความสำเร็จของการปฏิบัติงานตามระบบการควบคุมภายใน และข้อบกพร่องสำคัญที่พบ ซึ่งมีผลกระทบต่อความเพียงพอและประสิทธิผลของระบบการควบคุมภายใน พร้อมทั้งเสนอแนะแนวทางในการแก้ไขปรับปรุงจุดอ่อนหรือป้องกันความเสี่ยงข้อบกพร่องนั้น เพื่อเพิ่มโอกาสของความสำเร็จตามวัตถุประสงค์และเป้าหมายที่กำหนด

ในการกำหนดรูปแบบของการรายงานสำหรับผู้บริหารนั้น ผู้รายงานสามารถนำรูปแบบการรายงานผลการตรวจสอบภายในมาประยุกต์ให้เหมาะสมกับวัตถุประสงค์ในการรายงาน ความต้องการของฝ่ายบริหาร และหลักเกณฑ์วิธีการในการรายงานที่กำหนดไว้ ถ้ามี โดยทั่วไปรูปแบบของการรายงานอาจแบ่งได้เป็น 2 รูปแบบหลัก ดังนี้

1.1 รายงานที่ไม่เป็นทางการ อาจอยู่ในรูปของการบอกกล่าวด้วยวาจาหรือเป็นลายลักษณ์อักษรในรูปของจดหมายหรือบันทึกเกี่ยวกับการปฏิบัติงาน เรื่องใดเรื่องหนึ่งตามคำสั่งพิเศษ มักจะใช้กับการรายงานที่ต้องให้ข้อมูลเร่งด่วนหรือรายงานเพื่อยับยั้งความเสียหาย

1.2 รายงานที่เป็นทางการ อาจอยู่ในรูปของการรายงานด้วยวาจา โดยบันทึกการเสนอรายงานหรือการแสดงความคิดเห็นอย่างเป็นทางการด้วยภาพและเสียง หรือการรายงานเป็นลายลักษณ์อักษรในลักษณะที่เป็นทางการ มีโครงสร้างการรายงานตามมาตรฐานที่กำหนด มีความประณีต เรียบร้อย มักจะเป็นรูปแบบของการรายงานเมื่อดำเนินการประเมินผลเสร็จแล้ว

นอกจากนี้ ก็อาจมีรายงานในรูปแบบอื่น เช่น รายงานระหว่างกาลเพื่อรายงานปัญหาที่ต้องการให้พิจารณาในทันที รายงานข้อบกพร่องในกรณีที่เกี่ยวข้องทราบรายละเอียดของเรื่องคืออยู่แล้ว และต้องการให้รายงานเฉพาะข้อบกพร่องที่ควรได้รับความสนใจปรับปรุงแก้ไข รายงานสืบสวน ในกรณีที่ตรวจพบหรือสงสัยว่ามีการปฏิบัติงานที่ไม่ชอบหรือส่อไปในทางทุจริต

รูปแบบและเนื้อหาของรายงานสำหรับผู้บริหารนั้น ไม่มีข้อกำหนดที่เป็นมาตรฐาน แต่จะแตกต่างกันไปในแต่ละองค์กรตามวัตถุประสงค์ในการรายงาน และความต้องการของฝ่ายบริหาร อย่างไรก็ตาม ในกรณีของการรายงานที่เป็นทางการและเป็นลายลักษณ์อักษร เนื้อหาหลักในการรายงานตามที่ได้แสดงไว้ในตัวอย่างการจัดทำโครงสร้างรายงานผลการประเมินสำหรับผู้บริหารแบบเป็นทางการ ควรประกอบด้วยบทคัดย่อหรือบทสรุปสำหรับผู้บริหาร บทนำ วัตถุประสงค์ และขอบเขตของการประเมิน ผลการประเมิน และความเห็นหรือข้อเสนอแนะของผู้ประเมิน ซึ่งในกรณีที่เหมาะสมก็อาจมีความเห็นหรือข้อเสนอแนะของผู้ได้รับการประเมินผลด้วย ดังนี้

- **บทคัดย่อหรือบทสรุปสำหรับผู้บริหาร (Executive Summary)**
ควรเรียงไว้ตอนหน้าของรายงานที่นำเสนอผู้บริหารระดับสูง ข้อความในบทสรุปอาจจะมีเฉพาะข้อเท็จจริง ข้อเสนอแนะอย่างย่อๆ โดยไม่ต้องแสดงเหตุผลประกอบแต่เป็นข้อมูลที่เพียงพอให้ผู้บริหารเข้าใจ และพิจารณาสั่งการได้
- **บทนำ (Introduction)**
โดยทั่วไปจะกล่าวถึงความเป็นมาและเหตุที่ทำให้มีการประเมิน หน่วยงานหรือผู้ที่ประเมิน การอ้างอิงผลการประเมินครั้งก่อน และข้อมูลอื่นสั้นๆ ที่มุ่งใจให้ผู้อ่านติดตามอ่านเนื้อหาของรายงานต่อไป

- **วัตถุประสงค์ของการประเมิน (Purpose)**
 แสดงถึงเป้าหมายหรือผลที่คาดว่าจะได้จากการประเมิน ถ้าวัตถุประสงค์ชัดเจนจะช่วยให้ผู้อ่านติดตามประเด็นได้ง่ายขึ้น และยังช่วยให้ผู้อ่านทราบว่าเมื่ออ่านรายงานจบจะได้อะไรบ้าง
- **ขอบเขตของการประเมิน (Scope)**
 แสดงถึงส่วนงาน และระยะเวลาที่ครอบคลุมในการประเมิน และบางกรณีอาจแสดงถึงข้อจำกัด หรือเรื่องที่ไม่ได้ประเมิน
- **ผลการประเมิน (Findings)**
และข้อเสนอแนะ (Recommendations)
 เป็นส่วนสำคัญของรายงาน แสดงถึงข้อตรวจพบทั้งในด้านดีและด้านที่ควรได้รับการแก้ไข โดยควรอธิบายถึงเกณฑ์ในการประเมิน สถานการณ์จริงที่พบที่เกิดขึ้น สาเหตุ และผลกระทบของสถานการณ์นั้น รวมทั้งข้อเสนอแนะของผู้ประเมิน โดยควรสรุปให้เห็นผลการวิเคราะห์ต้นทุนและประโยชน์ที่จะได้รับจากการแก้ไขตามข้อเสนอแนะนั้นด้วย ตัวอย่างข้อเสนอแนะในการรายงาน เช่น
 - การลดและเพิ่มมาตรการควบคุม
 - การเสนอให้ปฏิบัติตามระบบการควบคุมที่ดีแต่ถูกละเลย
 - การเสนอให้มีการประกันภัย ประกันความเสี่ยง
 - การให้ผู้ปฏิบัติงานประเมินผลการทำงานของตนเอง
 - การเสนอทางเลือกใหม่ในการปฏิบัติงาน เพื่อเพิ่มคุณค่าต่อองค์กร
- **ความเห็นของผู้ประเมิน (Opinion)**
 หากข้อความใดเป็นความเห็นมิใช่ข้อเท็จจริง หรือยังไม่มีหลักฐานสนับสนุนเพียงพอ ผู้ประเมินควรระบุให้ชัดเจนว่าเป็นความเห็นหรือข้อสังเกตเท่านั้น

ตัวอย่าง การจัดทำโครงสร้างรายงานผลการประเมินสำหรับผู้บริหารแบบเป็นทางการ

สารบัญ

หน้า

บทคัดย่อหรือบทสรุปสำหรับผู้บริหาร.....

บทนำ.....

วัตถุประสงค์ของการประเมิน.....

ขอบเขตของการประเมิน.....

ผลการประเมิน.....

ข้อตรวจพบและข้อเสนอแนะ

1.

2.

3.

4.

5.

6.

ความเห็นหรือข้อสังเกตอื่น ๆ.....

ความเห็นและข้อเสนอแนะของผู้ได้รับการประเมิน.....

ภาคผนวก.....

2. การรายงานสำหรับบุคคลภายนอก

เป็นการรายงานของผู้บริหารเกี่ยวกับการควบคุมภายในขององค์กร เพื่อเสนอต่อสถาบันผู้กำกับดูแล ธนาคาร หน่วยงานหรือบุคคลภายนอกอื่น ตามวัตถุประสงค์เฉพาะหรือตามข้อกำหนดของระเบียบ กฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานขององค์กร ในกรณีนี้ขอบเขตและเนื้อหาของ การรายงาน จะเป็นไปตามข้อตกลงกับผู้รับรายงาน หรือตามข้อกำหนดของสถาบัน ผู้กำกับดูแล โดยปกติแล้ว วัตถุประสงค์ของการจัดทำรายงานสำหรับบุคคลภายนอก จะเน้นการรายงานผลการประเมินการควบคุมภายในที่เกี่ยวกับความถูกต้อง น่าเชื่อถือของงบการเงินและการเปิดเผยข้อมูลที่น่าเสนอต่อสาธารณชน

รูปแบบของการรายงานสำหรับบุคคลภายนอก ควรเป็นรูปแบบการ รายงานที่เป็นลายลักษณ์อักษรและเป็นทางการ ซึ่งเหมาะสมที่จะนำเสนอต่อบุคคล ภายนอกหรือใช้เผยแพร่ต่อสาธารณชน เนื้อหาสาระของรายงานควรรวมถึง

- ข้อความระบุความรับผิดชอบของฝ่ายบริหารที่มีต่อการควบคุม ภายใน
- ประเภทของการควบคุมภายใน วัตถุประสงค์ และขอบเขตของ การประเมินการควบคุมภายใน
- ข้อความระบุข้อจำกัดเกี่ยวกับการควบคุมภายใน
- ข้อความระบุวิธีการควบคุม กิจกรรมติดตามผล เกณฑ์และวิธี การที่ใช้ในการประเมิน
- การสรุปให้ทราบถึงความเพียงพอ และประสิทธิผลของระบบการ ควบคุมภายใน หากพบข้อบกพร่องที่สำคัญ ควรระบุส่วนที่ บกพร่องให้ชัดเจน
- วันที่รายงาน ซึ่งปกติจะเป็นวันที่สุดท้าย ที่ผู้ประเมินปฏิบัติการ ในภาคสนามสำหรับงานประเมินนั้น
- การลงนามควรเป็นการลงนามร่วมระหว่างกรรมการผู้จัดการ หรือ ประธานกรรมการบริษัท (Chief Executive Officer หรือ Chairman of Board of Directors) และผู้บริหารระดับสูงของ ฝ่ายการเงินการบัญชี (Chief Financial Officer or Chief Accounting Officer)

ผู้มีหน้าที่ในการจัดทำรายงาน สามารถศึกษาตัวอย่างรายงานการประเมินผลการควบคุมภายในสำหรับบุคคลภายนอกได้ในส่วนต่อไปของบทนี้ โดยตัวอย่างการรายงานของกรรมการผู้จัดการร่วมกับผู้บริหารระดับสูงของฝ่ายการเงินการบัญชีตามแนวทางของ COSO ได้แสดงไว้ในตัวอย่างที่ 1 กรณีไม่พบข้อบกพร่องที่สำคัญ และตัวอย่างที่ 2 กรณีพบข้อบกพร่องที่สำคัญ ส่วนตัวอย่างการรายงานเกี่ยวกับการควบคุมภายในจะดูได้จากรายงานประจำปีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ฯ ซึ่งปรากฏเป็นส่วนหนึ่งของรายงานเกี่ยวกับการกำกับดูแลกิจการ และรายงานความรับผิดชอบของคณะกรรมการต่อรายงานทางการเงิน

ตัวอย่างที่ 1: รายงานการประเมินผลการควบคุมภายในสำหรับบุคคลภายนอก กรณีไม่พบข้อบกพร่องที่สำคัญ

บริษัท.....จำกัด (มหาชน) ได้จัดให้มีระบบการควบคุมภายในด้านการรายงานทางการเงิน เพื่อสร้างความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลเกี่ยวกับการจัดทำงบการเงินที่เชื่อถือได้เพื่อเผยแพร่ต่อสาธารณชน ระบบการควบคุมดังกล่าวประกอบด้วย วิธีการต่างๆ ในการติดตามประเมินผลการควบคุมอย่างต่อเนื่องสม่ำเสมอ โดยผู้บริหารและผู้ปฏิบัติงาน และการดำเนินการปรับปรุงแก้ไขข้อบกพร่องทันทีที่ตรวจพบ

อย่างไรก็ตาม บริษัทขอชี้แจงว่า แม้ระบบการควบคุมภายในจะกำหนดไว้อย่างมีประสิทธิภาพเพียงใด ก็ยังมีข้อจำกัดที่แฝงอยู่ ซึ่งรวมถึงโอกาสในการหลีกเลี่ยงหรือละเลยการควบคุม ดังนั้น ระบบการควบคุมของบริษัท.....จำกัด (มหาชน) จึงเพียงแต่ให้ความมั่นใจที่สมเหตุสมผลเกี่ยวกับการจัดทำงบการเงินเท่านั้น นอกจากนี้ ประสิทธิภาพของการควบคุมอาจเปลี่ยนแปลงไปตามเวลาเนื่องจากเงื่อนไข และสภาพแวดล้อมที่เปลี่ยนแปลงไป

บริษัทได้ประเมินระบบการควบคุมภายในของบริษัท ณ วันที่.....เดือน.....พ.ศ.....ตามเกณฑ์กำหนดของ...(ระบุมาตรฐานวิชาชีพที่ใช้ในการประเมิน) ในส่วนที่เกี่ยวกับประสิทธิภาพของการควบคุมภายในด้านการรายงานทางการเงินจากการประเมินดังกล่าว บริษัทเชื่อว่า ณ วันที่.....เดือน.....พ.ศ.....ระบบการควบคุมภายในด้านการรายงานทางการเงินของบริษัทมีประสิทธิภาพเพียงพอตามเกณฑ์ดังกล่าว

บริษัท.....จำกัด (มหาชน)

โดย.....

ลายมือชื่อกรรมการผู้จัดการ (CEO)

โดย.....

ลายมือชื่อผู้บริหารระดับสูงของฝ่าย
การเงินการบัญชี (CFO)

วันที่.....เดือน.....พ.ศ.....

**ตัวอย่างที่ 2: รายงานการประเมินผลการควบคุมภายในสำหรับ
บุคคลภายนอก กรณีพบข้อบกพร่องที่สำคัญ**

บริษัท.....จำกัด (มหาชน) ได้จัดให้มีระบบการควบคุมภายในด้านการรายงานทางการเงิน เพื่อสร้างความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลเกี่ยวกับการจัดทำงบการเงินที่เชื่อถือได้เพื่อเผยแพร่ต่อสาธารณชน ระบบการควบคุมดังกล่าวประกอบด้วยวิธีการต่างๆ ในการติดตามประเมินผลการควบคุมอย่างต่อเนื่องสม่ำเสมอโดยผู้บริหารและผู้ปฏิบัติงาน และการดำเนินการปรับปรุงแก้ไขข้อบกพร่องทันทีที่ตรวจพบ อย่างไรก็ตาม บริษัทขอชี้แจงว่า แม้ระบบการควบคุมภายในจะกำหนดได้อย่างมีประสิทธิภาพดีเพียงไร ก็ยังมีข้อจำกัดที่แฝงอยู่ ซึ่งรวมถึงโอกาสในการหลีกเลี่ยงหรือละเลยการควบคุม ดังนั้น ระบบการควบคุมของบริษัท.....จำกัด (มหาชน) จึงเพียงพอให้ความมั่นใจที่สมเหตุสมผลเกี่ยวกับการจัดทำงบการเงินเท่านั้น นอกจากนี้ ประสิทธิภาพของการควบคุมอาจเปลี่ยนแปลงไปตามเวลา เนื่องจากเงื่อนไขและสภาพแวดล้อมที่เปลี่ยนแปลงไป

บริษัทได้ประเมินระบบการควบคุมภายในของบริษัท ณ วันที่.....เดือน.....พ.ศ.....ตามเกณฑ์กำหนดของ...(ระบุนมาตรฐานวิชาชีพที่ใช้ในการประเมิน) ในส่วนที่เกี่ยวกับประสิทธิภาพของการควบคุมภายในด้านการรายงานทางการเงินจากการประเมินดังกล่าว ยกเว้นเรื่องดังกล่าวไว้ในวรรคกลาง บริษัทเชื่อว่า ณ วันที่.....เดือน.....พ.ศ.....ระบบการควบคุมภายในด้านการรายงานทางการเงินของบริษัทมีประสิทธิภาพเพียงพอตามเกณฑ์ดังกล่าว

ระหว่างปี (พ.ศ.....) บริษัทได้กำหนดระยะเวลาประกันคุณภาพสินค้าใหม่บางชนิด แต่ ณ วันสิ้นสุด ไม่มีผู้เชี่ยวชาญที่จะคำนวณภาระผูกพันได้อย่างถูกต้อง งบการเงินประจำปี (พ.ศ.....) ของบริษัทจึงยังไม่แสดงภาระผูกพันดังกล่าว

บริษัท.....จำกัด (มหาชน)

โดย.....

ลายมือชื่อกรรมการผู้จัดการ (CEO)

โดย.....

ลายมือชื่อผู้บริหารระดับสูงของฝ่าย
การเงินการบัญชี (CFO)

วันที่.....เดือน.....พ.ศ.....

บทสรุป

การติดตามประเมินผลการควบคุมภายใน เป็นกิจกรรมที่มักถูกละเลย และเป็นสาเหตุสำคัญที่ทำให้องค์กรประสบภาวะขาดทุนหรือล้มเหลวอย่างไม่น่าจะเป็น เนื่องจากหากขาดระบบการติดตามประเมินผลการควบคุมภายในที่มีประสิทธิผลต่อเนื่องแล้ว ระบบการควบคุมภายในที่กำหนดไว้ก็อาจเป็นเพียงการกล่าวอ้างหรือกำหนดไว้ในแผ่นกระดาษโดยที่ไม่ได้รับการนำไปปฏิบัติจริง กว่าผู้บริหารจะทราบถึงต้นสายปลายเหตุของข้อบกพร่องหรือสถานการณ์ที่ไม่พึงประสงค์ ก็มักจะสายเกินกว่าจะแก้ไขสถานการณ์ได้ทัน การติดตามประเมินผลจึงเป็นองค์ประกอบที่สำคัญยิ่งขององค์ประกอบหนึ่งของการควบคุมภายใน ผู้บริหารมีหน้าที่สำคัญยิ่งที่ต้องจัดให้ทุกส่วนขององค์กรมีระบบการติดตามประเมินผลการควบคุมภายในที่มีประสิทธิผลอย่างต่อเนื่องสม่ำเสมอ ทั้งการติดตามประเมินผลต่อเนื่อง (Ongoing Monitoring) และการประเมินผลการปฏิบัติงานเฉพาะ (Separate Evaluations) ทั้งในรูปแบบของการประเมินการควบคุมโดยตนเอง (Control Self Assessment หรือ CSA) และการประเมินอย่างเป็นอิสระ (Independent Assessment) นอกจากนี้ผู้บริหารต้องจัดให้มีระบบการรายงานข้อบกพร่องที่พบ (Reporting Deficiencies) และต้องให้ความสำคัญกับรายงานการติดตามประเมินผลที่ได้รับ เพื่อพิจารณาสั่งการให้มีการดำเนินการอย่างเหมาะสมในเรื่องที่จำเป็น เพื่อดำรงรักษาให้ระบบการควบคุมภายในของส่วนงานที่ตนรับผิดชอบและขององค์กรโดยรวมมีประสิทธิผลและประสิทธิภาพอยู่เสมอ

การประเมิน การควบคุมโดยตนเอง

● ในบทนี้จะกล่าวถึง การประเมินการควบคุมโดยตนเอง (Control Self Assessment : CSA) ซึ่งเป็นเรื่องที่เกี่ยวข้องเป็นส่วนหนึ่งขององค์ประกอบด้านการติดตามประเมินผลการควบคุมภายในที่ได้กล่าวไว้ในบทก่อน

การประเมินการควบคุมโดยตนเอง (CSA) นับได้ว่าเป็น “นวัตกรรม” ด้านการบริหารและการตรวจสอบที่ในปัจจุบันได้รับการยอมรับและนำไปใช้อย่างกว้างขวางทั่วโลก ในฐานะที่เป็นกลยุทธ์และเครื่องมือที่มีประสิทธิภาพและประสิทธิผลสูงยิ่งในการจัดระบบการควบคุมภายในขององค์กร จึงควรได้รับการกล่าวถึงไว้โดยเฉพาะเพื่อประโยชน์ในการพิจารณานำไปประยุกต์ใช้ในองค์กร เนื้อหาของบทครอบคลุมเรื่องต่อไปนี้

- ความหมายและวัตถุประสงค์ของการประเมินการควบคุมโดยตนเอง
- แนวคิดและวิวัฒนาการของการประเมินการควบคุมโดยตนเอง
- ประโยชน์ที่ได้จากการประเมินการควบคุมโดยตนเอง
- ผู้มีผลประโยชน์ร่วมในการประเมินการควบคุมโดยตนเอง
 - บุคคลภายนอก (กลุ่มผู้ถือหุ้น ผู้กำกับดูแลภาครัฐ ลูกค้า ผู้ขาย ผู้ประกันภัย)
 - คณะกรรมการบริษัทและคณะกรรมการตรวจสอบ
 - ผู้บริหารและเจ้าหน้าที่ปฏิบัติการ
 - ผู้ตรวจสอบภายใน
 - ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตหรือผู้ตรวจสอบภายนอก
- ข้อพิจารณาในการนำการประเมินการควบคุมโดยตนเองมาใช้ในองค์กร

- รูปแบบหลักของการประเมินการควบคุมโดยตนเอง
 - การประชุมเชิงปฏิบัติการ (Facilitated Team Meeting or Workshop Approach)
 - การสำรวจข้อมูล (Survey or Questionnaire Approach)
- การกำหนดรูปแบบการประเมินการควบคุมโดยตนเองที่เหมาะสมกับองค์กร
- กระบวนการขั้นตอนและวิธีการประเมินการควบคุมโดยตนเอง
 - การประชุมเชิงปฏิบัติการ (Facilitated Team Meeting or Workshop Approach)
 - การสำรวจข้อมูล (Survey or Questionnaire Approach)
- การบันทึกข้อมูลและรายงานผลการประเมินการควบคุมโดยตนเอง
- การเผยแพร่และนำผลการประเมินการควบคุมโดยตนเองไปใช้ประโยชน์
- บทสรุป

ความหมายและวัตถุประสงค์ ของการประเมินการควบคุมโดยตนเอง

การประเมินการควบคุมโดยตนเอง (Control Self Assessment ; CSA) เป็นกระบวนการ ซึ่งเปิดโอกาสให้ผู้บริหารและผู้ปฏิบัติงานมีส่วนร่วมในการประเมินงานของตนเอง โดยการสอบถามและประเมินความเพียงพอและประสิทธิผลของระบบการควบคุมภายในของงานในความรับผิดชอบ เพื่อให้เกิดความมั่นใจได้อย่างสมเหตุสมผลว่าสามารถที่จะดำเนินงานได้สำเร็จตามเป้าหมายและวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้ได้อย่างมีประสิทธิภาพอยู่เสมอ

ตามความหมายข้างต้น ผู้บริหารและผู้ปฏิบัติงานทุกคนในองค์กรเป็นผู้มีหน้าที่และมีส่วนร่วมกันรับผิดชอบต่อกระบวนการประเมินการควบคุมโดยตนเอง โดยมีวัตถุประสงค์หลัก ก็คือ เพื่อทบทวนตามระยะเวลาที่เหมาะสมให้เกิดความมั่นใจได้อย่างสมเหตุสมผลอยู่ตลอดเวลา ว่าการปฏิบัติการต่างๆ ภายใต้อำนาจรับผิดชอบของส่วนงานตน กำลังดำเนินไปในทิศทางที่มุ่งสู่ความสำเร็จตามเป้าหมายและวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้ได้อย่างมีประสิทธิภาพ สามารถลดโอกาสที่จะเกิดความเสียหายในรูปแบบต่างๆ ไม่ว่าจะเป็นการสิ้นเปลือง สูญเปล่า การรั่วไหล การทุจริต และเหตุการณ์ไม่พึงประสงค์ ให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ซึ่งเอกลักษณ์ที่สำคัญของการประเมินการควบคุมโดยตนเอง ก็คือ การประเมินกระทำโดยผู้บริหารและผู้ปฏิบัติงานในสายงานนั่นเอง ไม่ใช่ผู้ตรวจสอบ

โดยทั่วไป ในการดำเนินการตามกระบวนการประเมินการควบคุมโดยตนเองเพื่อบรรลุวัตถุประสงค์ดังกล่าวข้างต้น ผู้บริหารและ/หรือกลุ่มผู้ปฏิบัติงานซึ่งรับผิดชอบโดยตรงต่อกระบวนการปฏิบัติงานหรือกิจกรรมภายใต้การประเมิน จะทำหน้าที่ต่างๆ ต่อไปนี้

- ศึกษาทำความเข้าใจวัตถุประสงค์และเป้าหมายหลักของกระบวนการปฏิบัติงานหรือกิจกรรมนั้นให้ชัดเจน
- สอบทานขั้นตอนและวิธีปฏิบัติงานที่สำคัญตามกระบวนการปฏิบัติงานหรือกิจกรรมนั้น
- ร่วมกันประเมินสภาพแวดล้อมของการควบคุม
- ร่วมกันประเมินความเสี่ยง
- ร่วมกันประเมินการควบคุมภายในที่มีอยู่

- ร่วมกันระบุจุดอ่อนหรือความเสี่ยงที่หลงเหลืออยู่
- จัดทำแผนปฏิบัติการ (Action Plan) เพื่อป้องกันหรือแก้ไขจุดอ่อน ความเสี่ยงที่หลงเหลืออยู่

กิจกรรมการประเมินตนเองควรจัดขึ้นในสภาพแวดล้อมที่กำหนดไว้ อย่างเหมาะสม ที่จะเอื้ออำนวยให้ได้ผลการประเมินที่เป็นประโยชน์ และควรมี การบันทึกกระบวนการตลอดจนผลที่ได้รับไว้โดยละเอียดและเป็นทางการ (Formal Documented Process) นอกจากนั้น องค์กรควรจัดให้มีกิจกรรมการประเมิน ตนเองซ้ำตามระยะเวลาที่สมควร เพื่อเป็นหลักประกันว่าองค์กรมีการปรับปรุง พัฒนาอย่างต่อเนื่อง มีระบบการควบคุมภายในที่เหมาะสมกับสภาพการณ์อยู่ ตลอดเวลา

เมื่อมีการนำกระบวนการประเมินการควบคุมโดยตนเองมาใช้ในองค์กร ภาระหน้าที่และความรับผิดชอบที่เปลี่ยนแปลงไปของผู้ที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับการควบคุมภายใน อาจแสดงได้ดังต่อไปนี้

ภาระหน้าที่	ผู้รับผิดชอบตามแนวทาง การประเมินการควบคุม แบบดั้งเดิม	ผู้รับผิดชอบตามแนวทาง การประเมินการควบคุม โดยตนเอง
กำหนดวัตถุประสงค์และเป้าหมาย	ผู้บริหาร	ผู้บริหาร
จัดให้มีการประเมินความเสี่ยง	ผู้บริหาร	ผู้บริหาร
จัดให้มีการควบคุมที่เพียงพอ	ผู้บริหาร	ผู้บริหาร
ประเมินความเสี่ยง และการควบคุม	ผู้ตรวจสอบ	ผู้เข้าร่วมกิจกรรมการ ประเมินการควบคุมโดยตนเอง
รายงานผลการประเมิน	ผู้ตรวจสอบ	ผู้เข้าร่วมกิจกรรมการประเมิน การควบคุมโดยตนเอง
ทดสอบความน่าเชื่อถือของ ผลการประเมิน	ผู้ตรวจสอบ	ผู้ตรวจสอบ
ใช้ประโยชน์จากผลการประเมิน	ฝ่ายตรวจสอบ	ฝ่ายบริหาร

ตามตารางข้างต้น จะสังเกตได้ว่าภาระหน้าที่และความรับผิดชอบเกี่ยวกับการควบคุมภายใน ซึ่งรวมถึงการกำหนดวัตถุประสงค์และเป้าหมายของการดำเนินงาน การประเมินความเสี่ยง และการจัดการควบคุมที่เกี่ยวข้อง ไม่ได้เปลี่ยนแปลงไป แม้จะมีการนำกระบวนการประเมินการควบคุมโดยตนเองมาใช้ในองค์กร ภาระหน้าที่และความรับผิดชอบที่สำคัญนี้ยังคงเป็นของผู้บริหาร แต่สิ่งที่เปลี่ยนแปลงไปอย่างมากคือ การเปิดโอกาสหรือการกระจายอำนาจหน้าที่และความรับผิดชอบในการประเมินความเสี่ยงและการควบคุม ให้ผู้เข้าร่วมกิจกรรมการประเมินการควบคุมโดยตนเอง ซึ่งส่วนใหญ่เป็นผู้บริหารและผู้ปฏิบัติการในสายงานต่างๆ ทุกระดับทั่วทั้งองค์กร ได้มีส่วนร่วมในการประเมินงานในความรับผิดชอบของตนเอง

คำต่อไปนี้ เป็นคำที่มักจะใช้กันในความหมายทำนองเดียว หรือคล้ายคลึงกันกับการประเมินการควบคุมโดยตนเอง (CSA)

- BRA: Business Risk Assessment
- BSA: Business Self Assessment
- CRSA: Control and Risk Self Assessment
- RCSA: Risk and Control Self Assessment
- CSMA: Control Self Management and Assessment
- CAMP: Control Assessment and Monitoring Program
- CMP: Control Monitoring Program
- DARE: Dynamic Assessment of Risks and Enablers
- DSA: Dynamic Self-Assessment
- FSA: Facilitated Self-Assessment
- MAP: Management Assessment Process
- MSA: Management Self-Assessment
- PARC: Participatory Assessment of Risk and Control
- RSA: Risk Self-Assessment

โดยสรุปไม่ว่าจะเรียกชื่ออย่างไร การประเมินตนเอง (Self Assessment) เป็นวิธีการและเครื่องมือที่สำคัญอย่างหนึ่งที่จะช่วยเพิ่มขีดความสามารถให้องค์กรดำเนินงานไปสู่ความสำเร็จตามภารกิจและวัตถุประสงค์ในทุกด้านอย่างยั่งยืน โดยการมีส่วนร่วมของฝ่ายบริหารและผู้ปฏิบัติงานซึ่งเป็นเจ้าของงานนั่นเอง

แนวคิดและวิวัฒนาการของการประเมิน การควบคุมโดยตนเอง

รากฐานของการประเมินการควบคุมโดยตนเอง (CSA) มาจากแนวความคิดทางการบริหารที่เรียกกันว่า “การบริหารโดยวัตถุประสงค์ (MBO: Management By Objectives)” ซึ่งได้รับความนิยมอย่างกว้างขวางในวงการธุรกิจมาเป็นเวลานาน หลักการสำคัญตามแนวคิดนี้ คือ องค์กรควรกำหนดวัตถุประสงค์ที่ต้องการให้แน่ชัด และให้อำนาจหน้าที่แก่ฝ่ายบริหารและผู้ปฏิบัติงานควบคุมการดำเนินงานโดยตนเอง (Self Control) องค์กรเพียงแต่วัดผลการปฏิบัติหรือผลสำเร็จตามวัตถุประสงค์นั้น การปฏิบัติตามหลักการนี้ส่งผลให้มีการถ่ายโอนเป้าหมายและวัตถุประสงค์ขององค์กร มาเป็นเป้าหมายและวัตถุประสงค์ของฝ่ายบริหารและผู้ปฏิบัติงานแต่ละคน ซึ่งเชื่อมโยงต่อไปถึงสมมุติฐานที่ว่า การมีเป้าหมายและวัตถุประสงค์ที่แน่ชัดสำหรับแต่ละบุคคล จะช่วยให้ได้ความมุ่งมั่นผูกพันที่จะปฏิบัติให้ได้ผลสำเร็จตามเป้าหมายและวัตถุประสงค์ ซึ่งเปรียบเสมือนค้ำประกันสัญญานั้น

ถึงแม้ว่าแนวความคิดของการบริหารโดยวัตถุประสงค์ อาจอยู่ภายใต้ชื่อต่างๆ กันไปมากมาย เช่น

- การบริหารเป้าหมาย (Goal Management)
- การบริหารโดยวัตถุประสงค์และการควบคุมตนเอง (Management By Objectives and Self-Control)
- การบริหารโดยผลลัพธ์ (Management By Results)
- การบริหารโดยมุ่งผลสัมฤทธิ์ (Result-based Management)

แต่หลักการสำคัญ คือ การตรวจสอบตนเอง (Self Audit) หรือการควบคุมตนเอง (Self Control) นั่นเอง

ในเวลาต่อมา กิจกรรมการตรวจสอบ และกิจกรรมการควบคุมชนิด และประเภทต่างๆ ได้เข้ามามีบทบาทในองค์กรมากขึ้น และได้มีส่วนในการลด ความสำคัญของแนวความคิดและวิธีปฏิบัติดั้งเดิมทางการบริหารในเรื่องของ การตรวจสอบตนเอง (Self Audit) หรือการควบคุมตนเอง (Self Control) ตามที่ปรากฏว่าในหลายองค์กร กิจกรรมการสอบทานและการควบคุมที่เดิม เคยทำโดยผู้บริหารและผู้ปฏิบัติงานของสายงานนั้นเอง ได้เปลี่ยนไปเป็น การตรวจสอบและการควบคุมโดยผู้ตรวจสอบภายใน ซึ่งเป็นอิสระจากกิจกรรม หรืองานนั้น ซึ่งในหลายกรณีนำไปสู่ความขัดแย้งระหว่างผู้ปฏิบัติซึ่งเป็นเจ้าของงาน กับผู้ตรวจสอบภายใน โดยเฉพาะในเรื่องงานที่เป็นวิชาชีพเฉพาะ หรือเรื่องที่มีความละเอียดอ่อนซับซ้อน ซึ่งผู้ตรวจสอบภายในอาจไม่มีความรู้ความเข้าใจ หรือประสบการณ์ที่ลึกซึ้งมากพอที่จะวิจารณ์ หรือเสนอแนะได้อย่างสร้างสรรค์ เป็นประโยชน์ หรือเป็นที่น่าเชื่อถือยอมรับได้ เหตุการณ์เหล่านี้อาจเป็นปัจจัย สำคัญอย่างหนึ่ง ที่ก่อให้เกิดแนวคิดย้อนกลับไปเห็นความสำคัญของการตรวจสอบ และประเมินตนเอง ว่าเป็นเครื่องมือที่ทรงอานุภาพทั้งในการประเมินประสิทธิภาพ ของการควบคุมภายใน และในการประเมินกระบวนการต่างๆ ทางธุรกิจภายใน องค์กร ด้วยเหตุผลที่ว่าฝ่ายบริหารและผู้ปฏิบัติงานเป็นผู้ที่ใช้เวลาส่วนใหญ่ คลุกคลีอยู่ใกล้ชิดกับงานของตน ย่อมทราบดีเกี่ยวกับงานนั้น หากตัดประเด็น ว่าด้วยปรัชญาแห่งความเป็นอิสระของการตรวจสอบออกไปเสียแล้ว เจ้าของงาน จะเป็นผู้ที่ทำหน้าที่สอบทานและประเมินงานของตนได้ดีที่สุด ดังนั้น องค์กร จึงควรจัดให้ฝ่ายบริหารและผู้ปฏิบัติงานซึ่งเป็นเจ้าของงานได้มีส่วนร่วมในการ ติดตามประเมินผลงานของตนเองเพื่อให้เกิดประโยชน์สูงสุด

การนำแนวคิดของการประเมินการควบคุมโดยตนเอง (CSA) มาใช้ อย่างเป็นทางการเริ่มขึ้นที่บริษัท Gulf Canada เมื่อประมาณปี ค.ศ. 1987 (พ.ศ. 2530) แต่เพิ่งได้รับความนิยมนำมาใช้ทั่วไปในช่วงกลางทศวรรษ 1990s คือประมาณตั้งแต่ปี ค.ศ. 1994 (พ.ศ. 2537) เป็นต้นมา บริษัท Gulf Canada เป็นบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ของประเทศสหรัฐอเมริกา และมีธุรกิจ การผลิตน้ำมันและก๊าซธรรมชาติในประเทศแคนาดา เหตุจูงใจในการจัดให้มีการประเมินการควบคุมโดยตนเอง (CSA) ในครั้งนั้น ส่วนหนึ่งเกิดจากข้อกำหนด

ของตลาดหลักทรัพย์ของประเทศสหรัฐอเมริกา (SEC) ตามกฎหมายที่เรียกว่า Foreign Corrupt Practices Act (FCPA) ซึ่งกำหนดให้ฝ่ายบริหารของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ไม่ว่าจะบริษัทในประเทศหรือต่างประเทศ ต้องมีความรับผิดชอบในการจัดให้มีระบบการควบคุมภายในที่ดีเพื่อให้รายงานการเงินมีความน่าเชื่อถือ และอีกส่วนหนึ่งเกิดจากความคิดริเริ่มอันเนื่องมาจากข้อจำกัดของฝ่ายตรวจสอบที่ไม่สามารถวัดปริมาณน้ำมันและก๊าซธรรมชาติที่มีอยู่ในคลังของผู้แทนจำหน่ายและที่สถานีบริการได้อย่างแน่ชัดถูกต้องได้ รวมทั้งจากประสบการณ์ที่ได้พบว่า แม้ได้พยายามใช้วิธีการตรวจสอบที่เห็นว่ารอบคอบรัดกุมที่สุดแล้ว ก็ยังไม่สามารถค้นพบการทุจริต ฝ่ายตรวจสอบของบริษัท Gulf Canada นำโดย Tim Leech และ Bruce McCuaig จึงได้คิดค้นวิธีการประเมินแบบใหม่ที่ในครั้งนั้นให้ชื่อว่า "Facilitated Meeting Self-assessment" หรือเป็นการประเมินตนเองโดยใช้วิธีการประชุมที่มีผู้อำนวยความสะดวกให้ แนวคิดหลักคือ การจัดให้ฝ่ายบริหารและผู้ปฏิบัติงานได้มีโอกาสพบปะเพื่อปรึกษาหารือแลกเปลี่ยนความคิดเห็นซึ่งกันและกันในประเด็นเรื่องหรือกระบวนการปฏิบัติงานที่กำหนด เพื่อให้ทราบถึงปัญหาและแนวทางแก้ไข วิธีการนี้ได้ถูกใช้เป็นกลไกในการประเมินการควบคุมทั้งที่ไม่เป็นทางการหรือมองไม่เห็น (Informal or Soft Controls) เช่น เรื่องของทัศนคติ จิตสำนึก ความรับผิดชอบ ค่านิยมและวัฒนธรรมองค์กร และการควบคุมที่เป็นทางการหรือมองเห็นได้ (Hard Controls) เช่น การปฏิบัติตามระเบียบ คำสั่ง ข้อบังคับ หรือความเหมาะสมของการจัดโครงสร้างองค์กรและสายการบังคับบัญชา ซึ่งบริษัท Gulf Canada พบว่าการประเมินตนเองโดยใช้วิธีการประชุมดังกล่าวนี้ ช่วยให้เห็นบรรลุผลตามความมุ่งหมายได้ดีกว่าการสัมภาษณ์เพื่อตรวจสอบเป็นรายบุคคล ซึ่งเป็นที่น่าสังเกตว่า แนวคิดย้อนกลับในเรื่องของการตรวจสอบและประเมินตนเองในกรณีนี้ มาจากความคิดริเริ่มของฝ่ายตรวจสอบที่เป็นอิสระจากงานนั้น

ในปัจจุบัน แนวคิดและวิธีการในการติดตามประเมินผลที่นิยมใช้กันอยู่ และมีส่วนเกี่ยวข้องหรือคล้ายคลึงกับแนวคิดของการประเมินการควบคุมโดยตนเอง (CSA) อาจรวมถึงเรื่องต่างๆ อาทิ Peer Review หรือ Quality Review / Total Quality Control (TQC) / Business Process Review (BPR) / Reengineering

ประโยชน์ที่ได้จากการประเมิน การควบคุมโดยตนเอง

ในการกล่าวถึงประโยชน์ที่องค์กรจะได้รับ จากการนำการประเมินการควบคุมโดยตนเอง (CSA) มาใช้ในองค์กรนั้น หากพิจารณาตามลักษณะของการใช้งานหรือใช้ประโยชน์แล้ว อาจแยกกล่าวได้เป็น 3 ลักษณะ ดังนี้

1. ในฐานะที่เป็นเครื่องมือในการบริหารจัดการ เพื่อ

1.1 เสริมสร้างให้ผู้บริหารและผู้ปฏิบัติงานทุกระดับ มีความรู้ความเข้าใจและความรู้สึกมีส่วนร่วมรับผิดชอบมากขึ้น เกี่ยวกับหน้าที่ในการจัดการควบคุมและบริหารความเสี่ยง เพื่อผลสำเร็จตามเป้าหมายและวัตถุประสงค์ของงานทุกระดับในองค์กร การเข้าร่วมกระบวนการประเมินการควบคุมโดยตนเอง ช่วยให้ผู้บริหารและผู้ปฏิบัติงานมีโอกาสได้เรียนรู้จากประสบการณ์จริงของเพื่อนร่วมงานและ/หรือผู้ตรวจสอบภายใน เกี่ยวกับประเด็นความเสี่ยง และเทคนิคการควบคุมต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับงานในความรับผิดชอบ การเรียนรู้จากประสบการณ์จริงนี้ได้รับการยืนยันว่าเป็นวิธีที่สามารถช่วยปรับเปลี่ยนทัศนคติ ความรู้ความเข้าใจ จิตสำนึก และความรับผิดชอบของคนที่มีการควบคุมและการบริหารความเสี่ยงได้เป็นอย่างดี ก่อให้เกิดประโยชน์ในระยะยาวต่อองค์กร

1.2 เสริมสร้างสภาพแวดล้อมและบรรยากาศของการควบคุมโดยรวมที่ดียิ่งขึ้น เนื่องจากตามกระบวนการประเมินการควบคุมโดยตนเองนั้น ฝ่ายบริหารและผู้ปฏิบัติงานได้รับโอกาสให้มีส่วนร่วมในการให้ข้อคิดเห็นและข้อเสนอแนะเกี่ยวกับประเด็นความเสี่ยง รวมทั้งมาตรการควบคุมและแผนงานต่างๆ ที่ต้องดำเนินการเพื่อป้องกันหรือจัดการความเสี่ยงนั้นได้อย่างเต็มที่ ก่อให้เกิดความรู้สึกมีส่วนร่วมเป็น “เจ้าของ” การควบคุมมากยิ่งขึ้น จึงทำให้มีแนวโน้มที่จะยอมรับและปฏิบัติตามผลของการประเมินการควบคุมโดยตนเอง ได้มากกว่าผลของการประเมินที่ได้จากการตรวจสอบหรือจากวิธีอื่น

- 1.3 เปิดโอกาสให้องค์กรสามารถใช้ประโยชน์สูงสุดจากความรู้ ประสบการณ์ และพลังความคิดของฝ่ายบริหารและผู้ปฏิบัติงาน ในแต่ละงาน ซึ่งอาจถือได้ว่าเป็น “ผู้ที่รู้ดีที่สุด” เกี่ยวกับงาน ในหน้าที่ของตน ด้วยวิธีนี้จะช่วยให้ทราบถึงจุดอ่อน ปัญหา หรือความเสี่ยงที่สำคัญในองค์กรได้อย่างกว้างขวางและรวดเร็ว ซึ่งหากมีบูรณาการที่ดีแล้ว จะช่วยให้เกิดระบบการควบคุมภายใน และการบริหารความเสี่ยง ที่สามารถปฏิบัติได้อย่างประสาน เชื่อมโยง สอดคล้องเป็นผลดีทั่วทั้งองค์กร
 - 1.4 เปิดโอกาสให้ฝ่ายบริหารได้รับข้อมูลเกี่ยวกับการควบคุม ที่ไม่เป็นทางการหรือมองไม่เห็นได้ทั่วทั้งองค์กร ซึ่งข้อมูล เหล่านี้ (เช่น ค่านิยม ทัศนคติ จิตสำนึกและความรับผิดชอบ ของบุคลากร) มักจะเป็นข้อมูลซึ่งช่วยให้สามารถเจาะลึกลงไป ถึงสาเหตุที่แท้จริงของปัญหาหรือความเสี่ยงได้อย่างชัดเจน ตรงประเด็น ซึ่งในความเป็นจริงแล้ว ข้อมูลเหล่านี้เป็นข้อมูล ที่มีความสำคัญมาก แต่ยากที่จะประเมินหรือได้มาโดยทั่วไป
 - 1.5 ปรับปรุงการสื่อสารข้อมูลในทุกระดับทั่วทั้งองค์กร เนื่องจาก กิจกรรมการประเมินการควบคุมโดยตนเอง (CSA) อาจมี บุคลากรผู้เข้าร่วมซึ่งมาจากหลายระดับ หลายกิจกรรม หลายส่วนงาน และหลายสถานที่ตั้งในองค์กร
 - 1.6 จูงใจให้บุคลากรทุกระดับในองค์กรมีจิตสำนึกและ ความรับผิดชอบต่อที่ดี คอยทำหน้าที่เป็นหูเป็นตา เป็นพลังสมอง ให้องค์กรของตน โดยคอยระแวดระวังติดตามประเมินผล คุณภาพงาน ประเมินความเสี่ยง และกำหนดวิธีการควบคุม หรือบริหารจัดการความเสี่ยงให้เพียงพอ เหมาะสมอยู่เสมอ
- 2. ในฐานะที่เป็นเครื่องมือในการตรวจสอบและรายงาน เพื่อ**
- 2.1 ช่วยเพิ่มขีดความสามารถของการตรวจสอบ โดยเฉพาะในกรณี ขององค์กรขนาดใหญ่ที่มีอัตรากำลังดำเนินการตรวจสอบภายใน อยู่จำกัด เมื่อเทียบกับปริมาณงานตรวจสอบที่ต้องรับผิดชอบ

ย่อมไม่สามารถตรวจได้ทั่วถึงทั้งหมด เมื่อมีการนำการประเมินการควบคุมโดยตนเองมาใช้ ก็เท่ากับว่าช่วยเพิ่มขีดความสามารถของการตรวจสอบให้ครอบคลุมทั่วถึงและตรงกับเหตุแห่งความเสี่ยงและปัญหามากขึ้น เนื่องจากเจ้าของงานช่วย “เติมให้เต็มในส่วนที่ขาด” โดยทำหน้าที่แทนในบางส่วนที่ทำได้เหมาะสมและอาจทำได้ดีกว่า ในฐานะที่เป็นผู้เชี่ยวชาญหรืออยู่ใกล้ชิดงานนั้น ย่อมรู้เหตุและวิธีการควบคุมป้องกันแก้ไขได้ดี

- 2.2 ช่วยให้มีการใช้ทรัพยากรในการตรวจสอบที่มีอยู่จำกัดให้เกิดประโยชน์สูงสุด ผู้ตรวจสอบภายในสามารถนำผลของการประเมินความเสี่ยง อันเนื่องมาจากกระบวนการประเมินการควบคุมโดยตนเอง มาจัดลำดับความสำคัญของเรื่องหรือกิจกรรมภายใต้ความรับผิดชอบตรวจสอบ และใช้ประกอบการวางแผนการตรวจสอบ เพื่อกำหนดเรื่องหรือกิจกรรมที่ควรเข้าตรวจสอบก่อนหลัง ให้เหมาะสมกับเวลา และทรัพยากรในการตรวจสอบที่มีอยู่ (Risk-based Approach)
- 2.3 ช่วยลดภาระในการรายงานของฝ่ายตรวจสอบ การประเมินการควบคุมโดยตนเองอย่างจริงจังและทั่วถึงทุกส่วนงาน ช่วยทำให้เกิดการประเมินและการรายงานเกี่ยวกับการควบคุมภายในขององค์กรอย่างเป็นระบบและสม่ำเสมอทั่วทั้งองค์กร
- 2.4 ส่งเสริมความสัมพันธ์ที่ดีระหว่างฝ่ายบริหารและผู้ตรวจสอบภายใน จากการที่มีโอกาสได้ทำงานรับผิดชอบร่วมกันในเรื่องการบริหารจัดการความเสี่ยงและการควบคุม ซึ่งเป็นเรื่อง que ผู้ตรวจสอบภายในมีความถนัด นอกจากส่งผลให้ระบบการควบคุมภายในขององค์กรดีขึ้นในภาพรวมแล้ว ยังส่งผลให้ฝ่ายบริหารเห็นคุณค่า และเกิดภาพลักษณ์ที่ดีต่องานของผู้ตรวจสอบภายในอีกด้วย

3. ในฐานะที่เป็นเครื่องมือในการปฏิบัติตามระเบียบ กฎหมาย ข้อบังคับ และแสดงถึงการกำกับดูแลที่ดี

ในปัจจุบันได้มีการออกกฎ ระเบียบ หรือข้อบังคับมาใช้กำกับดูแล การดำเนินงานขององค์กรต่างๆ ทั้งในภาครัฐและภาคธุรกิจในประเทศไทย ให้เป็น ไปตามหลักการบริหารจัดการที่ดี (Good Governance) โดยการจัดให้มีระบบ การควบคุมภายในที่ดี เช่น ในภาครัฐมีการประกาศใช้ระเบียบคณะกรรมการ ตรวจสอบเงินแผ่นดินว่าด้วยการกำหนดมาตรฐานการควบคุมภายใน พ.ศ. 2544 และพระราชบัญญัติว่าด้วยหลักเกณฑ์และวิธีการบริหารกิจการบ้านเมือง และสังคมที่ดี พ.ศ. 2546 ในภาคธุรกิจมีการกำหนดให้บริษัทจดทะเบียนใน ตลาดหลักทรัพย์หรือบริษัทจำกัด (มหาชน) ต้องมีระบบการควบคุมและตรวจสอบ ภายใน รวมทั้งมีกระบวนการกำกับดูแลที่ดี โดยกำหนดให้คณะกรรมการบริษัท และคณะกรรมการตรวจสอบ (Audit Committee) มีหน้าที่รับผิดชอบในการกำกับ ดูแล สอบทาน และรายงานเกี่ยวกับการควบคุมภายในไว้ในรายงานประจำปี ที่เผยแพร่ต่อสาธารณชน

ระเบียบ กฎหมาย หรือข้อบังคับเหล่านี้ล้วนเป็นแรงผลักดัน สำคัญ ให้องค์กรนำการประเมินการควบคุมโดยตนเองมาใช้อย่างจริงจังมากขึ้น เพื่อเป็นเครื่องมือในการปฏิบัติให้คล่องตามข้อกำหนดเหล่านี้ โดยเฉพาะองค์กร ที่มีข้อจำกัดด้านอัตราค่าจ้างของผู้ตรวจสอบภายใน จำเป็นต้องอาศัยกำลัง ของผู้บริหารและผู้ปฏิบัติงานในสายปฏิบัติการช่วยดูแลรับผิดชอบ ประเมิน และปรับปรุง รวมทั้งจัดทำรายงานการควบคุมภายในของส่วนงานที่รับผิดชอบ นั้นเอง

ผู้มีผลประโยชน์ร่วมในการประเมิน การควบคุมโดยตนเอง

การที่องค์กรได้นำการประเมินการควบคุมโดยตนเอง (CSA) มาใช้ นอกจากก่อให้เกิดผลดีแก่องค์กรแล้วย่อมก่อให้เกิดผลกระทบต่อบุคคลทุกฝ่าย ที่เกี่ยวข้องกับองค์กรนั้นด้วย ซึ่งหากแยกพิจารณาตามผลกระทบที่เกิดขึ้นกับ กลุ่มผู้มีส่วนได้เสีย หรือมีผลประโยชน์ร่วมกับองค์กรแล้ว อาจแยกกล่าวได้ ดังนี้

1. บุคคลภายนอก

บุคคลภายนอกที่มีผลประโยชน์ร่วมจากการประเมินการควบคุม โดยตนเองขององค์กรอาจมาจากหลายกลุ่ม ซึ่งแต่ละกลุ่มอาจได้รับผลกระทบที่แตกต่างกัน เช่น

1.1 กลุ่มผู้ถือหุ้น

หากองค์กรมีการประเมินการควบคุมโดยตนเอง (CSA) มีระบบการควบคุมภายในและกระบวนการบริหารจัดการ ความเสี่ยงที่ดีที่นำไปสู่การบรรลุผลสำเร็จตามวัตถุประสงค์ และเป้าหมายขององค์กรอย่างมีประสิทธิภาพ กลุ่มผู้ถือหุ้น ซึ่งเป็นผู้ลงทุนและถือเป็นเจ้าของกิจการย่อมได้รับข้อมูลเพื่อใช้ประกอบการตัดสินใจในการลงทุนที่ดีขึ้น และมีความมั่นใจได้มากขึ้นว่าเงินลงทุนของตนจะมั่นคงปลอดภัย และก่อให้เกิดผลตอบแทนในอัตราที่สูงน่าพอใจ เช่น มูลค่าหุ้นที่สูงขึ้น เงินปันผลในจำนวนที่มากขึ้น หรือโอกาสในการลงทุน และการได้รับประโยชน์ในอนาคตที่ดีกว่าเดิม

1.2 ผู้กำกับดูแลภาครัฐ

การดำเนินงานของทุกองค์กร ย่อมมีระเบียบ กฎหมาย และข้อบังคับที่ผู้กำกับดูแลภาครัฐกำหนดให้ฝ่ายบริหาร และผู้ปฏิบัติงานขององค์กรต้องปฏิบัติตาม หากองค์กรมีระบบการควบคุมภายในที่มีวัตถุประสงค์และเป้าหมายที่ครอบคลุมถึงการควบคุมให้มีการปฏิบัติตามระเบียบ กฎหมายและข้อบังคับ ต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินธุรกิจ รวมทั้งมีการประเมินการควบคุมโดยตนเอง (CSA) อย่างเป็นระบบโดยสม่ำเสมอ ก็ย่อมก่อให้เกิดความเชื่อมั่นได้ว่าองค์กรสามารถควบคุมดูแลตนเองได้ดี ไม่ทำผิดระเบียบ กฎหมาย และข้อบังคับ ผู้กำกับดูแลภาครัฐ ก็สามารถเชื่อถือในข้อมูลรายงานขององค์กรมากขึ้น สามารถลดภาระในการที่ต้องติดตามตรวจสอบในรายละเอียดหรือในระดับ การปฏิบัติลง ใช้เวลาและทรัพยากรไปติดตามดูแลในเรื่อง สำคัญอื่นที่ไม่สามารถทำได้โดยบุคลากรในองค์กรนั่นเอง

1.3 ลูกค้า

หากองค์กรมีการประเมินการควบคุมโดยตนเอง (CSA) มีระบบการควบคุมภายในที่เพียงพอเหมาะสม ผู้รับบริการ และลูกค้าขององค์กรย่อมเกิดความเชื่อมั่นว่าจะได้รับบริการ หรือผลิตภัณฑ์ที่ดีมีคุณภาพสูงในราคาที่เหมาะสม ผลอันเนื่องมาจากองค์กรมีกระบวนการบริหารจัดการที่ดี สามารถเพิ่มคุณภาพการบริการหรือผลิตภัณฑ์ ในขณะที่ควบคุมต้นทุนให้ต่ำลงหรือต่ำสุดเท่าที่จะเป็นไปได้ รวมทั้งเกิดความเชื่อมั่นว่าจะได้รับบริการหรือผลิตภัณฑ์ที่มีการปรับปรุงให้ดีขึ้นอย่างต่อเนื่อง ก่อให้เกิดความจงรักภักดีที่จะเป็นลูกค้าขององค์กรนั้นในระยะยาว

1.4 ผู้ขาย

หากองค์กรมีการประเมินการควบคุมโดยตนเอง (CSA) มีระบบการควบคุมภายในและกระบวนการบริหารจัดการที่ดี อยู่เสมอ ผู้ขายสินค้าและบริการให้องค์กรย่อมสามารถลดภาระ ทั้งในแง่ของเวลา และค่าใช้จ่าย รวมถึงความยุ่งยากต่าง ๆ ในการติดต่อธุรกิจกับองค์กรนั้น รวมทั้งได้รับความเชื่อมั่นมากขึ้นในการที่จะทำสัญญา หรือตกลงใจที่จะทำการขายแบบระบบเงินเชื่อ หรือทำการผลิตและจัดส่งสินค้าและบริการให้ โดยเฉพาะในกรณีที่สินค้าและบริการต้องมีการออกแบบ หรือกำหนดคุณลักษณะเฉพาะเป็นพิเศษสำหรับองค์กรนั้น

1.5 ผู้ประกันภัย

หากองค์กรมีการประเมินการควบคุมโดยตนเอง (CSA) มีระบบการควบคุมภายใน และกระบวนการบริหารจัดการ ความเสี่ยงที่ดีในทุกด้าน ย่อมเกิดความน่าเชื่อถือและภาพลักษณ์ที่ดี บริษัทประกันภัยที่เข้ามารับประกันความเสี่ยงลักษณะต่างๆ ขององค์กร ย่อมเกิดความเชื่อมั่นว่าองค์กรสามารถดูแลรักษาทรัพย์สินขององค์กรได้ดี โอกาสที่จะเกิดเหตุไม่พึงประสงค์

และถูกเรียกค่าสินไหมทดแทนจะมีน้อยลง บริษัทประกันภัยมี
โอกาสที่จะทำกำไรเพิ่มจากการลดภาระต่างๆ ในการดำเนินการ

2. คณะกรรมการบริษัทและคณะกรรมการตรวจสอบ

2.1 คณะกรรมการบริษัท (Board of Director)

คณะกรรมการบริษัท หรือคณะกรรมการบริหารของ
บริษัท มีหน้าที่ต้องสร้างหลักประกันให้แก่ผู้มีผลประโยชน์ร่วม
ขององค์กรเกี่ยวกับความเพียงพอและความมีประสิทธิภาพ
ของระบบการควบคุมภายใน และกระบวนการบริหารจัดการ
ความเสี่ยงขององค์กร โดยการรายงานไว้ในรายงานประจำปี
ขององค์กร ดังนั้น การที่องค์กรได้นำการประเมินการควบคุม
โดยตนเอง (CSA) มาใช้ ก็ย่อมเป็นเครื่องมือและหลักประกัน
อย่างหนึ่ง ที่ช่วยให้การทำหน้าที่ของคณะกรรมการบริษัทลุล่วง
ไปด้วยดี ดังนั้น อาจกล่าวได้ว่า ผู้ที่มีหน้าที่โดยตรงที่ต้อง
ริเริ่มและสนับสนุนให้มีการประเมินการควบคุมโดยตนเอง
ขึ้นในองค์กร ก็คือ คณะกรรมการบริษัทนั่นเอง

คณะกรรมการบริษัทหรือคณะกรรมการบริหารของ
บริษัท อาจได้รับประโยชน์จากการจัดให้มีการประเมินการ
ควบคุมโดยตนเองในองค์กร ในเรื่องต่อไปนี้

- 2.1.1 การได้รับหลักประกันว่า มีคนทุกระดับในองค์กรคอยช่วย
เป็นหูเป็นตา และเป็นพลังสมองในการสอบทานและ
ประเมินการควบคุมภายใน และการบริหารจัดการความ
เสี่ยงให้เพียงพอ และมีประสิทธิภาพอย่างมีประสิทธิภาพ
อยู่อย่างต่อเนื่องสม่ำเสมอ
- 2.1.2 การมีโอกาสมากขึ้น ที่จะได้รับข้อมูลที่แท้จริงเกี่ยวกับ
วัตถุประสงค์ ความเสี่ยง และการควบคุมของกระบวนการ
การปฏิบัติงาน และกิจกรรมต่างๆ ในองค์กร โดยเฉพาะ
ข้อมูลเกี่ยวกับการควบคุมที่ไม่เป็นทางการหรือมอง
ไม่เห็น ซึ่งเป็นเรื่องที่มีความสำคัญมาก แต่โดยทั่วไป
ยากที่จะประเมินหรือได้มา

- 2.1.3 การได้คุณภาพงานการควบคุมภายใน และการบริหารจัดการความเสี่ยงที่ดีและครอบคลุมมากกว่าเดิม อันเกิดจากพลังความคิดของคนทุกระดับในองค์กรไม่เฉพาะแต่เพียงผู้บริหารสายงาน
- 2.1.4 มีข้อมูลที่สามารถใช้ดุลยพินิจตัดสินใจเรื่องต่างๆ ในความรับผิดชอบได้อย่างถูกต้อง เหมาะสม เช่น การจัดลำดับความสำคัญของความเสี่ยง การกำหนดความถี่ของการติดตามประเมินผล เป็นต้น
- 2.1.5 สามารถบรรลุวัตถุประสงค์และเป้าหมายของการกำกับดูแลการบริหารองค์กรอย่างมีประสิทธิภาพ
- 2.1.6 มีเกียรติประวัติที่งดงาม นำภาคภูมิใจ ในฐานะผู้มีส่วนร่วมสำคัญในการนำองค์กรไปสู่ความสำเร็จ ก่อให้เกิดภาพลักษณ์ที่ดี และความเชื่อมั่นต่อองค์กรในสายตาของผู้ลงทุนและกลุ่มผู้มีผลประโยชน์ร่วม

2.2 คณะกรรมการตรวจสอบ (Audit Committee)

คณะกรรมการตรวจสอบ มีหน้าที่เป็นกรรมการอิสระที่กำกับดูแลให้งานตรวจสอบภายในขององค์กรมีประสิทธิภาพ อย่างมีประสิทธิภาพ ดังนั้น กิจกรรมการประเมินการควบคุม โดยตนเอง จึงเป็นเรื่องที่เกี่ยวข้อง และมีผลกระทบโดยตรง ต่องานในความรับผิดชอบของคณะกรรมการตรวจสอบ

คณะกรรมการตรวจสอบ อาจได้รับประโยชน์จากการจัดให้มีการประเมินการควบคุมโดยตนเอง (CSA) ในองค์กรในเรื่องต่อไปนี้

- 2.2.1 การมีเครื่องมือช่วยในการปฏิบัติหน้าที่กำกับดูแลการควบคุมและการตรวจสอบภายในขององค์กรให้ มีขอบเขตขยายกว้างทั่วทั้งองค์กร
- 2.2.2 การมีโอกาสดูเห็นภาพที่ชัดเจนมากขึ้นเกี่ยวกับวัตถุประสงค์ ความเสี่ยง และการควบคุมกระบวนการปฏิบัติงาน และกิจกรรมต่างๆ ทั่วทั้งองค์กร

2.2.3 การมีข้อมูลที่ดี ทำให้ทราบถึงเหตุที่แท้จริงแห่งปัญหา สามารถให้ข้อเสนอแนะที่เป็นประโยชน์แก่ฝ่ายบริหาร ขององค์กร เป็นการเพิ่มคุณค่าให้เห็นความสำคัญของ คณะกรรมการตรวจสอบ

อนึ่ง ประโยชน์ต่างๆ ดังกล่าวข้างต้น จะเป็นจริงได้ ก็ต่อเมื่อคณะกรรมการบริษัทและคณะกรรมการตรวจสอบ ได้ริเริ่มผลักดันและสนับสนุนอย่างจริงจัง ให้มีกระบวนการ ประเมินการควบคุมโดยตนเอง (CSA) ที่เพียงพอ เหมาะสม ขึ้นในองค์กรเท่านั้น

3. ผู้บริหารและเจ้าหน้าที่ปฏิบัติการ

ผู้บริหารสายงานและเจ้าหน้าที่ปฏิบัติการมีหน้าที่หลักในการ ปฏิบัติงานประจำวันให้สำเร็จลุล่วงตามวัตถุประสงค์ และเป้าหมายของกระบวนการ ปฏิบัติงานต่างๆ ในองค์กร ซึ่งหากกระบวนการปฏิบัติงานเหล่านี้บรรลุ ตามวัตถุประสงค์ และเป้าหมายที่กำหนดไว้ ก็ช่วยให้วัตถุประสงค์ในระดับที่ เหนือขึ้นไปตลอดจนถึงวัตถุประสงค์ในระดับองค์กรประสบความสำเร็จได้

เมื่อองค์กรมีการนำกระบวนการประเมินการควบคุมโดยตนเอง (CSA) มาใช้ ผู้บริหารสายงานและเจ้าหน้าที่ปฏิบัติการก็อาจได้รับประโยชน์ ในเรื่องต่อไปนี้

- 3.1 เกิดความรู้ความเข้าใจในวัตถุประสงค์ ขั้นตอนวิธีการปฏิบัติงาน ตลอดจนความเสี่ยงและการควบคุมที่เกี่ยวข้องดีขึ้น
- 3.2 มีข้อมูลที่สามารถนำมากำหนดทิศทางในการปฏิบัติงาน และ จัดลำดับความสำคัญของงานในหน้าที่ที่ต้องปฏิบัติได้ดีขึ้น
- 3.3 มีโอกาสปฏิบัติงานในสภาพแวดล้อมของการควบคุม และการ ติดต่อสื่อสารที่ดีกว่าเดิม ส่งผลให้มีการทำงานเป็นทีมที่ประสาน สอดคล้องกันมากขึ้น ทั้งระหว่างบุคคลและระหว่างส่วนงาน ต่างๆ ในองค์กร
- 3.4 มีส่วนร่วมในการกำหนดการควบคุมที่เหมาะสมกับสภาพการณ์ และงานของตน

- 3.5 ลดโอกาสที่จะเกิดความเสียหายหรือเรื่องไม่พึงประสงค์ในการปฏิบัติงาน เช่น ลดโอกาสเกิดข้อผิดพลาดเสียหาย ลดความเสี่ยง เปลี่ยน สุนัขเปล่า การรั่วไหล การทุจริต
- 3.6 สามารถเพิ่มทักษะและความสามารถในการปฏิบัติงาน มีประสิทธิผลและประสิทธิภาพของงานสูงขึ้น มีโอกาสได้รับการพิจารณาความดีความชอบอย่างเป็นธรรมมากขึ้น
- 3.7 มีความรู้สึกเป็นคนมีคุณค่า ให้ความร่วมมือแก่องค์กร ด้วยจิตสำนึกที่ดี มีส่วนร่วมในการนำองค์กรไปสู่การปฏิบัติที่ดีที่สุด

โดยสรุป หลักการของการประเมินการควบคุมโดยตนเอง (CSA) มีประโยชน์อย่างสูง สำหรับผู้บริหารและผู้ปฏิบัติงานใช้เป็นระเบียบวิธีในการประเมินกระบวนการปฏิบัติงานในความรับผิดชอบ เพื่อหาโอกาสที่จะปรับปรุงในส่วนที่สามารถทำให้ดีขึ้นได้ และหาหนทางป้องกันหรือลดโอกาสไม่ให้เกิดขึ้นในส่วนที่เป็นเรื่องหรือเหตุการณ์ที่ไม่พึงประสงค์ทั้งในปัจจุบันและในอนาคต เนื่องจากกระบวนการประเมินการควบคุมโดยตนเอง เชิญชวนให้ผู้ที่มีส่วนร่วมไม่ว่าจะในรูปแบบของการประชุมเชิงปฏิบัติการหรือการสำรวจข้อมูล คิดทบทวน และประเมินการควบคุมภายใน เพื่อหาหรือสร้างโอกาสที่จะปรับปรุงการทำงานต่างๆ ในความรับผิดชอบของตนให้ดีขึ้นอยู่เสมอ

4. ผู้ตรวจสอบภายใน

นอกเหนือจากประโยชน์ในแง่มุมต่างๆ ที่กระบวนการประเมินการควบคุมโดยตนเอง (CSA) มีต่อฝ่ายบริหารเจ้าของงานแล้ว เมื่อองค์กรมีการนำกระบวนการประเมินการควบคุมโดยตนเองมาใช้ ผู้ตรวจสอบภายในก็เป็นกลุ่มบุคคลอีกกลุ่มหนึ่ง ที่อาจได้รับประโยชน์โดยตรง ในเรื่องต่อไปนี้

- 4.1 เกิดความรู้ความเข้าใจที่ดีขึ้น เกี่ยวกับงานในความรับผิดชอบ ตรวจสอบ ทั้งในเรื่องวัตถุประสงค์ ขั้นตอน วิธีการปฏิบัติงาน ตลอดจนความเสี่ยง และการควบคุมที่เกี่ยวข้อง
- 4.2 สามารถลดภาระงานในบางส่วน เช่น การถ่ายโอนภาระหน้าที่ในการสอบทาน และประเมินการควบคุมภายใน ตลอดจนการรายงานไปยังเจ้าของงานซึ่งเป็นกลุ่มบุคคลที่ควรทำหน้าที่นี้ได้ดีที่สุดอีกกลุ่มหนึ่ง

- 4.3 สามารถขยายขอบเขตการสอบทาน ทบทวน ประเมิน การควบคุมภายในให้เกิดขึ้นในวงกว้างทั่วทั้งองค์กร ซึ่งปกติ จะทำไม่ได้ เนื่องจากข้อจำกัดทางด้านอัตราค่าจ้างของ หน่วยตรวจสอบภายใน
- 4.4 สามารถเพิ่มคุณภาพงานตรวจสอบภายใน ในการติดตาม ประเมินผลการควบคุมภายใน โดยเฉพาะสำหรับการควบคุม บางอย่างซึ่งวัดหรือประเมินได้ยาก เช่น การควบคุมในเรื่อง ทัศนคติ ค่านิยม จิตสำนึก ความรับผิดชอบ และวัฒนธรรม องค์กร ซึ่งเป็นการควบคุมที่มองไม่เห็น วัดหรือประเมินได้ยาก
- 4.5 สามารถวางแผนการตรวจสอบ จัดลำดับความสำคัญของงาน และกำหนดชนิด ลักษณะ ขอบเขต และวิธีการตรวจสอบ ภายในได้อย่างเหมาะสมยิ่งขึ้น จากกรณีโอกาสได้รับทราบ ข้อมูลที่แท้จริง และเห็นภาพที่ชัดเจนมากขึ้นเกี่ยวกับ วัตถุประสงค์ ความเสี่ยง และการควบคุมกระบวนการปฏิบัติงาน และกิจกรรมต่างๆ ทั่วทั้งองค์กร
- 4.6 สามารถช่วยคณะกรรมการตรวจสอบ (ซึ่งเป็นผู้กำกับดูแล และพิจารณาความดีความชอบของหน่วยตรวจสอบภายใน) ในการจัดทำรายงานความเห็นเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายใน ขององค์กร ซึ่งต้องบรรจุไว้ในรายงานประจำปีขององค์กร

5. ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตหรือผู้ตรวจสอบภายนอก

เมื่อองค์กรมีการนำกระบวนการประเมินการควบคุมโดยตนเอง (CSA) มาใช้ นอกจากเกิดความมั่นใจได้มากขึ้น เกี่ยวกับการปฏิบัติตามระเบียบ กฎหมาย ข้อบังคับ และความถูกต้องน่าเชื่อถือของรายงานการเงินการบัญชี ที่องค์กรได้จัดทำขึ้นแล้ว ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตหรือผู้ตรวจสอบภายนอกก็อาจ ได้รับประโยชน์จากการที่มีข้อมูลเพิ่มมากขึ้นในการทำความเข้าใจลักษณะ การดำเนินงาน และกระบวนการ ขั้นตอน วิธีปฏิบัติทางการเงินการบัญชี ขององค์กร สามารถนำผลที่ได้จากการประเมินการควบคุมโดยตนเองมาใช้ประกอบการวางแผนการสอบบัญชี โดยนำข้อมูลเกี่ยวกับความเสี่ยง และการควบคุม ความเสี่ยงเหล่านั้น มาใช้ประกอบการประเมินความเสี่ยงเพื่อตัดสินใจกำหนด ชนิด ขอบเขต และลักษณะของการสอบบัญชีต่อไป

ข้อพิจารณาในการนำการประเมิน การควบคุมโดยตนเองมาใช้ในองค์กร

แม้ว่าการประเมินการควบคุมโดยตนเอง (CSA) จะเป็นเรื่องที่ได้รับ
ความนิยมอย่างกว้างขวางมานานจนถึงปัจจุบัน และมีคุณประโยชน์แก่ทั้งองค์กร
ที่นำมาปฏิบัติและผู้ที่มีผลประโยชน์ร่วมหลายฝ่ายตามที่ได้กล่าวมาแล้ว
แต่ก็มีข้อว่าการประเมินการควบคุมโดยตนเองจะมีความเหมาะสมที่จะนำไปใช้
ในทุกสถานการณ์ เงื่อนไขความสำเร็จของการนำการประเมินการควบคุม
โดยตนเองมาใช้ในองค์กร ขึ้นอยู่กับหลายปัจจัยซึ่งควรได้รับการพิจารณา

ต่อไปนี้เป็นตัวอย่างของปัจจัยหรือสถานการณ์ในองค์กร ซึ่งโดยทั่วไป
ทำให้ไม่เหมาะสมที่จะนำการประเมินการควบคุมโดยตนเองมาใช้ หรืออาจนำมา
ใช้ได้แต่ต้องมีการพิจารณาเป็นพิเศษ

- **ผู้บริหารสายงานและผู้ปฏิบัติงานไม่เชี่ยวชาญในงานที่ทำ**
 ดังได้กล่าวแล้วว่า รากฐานแนวคิดของการประเมินการควบคุม
 โดยตนเอง มาจากสมมติฐานความเชื่อที่ว่าผู้บริหารและผู้ปฏิบัติงาน
 ที่รับผิดชอบแต่ละงานเป็นผู้ที่รู้เชี่ยวชาญดีที่สุดเกี่ยวกับงานนั้น
 หากสมมติฐานนี้ไม่เป็นจริง การประเมินการควบคุมโดยตนเอง
 ก็อาจไม่บรรลุตามวัตถุประสงค์ที่กำหนด สถานการณ์เช่นนี้อาจเกิด
 ขึ้นได้ในองค์กรที่มีการโยกย้ายงานกันบ่อยครั้ง มีการหมุนเวียน
 เปลี่ยนงานสูง หรือมีความเติบโตอย่างรวดเร็ว จนอาจทำให้ทุกคนใน
 สายงานนั้น เป็น “มือใหม่” สำหรับงานในหน้าที่ ขาดความรู้
 ความเข้าใจ ไม่เชี่ยวชาญในงานที่อยู่ในความรับผิดชอบซึ่งเป็นงาน
 ที่จะประเมิน จึงไม่มีข้อมูลพื้นฐานและประสบการณ์ที่ลึกซึ้งมากพอ
 ที่จะประเมินความเสี่ยงและการควบคุม และอาจไม่สามารถให้
 ข้อคิดเห็นที่เป็นประโยชน์ เพื่อให้บรรลุตามเป้าหมายและวัตถุประสงค์
 ของการประเมินได้
- **มีการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญและเกิดขึ้นอย่างรวดเร็วในองค์กร**
 องค์กรกำลังอยู่ในภาวะของความไม่แน่นอน จนกระทั่งบุคลากรขาด
 ความมั่นใจเกี่ยวกับความมั่นคงของอนาคตการทำงานในองค์กร
 รวมทั้งขาดความชัดเจนในเรื่องเป้าหมายและวัตถุประสงค์

ในการปฏิบัติงาน เช่น ในภาวะที่มีการควมรวมหรือซื้อกิจการ มีการลดจำนวนพนักงาน หรือลดขนาดกิจการ มีวิกฤติการณ์ หรือมีการเข้าถือครองกิจการ

● **วัฒนธรรมองค์กรไม่เอื้ออำนวย**

ในสถานการณ์ที่วัฒนธรรมองค์กรไม่ส่งเสริมให้คนในองค์กรได้มีการสื่อสารแลกเปลี่ยนข้อมูล แสดงข้อคิดเห็นที่ตรงไปตรงมาตามความเป็นจริงได้อย่างเปิดเผย และไว้วางใจซึ่งกันและกันได้ ก็อาจไม่เกิดประโยชน์ที่จะจัดกิจกรรมการประเมินการควบคุม โดยตนเอง ผู้เข้าร่วมการประเมินอาจไม่เปิดเผยข้อมูล หรืออาจให้ข้อมูลที่ไม่ตรงกับความเป็นจริง อันอาจเกิดจากปัจจัยหลายอย่างด้วยกัน เช่น การกลัวถูกผู้บริหารตำหนิถ้าพูดความจริง ความเกรงกลัวผู้อำนวยความสะดวก (Facilitator) ซึ่งมักจะมาจากฝ่ายตรวจสอบภายในขององค์กร ความกลัวที่จะรายงานผลของการประชุมเชิงปฏิบัติการ หรือแม้แต่ความกลัวหรือความอายที่จะแสดงความคิดเห็นในการประชุม ในสภาพการณ์เช่นนี้ หากยังคงต้องการนำการประเมินการควบคุมโดยตนเองมาใช้ในองค์กร ก็อาจใช้วิธีให้ลงมติโดยไม่ต้องระบุชื่อ ก็จะสามารถช่วยลดปัญหาไปได้บ้าง

● **ผู้บริหารระดับสูงไม่แสดงความสนับสนุน**

การที่ผู้บริหารระดับสูงไม่แสดงออกว่า สนับสนุนให้มีการประเมินความเสี่ยงและการควบคุม อันอาจเนื่องมาจากความไม่เข้าใจและไม่เห็นถึงประโยชน์ที่จะได้ ส่งผลให้ขาดการสนับสนุนทรัพยากรต่างๆ ที่จำเป็นต้องใช้ในการจัดกิจกรรมประเมินตนเอง และฝ่ายบริหารระดับรองลงมา ก็อาจไม่ให้ความสนใจ ทำให้บุคลากรขาดขวัญและกำลังใจ ไม่แน่ใจว่าข้อคิดข้อเสนอแนะที่มีประโยชน์อันเป็นผลจากการประเมินตนเอง จะได้รับการนำไปปฏิบัติจริง เกิดการเปลี่ยนแปลงในทางที่ดีได้

● **ผู้เกี่ยวข้องขาดศรัทธา**

กรณีนี้เกิดขึ้นเมื่อผู้ที่เกี่ยวข้อง เช่น ผู้ตรวจสอบภายใน หรือผู้สอบบัญชีขององค์กร ขาดศรัทธาเนื่องจากไม่เชื่อว่าองค์กรจะมีบุคลากรที่มีความรู้ ความสามารถ และทักษะ รวมทั้งทรัพยากรสนับสนุนอื่น

อย่างเพียงพอ ที่จะทำให้การจัดกิจกรรมการประเมินการควบคุม โดยตนเอง บรรลุตามวัตถุประสงค์และเกิดประโยชน์คุ้มค่า ถ้าเป็น เช่นนี้ก็อาจต้องรองจนกว่าองค์กรจะมีความพร้อม สามารถสร้างศรัทธา ให้ทุกฝ่ายที่เกี่ยวข้องเกิดความเชื่อมั่นและยอมรับผลการประเมิน ตนเองได้

โดยสรุป การนำการประเมินการควบคุมโดยตนเองมาใช้ในองค์กร อาจเป็นการไม่เหมาะสม หากองค์กรมีปัจจัยหรือสภาพการณ์ที่ไม่เอื้ออำนวย เช่น ผู้บริหารและผู้ปฏิบัติงานขององค์กรไม่เชี่ยวชาญในงานที่ทำ หรือไม่สามารถ ก่อให้เกิดศรัทธาที่ดี หรือวัฒนธรรมองค์กรไม่ส่งเสริมให้บุคลากรแสดงความคิดเห็น ได้อย่างเปิดเผยตามความเป็นจริง หรือฝ่ายบริหารระดับสูงขององค์กรไม่แสดงความ สนับสนุนให้มีการประเมิน หรือคาดหวังเพียงแต่ให้มีการประเมินการปฏิบัติ ตามระเบียบ กฎหมาย ข้อบังคับเท่านั้น หรือองค์กรกำลังอยู่ในภาวะของ ความไม่แน่นอนหรือการเปลี่ยนแปลงอย่างรวดเร็ว หรืออยู่ในภาวะที่มีข้อสงสัย เกี่ยวกับการทุจริตในองค์กร ในสภาพการณ์เช่นนี้ การใช้วิธีการตรวจสอบ ทั้งภายในและภายนอกแบบดั้งเดิม อาจเหมาะสมและก่อให้เกิดประโยชน์ ได้มากกว่าการนำการประเมินการควบคุมโดยตนเองมาใช้

ส่วนในกรณีที่พบว่าปัจจัยหรือสภาพการณ์ในองค์กรเอื้ออำนวยให้มีการ นำการประเมินการควบคุมโดยตนเองมาใช้ได้อย่างเหมาะสม โดยหลักการแล้ว เจ้าหน้าที่ในองค์กรตำแหน่งใดระดับใดก็ตาม สามารถเป็นผู้ริเริ่มและเป็นผู้นำ ในการจัดให้มีการประเมินการควบคุมโดยตนเอง (CSA) ในส่วนงานที่ตน รับผิดชอบได้ทั้งสิ้น แต่ในทางปฏิบัติ ผลการสำรวจกลับพบว่า การประเมิน การควบคุมโดยตนเองในองค์กร ส่วนใหญ่มักเกิดจากความคิดริเริ่ม และความพยายามของผู้ตรวจสอบภายใน ที่ทำหน้าที่เป็นแกนนำโดยสวมบทบาท เป็นทั้งผู้จัดและผู้ดำเนินการตลอดจนอำนวยความสะดวกในการประชุม (Facilitator) อย่างไรก็ตาม ต้องไม่ลืมว่าเงื่อนไขความสำเร็จและเอกลักษณ์ ของการประเมินตนเอง อยู่ที่ว่าข้อมูลและข้อคิดเห็นส่วนใหญ่ ต้องมาจากพลัง สร้างสรรค์ของฝ่ายบริหารและผู้ปฏิบัติการซึ่งเป็นเจ้าของงานนั่นเอง ดังนั้น จำเป็นอย่างยิ่งที่ฝ่ายบริหาร เริ่มจากคณะกรรมการบริษัทและ/หรือคณะกรรมการ ตรวจสอบต้องเป็นผู้ชี้แนะทิศทาง และแสดงความสนับสนุนที่จะร่วมเป็น

“หัวเรือใหญ่” หรือ “เจ้าภาพ” กับผู้บริหารระดับสูง ในการเสริมสร้างวัฒนธรรม และปัจจัยหรือสภาพการณ์ในองค์กรที่เอื้ออำนวยต่อการประเมินตนเอง ผู้บริหารระดับสูงควรมีบทบาทสำคัญในการริเริ่ม ปฏิบัติการผลักดันให้การประเมินการควบคุม โดยตนเองเป็นสิ่งที่เกิดประโยชน์อย่างจริงจังต่อองค์กร ซึ่งอาจทำได้โดยการส่งสัญญาณจากจุดสูงสุด (Tone at the top) กำหนดนโยบายให้มีการประเมินการควบคุมโดยตนเอง (CSA) ทั้งทั้งองค์กร และสนับสนุนทรัพยากรที่จำเป็น ต้องใช้ในการดำเนินการ และที่สำคัญต้องมีการปฏิบัติหรือการสนองตอบอย่างเหมาะสมต่อผลที่ได้จากกิจกรรมการประเมินการควบคุมโดยตนเองของคนในองค์กร ผู้บริหารและเจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติการทุกระดับในองค์กร เป็น “เจ้าภาพร่วม” ดำเนินการตามนโยบาย และอุทิศเวลาและพลังความคิดเพื่อความสำเร็จของการประเมินและปรับปรุงการควบคุมภายใน ตลอดจนการบริหารจัดการความเสี่ยง ในส่วนงานที่ตนรับผิดชอบ

รูปแบบหลักของการประเมิน การควบคุมโดยตนเอง

รูปแบบของการประเมินการควบคุมโดยตนเอง (CSA) มีอยู่หลายรูปแบบ แต่ที่เป็นที่นิยมใช้มากที่สุด ได้แก่

1. การประชุมเชิงปฏิบัติการ (Facilitated Team Meeting or Workshop Approach)
2. การสำรวจข้อมูล (Survey or Questionnaire Approach)

นอกจากรูปแบบหลักที่กล่าวข้างต้นแล้ว รูปแบบอื่นของการประเมินการควบคุมโดยตนเอง ที่อาจพิจารณานำมาใช้ในสถานการณ์ที่เห็นควร เช่น การวิเคราะห์ที่ทำโดยผู้บริหาร (Management-produced Analysis) และการรับรองโดยผู้บริหาร (Management Representation) ซึ่งในกรณีที่เหมาะสม องค์กรอาจพิจารณาประยุกต์ใช้รูปแบบที่กล่าวมาทั้งหมด ประกอบกันเพื่อให้บรรลุตามวัตถุประสงค์ของการประเมินการควบคุมโดยตนเอง เช่น อาจขอคำรับรองจากผู้บริหารระดับสูง ประชุมเชิงปฏิบัติการกับผู้บริหารระดับต้นและระดับกลาง และออกแบบสำรวจสอบถามความเห็นของเจ้าหน้าที่ปฏิบัติการในสายงานต่างๆ เป็นต้น แต่ในที่นี้ขอกล่าวรายละเอียดเฉพาะ 2 รูปแบบหลักที่เป็นที่นิยมใช้มากที่สุด ได้แก่ การประชุมเชิงปฏิบัติการ และการสำรวจข้อมูล

รูปแบบของการประเมินการควบคุมโดยตนเอง อธิบายในรายละเอียดได้
 ดังนี้

1. การประชุมเชิงปฏิบัติการ (Facilitated Team Meeting or Workshop Approach)

การประชุมเชิงปฏิบัติการเป็นรูปแบบของการประเมินการควบคุมโดยตนเอง (CSA) ซึ่งเป็นที่นิยมมากที่สุด ตามรูปแบบนี้ ผู้ประเมินตนเองอาจมาจากหลายระดับในองค์กร แต่ส่วนใหญ่เป็นผู้บริหารและเจ้าหน้าที่ในสายปฏิบัติการของเรื่องที่เป็นหัวข้อในการประเมิน ผู้บริหารและเจ้าหน้าที่เหล่านี้จะทำหน้าที่เป็นผู้แทนในการพิจารณาว่าการปฏิบัติงานในความรับผิดชอบได้บรรลุวัตถุประสงค์หรือไม่ เพราะเหตุใด จากนั้นจะช่วยให้ข้อมูลและข้อคิดเห็นด้านความเสี่ยง และข้อเสนอแนะเพื่อปรับปรุงการควบคุมภายในของงานในความรับผิดชอบ

นอกจากผู้บริหารและเจ้าหน้าที่ในสายปฏิบัติการแล้ว การประชุมในลักษณะนี้จะมีผู้อำนวยความสะดวก (Facilitator) และผู้บันทึกข้อมูลคนเดียวหรือหลายคนเข้าร่วมการประชุมด้วย ผู้อำนวยความสะดวก (Facilitator) ควรเป็นผู้ที่ได้รับการฝึกอบรมมาเป็นอย่างดี เพื่อทำหน้าที่เป็นผู้ให้ความรู้ทั้งในเรื่องที่เกี่ยวกับแนวคิดและหลักการด้านความเสี่ยง และการออกแบบหรือการปรับปรุงระบบการควบคุมภายใน และในเรื่องเทคนิคของการดำเนินการและอำนวยความสะดวกทั่วไปในการประชุม โดยหลักการแล้ว ผู้อำนวยความสะดวก (Facilitator) อาจมาจากส่วนงานใดในองค์กรก็ได้ แต่จากประสบการณ์ขององค์กรส่วนใหญ่ที่ได้จัดให้มีกิจกรรมการประเมินการควบคุมโดยตนเอง พบว่าผู้อำนวยความสะดวก (Facilitator) มักจะมาจากฝ่ายตรวจสอบภายใน ซึ่งเป็นผู้ริเริ่มผลักดัน วางแผน ตลอดจนดำเนินการต่างๆ ให้เกิดกิจกรรมการประเมินตนเองขึ้นในองค์กรนั้น หรือมาจากผู้เชี่ยวชาญภายนอก

ถึงแม้ว่าจำนวนผู้เข้าร่วม และระยะเวลาที่ใช้ในการประชุมเชิงปฏิบัติการที่องค์กรต่างๆ จัดขึ้น อาจแตกต่างกันไปตามวัตถุประสงค์ เนื้อเรื่อง และขนาดขององค์กร แต่โดยทั่วไปการประชุมเชิงปฏิบัติการแต่ละครั้ง มักจะมีผู้เข้าร่วมการประเมินตนเองให้ข้อมูลและข้อคิดเห็นตั้งแต่ 6 ถึง 15 คน และมีผู้อำนวยความสะดวก (Facilitator) ในการประชุม ซึ่งมักจะมาจาก

หน่วยตรวจสอบภายใน 1 คน และมีผู้จัดบันทึก (Recorder) อีก 1 คน โดยทั่วไป การประชุมแต่ละครั้งจะใช้เวลา 2 ถึง 4 ชั่วโมง

กลุ่มเป้าหมายในการประชุมเชิงปฏิบัติการในแต่ละครั้ง อาจแตกต่างกันไป เช่น

- การประชุมเฉพาะระดับผู้บริหาร
- การประชุมร่วมระหว่างผู้บริหารและผู้ปฏิบัติงาน
- การประชุมร่วมระหว่างสายปฏิบัติการที่เกี่ยวข้อง
- การประชุมร่วมระหว่างฝ่ายบริหารและฝ่ายตรวจสอบภายใน

เนื้อหาของการประชุมอาจมุ่งเน้นไปที่เรื่องใดเรื่องหนึ่งโดยเฉพาะ เช่น การควบคุมที่มองไม่เห็นหรือไม่เป็นทางการ อาทิ จิตสำนึก ความรับผิดชอบ หรือความเสี่ยงต่อวัตถุประสงค์อย่างใดอย่างหนึ่ง หรือการดำเนินงานในภาพรวม หรือความเสี่ยงของแผน หรือหน้าที่งานด้านหนึ่งๆ ขององค์กร ขึ้นอยู่กับวัตถุประสงค์ในการจัดประชุม

รูปแบบพื้นฐานของการประเมินการควบคุมโดยตนเอง โดยวิธีการประชุมเชิงปฏิบัติการ อาจแบ่งได้เป็น 4 รูปแบบ ดังนี้

- 1.1 การประเมินโดยเน้นวัตถุประสงค์ (Objective-based Format)
- 1.2 การประเมินโดยเน้นความเสี่ยง (Risk-based Format)
- 1.3 การประเมินโดยเน้นการควบคุม (Control-based Format)
- 1.4 การประเมินโดยเน้นกระบวนการปฏิบัติงาน (Process-based Format)

รูปแบบพื้นฐานของการประเมินการควบคุมโดยตนเอง โดยวิธีการประชุมเชิงปฏิบัติการ อธิบายในรายละเอียดได้ดังนี้

- 1.1 การประเมินโดยเน้นวัตถุประสงค์ (Objective-based Format)

การประเมินโดยเน้นวัตถุประสงค์ : ให้ความสำคัญกับการหาแนวทางวิธีการในการบรรลุวัตถุประสงค์ที่กำหนด เริ่มจากการระบุการควบคุมที่มีอยู่ เพื่อสนับสนุนความสำเร็จตามวัตถุประสงค์ แล้วประเมินความเสี่ยงที่หลงเหลืออยู่

ความมุ่งหมายของการประเมินในลักษณะนี้ เป็นไปเพื่อสอบถามให้มั่นใจว่า ได้มีการนำเทคนิควิธีการควบคุมที่ดีที่สุดมาใช้เพื่อให้สามารถบรรลุผลตามวัตถุประสงค์แล้วหรือไม่ และเทคนิควิธีการควบคุมเหล่านี้กำลังทำหน้าที่และมีประสิทธิผลตามที่คาด สามารถลดความเสี่ยงให้หลงเหลืออยู่ในระดับที่ยอมรับได้หรือไม่ การกำหนดวัตถุประสงค์ที่จะประเมินอาจทำโดยผู้เชี่ยวชาญหรือไม่ก็ได้ แต่ข้อมูลที่สำคัญส่วนใหญ่ต้องมาจากกลุ่มผู้ปฏิบัติการ

การประชุมเชิงปฏิบัติการโดยเน้นวัตถุประสงค์ จะเริ่มด้วยการที่ผู้ประเมินตนเองร่วมกันระบุนการควบคุมต่างๆที่หน่วยงานหรือองค์กรมีอยู่ ซึ่งเชื่อว่าเป็นการควบคุมที่ช่วยให้บรรลุผลสำเร็จตามวัตถุประสงค์ที่กำลังพิจารณา จากนั้นก็จะช่วยกันระบุถึงความเสี่ยงที่หลงเหลืออยู่ ว่ามีความเสี่ยงอะไรบ้างที่ยังควบคุมไม่ได้ และจะเป็นอุปสรรคขัดขวางไม่ให้ปฏิบัติงานได้สำเร็จตามวัตถุประสงค์ จากนั้นก็จะร่วมกันกำหนดมาตรการควบคุมเพิ่มเติมให้สามารถป้องกันหรือควบคุมความเสี่ยงที่หลงเหลืออยู่นั้นต่อไป

ขอให้สังเกตว่า การประเมินโดยเน้นวัตถุประสงค์ เริ่มด้วยการระบุและประเมินการควบคุมต่างๆ ที่ส่วนงานหรือองค์กรนั้น จัดให้มีอยู่แล้วสำหรับวัตถุประสงค์ที่กำลังพิจารณา เนื่องจากการประเมินในรูปแบบนี้ ตั้งอยู่บนสมมติฐานที่ว่า องค์กรได้มีการระบุความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์ และกำหนดการควบคุมมาแล้วในเบื้องต้น ดังนั้น การประเมินโดยเน้นวัตถุประสงค์จะประยุกต์ใช้ได้ในกรณีที่ส่วนงานหรือองค์กรได้นำกรอบแนวคิดเรื่องการควบคุมภายในที่กำหนดโดย COSO มาใช้ในทางปฏิบัติอย่างได้ผลแล้วเท่านั้น และจะให้ได้ผลดีในองค์กรที่บุคลากรมีความรู้ความเข้าใจ ยอมรับว่าการควบคุมภายในเป็นเรื่องจำเป็นที่แทรกแฝงอยู่ในชีวิตการปฏิบัติงานประจำวันของทุกคน และได้มีประสบการณ์ในการประเมินความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์ของงานในความรับผิดชอบ รวมทั้งได้มีส่วนร่วมในการกำหนดการควบคุมที่สามารถป้องกันหรือลดโอกาสเกิดความเสี่ยงที่ระบุได้ในเวลานั้นมาแล้ว ในกรณีที่องค์กรยังไม่เป็นไปตามสมมติฐานข้างต้น จุดมุ่งหมายที่แท้จริงของการจัดประชุมเชิงปฏิบัติการอาจเป็นไปเพื่อประเมินความเสี่ยงก็ได้ ในกรณีเช่นนี้ องค์กรควรเลือกจัดการประชุมแบบการประเมินโดยเน้นความเสี่ยง (Risk-based Format)

1.2 การประเมินโดยเน้นความเสี่ยง (Risk-based Format)

การประเมินโดยเน้นความเสี่ยง : ให้ความสำคัญกับ
ความเสี่ยงที่มีผลต่อการบรรลุความสำเร็จตามวัตถุประสงค์
เริ่มจากการระบุปัญหา อุปสรรคหรือเหตุการณ์ต่างๆ ที่อาจเกิดขึ้น
และถือเป็นความเสี่ยงที่ส่งผลกระทบต่อความสำเร็จตาม
วัตถุประสงค์ จากนั้นประเมินระบบการควบคุมที่มีอยู่
ว่าจัดการกับความเสี่ยงนั้นได้หรือไม่

การประเมินในรูปแบบนี้ มีความมุ่งหมายที่จะระบุความเสี่ยงที่
เกี่ยวข้องกับการบรรลุผลสำเร็จตามวัตถุประสงค์ได้วัตถุประสงค์หนึ่ง การประชุม
เริ่มด้วยการระบุปัญหา อุปสรรค เหตุการณ์หรือการกระทำที่ไม่พึงประสงค์ต่างๆ
ที่อาจเกิดขึ้นแล้วส่งผลให้ไม่สามารถบรรลุผลสำเร็จตามวัตถุประสงค์ที่กำลัง
พิจารณา จากนั้นผู้ประเมินตนเองก็ช่วยกันระบุกิจกรรมการควบคุมที่เชื่อว่า
เพียงพอ เหมาะสมที่จะป้องกันหรือลดโอกาสที่จะเกิดความเสี่ยงที่สำคัญได้
ในท้ายที่สุดจะมีการระบุความเสี่ยงที่สำคัญที่หลงเหลืออยู่หลังจากที่ได้กำหนด
กิจกรรมการควบคุมแล้ว การประชุมเชิงปฏิบัติการในลักษณะนี้ เปิดโอกาสให้
ผู้ประเมินตนเองคิดทบทวนครบทั้งวงจรของความสัมพันธ์ระหว่างวัตถุประสงค์
ความเสี่ยง และการควบคุม

การประเมินโดยเน้นความเสี่ยง มีส่วนคล้ายคลึงกับการประเมิน
โดยเน้นวัตถุประสงค์ ในแง่ที่ว่าเป็นการพิจารณาวัตถุประสงค์ได้วัตถุประสงค์หนึ่ง
ทีละวัตถุประสงค์ การประเมินโดยเน้นความเสี่ยงระบุความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับ
วัตถุประสงค์นั้นก่อน จากนั้นจึงคิดการควบคุมที่ตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ระบุได้
ส่วนการประเมินโดยเน้นวัตถุประสงค์มุ่งตรงไปพิจารณาการควบคุมที่มีอยู่แล้วก่อน
จากนั้นจึงระบุความเสี่ยงที่หลงเหลืออยู่

การประเมินโดยเน้นความเสี่ยง อาจส่งผลให้มีการประเมินตนเองได้
อย่างกว้างขวางและครอบคลุม มากกว่าการประชุมเชิงปฏิบัติการในรูปแบบอื่น
เนื่องจากความเสี่ยงต่างๆ ที่อาจเกิดขึ้นทั้งหมดจะได้รับการระบุ และพิจารณา
ปรึกษาหารือกันอย่างละเอียดรอบคอบ โดยผู้ประเมินตนเองเชิงปฏิบัติการ

ในกรณีที่ต้องการได้นำกรอบแนวคิดเรื่องการควบคุมภายในที่กำหนดโดย COSO มาใช้ในทางปฏิบัติแล้ว องค์กรอาจได้มีการระบุความเสี่ยงเพื่อกำหนดมาตรการควบคุมที่จำเป็นสำหรับทุกวัตถุประสงค์ที่สำคัญแล้ว การประชุมเชิงปฏิบัติการโดยเน้นการประเมินความเสี่ยง อาจเป็นการซ้ำซ้อนกับงานที่ได้ทำไปแล้วโดยทีมงานอื่นในองค์กร ในกรณีเช่นนี้ การประเมินโดยเน้นวัตถุประสงค์ (Objective-based Format) หรือการประเมินโดยเน้นการควบคุม (Control-based Format) จะก่อให้เกิดประโยชน์สูงกว่า

1.3 การประเมินโดยเน้นการควบคุม (Control-based Format)

การประเมินโดยเน้นการควบคุม : ต้องมีการระบุความเสี่ยง และการควบคุมสำคัญที่ต้องการพิจารณาไว้ล่วงหน้า ในระหว่างการประชุม ผู้ประเมินตนเองจะช่วยกันประเมินว่าระบบการควบคุมที่มีอยู่ มีประสิทธิผลตามที่คาดไว้หรือไม่ เพื่อนำข้อแตกต่างไปปรับปรุงแก้ไขต่อไป

การประชุมเชิงปฏิบัติการในรูปแบบนี้ เน้นการประเมินเพื่อให้ทราบว่าการควบคุมต่างๆ ที่องค์กรมีอยู่ หรือกำหนดให้ถือปฏิบัติ กำลังทำหน้าที่ได้อย่างมีประสิทธิภาพหรือไม่ เพียงใด การประเมินโดยเน้นการควบคุมแตกต่างจากการประเมินในสองรูปแบบแรกในแง่ที่ว่า ผู้ตรวจสอบหรือผู้อำนวยการความสะดวกรในการประชุม เป็นผู้กำหนดความเสี่ยงและการควบคุมที่สำคัญไว้ก่อนการประชุม กล่าวคือ ได้มีการระบุความเสี่ยงและการควบคุมที่ควรได้รับการประเมิน ไว้ตั้งแต่ในช่วงของการวางแผนจัดการประชุมเชิงปฏิบัติการ การกำหนดหรือระบุความเสี่ยงและการควบคุมเหล่านี้ อาจมีพื้นฐานมาจากการสอบถามสัมภาษณ์ขอความคิดเห็นจากผู้บริหารและผู้ปฏิบัติงาน จากการศึกษาและจัดทำผังทางเดินของงาน (Flowcharting) หรือจากข้อมูลที่ได้มาโดยวิธีการอื่นๆ และที่ดียิ่งกว่าก็คือการได้รับข้อมูลโดยตรงจากเอกสารหลักฐานที่ผู้บริหารและผู้ปฏิบัติงานนั้นเก็บรักษาไว้เอง

ในระหว่างการประชุมเชิงปฏิบัติการ ผู้ประเมินตนเองจะร่วมกัน ประเมินว่าการควบคุมที่กำหนดไว้ ได้ผลดีเพียงใดในการป้องกันหรือลดโอกาสที่จะเกิดความเสี่ยง และในการช่วยเพิ่มโอกาสให้สามารถบรรลุผลสำเร็จตามวัตถุประสงค์ การประเมินทำโดยการวิเคราะห์เปรียบเทียบผลที่ได้จริงจากการควบคุม กับผลที่ฝ่ายบริหารคาดหวังจากการควบคุมนั้น เพื่อนำข้อแตกต่างไปปรับปรุงแก้ไขต่อไป วิธีการนี้ช่วยให้เสียเวลาในการประชุมน้อยลง เนื่องจากมีการกำหนด ความเสี่ยงและการควบคุมที่ต้องการประเมินไว้ก่อนการประชุม และการตัดสินใจ ออกแบบหรือปรับปรุงการควบคุมอาจทำนอกห้องประชุมเชิงปฏิบัติการ

กล่าวโดยสรุป การประเมินตามรูปแบบนี้ มีความเหมาะสมในกรณี ที่ผู้ประเมินตนเองมีเวลาน้อย หรือกรณีที่ผู้บริหารเชื่อว่าการควบคุมที่มีอยู่ มีประสิทธิผลเพียงพอ การลดเวลาในการประชุมทำได้โดยอาศัยผู้เชี่ยวชาญ ด้านการประเมินการควบคุมโดยตนเอง (CSA) เป็นผู้กำหนดวัตถุประสงค์ และเทคนิคการควบคุมที่จะประเมินไว้ล่วงหน้า โดยพิจารณาจากข้อมูลที่เป็นสาระ สำคัญที่ได้รับจากผู้บริหารระดับสูง ผู้ประเมินตนเองเพียงแต่วิเคราะห์เปรียบเทียบ ความแตกต่างระหว่างประสิทธิผลที่เป็นอยู่จริงของการควบคุม กับความคาดหวัง ของฝ่ายบริหารระดับสูงเกี่ยวกับการควบคุมเหล่านั้น นอกจากนี้ รูปแบบนี้ยังให้ ได้ผลดีในการสอบทานการควบคุมที่มองไม่เห็น เช่น จิตสำนึก ความรับผิดชอบ ความซื่อสัตย์ และจริยธรรมของผู้บริหาร เป็นต้น

1.4 การประเมินโดยเน้นกระบวนการปฏิบัติงาน (Process-based Format)

การประเมินโดยเน้นกระบวนการปฏิบัติงาน : เป็นการ
เลือกกระบวนการปฏิบัติงานที่เห็นสมควรได้รับการประเมิน
เพื่อประเมินตลอดทุกขั้นตอนของการปฏิบัติงาน
ตั้งแต่ต้นจนจบทั้งกระบวนการ

การประชุมเชิงปฏิบัติการในรูปแบบนี้ เน้นการประเมินกระบวนการปฏิบัติงานทั้งหมดในภาพรวม โดยครอบคลุมถึงกิจกรรมหรือขั้นตอนต่างๆ ที่ต้องดำเนินการภายใต้กระบวนการปฏิบัติงานนั้นด้วย โดยอาจมีจุดมุ่งหมายเพื่อปรับข้อมูลให้เป็นปัจจุบัน และ/หรือปรับเปลี่ยนใหม่ทั้งกระบวนการให้ทันสมัย การประเมินเริ่มด้วยการกำหนดกระบวนการปฏิบัติงานที่เห็นควรได้รับการประเมิน แล้ววิเคราะห์กิจกรรมหรือขั้นตอนต่างๆ ทั้งหมดที่ต้องดำเนินการ เพื่อให้บรรลุตามวัตถุประสงค์ของกระบวนการปฏิบัติงานนั้น จากนั้นระบุวัตถุประสงค์ของแต่ละกิจกรรมหรือขั้นตอนตั้งแต่ต้นจนจบ กระบวนการปฏิบัติงานในที่นี้ หมายถึง กิจกรรมหรือขั้นตอนต่างๆ ที่เกี่ยวข้องสัมพันธ์ และต้องทำต่อเนื่องกันเป็นวงจร ตั้งแต่ต้นจนจบ เช่น กระบวนการจัดซื้อจัดหา กระบวนการพัฒนาผลิตภัณฑ์ กระบวนการจัดทำสัญญาในเรื่องต่างๆ กระบวนการจัดเก็บรายได้ เป็นต้น

เป็นที่น่าสังเกตว่า การประเมินตามรูปแบบนี้ ครอบคลุมถึงการกำหนดวัตถุประสงค์ทั้งในระดับกระบวนการปฏิบัติงานในภาพรวม (เช่น ระดับของการให้บริการ หรือคุณภาพของผลิตภัณฑ์ที่จะทำการผลิต) และในระดับกิจกรรมหรือขั้นตอนต่างๆ ภายใต้กระบวนการปฏิบัติงานเหล่านั้น ผู้รับบางกลุ่มเรียกวัตถุประสงค์ในระดับกิจกรรมหรือขั้นตอนต่างๆ ภายใต้กระบวนการปฏิบัติงานว่าเป็น “วัตถุประสงค์การควบคุม (Control Objectives)” หรือ “วัตถุประสงค์ระดับกิจกรรม (Activity-level Objectives)”

ตามแนวทางนี้ ผู้เชี่ยวชาญที่ได้รับมอบหมาย จะเป็นผู้กำหนดวัตถุประสงค์หลักทางธุรกิจที่จะประเมิน พร้อมทั้งกระบวนการปฏิบัติงาน และกิจกรรมหรือขั้นตอนต่างๆ ที่เห็นว่าช่วยสนับสนุนให้บรรลุตามวัตถุประสงค์เหล่านั้นได้ดีที่สุด จากนั้นจะนำเสนอเพื่อให้ได้รับความเห็นชอบจากฝ่ายบริหาร ก่อนที่จะเริ่มการประชุมเชิงปฏิบัติการ

ในระหว่างการประชุมเชิงปฏิบัติการ ผู้ประเมินตนเองจะช่วยกันระบุความเสี่ยงและการควบคุมต่างๆ ซึ่งเห็นว่าจะช่วยให้สามารถบรรลุผลสำเร็จตามวัตถุประสงค์ที่กำลังพิจารณา โดยจะมีการวิเคราะห์ข้อมูลร่วมกันอย่างกว้างขวาง มากกว่าการประเมินโดยเน้นการควบคุม เนื่องจากเป็นการวิเคราะห์ที่ครอบคลุมหลายวัตถุประสงค์ภายใต้กิจกรรมหรือขั้นตอนต่างๆ ของกระบวนการปฏิบัติงาน

ที่กำลังพิจารณา การประชุมตามรูปแบบนี้สามารถทำควบคู่ หรือนำไปเชื่อมโยงกับกิจกรรมการรื้อปรับระบบ หรือการควบคุมคุณภาพงานในองค์กรได้อย่างมีประสิทธิภาพ

การประเมินโดยเน้นกระบวนการปฏิบัติงาน อาจเกิดจากแรงผลักดันที่ต้องมีการรื้อปรับระบบใหม่ (เช่น องค์กรจำเป็นต้องลดต้นทุนการผลิตโดยรวมลงให้ได้ร้อยละสิบ) หรืออาจเกิดจากสถานการณ์ที่จำเป็นต้องมีการพิจารณาประเด็นความเสี่ยงและการควบคุมเฉพาะเรื่อง (เช่น การผลิตชิ้นส่วนของผลิตภัณฑ์ที่มีความเสี่ยงสูง เนื่องจากในปัจจุบันมีอัตราของเสียที่เกิดจากกระบวนการผลิตสูงเกินกว่าร้อยละสอง) อย่างไรก็ตาม แม้ว่าจะมีการปรึกษาหารือ หรือเสนอแนะการเปลี่ยนแปลงที่เกี่ยวข้องกับประเด็นความเสี่ยงและการควบคุมเฉพาะเรื่อง แต่ผลที่ได้จากการประชุมยังคงมุ่งเน้นให้ความสำคัญต่อกระบวนการปฏิบัติงานโดยรวม การที่เป็นเช่นนี้ ก็เพื่อให้เกิดความมั่นใจได้ว่าข้อเสนอแนะต่างๆ มีความเชื่อมโยงกับประเด็นหลักทางธุรกิจที่กำลังพิจารณา การประชุมเชิงปฏิบัติการโดยเน้นการประเมินกระบวนการปฏิบัติงานในหลายองค์กร มักเริ่มต้นโดยการพิจารณาภาพรวมของวัตถุประสงค์ในระดับกระบวนการปฏิบัติงานก่อน ถึงแม้ว่าจุดมุ่งหมายที่แท้จริงจะเป็นการประเมินความเสี่ยง และ/หรือการควบคุมของกิจกรรมหรือขั้นตอนต่างๆ ภายใต้กระบวนการปฏิบัติงานนั้นก็ตาม ทั้งนี้เพื่อให้มั่นใจได้ว่ายังคงมุ่งเน้นความสำเร็จตามวัตถุประสงค์หลักทางธุรกิจ

นอกเหนือจาก 4 รูปแบบหลักของการประชุมเชิงปฏิบัติการเพื่อประเมินการควบคุมโดยตนเอง (CSA) ดังกล่าวข้างต้นแล้ว ก็ยังมีรูปแบบอื่นซึ่งนิยมใช้กันอยู่ในหลายองค์กร เช่น การประชุมเชิงปฏิบัติการที่เรียกว่า "การประชุมของหน่วยงาน หรือการประชุมตามสถานการณ์" (Departmental or Situational Approach) แทนที่จะมุ่งเน้นที่วัตถุประสงค์ใดวัตถุประสงค์หนึ่งหรือกระบวนการปฏิบัติงานใดกระบวนการเดียว การประชุมเชิงปฏิบัติการในลักษณะนี้ มุ่งเน้นการประเมินทั่วทั้งหน่วยงานในเวลาเดียว โดยทั่วไปอาจใช้วิธีการตั้งคำถามง่าย ๆ 2 คำถาม ดังนี้

- ขอให้ระบุปัจจัยต่างๆ ที่ช่วยสนับสนุน ให้ท่านทำงานได้สำเร็จตามวัตถุประสงค์ของหน่วยงานของท่าน

- ขอให้ระบุปัจจัยต่างๆ ที่ขัดขวาง ไม่ให้ท่านทำงานได้สำเร็จตามวัตถุประสงค์ของหน่วยงานของท่าน

การเก็บรวบรวมข้อมูลที่ได้จากการประชุมนี้ อาจทำได้หลายวิธี แต่วิธีที่ง่าย ก็คือ การใช้กระดาษบันทึกแบบมีแถบขาว (Post-it-notes) ปะติดบนผนัง เพื่อให้ทุกคนได้อ่านคำตอบได้โดยง่าย ผู้ประเมินตนเองตอบคำถามแต่ละข้อ โดยใช้กระดาษบันทึกหนึ่งแผ่นต่อหนึ่งคำตอบ บอกเล่าโดยสรุปถึงปัจจัยต่างๆ ที่ช่วยสนับสนุน หรือขัดขวางไม่ให้ทำงานได้สำเร็จตามวัตถุประสงค์ของหน่วยงาน คำตอบเหล่านี้จะได้รับการประมวลและจัดประเภท จากนั้นผู้เข้าประชุมจะมีการปรึกษาหารือกันถึงแนวทางในการป้องกัน หรือลดโอกาสไม่ให้เกิดปัจจัยหลักที่ได้รับการกล่าวถึงว่าเป็นปัจจัยร่วมที่มีนัยสำคัญในการขัดขวางไม่ให้ทำงานได้สำเร็จตามวัตถุประสงค์ของหน่วยงาน

การประชุมเชิงปฏิบัติการในรูปแบบนี้ เป็นรูปแบบที่ง่ายและช่วยลดภาระของผู้อำนวยความสะดวกในการประชุมรวมทั้งผู้จัดบันทึก เนื่องจากผู้ประเมินตนเองเป็นผู้ให้ข้อมูล และจัดประเภท ตลอดจนลำดับความสำคัญของข้อมูลเอง การประชุมไม่ต้องหยุดชะงักเพื่อรอการบันทึกข้อมูล ผลที่ได้มีประโยชน์ช่วยสะท้อนทั้งภาพโดยรวมและประเด็นเรื่องเฉพาะที่ควรได้รับความเอาใจใส่ในสถานการณ์ปัจจุบันของหน่วยงานนั้น

2. การสำรวจข้อมูล (Survey or Questionnaire Approach)

การประเมินการควบคุมโดยตนเอง (CSA) ด้วยวิธีนี้ เป็นการประเมินโดยใช้เครื่องมือสำรวจต่างๆ อาทิ แบบสอบถาม แบบประเมิน เพื่อเปิดโอกาสให้ผู้ให้ข้อมูลหรือข้อคิดเห็นตอบง่ายๆ เพียงว่า ใช่/ไม่ใช่ หรือ มี/ไม่มี เพื่อให้ผู้รับผิดชอบในการจัดการประเมินการควบคุมโดยตนเองนำผลการสำรวจไปประเมินโครงสร้างของการควบคุม

การสำรวจข้อมูลโดยใช้แบบสอบถามหรือแบบประเมิน เป็นวิธีการที่เหมาะสมในสถานการณ์ ซึ่งวัฒนธรรมองค์กรไม่เอื้ออำนวยให้คนในองค์กรได้แสดงข้อคิดเห็นที่ตรงไปตรงมาตามความเป็นจริงได้อย่างเปิดเผย ซึ่งอาจเกิดจากความกลัวที่จะถูกตำหนิหรือลงโทษโดยผู้บริหาร กลัวการต่อต้านจากเพื่อนร่วมงาน

หรือเหตุปัจจัยอื่น ในสถานการณ์เช่นนี้ นอกจากการใช้แบบสอบถาม หรือแบบประเมินแล้ว ก็อาจพิจารณาใช้อุปกรณ์การลงคะแนนเสียงแบบเป็นความลับ เพื่อแก้จุดอ่อนเรื่องนี้ โดยยังคงสามารถได้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์และตรงความเป็นจริง

การสำรวจข้อมูลโดยใช้แบบสอบถามหรือแบบประเมิน มีข้อดีในแง่ที่ว่าช่วยให้สามารถขยายขอบเขตให้มีผู้เข้าร่วมประเมินงานของตนเอง ในจำนวนที่มากกว่าการประชุมเชิงปฏิบัติการ ผู้ดำเนินการสามารถส่งแบบสำรวจข้อมูลไปยังบุคคลหลายร้อยคนในเวลาเดียวกัน ซึ่งหากใช้การประชุมเชิงปฏิบัติการแล้ว อาจต้องจัดการประชุมหลายรอบ และต้องมีการติดต่อประสานงานที่ยุ่งยากซับซ้อนกว่ากันมากจึงจะสามารถครอบคลุมคนกลุ่มใหญ่เช่นนี้ได้

การสำรวจข้อมูลโดยใช้แบบสอบถามหรือแบบประเมิน อาจมีความเหมาะสมมากกว่าการประชุมเชิงปฏิบัติการ ในสถานการณ์ต่อไปนี้

- วัฒนธรรมองค์กรไม่เอื้ออำนวยให้คนในองค์กร ได้แสดงความเห็นเกี่ยวกับข้อมูลการควบคุมที่อ่อนไหวหรือมีผลกระทบสูงได้อย่างเปิดเผยในที่ประชุม
- ฝ่ายบริหารมีความกังวลสูงเกี่ยวกับเวลาที่ต้องใช้ในการประชุม การจัดให้เจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงานเข้าร่วมประชุมพร้อมกันเป็นเวลานาน อาจมีผลกระทบต่องานในหน้าที่หรือคุณภาพการบริการ
- องค์กรขาดทรัพยากรที่จะจัดการประชุมเชิงปฏิบัติการ เช่น ไม่มีผู้ที่สามารถทำหน้าที่เป็นผู้อำนวยความสะดวกในการประชุม (Facilitator) ได้อย่างเหมาะสมและเกิดประโยชน์
- ต้องการจัดให้มีการประเมินการควบคุมโดยตนเองทั่วทั้งองค์กร และต้องการข้อมูลภายในเวลาอันรวดเร็ว
- ฝ่ายตรวจสอบต้องการได้ข้อมูลเกี่ยวกับความเสี่ยงต่างๆ ในองค์กร ด้วยวิธีที่ใช้ต้นทุนน้อย เพื่อนำผลมาใช้ประกอบการจัดทำแผนการตรวจสอบประจำปี

โดยสรุป การประเมินการควบคุมโดยตนเอง โดยใช้แบบสอบถาม หรือแบบประเมินสำรวจข้อมูล มีข้อดีข้อเสียเมื่อเปรียบเทียบกับการจัดประชุมเชิงปฏิบัติการ ดังนี้

ข้อดี

- ครอบคลุมผู้เข้าร่วมประเมินตนเองในจำนวนที่มากกว่า
- ใช้เวลาของผู้เข้าร่วมการประเมินแต่ละคนน้อยกว่า
- สามารถเก็บข้อมูลเป็นความลับไม่เจาะจงตัวบุคคลโดยใช้ต้นทุนเพิ่มเพียงเล็กน้อย
- ไม่จำเป็นต้องใช้ผู้อำนวยความสะดวกในการประชุม (Facilitator) ที่มีทักษะเฉพาะ
- ลดความยุ่งยากในการติดต่อประสานงานการจัดประชุม

ข้อเสีย

- ถ้าไม่มีการติดตามผลหรือสอบถามคำตอบที่ได้รับ อาจจะไม่ได้รับข้อมูลที่ตรงกับข้อเท็จจริง
- ไม่มีโอกาสชี้แจงขยายความคำถามให้ชัดเจนขึ้นกว่าที่สามารถเขียนได้ หรือไม่มีโอกาสชี้้นำการตอบ ให้ตอบได้ตรงประเด็นตามที่ต้องการถาม
- อัตราการตอบกลับอาจจะต่ำ

การกำหนดรูปแบบการประเมิน การควบคุมโดยตนเองที่เหมาะสมขององค์กร

คณะกรรมการวิจัยของสถาบันวิจัยผู้ตรวจสอบภายใน (The IIA Research Foundation) ได้ทำการสำรวจและสรุปผลว่าการประชุมเชิงปฏิบัติการ (Workshop Approach หรือ Facilitated Team Meeting) โดยมีผู้ตรวจสอบภายในทำหน้าที่เป็นผู้อำนวยความสะดวกในการประชุม (Facilitator) เป็นรูปแบบในการประเมินการควบคุมโดยตนเอง (CSA) ซึ่งองค์กรส่วนใหญ่นิยมเลือกใช้ และการที่แต่ละองค์กรจะเลือกใช้รูปแบบใดนั้น สถาบันวิจัยผู้ตรวจสอบภายในแนะนำให้ทำการวิเคราะห์วัฒนธรรมองค์กร เพื่อให้ทราบว่าองค์กรนั้น มีสภาพแวดล้อมและบรรยากาศในการควบคุมที่สามารถยอมรับ และสนับสนุนข้อคิดเห็นที่ตรงไป

ตรงมาตามความเป็นจริงของผู้เข้าร่วมกระบวนการประเมินการควบคุมโดยตนเอง ได้อย่างมีประสิทธิภาพมากน้อยเพียงใด ถ้าวัฒนธรรมองค์กรเอื้ออำนวย สถาบันวิจัยผู้ตรวจสอบภายในแนะนำให้ใช้การประชุมเชิงปฏิบัติการ ในสถานการณ์ที่วัฒนธรรมองค์กรไม่เอื้ออำนวยให้คนในองค์กรได้แสดงข้อคิดเห็นที่ตรงไปตรงมาตามความเป็นจริงได้อย่างเปิดเผย วิธีการสำรวจข้อมูลจะเหมาะสมกว่า และจะช่วยเสริมสร้างสภาพแวดล้อมของการควบคุมให้ดีขึ้น

นอกเหนือจากปัจจัยด้านวัฒนธรรมองค์กร และข้อดีข้อเสียของแต่ละรูปแบบตามที่ได้กล่าวไว้แล้ว ปัจจัยอื่นๆ ที่ควรพิจารณาประกอบการตัดสินใจคัดเลือกหรือกำหนดรูปแบบของการประเมินการควบคุมโดยตนเองที่เหมาะสมกับองค์กร ได้แก่ ปัจจัยต่อไปนี้

- ลักษณะการดำเนินงานหรือธุรกิจขององค์กร เช่น เป็นธุรกิจที่ภาครัฐกำกับดูแลใกล้ชิด เป็นธุรกิจด้านการเงินการธนาคาร เป็นธุรกิจที่ประกอบอุตสาหกรรมการผลิต หรือเป็นหน่วยงานการกุศล หน่วยงานที่ไม่มุ่งหวังผลกำไร
- ทักษะคิดและความสนับสนุนจากฝ่ายบริหาร โดยเฉพาะฝ่ายบริหารงานด้านการปฏิบัติการ ซึ่งต้องอนุญาตให้เจ้าหน้าที่ฝ่ายปฏิบัติการสละเวลาจากงานประจำมาเข้าร่วมกิจกรรม ในกรณีที่เป็นการประชุมเชิงปฏิบัติการ
- ทักษะคิดและความเชื่อถือของคณะกรรมการตรวจสอบ เกี่ยวกับรูปแบบและวิธีการที่ใช้ในการประเมินการควบคุมโดยตนเอง
- ต้นทุนในการดำเนินการ เช่น ถ้าเป็นการประชุมที่ต้องใช้อุปกรณ์ในการลงมติแบบลับ ก็มักจะมีราคาแพง และเจ้าหน้าที่ต้องได้รับการอบรมให้สามารถใช้อุปกรณ์เหล่านั้นได้อย่างถูกวิธี
- ทรัพยากรที่องค์กรมีอยู่ เช่น มีผู้ที่สามารถทำหน้าที่เป็นผู้อำนวยความสะดวกในการประชุม (Facilitator) ได้อย่างเหมาะสม และเกิดประโยชน์หรือไม่หากจะเลือกใช้รูปแบบการประชุมเชิงปฏิบัติการ

โดยสรุป สถาบันวิจัยผู้ตรวจสอบภายในมีความเห็นว่า ไม่ว่าจะองค์กรจะเลือกประเมินตนเองในรูปแบบใดก็ตาม ก็ล้วนแต่มีส่วนช่วยให้องค์กรมีโครงสร้างการควบคุมที่เข้มแข็งยิ่งขึ้น ดังนั้น แต่ละองค์กรควรจัดให้มีการวิเคราะห์ทั้งโอกาสและภัยคุกคามจากภายนอก และจุดแข็งจุดอ่อนภายในองค์กร เพื่อประกอบการพิจารณากำหนดว่ารูปแบบใดเป็นรูปแบบที่เหมาะสมที่สุดสำหรับองค์กรนั้นๆ หลายองค์กรใช้รูปแบบใดรูปแบบหนึ่งหรือหลายรูปแบบประกอบกันในการประเมินการควบคุมโดยตนเองแต่ละครั้ง เพื่อให้ตรงตามความต้องการขององค์กรมากที่สุด

กระบวนการขั้นตอนและวิธีการประเมินการควบคุมโดยตนเอง

1. การประชุมเชิงปฏิบัติการ (Facilitated Team Meeting or Workshop Approach)

การจัดประชุมเชิงปฏิบัติการให้ได้ผลสำเร็จตามประสงค์ เกิดประโยชน์คุ้มค่า จำเป็นต้องมีการจัดเตรียมและดำเนินการตามขั้นตอนที่ดี ซึ่งอาจสรุปเป็นขั้นตอนหลักๆ ได้ดังนี้



1.1 การกำหนดผู้รับผิดชอบดำเนินการ

ในเบื้องต้นควรมีการแต่งตั้งคณะผู้รับผิดชอบดำเนินการจัดประชุมเชิงปฏิบัติการ เพื่อประเมินการควบคุมโดยตนเอง (CSA) โดยควรกำหนดตัวบุคคล และหน้าที่ความรับผิดชอบให้ชัดเจนและเป็นทางการ ซึ่งคณะผู้รับผิดชอบหรือคณะกรรมการจัดประชุมเชิงปฏิบัติการนี้ ควรมีจำนวนที่เหมาะสมกับปริมาณงานที่ต้องปฏิบัติ โดยอาจประกอบด้วย ผู้บริหารและผู้ปฏิบัติงานในสายงานที่จะประเมิน ผู้เชี่ยวชาญ และผู้ที่ทำหน้าที่เป็นผู้อำนวยความสะดวกในการประชุม (Facilitator) ซึ่งมักจะมาจากฝ่ายตรวจสอบภายใน

1.2 การเตรียมการก่อนการประชุม

การเตรียมการประชุมเชิงปฏิบัติการอาจต้องใช้เวลาหลายสัปดาห์ก่อนที่จะมีการประชุมจริง ซึ่งระยะเวลาที่จำเป็นต้องใช้ในการวางแผนและเตรียมการอาจแตกต่างกันไป ขึ้นอยู่กับรูปแบบและวัตถุประสงค์ในการประชุม โดยทั่วไปการดำเนินการในขั้นตอนนี้ อาจประกอบด้วย

- การขอข้อมูลจากผู้บริหารและ/หรือผู้ปฏิบัติงาน ซึ่งเป็นกลุ่มเป้าหมายที่จะเข้าร่วมการประชุม เพื่อศึกษาและทำความเข้าใจเกี่ยวกับลักษณะการดำเนินงานและวัตถุประสงค์ของส่วนงานนั้น พร้อมทั้งอธิบายชักชวนความเข้าใจเกี่ยวกับกระบวนการในการประเมินการควบคุมโดยตนเอง (CSA) ที่จะดำเนินการในการประชุมเชิงปฏิบัติการ
- สร้างความเข้าใจเกี่ยวกับทัศนคติ ค่านิยม และวัฒนธรรมในการทำงานของส่วนงานหรือกลุ่มเป้าหมาย เพื่อประเมินความเป็นไปได้และคุณภาพของการแสดงความคิดเห็นที่คาดว่าจะได้รับในที่ประชุม
- กำหนดวัตถุประสงค์หรือกระบวนการปฏิบัติงาน ที่จะนำไปใช้เป็นหัวข้อในการประชุม เมื่อกำหนดได้แล้ว ข้อมูลนี้จะช่วยในการกำหนดตัวบุคคลผู้ประเมินตนเอง โดยหลักการควรต้องเชิญทุกคนที่มีส่วนในการปฏิบัติงานให้บรรลุผลตามวัตถุประสงค์หรือกระบวนการปฏิบัติงานที่กำหนด ให้เข้าร่วมการประชุม ซึ่งในบางกรณี อาจรวมถึงคนในส่วนงานอื่นในองค์กร หรือแม้แต่คนนอกองค์กร เช่น ลูกค้า หรือผู้ขายสินค้าและบริการให้องค์กร
- ศึกษาข้อมูลเพิ่มเติมจากแหล่งข้อมูลอื่นในองค์กร เช่น กระดาษทำการของผู้ตรวจสอบหรือเอกสารอ้างอิงต่างๆ โดยอย่างน้อยผู้ที่จะทำหน้าที่เป็นผู้อำนวยความสะดวกในการประชุม (Facilitator) และผู้จดบันทึก (Scribe) จำเป็นต้องทราบคำศัพท์เฉพาะทาง หรือคำตามสมัยนิยมที่ใช้กันอยู่ทั่วไป หรือเป็นที่รู้จักในกลุ่มเป้าหมายที่จะเข้าร่วมประชุม

ถ้าทำได้เช่นนี้ จะสามารถดำเนินการประชุมได้อย่างราบรื่น รวดเร็ว ไม่ต้องเสียเวลาของที่ประชุมในการอธิบายข้อมูล ซึ่งสามารถศึกษาเตรียมการไว้ได้ก่อนการประชุม

- สอบถามสัมภาษณ์บุคคลในกลุ่มเป้าหมายให้ได้จำนวนมากสุดเท่าที่จะเป็นไปได้ เพื่อให้เข้าใจถึงลักษณะงานของกลุ่มเป้าหมาย และเพื่อประเมินว่าบุคคลในกลุ่มเป้าหมายมีความรอบรู้หรือความเข้าใจเกี่ยวกับวัตถุประสงค์ของการประชุมเชิงปฏิบัติการเพื่อประเมินการควบคุมโดยตนเอง (CSA) มากน้อยเพียงใด ตัวอย่างของคำถามที่ผู้อำนวยความสะดวกในการประชุม (Facilitator) มักจะใช้สอบถามเป็นอย่างน้อยในขั้นตอนนี้ เช่น
 - ท่านเห็นด้วยกับวัตถุประสงค์หรือกระบวนการปฏิบัติงานที่จะนำไปใช้เป็นหัวข้อในการประชุม หรือไม่
 - ท่านรู้สึกอย่างไรกับการเข้าร่วมประชุม
 - ท่านเห็นด้วยกับรายชื่อผู้ได้รับการเสนอให้เข้าร่วมการประชุม (ซึ่งอาจรวมถึงหัวหน้างานหรือผู้จัดการส่วนงานนั้น) หรือไม่ ถ้าไม่เห็นด้วย เป็นเพราะเหตุใด
- กำหนดและเตรียมการเกี่ยวกับรายละเอียดที่จำเป็นในการประชุม เช่น การเชิญประชุม สถานที่อุปกรณ์ และเครื่องอำนวยความสะดวกในการประชุม เอกสารประกอบการประชุม วาระและพิธีการประชุม เป็นต้น รวมทั้งแจ้งข้อมูลข่าวสารเกี่ยวกับรายละเอียดในการประชุมให้ผู้ประเมินตนเองทราบอย่างชัดเจนเป็นการล่วงหน้าพอสมควร
- จัดส่งข้อมูลหรือเอกสารประกอบการประชุม ที่ต้องการให้ผู้ประเมินตนเองศึกษาล่วงหน้า เช่น ข้อมูลหรือเอกสารเกี่ยวกับวัตถุประสงค์หรือกระบวนการปฏิบัติงานที่เป็นหัวข้อในการประชุม ข้อมูลหรือเอกสารความรู้เกี่ยวกับการประเมินการควบคุมโดยตนเอง (CSA) เริ่มตั้งแต่ความหมาย วัตถุประสงค์ ประโยชน์ หรือเหตุผลที่องค์กรนำกระบวนการ

ประเมินการควบคุมโดยตนเองมาใช้ รวมทั้งคำอธิบาย ความสัมพันธ์ระหว่างวัตถุประสงค์ ความเสี่ยง และการควบคุม ภายใน

1.3 การดำเนินการประชุม

ในวันประชุมเชิงปฏิบัติการ ผู้อำนวยการผู้อำนวยความสะดวกในการประชุม (Facilitator) อาจดำเนินการตามลำดับตัวอย่างต่อไปนี้

- กล่าวต้อนรับผู้ประเมินตนเองทุกคน พร้อมอธิบายอย่างชัดเจน เกี่ยวกับเหตุผลความเป็นมาของการประชุมเชิงปฏิบัติการ ความคาดหวังเกี่ยวกับตัวผู้ประเมินตนเอง แผนการนำผล หรือข้อสรุปที่ได้จากการประเมินการควบคุมโดยตนเอง (CSA) ไปใช้ประโยชน์
- อธิบายหน้าที่และบทบาทของผู้อำนวยความสะดวกในการประชุม (Facilitator) รวมทั้งประโยชน์ที่ผู้ประเมินตนเอง ควรคาดหวังว่าจะได้รับจากการประชุมนี้
- ใช้เทคนิคที่เหมาะสมในการละลายพฤติกรรมในเวลาอันสั้น เช่น การเดินไปรอบๆ ห้อง และขอให้ผู้ประเมินตนเองทุกคน แนะนำตัวสั้นๆ หรือการเล่าเรื่องซ้ำชั้น เพื่อให้ผู้ประเมินตนเองรู้สึกผ่อนคลาย รู้สึกใกล้ชิดเป็นกันเองมากขึ้น
- กำหนดกติกาในการประชุม ถ้าเห็นว่ามีควมจำเป็น โดยผู้อำนวยความสะดวกในการประชุม (Facilitator) อาจเป็นผู้นำเสนอ หรืออาจใช้วิธีให้ผู้เข้าประชุมร่วมกัน กำหนด
- อธิบายกระบวนการในการประเมินการควบคุมโดยตนเอง (CSA) ซึ่งอาจเริ่มตั้งแต่ความหมาย วัตถุประสงค์ ประโยชน์ หรือเหตุผลที่องค์กรนำการประเมินการควบคุมโดยตนเอง มาใช้ จากนั้น อธิบายขั้นตอนที่จะดำเนินการตามรูปแบบ ของกระบวนการประเมินการควบคุมโดยตนเองที่เลือกใช้ (การประเมินโดยเน้นวัตถุประสงค์ การประเมินโดยเน้น ความเสี่ยง การประเมินโดยเน้นการควบคุม หรือการประเมิน

โดยเน้นกระบวนการปฏิบัติงาน) ในกรณี que เลือกใช้รูปแบบทั่วไป ก็ควรอธิบายความสัมพันธ์ระหว่างวัตถุประสงค์ ความเสี่ยง และการควบคุมภายในด้วย

- เริ่มดำเนินการตามกระบวนการประเมินการควบคุม โดยตนเอง (CSA) ตามรูปแบบที่เลือกใช้ ลำดับขั้นตอนการ ดำเนินการจะแตกต่างกันไปตามรูปแบบที่เลือกใช้ ซึ่งได้กล่าว รายละเอียดไว้แล้วในหัวข้อรูปแบบหลักของการประเมิน การควบคุมโดยตนเองที่เป็นที่นิยม

1.4 การบันทึกการประชุม

ทุกครั้งที่ประชุม ควรมีการบันทึกข้อมูลและข้อคิดเห็นที่ได้ จากการประชุมไว้เป็นลายลักษณ์อักษร เพื่อเป็นหลักฐานในการประเมินตนเอง และเพื่อนำไปใช้ประโยชน์ในการจัดทำรายงานผลการประเมินการควบคุม โดยตนเอง แจกจ่ายให้แก่ผู้ประเมินตนเอง และผู้ที่เกี่ยวข้องทุกคน ภายหลังจาก ที่เสร็จสิ้นการประชุม รายละเอียดเรื่องนี้ จะกล่าวไว้ในหัวข้อเรื่องการบันทึกข้อมูล และรายงานผลการประเมินการควบคุมโดยตนเอง ในส่วนท้ายของบทนี้

2. การสำรวจข้อมูล (Survey or Questionnaire Approach)

เป็นรูปแบบของการประเมินการควบคุมโดยตนเอง (CSA) ที่ใช้ เครื่องมือสำรวจต่างๆ อาทิ แบบสอบถาม แบบประเมิน เพื่อเปิดโอกาสให้ผู้ให้ ข้อมูลหรือข้อคิดเห็น ตอบง่าย ๆ เพียงว่า ใช่/ไม่ใช่ หรือ มี/ไม่มี เพื่อให้ผู้รับผิดชอบ ในการจัดการประเมินการควบคุมโดยตนเอง นำผลการสำรวจไปประเมินโครงสร้าง ของการควบคุม

ผู้ตรวจสอบไม่ว่าจะเป็นผู้ตรวจสอบภายนอกหรือผู้ตรวจสอบภายใน ได้นำเครื่องมือสำรวจเหล่านี้มาใช้เป็นเวลานานแล้ว การนำแบบสอบถาม หรือแบบประเมินมาใช้ในกระบวนการประเมินการควบคุมโดยตนเอง จึงไม่ใช่เรื่องใหม่ และไม่แตกต่างไปจากการใช้ประโยชน์โดยผู้ตรวจสอบมากนัก ข้อแตกต่างสำคัญ อาจอยู่ที่ภาษาที่ใช้ในแบบสอบถามหรือแบบประเมินการควบคุมโดยตนเอง ต้องได้รับการเขียนหรือดัดแปลง ให้เป็นภาษาจากมุมมองของผู้ตอบแบบสอบถาม

หรือแบบประเมินนั้น ในสถานการณ์ของการประเมินตนเอง จะไม่มีผู้ที่คอยอธิบายหรือแปลความคำถามหรือข้อความต่างๆ ในแบบสอบถามหรือแบบประเมิน ดังนั้น ภาษาที่ใช้จึงมีความสำคัญมากที่ต้องชัดเจนและเข้าใจง่าย เพื่อให้บุคคลในกลุ่มเป้าหมายสามารถตอบคำถามต่างๆ ได้ด้วยตนเอง มิฉะนั้น ผู้ตอบแบบสอบถามหรือแบบประเมินอาจให้คำตอบตามความเข้าใจ หรือตามการแปลความของตน ซึ่งไม่ตรงกับความรู้ความหมายของคำถาม หรือในบางกรณี ผู้ตอบแบบสอบถามหรือแบบประเมินอาจละเว้นไม่ตอบคำถามในบางข้อหรือทุกข้อ ถ้าไม่สามารถอ่านคำถามให้เป็นที่เข้าใจได้

แบบสำรวจข้อมูลอาจกำหนดให้ผู้ตอบเปิดเผยชื่อหรือไม่ก็ได้ แต่การกำหนดอย่างใดอย่างหนึ่งมีผลต่อความน่าเชื่อถือของคำตอบที่ได้ ทั้งในแง่ความเป็นจริง และในแง่ภาพลักษณ์ที่คนอื่นมอง อย่างไรก็ตาม การสำรวจข้อมูลแต่เพียงอย่างเดียว โดยไม่มีการติดตามผลหรือสอบถามคำตอบที่ได้รับ อาจทำให้ไม่ได้รับข้อมูลที่ตรงกับข้อเท็จจริง เนื่องจากถ้าผู้ตอบทราบว่าจะไม่มีการติดตามผลของคำตอบที่ให้ ผู้ตอบก็มีแนวโน้มที่จะตอบในลักษณะที่จะก่อให้เกิดความยุ่งยากหรืองานที่จะติดตามมาให้ให้น้อยที่สุด ผู้ตอบส่วนใหญ่จะให้ข้อมูลว่าทุกอย่างเป็นปกติดี แม้ว่าไม่เป็นความจริง ยกเว้นในกรณีที่ทราบว่าจะมีผู้มาสอบถามข้อเท็จจริงอีกที

เทคนิควิธีการสำรวจข้อมูลให้ประสบความสำเร็จ

แม้มีผู้กล่าวว่า การสำรวจข้อมูลทำได้ง่ายกว่าการจัดประชุมเชิงปฏิบัติการ แต่การสำรวจข้อมูลที่ประสบความสำเร็จก็จำเป็นต้องมีเทคนิควิธีการเฉพาะ องค์กรจึงควรจัดให้มีผู้ที่มีประสบการณ์ในการสำรวจข้อมูลโดยใช้แบบสอบถามหรือแบบประเมินร่วมอยู่ในคณะผู้ดำเนินการประเมินด้วย

ต่อไปนี้เป็นข้อคิดและเทคนิคที่มีประโยชน์ ในการจัดทำแบบสอบถามหรือแบบประเมิน เพื่อวัตถุประสงค์ในการประเมินการควบคุมโดยตนเอง (CSA) ภายในองค์กร

- ใช้ภาษาในมุมมองของผู้ตอบแบบสอบถาม
- ถามประเด็นหรือหัวข้อเดียวในหนึ่งคำถาม

- ใช้ถ้อยคำที่ผู้ตอบสามารถเข้าใจความหมายได้อย่างชัดเจน
- ถามคำถามที่สามารถตอบได้โดยง่ายก่อน
- พยายามจัดทำแบบสอบถามหรือแบบประเมินที่สั้น และง่ายที่สุด
- จำหน้าแบบสอบถามหรือแบบประเมิน ถึงผู้รับเป็นรายบุคคล
- แจกและรวบรวมแบบสอบถามหรือแบบประเมินกลับคืนเป็นรายบุคคล
- ใช้แบบสอบถามหรือแบบประเมินที่ได้รับกลับคืนเป็นเครื่องมือในการสอบถามสัมภาษณ์เพิ่มเติม

อนึ่ง การใช้แบบสอบถามหรือแบบประเมิน ที่กำหนดให้ผู้ให้ข้อมูลตอบง่ายๆ เพียงว่า ใช่/ไม่ใช่ หรือ มี/ไม่มี จะช่วยให้สามารถประมวลและสรุปผลการสำรวจข้อมูลได้ง่ายกว่าการใช้คำถามแบบเปิดกว้างก็จริง แต่อาจไม่ให้เกิดการประเมินการควบคุมที่เป็นประโยชน์เท่าที่ควร นอกจากนี้ การสอบถามโดยตรงจากเจ้าหน้าที่ในส่วนงาน อาจได้ข้อมูลที่แตกต่างจากการสอบถามผ่านผู้จัดการส่วนงานนั้น

การบันทึกข้อมูลและรายงานผล การประเมินการควบคุมโดยตนเอง

การประเมินการควบคุมโดยตนเอง (CSA) ไม่ว่าจะใช้รูปแบบการประชุมเชิงปฏิบัติการ หรือการใช้เครื่องมือในการสำรวจข้อมูลก็ตาม ล้วนมีจุดมุ่งหมายหลักเพื่อเก็บรวบรวมบันทึกข้อมูล และท้ายสุดสื่อสารให้ผู้ที่เกี่ยวข้องทราบเกี่ยวกับสถานะของวัตถุประสงค์ ความเสี่ยง และการควบคุมในเรื่องต่างๆ

หัวข้อนี้จะกล่าวถึงวิธีการ และขั้นตอนในการเก็บรวบรวมและบันทึกข้อมูล ตลอดไปจนถึงการรายงานผลที่ได้จากการประเมินการควบคุมโดยตนเอง โดยแยกกล่าวในเรื่องต่อไปนี้

1. การบันทึกการประชุมเชิงปฏิบัติการ
2. การกำหนดประเด็นที่ต้องดำเนินการ
3. การทดสอบความน่าเชื่อถือของผลการประเมินตนเอง
4. การจัดทำรายงานผลการประเมินตนเอง

การบันทึกข้อมูลและรายงานผลการประเมินการควบคุมโดยตนเอง อธิบายในรายละเอียดได้ ดังนี้

1. การบันทึกการประชุมเชิงปฏิบัติการ

ในระหว่างการประชุม ผู้อำนวยการความสะดวกในการประชุม และผู้จัดบันทึก ต้องทำงานประสานกันเพื่อประมวล และบันทึกข้อมูลที่เกี่ยวข้องทั้งหมดให้ถูกต้อง ครบถ้วน ในขณะที่ผู้ประเมินตนเองและผู้อำนวยการความสะดวกในการประชุม กำลังแลกเปลี่ยนแสดงความคิดเห็นกัน เกี่ยวกับวัตถุประสงค์ หรือกระบวนการ ปฏิบัติงานที่เป็นหัวข้อในการประชุม ผู้จัดบันทึกก็มีหน้าที่ต้องสรุปประเด็น ความเห็นและข้อเสนอแนะ ออกมาเป็นลายลักษณ์อักษร ซึ่งควรใช้วิธีการบันทึก ข้อมูลลงในเครื่องคอมพิวเตอร์ และใช้เครื่องฉายภาพแสดงข้อมูลบนจอภาพ ให้ผู้ประเมินตนเองมีโอกาสพิจารณาประเด็นเรื่องหรือร่างรายงานที่กำลังจัดทำ และเสนอแนะแก้ไขให้ความเห็นชอบไปในเวลาเดียวกันขณะที่กำลังประชุม วิธีนี้จะช่วยให้ผู้ดำเนินการสามารถจัดทำร่างรายงานได้อย่างรวดเร็ว สามารถ จัดส่งร่างรายงานผลการประชุมเชิงปฏิบัติการให้แก่ผู้ประเมินตนเองได้ภายในเวลา อันสั้น ซึ่งโดยปกติไม่ควรใช้เวลาเกินสองวันหลังจากที่เสร็จการประชุม

ในปัจจุบัน หลายองค์กรได้มีการนำเทคโนโลยีสมัยใหม่มาช่วยอำนวยความสะดวกในการประชุม เช่น มีการทำ Web-based Conference หรือมีการ นำโปรแกรมคอมพิวเตอร์ที่ได้รับการออกแบบโดยเฉพาะมาใช้ เพื่อวัตถุประสงค์ ของการจัดประชุมเชิงปฏิบัติการเพื่อประเมินการควบคุมโดยตนเอง ดังนั้น ผู้จัดประชุมหรือผู้อำนวยการความสะดวกในการประชุม ควรพิจารณาทางเลือก ในการนำเครื่องมือสมัยใหม่เหล่านี้มาใช้ด้วย ในกรณีที่เห็นว่าต้นทุนคุ้มค่า กับประโยชน์ที่จะได้รับ

การบันทึกการประชุมเป็นงานที่สำคัญ บุคคลที่เป็นผู้จัดบันทึก ต้องเป็นผู้ที่สามารถประมวลเรื่องหรือประเด็นทั้งหมดจากข้อมูลจำนวนมาก สามารถจับสาระรวมทั้งสรุปประเด็นสำคัญได้อย่างถูกต้องและรวดเร็ว ถึงแม้ว่า ผู้อำนวยการความสะดวกในการประชุม จะพยายามสรุปหรือขยายความข้อมูลให้ ชัดเจนอยู่อย่างต่อเนื่องก็ตาม ผู้จัดบันทึกก็ยังคงมีบทบาทหลักในการจับสาระ และสรุปประเด็นอย่างถูกต้องรวดเร็ว บทบาทเฉพาะของผู้จัดบันทึก รวมถึงเรื่อง ต่อไปนี้

- 1.1 ต้องฟังและจับใจความสำคัญของการแลกเปลี่ยนความเห็น จากนั้นสรุปประเด็นหรือมติสำหรับเรื่องนั้นอย่างรวดเร็ว เพื่อนำเสนอให้ผู้ประเมินตนเองพิจารณาสอบสวน
- 1.2 อาจต้องทำหน้าที่เป็นผู้นำการประชุมเพื่อพิจารณาสอบสวนข้อมูลที่สรุปได้ ซึ่งเป็นการเปิดโอกาสให้ผู้อำนวยความสะดวกในการประชุมใช้เวลาช่วงนี้ในการสังเกตการณ์และเตรียมการสำหรับช่วงเวลาต่อไปของการประชุม
- 1.3 ต้องร่วมในการแลกเปลี่ยนความเห็นเพื่อช่วยผู้อำนวยความสะดวกในการประชุม ในการติดตาม และเตือนความจำในเรื่องหรือประเด็นซึ่งหลุดหายไปก่อนที่จะได้ข้อสรุปหรือก่อนที่จะได้บันทึกเรื่องหรือประเด็นนั้น
- 1.4 ช่วยสังเกตท่าที ปฏิกริยา และพฤติกรรมของผู้ประเมินตนเอง ตลอดจนบรรยากาศในการประชุมเพื่อช่วยสนับสนุนผู้อำนวยความสะดวกในการประชุมในเรื่องที่อาจเป็นปัญหา และผู้อำนวยความสะดวกอาจมองข้ามไป

2. การกำหนดประเด็นที่ต้องดำเนินการ

ในระหว่างการประชุม อาจมีการระบุประเด็นเรื่องหรือแผนงานที่ผู้ประเมินตนเองเห็นว่าควรต้องดำเนินการให้สำเร็จเพื่อเพิ่มโอกาสในการบรรลุวัตถุประสงค์ ประเด็นเรื่องหรือแผนงานดังกล่าวอาจช่วยลดความเสี่ยงโดยการปรับปรุงประสิทธิภาพและประสิทธิผลของการควบคุมที่มีอยู่เดิม หรือโดยการเพิ่มเติมการควบคุมบางอย่าง ในบางกรณี ประเด็นเรื่องหรือแผนงานเหล่านี้ อาจเป็นเรื่องเล็กน้อย ทำให้สำเร็จได้โดยง่าย ในบางกรณีอาจเป็นความริเริ่มเปลี่ยนแปลงครั้งใหญ่ แต่ไม่ว่าจะเป็นกรณีใด ผู้อำนวยความสะดวกในการประชุม มีหน้าที่ต้องดูแลว่าได้มีการกำหนดความรับผิดชอบให้ผู้ประเมินตนเองคนใดคนหนึ่งต้องมีหน้าที่รับไปดำเนินการในขั้นตอนต่อไป เพื่อให้สำเร็จผลในแต่ละประเด็นเรื่องหรือแผนงาน และต้องมีกำหนดเสร็จ ในร่างรายงานควรระบุผู้รับผิดชอบ และกำหนดเสร็จโดยชัดเจนสำหรับแต่ละประเด็นเรื่องหรือแผนงานที่เห็นว่าควรต้องดำเนินการในขั้นตอนต่อไป

ในการพูดถึงผู้รับผิดชอบการดำเนินการในขั้นตอนต่อไปนั้น บ่อยครั้งที่ประเด็นเรื่องหรือแผนงานที่ต้องดำเนินการเกี่ยวข้องกับ การปรับเปลี่ยนครั้งใหญ่ หรือเป็นเรื่องที่มีสาระสำคัญ หรือเป็นเรื่องที่มีผลกระทบในวงกว้างต่อหลายฝ่ายที่เกี่ยวข้อง จึงจำเป็นต้องได้รับการอนุมัติหรือความเห็นชอบจากฝ่ายบริหารระดับเหนือขึ้นไปซึ่งไม่ได้ร่วมประชุมด้วย หรือประเด็นเรื่องหรือแผนงานนั้นจำเป็นต้องได้รับความร่วมมือจากหลายฝ่ายที่เกี่ยวข้องจึงจะสำเร็จ ดังนั้น คำว่าผู้รับผิดชอบการดำเนินการในขั้นตอนต่อไป ไม่ได้หมายถึงว่าผู้ประเมินตนเองผู้นั้นต้องรับผิดชอบดำเนินการในประเด็นเรื่องหรือแผนงานนั้นเองทั้งหมดตั้งแต่ต้นจนจบ แต่หมายความว่า เป็นผู้รับผิดชอบที่จะผลักดัน ประสาน รวมทั้งติดตามดูแลให้มีการดำเนินการในเรื่องนั้นจนสำเร็จตามวัตถุประสงค์ ซึ่งอาจทำได้โดยการนำเรื่องนั้นไปปรึกษากับฝ่ายบริหารหรือฝ่ายอื่นที่เกี่ยวข้อง ซึ่งมีอำนาจหน้าที่ตัดสินใจดำเนินการหรือสั่งการในเรื่องนั้น เพื่อขอให้จัดทำแผนงานที่จะแก้ปัญหาหรือจุดอ่อนความเสี่ยงในเรื่องนั้น

โดยปกติควรมีการคัดแยกประเด็นเรื่องหรือแผนงานที่มีการนำเสนอ และได้รับความเห็นชอบจากที่ประชุมว่าควรต้องดำเนินการ โดยแยกว่าประเด็นเรื่องหรือแผนงานใดบ้างที่อยู่ในอำนาจหน้าที่ของทีมงานผู้ประเมินตนเองสามารถตัดสินใจและรับผิดชอบดำเนินการภายในส่วนงานของตนเองได้ทันที และประเด็นเรื่องหรือแผนงานใดบ้างที่อยู่นอกเหนืออำนาจหน้าที่ของผู้ประเมินตนเอง จำเป็นต้องมีการนำเสนอเพื่อขอคำอนุมัติหรือความเห็นชอบจากฝ่ายบริหารระดับเหนือขึ้นไปก่อนที่จะดำเนินการ การนำเสนออาจทำในรูปของแผนปฏิบัติการ (Action Plan) ซึ่งระบุขั้นตอนต่างๆ ของงานที่เห็นว่าต้องดำเนินการ ซึ่งงานเหล่านี้ บางงานอาจจำเป็นต้องดำเนินการโดยเร่งด่วน (โดยที่ทีมงานผู้ประเมินตนเองอาจมีส่วนร่วมหรือไม่ก็ได้) บางงานอาจจำเป็นต้องมีการจัดประชุมเชิงปฏิบัติการครั้งต่อไปเพื่อวิเคราะห์ประเด็นเรื่อง และจัดทำแผนปฏิบัติการในรายละเอียด และบางงานอาจจำเป็นต้องมีการจัดทำข้อเสนอโครงการเพื่อให้ฝ่ายบริหารสอบทานในระดับแนวคิดหรือกลยุทธ์ก่อนที่จะดำเนินการในขั้นตอนต่อไป

การนำเสนอในรูปของแผนปฏิบัติการในลักษณะดังกล่าวข้างต้น ยังมีประโยชน์ในแง่ที่ช่วยให้เกิดความยืดหยุ่นมากขึ้น ในหลายกรณี กลุ่มผู้เข้าประชุม

มีความเห็นร่วมกันว่าจำเป็นต้องมีการดำเนินการหรือการเปลี่ยนแปลงบางอย่าง เพื่อเพิ่มโอกาสในการบรรลุวัตถุประสงค์ หรือเพื่อความสำเร็จของกระบวนการปฏิบัติงานที่กำลังพิจารณา แต่ไม่แน่ใจว่าฝ่ายบริหารจะอยู่ในสถานะที่จะสามารถสนับสนุนทรัพยากรที่จำเป็นต้องใช้ได้มากนักน้อยเพียงใด ในบางกรณี แผนปฏิบัติการ อาจเกี่ยวข้องกับส่วนงานอื่นในองค์กรซึ่งยังไม่สามารถระบุได้แน่ชัดในเวลาที่กำลังประชุม ในบางกรณี กลุ่มผู้ประเมินตนเอง อาจยังไม่สามารถกำหนดขอบเขตของข้อเสนอแนะหรือแผนปฏิบัติการได้แน่ชัด จนกว่าจะได้รับการสอบถาม และความเห็นชอบจากฝ่ายบริหาร

ทั้งนี้ มีความเป็นไปได้เสมอว่า การประชุมเชิงปฏิบัติการอาจเสร็จสิ้นลงโดยไม่มีข้อเสนอแนะใดๆ เนื่องจากที่ประชุมไม่พบประเด็นเรื่องใดที่เป็นปัญหาหรือมีจุดอ่อนความสำคัญ ซึ่งเป็นสถานการณ์ที่เกิดขึ้นได้ยาก แต่ควรตั้งไว้เป็นสถานการณ์เป้าหมายในระยะยาว เมื่อการประเมินการควบคุม โดยตนเอง (CSA) ประสบความสำเร็จ องค์กรมีระบบการควบคุมภายใน และการบริหารจัดการความเสี่ยงที่ดี จนกระทั่งไม่มีปัญหาหรือจุดอ่อนความสำคัญที่สำคัญหลงเหลืออยู่

3. การทดสอบความน่าเชื่อถือของผลการประเมินตนเอง

การที่ผู้อำนวยการความสะอาด หรือผู้ตรวจสอบจะตัดสินใจว่าควรเชื่อถือ และใช้ประโยชน์จากผลการประเมินการควบคุมโดยตนเองที่ได้รับจากการประชุมเชิงปฏิบัติการหรือการสำรวจข้อมูลโดยใช้แบบสอบถามหรือแบบประเมินได้มากน้อยเพียงใดนั้น ในเบื้องต้นจะขึ้นอยู่กับวัตถุประสงค์หรือความมุ่งหมายของการจัดประชุมหรือจัดการสำรวจข้อมูล และคุณภาพของข้อมูลข้อคิดเห็นที่ได้รับ ในทำนองเดียวกันกับการสัมภาษณ์ ข้อมูลหลักฐานที่ได้จากการประเมินตนเอง จะเป็นถ้อยคำวาจา ซึ่งโดยทั่วไปแล้ว ย่อมมีความน่าเชื่อถือน้อยกว่าข้อมูลหลักฐานที่ได้จากการทดสอบ สังเกตการณ์ หรือการยืนยันรับรองจากผู้ที่มีความเป็นอิสระ แต่สำหรับสถานการณ์ของการประชุมเชิงปฏิบัติการหรือการสอบถามสัมภาษณ์บุคคลหลายฝ่ายที่เกี่ยวข้อง หากทุกคนทุกฝ่ายให้ข้อมูลหรือข้อคิดเห็นตรงกันเป็นทำนองเดียว แม้ข้อมูลหลักฐานที่ได้จะอยู่ในรูปของถ้อยคำวาจา แต่ก็ย่อมมีความน่าเชื่อถือสูงกว่าในสถานการณ์ทั่วไป อย่างไรก็ตาม เนื่องจากตามขั้นตอนของการประชุมเชิงปฏิบัติการหรือการสำรวจข้อมูลเองนั้น ไม่มีขั้นตอน

การทดสอบความน่าเชื่อถือของข้อมูลหรือข้อคิดเห็นที่ได้รับ ดังนั้น ผู้ตรวจสอบหรือผู้ที่จะใช้ประโยชน์จากผลการประเมินตนเองด้วยวิธีเหล่านี้ ต้องตัดสินใจว่าจำเป็นต้องทำการทดสอบความน่าเชื่อถือของข้อมูลหรือข้อคิดเห็นที่เป็นถ้อยคำวาจาในขอบเขตที่มากนักน้อยเพียงใด

การกำหนดว่าจำเป็นต้องทดสอบข้อมูลหลักฐานที่เป็นถ้อยคำวาจาในขอบเขตที่มากนักน้อยเพียงใดนั้น ขึ้นอยู่กับลักษณะของเรื่องหรือหัวข้อและเหตุผลของการจัดให้มีการประเมินตนเอง ถ้าวัตถุประสงค์ของการจัดให้มีการประเมินตนเอง ไม่ใช่เป็นไปเพื่อประโยชน์ในการตรวจสอบ แต่เป็นไปเพื่อนำข้อมูลไปใช้ประกอบการวางแผน การออกแบบกระบวนการใหม่ หรือการยืนยันข้อมูลที่มีอยู่เดิม ผู้ตรวจสอบหรือผู้ที่จะใช้ประโยชน์จากผลการประเมินตนเองก็ย่อมมีความสบายใจที่จะยอมรับข้อมูลหรือข้อคิดเห็นตามที่ได้รับจากผู้เข้าร่วมการประเมิน โดยเฉพาะในกรณีที่ทราบว่ามีกลไกหรืองานอื่นที่เกี่ยวข้องซึ่งช่วยทดสอบความน่าเชื่อถือของข้อมูล หรือข้อคิดเห็นที่ได้รับจากการประเมินตนเองอยู่แล้ว อย่างไรก็ตาม หากจะมีการนำข้อมูลที่ได้รับไปใช้เป็นส่วนหนึ่งของการตรวจสอบ หรือนำไปใช้ในสถานการณ์ที่ไม่มีกลไกหรือวิธีการอิสระอื่นที่ช่วยทดสอบความน่าเชื่อถือของข้อมูลการประเมินตนเองนั้น ผู้ตรวจสอบหรือผู้ที่จะใช้ประโยชน์จากข้อมูล ก็ต้องตัดสินใจอย่างระมัดระวังรอบคอบว่า จะต้องทำการทดสอบเพิ่มเติมอย่างไร มากน้อยเพียงใด จึงจะเกิดความมั่นใจในความน่าเชื่อถือของข้อมูลนั้น

เป็นที่น่าสังเกตว่า การรวบรวมหลักฐานเกี่ยวกับความน่าเชื่อถือของผลที่ได้จากการประเมินตนเอง ไม่ควรเกิดขึ้นเฉพาะในช่วงเวลาของการทดสอบหลังจากที่เสร็จสิ้นการประชุมหรือการสำรวจข้อมูลแล้วเท่านั้น แต่ควรเกิดขึ้นในทุกขั้นตอนของการดำเนินการประเมินตนเอง ตั้งแต่การวางแผน ในระหว่างการประชุมหรือการสอบถามสัมภาษณ์ การสอบถามความถูกต้องของข้อมูลที่ได้รับ และในระหว่างกระบวนการทดสอบข้อมูล ซึ่งผู้ตรวจสอบหรือผู้ที่จะใช้ประโยชน์จากผลของการประเมินตนเอง ควรประมวลและประเมินหลักฐานเกี่ยวกับความน่าเชื่อถือที่รวบรวมได้จากทุกขั้นตอนที่กล่าวนี้ เพื่อใช้ประกอบการตัดสินใจในท้ายสุดว่าจำเป็นต้องมีการทดสอบเพิ่มเติมอีกหรือไม่ เพียงใด เพื่อให้เกิดความมั่นใจในผลสำเร็จและแผนปฏิบัติการที่ได้จากการจัดให้มีกิจกรรมการประเมินการควบคุมโดยตนเอง

4. การจัดทำรายงานผลการประเมินตนเอง

โดยทั่วไป ข้อสรุปและผลที่ได้จากการประเมินการควบคุมโดยตนเอง จะได้รับการนำมาจัดพิมพ์เป็นรายงานเพื่อจัดส่งให้แก่ผู้บริหารที่แจ้งความประสงค์ ขอให้จัดกิจกรรมเพื่อวิเคราะห์การควบคุมเหล่านั้น ตลอดจนผู้ที่เกี่ยวข้อง รูปแบบของรายงานและการจัดทำรายงานอาจแตกต่างกันไปตามวัตถุประสงค์ของกิจกรรมการประเมินในแต่ละครั้ง

ในกรณีของการจัดประชุมเชิงปฏิบัติการ จะมีการจัดทำร่างรายงานผลการประเมินการควบคุมโดยตนเองไปในช่วงการประชุม โดยผู้จัดบันทึกมีหน้าที่ในการรับฟัง ประมวล สรุปเรื่องหรือมติของที่ประชุม และทำการบันทึกข้อมูลลงในเครื่องคอมพิวเตอร์ ซึ่งเชื่อมต่อกับอุปกรณ์ฉายภาพ ทำให้สามารถนำเสนอข้อมูลที่ได้มีการบันทึกไว้บนจอภาพ ให้ผู้ประเมินตนเองทุกคนสามารถสอบถามความถูกต้องและให้ข้อเสนอแนะแก้ไขไปในเวลาเดียวกัน ด้วยวิธีนี้ ผู้ประเมินตนเองมักจะได้รับสำเนาร่างรายงานคนละฉบับ ในทันทีที่เสร็จสิ้นการประชุม ในสถานการณ์ที่ไม่สามารถใช้เครื่องคอมพิวเตอร์และอุปกรณ์ฉายภาพ เอื้ออำนวยให้ผู้ประเมินตนเองทุกคนสอบถาม และแก้ไขร่างรายงานไปพร้อมๆ กันได้ ก็อาจใช้อุปกรณ์อื่น เช่น Flip Chart หรือเครื่องฉายแผ่นใส เพื่อบันทึกข้อมูลไว้ หลังจากเสร็จสิ้นการประชุมจึงนำข้อมูลที่บันทึกได้มาสรุปความเป็นรายงานผลการประเมินตนเอง แต่ก็อาจต้องเสียเวลามากขึ้นในการจัดทำรายงาน

โดยทั่วไป ร่างรายงานผลการประเมินการควบคุมนี้ ให้รายละเอียดเกี่ยวกับวัตถุประสงค์ ความเสี่ยงและการควบคุมที่เกี่ยวข้อง รวมทั้งผลการประเมินโอกาสในการบรรลุวัตถุประสงค์ ตลอดจนประเด็นเรื่องหรือแผนงานที่ต้องดำเนินการต่อเนื่อง เพื่อเพิ่มโอกาสในการให้ได้รับผลสำเร็จตามวัตถุประสงค์ ถึงแม้ว่ารูปแบบของรายงานผลการประเมินการควบคุมโดยตนเอง อาจแตกต่างกันไปในแต่ละองค์กรตามความเหมาะสม หน้าถัดไปของบทนี้ ได้แสดงรูปแบบหนึ่งของการรายงานผลการประเมินการควบคุมโดยตนเอง เพื่อเป็นตัวอย่างส่วนรายละเอียดในการแจกจ่ายและจัดส่งรายงาน ได้กล่าวไว้ในหัวข้อ "การเผยแพร่และนำผลการประเมินการควบคุมโดยตนเองไปใช้ประโยชน์" ซึ่งเป็นหัวข้อถัดไปของบทนี้

ตัวอย่าง รายงานผลการประเมินการควบคุมโดยตนเอง

รายงานผลการประเมินการควบคุมโดยตนเอง
ผลการประเมินความเสี่ยงและการควบคุม

ชื่อองค์กร ส่วนงาน
กิจกรรม วันที่ประเมิน

ผู้เข้าร่วมการประเมิน :

ชื่อ	ชื่อ
ตำแหน่ง	ตำแหน่ง
ชื่อ	ชื่อ
ตำแหน่ง	ตำแหน่ง

ฯลฯ

วัตถุประสงค์ของกิจกรรม:

.....
.....

ความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้นและกระทบต่อความสำเร็จตามวัตถุประสงค์ :

.....
.....

ผลการประเมินโดยรวม:

.....(การควบคุมที่มีอยู่ เพียงพอที่จะป้องกันหรือลดความเสี่ยงที่ระบุได้หรือไม่).....

การควบคุมที่มีอยู่

1
2

ฯลฯ

ความเสี่ยงที่หลงเหลือ

1
2

ฯลฯ

แผนปฏิบัติการ (ควรระบุสิ่งที่จะดำเนินการแก้ไขปรับปรุง กำหนดเสร็จ และผู้รับผิดชอบให้แน่ชัด)

1
2

ฯลฯ

ผู้รายงาน

ตำแหน่ง.....

วันที่รายงาน.....

การเผยแพร่และนำผลการประเมิน การควบคุมโดยตนเองไปใช้ประโยชน์

วิธีการเผยแพร่รายงานผลการประเมินการควบคุมโดยตนเอง อาจทำได้หลายวิธีแตกต่างกันไป ในสถานการณ์ของการจัดประชุมเชิงปฏิบัติการ ถ้าใช้วิธีการบันทึกข้อมูลและจัดทำรายงานด้วยระบบงานคอมพิวเตอร์ และอุปกรณ์ต่อพ่วงดังที่ได้กล่าวไว้ในหัวข้อก่อน ผู้อำนวยการความสะดวกในการประชุมก็สามารถจัดทำร่างรายงานได้เสร็จภายในเวลาอันรวดเร็ว สามารถแจกจ่ายสำเนาร่างรายงานให้แก่ผู้ประเมินตนเองทุกคนได้ในทันทีที่เสร็จสิ้นการประชุมหรือภายหลังการประชุมไม่นานนัก เพื่อให้สามารถสอบถามความถูกต้อง และทักท้วงเสนอข้อแก้ไขได้อีกครั้ง ก่อนที่จะมีการจัดทำรายงานฉบับสมบูรณ์ส่งให้ผู้ประเมินตนเอง ตลอดจนผู้ที่เกี่ยวข้องแต่ไม่ได้เข้าประชุม ในการแจกจ่ายรายงานผลการประเมินตนเองนั้น นอกจากผู้เข้าร่วมการประเมินทุกคนแล้ว ผู้บริหารในระดับเหนือขึ้นไปหนึ่งระดับจากระดับของผู้เข้าร่วมการประเมิน หรือระดับของวัตถุประสงค์หรือกระบวนการปฏิบัติงานที่เป็นหัวข้อในการประเมิน ก็ควรได้รับรายงานผลการประเมินด้วย โดยควรได้รับในเวลาที่ไม่ยาวนาน ซึ่งโดยปกติไม่ควรเกินสองวัน ภายหลังจากการประชุม

เช่นเดียวกับรูปแบบของรายงานผลการประเมินการควบคุมโดยตนเอง ซึ่งอาจแตกต่างกันไปในแต่ละองค์กร การตัดสินใจว่าจะต้องส่งรายงานผลการประเมินการควบคุมโดยตนเองไปถึงผู้ใดหน่วยใดบ้าง ก็อาจแตกต่างกันไปตามความจำเป็นและเหมาะสมในแต่ละองค์กร แต่หลักการทั่วไป คือบุคคลต่อไปนี้ควรได้รับสำเนารายงานผลการประเมินการควบคุมโดยตนเอง

- ผู้เข้าร่วมการประเมินตนเองทุกคน
- ผู้บริหารในระดับเหนือขึ้นไปหนึ่งระดับจากระดับของการประเมิน
- ผู้บริหารที่มีอำนาจตัดสินใจสั่งการ ให้มีการปรับปรุงการควบคุมภายใน หรือการดำเนินการได้อย่างเหมาะสม ตามที่นำเสนอไว้ในรายงาน

ในกรณีที่ผลการประเมินการควบคุมโดยตนเองถือเป็นส่วนหนึ่งของการตรวจสอบ รายงานผลการประเมินก็จะได้รับการเผยแพร่ในทำนองเดียวกันกับการเผยแพร่รายงานผลการตรวจสอบด้วย

ภายหลังจากที่ได้มีการรายงานผลการประเมินการควบคุมโดยตนเองแล้ว ทุกประเด็นเรื่องหรือแผนงานที่เห็นควรต้องดำเนินการเพื่อปรับปรุงระบบการควบคุมภายในตามที่ได้ระบุไว้ในรายงาน จำเป็นต้องได้รับการดูแลติดตามให้มีการนำไปปฏิบัติให้เกิดผล ซึ่งในความเป็นจริงแล้ว รายงานผลการประเมินตนเอง อาจไม่จำเป็นต้องมีข้อสรุปเกี่ยวกับประเด็นเรื่องหรือแผนงานที่ต้องดำเนินการ ต่อเนื่องเสมอไป ในกรณีที่ระบบการควบคุมภายในที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน สามารถช่วยให้บรรลุตามวัตถุประสงค์ขององค์กรหรือกระบวนการปฏิบัติงานที่เป็นหัวข้อ ในการประเมินได้ดีอยู่แล้ว และไม่มีข้อเสนอดูแลในการปรับปรุงประสิทธิผล และประสิทธิภาพของการควบคุมเหล่านั้น ก็จะไม่มีการรายงานเกี่ยวกับประเด็นเรื่อง หรือแผนงานที่ต้องดำเนินการต่อเนื่อง สำหรับกรณีที่ผู้เข้าร่วมการประเมินได้มีการ นำเสนอประเด็นเรื่องหรือแผนงานในการปรับปรุงประสิทธิผลและประสิทธิภาพ ของการควบคุม และฝ่ายบริหารขององค์กรได้ให้ความเห็นชอบและสนับสนุน ทรัพยากรให้ดำเนินการได้ตามความคิดริเริ่มหรือข้อเสนอ นั้น ผู้รับรายงานผล การประเมินก็มีหน้าที่ต้องติดตามและกำกับดูแลให้มั่นใจได้ถึงผลสัมฤทธิ์ตาม ข้อเสนอ นั้น โดยอาศัยวิธีการดำเนินการตามที่ได้กล่าวไว้แล้วในบทที่ 8 เรื่องการติดตามประเมินผลการควบคุมภายใน

อนึ่ง ในสถานการณ์ที่เหมาะสม ผู้อำนวยการความสะอาดในการประชุม อาจขอให้ฝ่ายบริหารเข้าร่วมการประชุมเชิงปฏิบัติการตั้งแต่ต้นจนจบ หรือ อย่างน้อยเข้าร่วมในช่วงท้าย เพื่อที่จะพิจารณาให้ความเห็นชอบประเด็นเรื่อง หรือแผนงานที่มีการนำเสนอในที่ประชุมได้โดยตรงในทันที หากฝ่ายบริหารไม่เข้า ร่วมการประชุม ก็อาจต้องใช้รายงานผลการประเมินการควบคุม เป็นเครื่องมือ เบื้องต้นในการสื่อสาร ให้ฝ่ายบริหารทราบถึงความคิดริเริ่มหรือข้อเสนอ อันเป็นผลมาจากกิจกรรมการประเมินตนเอง และในเวลาที่เหมาะสมภายหลังจาก ที่มีการรายงานแล้ว ผู้อำนวยการความสะอาดในการประชุมก็อาจจัดให้มีการประชุม ร่วมระหว่างฝ่ายบริหารและกลุ่มผู้นำเสนอประเด็นเรื่อง หรือแผนงานในการปรับปรุง การควบคุม เพื่อเปิดโอกาสให้มีการสอบถามรายละเอียด และแลกเปลี่ยนความ คิดเห็นซึ่งกันและกันได้โดยตรง เกี่ยวกับรายงานซึ่งได้จัดส่งให้ฝ่ายบริหารแล้ว ในกรณีนี้ ผู้อำนวยการความสะอาดในการประชุมอาจเข้าร่วมประชุมด้วยหรือไม่ก็ได้ เพื่อก่อให้เกิดขวัญและกำลังใจที่ดี และนำไปสู่ความสำเร็จของกิจกรรมการประเมิน

การควบคุมโดยตนเองในองค์กร การติดตามผลในลักษณะดังกล่าวข้างต้น เป็นเรื่องจำเป็นอย่างยิ่ง และฝ่ายบริหารต้องแสดงความสนับสนุนอย่างเหมาะสม ต่อความคิดริเริ่มหรือข้อเสนอที่มีประโยชน์ และอธิบายด้วยเหตุผลที่ดี อย่างตรงไปตรงมาสำหรับข้อเสนอที่ไม่เห็นด้วย

บทสรุป

การประเมินการควบคุมโดยตนเอง (CSA) เกิดจากแนวคิดที่ให้ความสำคัญกับคน ให้เกียรติและความไว้วางใจแก่ผู้บริหารและผู้ปฏิบัติงานทุกระดับ ในองค์กร ประเมินและควบคุมดูแลงานในความรับผิดชอบของตนเองให้สำเร็จ ผลตามวัตถุประสงค์ที่กำหนดอย่างดีที่สุด โดยไม่ต้องรอให้ผู้อื่นมาตรวจสอบ

การประเมินการควบคุมโดยตนเอง นอกจากเป็นกลยุทธ์และเครื่องมือที่สำคัญยิ่งสำหรับฝ่ายบริหารในการจัดระบบการควบคุมภายในขององค์กร ให้เป็นไปตามกฎระเบียบและข้อบังคับต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินกิจการแล้วยังเป็นประโยชน์ต่อทุกฝ่ายที่มีผลประโยชน์ร่วมกับองค์กร ผลของการประเมินการควบคุมโดยตนเอง นอกจากช่วยให้ฝ่ายบริหารมีข้อมูลที่เป็นประโยชน์ ในการปรับปรุงระบบการควบคุมภายในให้เพียงพอเหมาะสมกับสภาพการณ์แวดล้อมที่เปลี่ยนไปอยู่เสมอแล้ว ยังสามารถนำไปใช้ในการบริหารจัดการ ความเสี่ยง เพื่อนำองค์กรไปสู่ความสำเร็จตามวัตถุประสงค์และเป้าหมาย ตลอดจนนำไปใช้ในการวางแผนการตรวจสอบของทั้งผู้ตรวจสอบภายใน และผู้สอบบัญชีภายนอกขององค์กรอีกด้วย

อย่างไรก็ตาม ความสำเร็จของการนำการประเมินการควบคุมโดยตนเอง (CSA) มาใช้ในองค์กร ขึ้นอยู่กับหลายปัจจัย แต่ที่สำคัญที่สุด ดูเหมือนจะเป็น ปัจจัยภายในที่เกี่ยวกับวัฒนธรรมองค์กร ความรู้ความสามารถ ประสบการณ์ จิตสำนึก พลังสร้างสรรค์ ความเปิดเผย ความซื่อสัตย์ และจริยธรรมของบุคลากร ทุกระดับในองค์กรนั่นเอง คณะกรรมการบริษัทและผู้บริหารระดับสูงสามารถ มีบทบาทสำคัญยิ่งในการชี้นำ และสร้างเสริมให้เกิดปัจจัย และสภาพการณ์ ที่เอื้ออำนวยให้องค์กรได้รับประโยชน์สูงสุดจาก "พลังของคน" ในองค์กร

การทุจริต



● **วัตถุประสงค์**ของบทนี้เขียนขึ้นเพื่ออภิปรายแนวคิดเกี่ยวกับ
การทุจริตที่เกิดขึ้นในวงการธุรกิจ โดยมีเนื้อหาครอบคลุมเรื่องดังต่อไปนี้

- บทนำ
- การทุจริตในองค์กร
- ความหมายของการทุจริต
- ลักษณะการทุจริต
- สาเหตุของการทุจริต
- ความพยายามในการป้องกันหรือบรรเทาผลกระทบจากการทุจริต
- Sabanes Oxley Act กับการป้องกันการทุจริตในองค์กร
- บทสรุป



บทนำ

ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2538 เป็นต้นมา คนนับล้านทั่วโลกต้องตะลึงกับข่าวการทุจริตของบริษัทยักษ์ใหญ่ครั้งแล้วครั้งเล่า ตั้งแต่บริษัทสำคัญในสหรัฐอเมริกา ยุโรป รวมถึงเอเชีย จนเป็นที่โจษขานกันอย่างกว้างขวางถึงสาเหตุของเหตุการณ์ดังกล่าว และเริ่มถามหาถึงความรับผิดชอบของผู้เกี่ยวข้องต่างๆ ไม่ว่าจะเป็นผู้บริหาร ผู้สอบบัญชี รวมถึงองค์กรกำกับดูแล ทำให้ทุกฝ่ายต่างตื่นตัวออกมาตรวจสอบหาสาเหตุ และออกกฎเกณฑ์เพื่อควบคุมดูแลการดำเนินงานของบริษัทต่างๆ โดยเฉพาะอย่างยิ่ง บริษัทที่จดทะเบียนอยู่ในตลาดหลักทรัพย์ สาเหตุหลักอย่างหนึ่งของการเกิดวิกฤตการณ์ดังกล่าว คือ แรงจูงใจและแรงกดดันที่ทำให้เกิดพฤติกรรมทุจริตอย่างหนึ่งขึ้น นั่นคือ การตกแต่งตัวเลขในรายงานทางการเงิน เพื่อทำให้งบการเงินแสดงผลประกอบการที่น่าขึ้นชม เป็นไปตามความคาดหวังของนักวิเคราะห์เพื่อให้ราคาหุ้นเพิ่มสูงขึ้น การรายงานข้อมูลที่ไม่เป็นจริงและการบิดเบือนข้อมูลดังกล่าว มีผลรุนแรงถึงขนาดทำให้บริษัทต้องล่มสลายไปตามๆ กัน และมีผู้เดือดร้อนถ้วนหน้า ที่หนักหนา คือพนักงานผู้ทำงานอยู่กับบริษัท และมีเงินเก็บออมไว้ในรูปการลงทุนในหุ้นของบริษัท ต้องหมดเนื้อหมดตัวไปตามๆ กัน

การทุจริตในองค์กร

ในช่วงทศวรรษที่ผ่านมา ได้เกิดเหตุการณ์สำคัญๆ ทั่วโลกที่มีผลกระทบต่อเศรษฐกิจอย่างกว้างขวางและรุนแรง โดยเฉพาะผลกระทบที่มีต่อความเชื่อมั่นในตลาดเงินและตลาดทุน เหตุการณ์ดังกล่าวเริ่มสั่นสะเทือนวงการ โดยในปี พ.ศ. 2538 ได้เริ่มเกิดเหตุการณ์สำคัญขึ้นสองเหตุการณ์ด้วยกัน คือ เหตุการณ์แรกได้แก่ วิกฤติการณ์ของธนาคารแบริงส์ของประเทศอังกฤษในสิงคโปร์ และเหตุการณ์ที่สอง คือ วิกฤติการณ์ที่เกิดขึ้นกับธนาคารไดวาของประเทศญี่ปุ่น ในนครนิวยอร์ก ประเทศสหรัฐอเมริกา ตามมาด้วยวิกฤติการณ์ เอนรอน เวิลด์คอม และอื่นๆ อีกมากมายในช่วงระหว่างปี พ.ศ. 2544-2548 วิกฤติการณ์ดังกล่าวสร้างความวิตกกังวลแก่วงการธนาคาร ตลาดเงิน ตลาดทุนของโลกอย่างมากมาย และกว้างขวาง และมีผลก่อให้เกิดการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญในด้านต่างๆ โดยเฉพาะอย่างยิ่งในเรื่องกฎหมายการกำกับดูแล การควบคุมภายใน และมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

วิกฤติการณ์แบริงส์

ธนาคารแบริงส์เป็นธนาคารที่มีประวัติประกอบการอันยาวนานกว่า 300 ปี (ตั้งขึ้นเมื่อปี พ.ศ. 2215) แต่ต่อมาธนาคารกลับประสบปัญหาการขาดทุนอย่างหนักถึงกับทำให้กิจการต้องล้มเลิกไป โดยเหตุที่เกิดการขาดทุนจำนวนมากจากการนำเงินไปลงทุนในตราสารอนุพันธ์ (Derivatives) เชิงเก็งกำไรในตลาด Futures และ Options ของประเทศญี่ปุ่น ต้นเหตุของการขาดทุนดังกล่าวส่วนหนึ่งเชื่อกันว่า เกิดจากเจตนาทุจริตของนาย Nicholas Leeson ผู้บริหารชาวอังกฤษวัย 28 ปี ที่สำนักงานใหญ่ของธนาคารในลอนดอน ส่งไปกำกับดูแลกิจการสาขาที่สิงคโปร์ และได้รับการมอบอำนาจและไว้วางใจให้ตัดสินใจในการลงทุนต่างๆ โดยล่ำพั้งมากเกินไปในระดับที่เหมาะสม ทำให้ขาดการควบคุมอำนาจ หรือการตรวจเช็คระหว่างกัน ทำให้คนๆ เดียวสามารถใช้อำนาจสั่งการตามใจชอบ โดยล่ำพั้งโดยไม่มีผู้ใดทัดทานได้ ซึ่งเป็นการขัดกับหลักการควบคุมภายในที่ดี และหลักการบริหารความเสี่ยงที่มีประสิทธิภาพ ผลการสอบสวนของเจ้าหน้าที่ตำรวจร่วมกับเจ้าหน้าที่ของธนาคาร พบข้อมูลที่น่าเชื่อว่า นาย Leeson ได้ลงทุนเพื่อการเก็งกำไรโดยส่อไปในทางไม่สุจริตในสัญญาซื้อขายล่วงหน้าตราสารอนุพันธ์ (Derivative Contracts) โดยคาดว่าจะได้รับกำไรในอัตราผลตอบแทนที่สูงมากแต่ปรากฏว่าได้เกิดแผ่นดินไหวขึ้นที่นครโกเบในประเทศญี่ปุ่น ส่งผลให้เหตุการณ์ไม่เป็นไปตามที่คาด รายการดังกล่าวนี้ส่งผลให้ธนาคารแบริงส์ประสบผลขาดทุนมากถึงประมาณ 1.5 พันล้านดอลลาร์สหรัฐฯ ผลขาดทุนที่เกิดขึ้นสูงมากจนกลบมูลค่าของทรัพย์สินทั้งหมดที่ธนาคารแบริงส์มีอยู่

วิกฤติการณ์โดวา

ในปี พ.ศ. 2538 ได้เกิดวิกฤติการณ์รุนแรงขึ้นอีกเหตุการณ์หนึ่ง คือ วิกฤติการณ์ที่เกิดขึ้นกับธนาคารโดวาซึ่งเป็นธนาคารชั้นนำ และได้รับการจัดลำดับว่าเป็นธนาคารใหญ่ลำดับที่สิบของประเทศญี่ปุ่น แม้ว่าผลที่เกิดขึ้นไม่ถึงกับทำให้ธนาคารต้องเลิกกิจการเหมือนธนาคารแบริงส์ เพราะเพียงถูกทางการสหรัฐอเมริกา สั่งปิดการดำเนินกิจการทั้งหมดของธนาคารโดวาในสหรัฐอเมริกาเท่านั้น แต่กระนั้นเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นก็ส่งผลกระทบต่อความเชื่อถือของตลาดเงินตลาดทุนและวงการธนาคารของโลกที่มีต่อธนาคารโดวาอย่างมาก

สาเหตุสำคัญที่เกิดเหตุการณ์ดังกล่าวสืบเนื่องจากการที่ธนาคารเกิดผลขาดทุนจากการลงทุนกว่าหมื่นล้านบาท จากการลงทุนที่น่าเชื่อถือไว้กว่ากระทำโดยไม่สุจริตของนาย Iguchi ผู้บริหารสาขาชาวญี่ปุ่นวัย 44 ปี ที่ได้ไปลงทุนในตราสารหุ้นกู้หรือพันธบัตร (Bonds) นาย Iguchi ถูกกล่าวหาว่าทำการซื้อขาย (Trade) หุ้นกู้ โดยไม่ได้รับการอนุมัติอย่างถูกต้องถึง 3,000 รายการ นอกจากนั้น ในการซื้อขายรายที่ได้รับอนุมัติไว้ นาย Iguchi ก็ยังทำการซื้อขายรายนั้นในมูลค่าที่เกินกว่าอำนาจซึ่งนาย Iguchi ได้รับมอบ ผู้บริหารระดับสูงของธนาคารได้ออกอากาศทางโทรทัศน์แสดงความเสียใจและกล่าวขอภัยต่อลูกค้าของธนาคารที่ได้เกิดความยุ่งยากขึ้น และกล่าวด้วยว่ามีความรู้สึกอึดอัดไม่สบายใจอย่างยิ่งที่ระบบการควบคุมภายในและวิธีการปฏิบัติงานที่มีอยู่ของธนาคาร ไม่สามารถช่วยให้นักพบว่ามีการกระทำที่ไม่ถูกต้องเช่นนี้ขึ้น ทั้งๆ ที่ได้เริ่มเกิดการซื้อขายหุ้นกู้อย่างไม่ชอบมาพากลเช่นนี้มานานถึง 11 ปีแล้ว ก่อนที่จะถูกตรวจพบและเปิดเผยขึ้น โดยเหตุที่ได้มีข้อกำหนดของทางการสหรัฐอเมริกาบังคับให้สถาบันการเงินจัดแบ่งหน้าที่ทางด้านการบริหารการลงทุนให้พนักงานหลายคนมีส่วนร่วมรับผิดชอบเพื่อผลด้านการควบคุมภายใน

ความเสียหายต่อธนาคารไดวาในนครนิวยอร์กนั้นเป็นบทเรียนราคาแพงยิ่งของการบริหารแบบญี่ปุ่นที่ยึดถือตัวบุคคล และความสัมพันธ์ลักษณะครอบครัว แทนการยึดถือการปฏิบัติงานตามระบบงาน ซึ่งมีการควบคุมภายในที่ดี

สาเหตุของความเสียหายที่กลายเป็นวิกฤติการณ์ของธนาคารทั้งสองซึ่งปรากฏเป็นข่าวทั้งทางหนังสือพิมพ์ วิทยุ และโทรทัศน์ ประมวลสรุปได้ว่าเป็นเพราะความบกพร่อง 5 ประการที่สำคัญ คือ (1) ขาดการจัดแบ่งภาระหน้าที่เพื่อผลด้านการควบคุม (2) มอบอำนาจการจัดการให้กับคนเพียงคนเดียวมากเกินไป (3) ขาดการตรวจสอบภายในที่มีประสิทธิภาพ (4) การควบคุมตรวจตราไม่เพียงพอและ (5) ขาดการบริหารการลงทุนเพื่อให้เกิดการกระจายความเสี่ยงอย่างเหมาะสม

วิกฤติการณ์เอนรอน

ในปี พ.ศ. 2544 ทั่วโลกต้องตกตะลึงอีกครั้งกับข่าวความล้มเหลวของบริษัทยักษ์ใหญ่อย่างเช่น บริษัท เอนรอน ในประเทศสหรัฐอเมริกาจนถึง

ล้มละลาย บริษัท เอนรอน ประกอบธุรกิจที่เกี่ยวข้องกับพลังงานอย่างกว้างขวาง ทั้งเป็นผู้จำหน่ายและให้บริการเกี่ยวกับก๊าซธรรมชาติ ไฟฟ้าและการสื่อสาร เริ่มดำเนินกิจการในนามของบริษัท เอนรอน มาตั้งแต่ปี พ.ศ. 2529 โดยมีสำนักงานใหญ่อยู่ในเมือง Houston มลรัฐ Texas เป็นกิจการที่มีขนาดใหญ่ ติดอันดับ 1 ใน 10 จากการจัดอันดับของนิตยสาร Fortune 500 มีสาขาอยู่ในประเทศต่างๆ มากกว่า 40 ประเทศทั่วโลก และมีจำนวนพนักงานรวมกว่า 20,000 คน จากการสอบสวนของเจ้าหน้าที่ต่างๆ พบว่าสาเหตุสำคัญที่ทำให้บริษัทขนาดใหญ่อย่างเอนรอนต้องล้มละลายในที่สุด คือ การทุจริตที่กระทำโดยผู้บริหารระดับสูง เนื่องจากผลประโยชน์มหาศาลที่เกี่ยวข้องกับมูลค่าองค์กร จนถึงขั้นที่ต้องทำเอกสารเท็จและรายงานทางการเงินที่บิดเบือนข้อเท็จจริง ทำให้ไม่สามารถสะท้อนผลประกอบการที่แท้จริงของบริษัทได้

เอนรอนได้นำเอาวิธีการหลากหลายรูปแบบมาใช้ ตั้งแต่การตกแต่งตัวเลขทางบัญชี การสร้างเอกสาร หลักฐานและข้อมูลเพื่อสร้างภาพต่อสาธารณะไม่ว่าจะเป็นพนักงาน ลูกจ้าง นักวิเคราะห์ ผู้ลงทุน รวมถึงองค์กรกำกับดูแลว่าตัวเลขทางการเงินของบริษัทเป็นไปในทางที่ดี ตามความคาดหวังของนักวิเคราะห์ เอนรอนตกแต่งตัวเลขทางการเงินด้วยการสร้างรายได้ให้สูงเกินจริงโดยใช้เครื่องมือทางการเงิน วิธีการบัญชี และการจัดโครงสร้างองค์กรที่ซับซ้อน ยากแก่การเข้าใจ โดยอาศัยช่องโหว่ของกฎหมายและมาตรฐานการบัญชีที่มีอยู่ เอนรอนเสนอรายงานทางการเงินโดยไม่รวมผลประกอบการของบริษัทที่ตั้งขึ้นเพื่อประกอบธุรกิจเฉพาะ (Special Purpose Entity-SPE) บริษัทธุรกิจเฉพาะตั้งขึ้นเพื่อเป็นตัวกลางในการออกตราสารที่เกิดจากการแปลงสินทรัพย์เป็นหลักทรัพย์ ซึ่งต่อมาเอนรอนได้มีการขายสินทรัพย์ให้แก่ SPEs โดยมีกำไรระหว่างกัน และนำกำไรรวมไว้เป็นรายได้ของบริษัท โอนทรัพย์สินและหนี้สินออกไป รับรู้รายได้จากการตีมูลค่าสัญญาเพิ่มขึ้น เอนรอนได้จัดตั้งบริษัทเฉพาะกิจและธุรกิจร่วมทุนขึ้นมากมายโดยไม่มีเหตุผลทางเศรษฐกิจ หรือทางการค้าที่เพียงพอมาสนับสนุน เพื่อใช้เป็นตัวกลางในการถ่ายโอนและสร้างรายได้เพิ่ม มีผลประโยชน์ทับซ้อน

การล่มสลายของ World Com

ปีต่อมาหลังจากเกิดเหตุการณ์เอนรอนขึ้น ตลาดหุ้นอเมริกาก็ต้องสั่นสะเทือนอีกครั้งด้วยข่าวการล้มละลายของบริษัทโทรคมนาคมยักษ์ใหญ่ World Com โดยมีสาเหตุทำนองเดียวกับเอนรอน นั่นคือ การทุจริตและตกแต่งบัญชี สร้างภาพหลอกลวงเพื่อสร้างมูลค่าองค์กรให้สูงขึ้น มูลค่าความเสียหายของ World Com ได้ลบสถิติของเอนรอนลง โดยเป็นผู้เข้ายื่นขอเป็นผู้ล้มละลายที่มีมูลค่าสินทรัพย์สูงสุดในอเมริกาและในโลก จนทำให้ความมั่นคงและมั่งคั่งของตลาดหุ้นสหรัฐอเมริกาตกลงอย่างรวดเร็ว

กรณีของ World Com ก็เช่นกัน สาเหตุหลักเกิดจากการสร้างภาพตกแต่งบัญชี สร้างหลักฐาน เพื่อให้สาธารณชนหลงผิดในสาระสำคัญในงบการเงิน โดย World Com ใช้วิธีบันทึกค่าใช้จ่ายให้ต่ำกว่าความเป็นจริง ด้วยการบันทึกค่าใช้จ่ายเป็นสินทรัพย์รอการตัดจ่าย มูลค่ากว่า 3.8 พันล้านเหรียญสหรัฐอเมริกา

หลังจากเหตุการณ์เอนรอน และ World Com ก็ได้เกิดเหตุการณ์ทำนองเดียวกันกับบริษัทขนาดใหญ่ทั่วโลกเป็นระยะเวลาต่อเนื่องจนถึงปี พ.ศ. 2549

จากวิกฤติการณ์ต่างๆ ดังกล่าวข้างต้น ไม่ว่าจะเอนรอน หรือ World Com ล้วนก่อให้เกิดผลกระทบอย่างใหญ่หลวงและรุนแรงต่อตลาดทุนและเศรษฐกิจของประเทศต่างๆ ทั่วโลก และผู้คนนับล้านที่เกี่ยวข้อง สิ่งซึ่งทุกคนไม่ว่าจะเป็นเจ้าของเงินทุน ผู้ถือหุ้น ผู้ลงทุน ควรทราบและให้ความสนใจ คือ การทุจริต ซึ่งไม่สามารถป้องกันและตรวจพบได้ทันทั่วทั้งที่ สืบเนื่องจากจุดอ่อนของการควบคุมภายใน ซึ่งองค์กรที่กำลังขยายตัวและมีอัตราการเจริญเติบโตอย่างเต็มที่ มักจะละเลยไม่ให้ความสำคัญกับระบบการควบคุมภายใน เนื่องจากการความรวดเร็ว ฉับไวในการดำเนินงานตามวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้ และการกำกับดูแลที่หย่อนยาน ไม่มีประสิทธิภาพจากผู้เกี่ยวข้อง ทั้งจากภายในหรือภายนอก ตั้งแต่คณะกรรมการบริษัท ผู้บริหาร พนักงาน ผู้ถือหุ้น ผู้ตรวจสอบภายใน ผู้สอบบัญชี และองค์กรกำกับดูแลของภาครัฐ ทำให้ไม่มีการตรวจสอบอย่างเพียงพอ จนเกิดความเสียหายแก่ทุกฝ่ายที่เกี่ยวข้องในวงกว้างการล่มสลายของเอนรอน ทำให้สภาสูงของสหรัฐอเมริกาและองค์กรกำกับดูแลหลายองค์กร

ต้องตื่นตัวในเรื่องการกำกับดูแลกิจการ (Corporate Governance) และการควบคุมภายใน มาตรการต่างๆ ได้ถูกกำหนดขึ้นเพื่อตอบสนองเรื่องดังกล่าวที่สำคัญคือ สภาสูงของสหรัฐอเมริกาได้ออกกฎหมายขึ้นมาฉบับหนึ่ง เรียกว่า Sabanes Oxley Act เพื่อเรียกความเชื่อมั่นจากผู้ลงทุน รวมทั้งปรับปรุงความน่าเชื่อถือในระบบการควบคุมภายใน รายการรายงานและการเปิดเผยข้อมูลของบริษัท

ความหมายของการทุจริต

การทุจริต คือ การที่ผู้ปฏิบัติงานหนึ่งคนหรือมากกว่าหนึ่งคน ซึ่งอาจจะเป็นพนักงาน ผู้บริหาร หรือบุคคลภายนอกที่เกี่ยวข้อง ร่วมกันกระทำการเพื่อให้เกิดผลประโยชน์แก่ตนเองหรือแก่พรรคพวกโดยมิชอบหรือโดยผิดกฎหมาย ผลประโยชน์ในที่นี้ ไม่ได้หมายถึงเฉพาะในรูปของตัวเงินเท่านั้น แต่ยังเกี่ยวข้องกับเรื่องอื่นๆ ซึ่งอาจไม่เกี่ยวข้องกับตัวเงินโดยตรงด้วย การทุจริตไม่ใช่ข้อผิดพลาดแต่อย่างใด ส่วนสำคัญอย่างหนึ่งที่ทำให้การทุจริตแตกต่างจากข้อผิดพลาด คือเจตนาในการกระทำการดังที่กล่าวแล้ว

ข้อผิดพลาด หมายถึง ความผิดพลาดที่เกิดขึ้นโดยไม่ได้ตั้งใจ เช่น ความผิดพลาดที่เกิดขึ้นในงบการเงิน ในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการคำนวณ การเขียน การพิมพ์ข้อมูล การบันทึกทางบัญชีผิดพลาด การมองข้ามข้อเท็จจริงหรือตีความหมายข้อเท็จจริงไม่ถูกต้อง หรือการใช้นโยบายบัญชีไม่ถูกต้องโดยรู้เท่าไม่ถึงการณ์

ตัวอย่างการทุจริตที่เกิดขึ้นบ่อยครั้งในองค์กรธุรกิจ เช่น การมีเจตนาบิดเบือนผลประกอบการในงบการเงิน หรือความตั้งใจที่จะปกปิดข้อมูลสำคัญๆ ที่มีผลกระทบต่องบการเงิน การทุจริตดังกล่าวอาจครอบคลุมเรื่องดังต่อไปนี้

- การใช้ทรัพย์สินของกิจการในทางที่ผิด หรือการรั้งยกทรัพย์สินของกิจการ
- การโยกย้ายถ่ายเทสินทรัพย์ หรือความตั้งใจก่อให้เกิดข้อผิดพลาด หรือการปรับเปลี่ยนวิธีการบันทึกบัญชี หรือการแก้ไขเอกสารอ้างอิงที่ใช้ในการจัดทำงบการเงิน โดยการตกแต่ง การปลอม หรือการเปลี่ยนแปลงเอกสารหรือหลักฐานทางบัญชี

- การบิดเบือน หรือเจตนาบิดเบือนเหตุการณ์ รายการ หรือข้อมูลสำคัญอื่นๆ ที่ใช้ในการบันทึกหรือจัดทำงบการเงิน โดยการบันทึกรายการที่ไม่ได้เกิดขึ้นจริง การปกปิดรายการ หรือละเว้นการบันทึกรายการในบัญชี หลักฐาน หรือเอกสาร
- ความตั้งใจที่จะบิดเบือน หรือการพยายามตีความนโยบายบัญชีต่างๆ ที่ใช้ โดยเฉพาะอย่างยิ่งที่เกี่ยวกับจำนวนเงิน การแยกประเภทรายการ และการนำเสนอหรือการเปิดเผยข้อมูล เพื่อให้เป็นไปตามจุดประสงค์ที่ต้องการ

นอกจากตัวอย่างดังกล่าวแล้ว การทุจริตที่เกิดขึ้นบ่อยครั้งอีกชนิดหนึ่งในองค์กรธุรกิจ คือการยกยอกทรัพย์สินของบริษัท โดยการยกยอกดังกล่าวอาจเกิดจากการขโมย หรือการนำทรัพย์สินสิ่งของขององค์กรไปใช้ส่วนตัว รวมถึงการขโมยหรือยกยอกเอกสารสำคัญของบริษัทด้วย เช่น การปลอมแปลงใบเสร็จรับเงินที่ทำให้บริษัทต้องจ่ายชำระค่าสินค้าที่ยังไม่ได้รับ หรือการยกยอกใบเสร็จรับเงินของบริษัทเพื่อเรียกเก็บเงินจากลูกค้าของบริษัท หรือความตั้งใจทำให้เกิดข้อผิดพลาดในการบันทึกข้อมูล หรือปลอมแปลงเอกสารเพื่อหลบเลี่ยงการควบคุมที่มีอยู่ในระบบ รวมถึงการขโมยข้อมูลที่เป็นความลับขององค์กร เช่น ความลับของผลิตภัณฑ์ต่างๆ ในหลายๆ ครั้ง การยกยอกทรัพย์สินอาจไม่ทำให้เกิดข้อผิดพลาดอย่างมีสาระสำคัญในงบการเงิน เนื่องจากจำนวนเงินรวมที่เกิดความเสียหายอาจมีไม่มาก แต่สิ่งสำคัญคือเนื้อหาของการกระทำ โดยธรรมดาแล้วการยกยอกทรัพย์สินเป็นพฤติกรรมที่ไม่ชอบด้วยศีลธรรม จรรยาบรรณ หรือแม้กระทั่งไม่ชอบด้วยกฎหมาย ความสำคัญจึงอยู่ที่ลักษณะของรายการมากกว่าขนาดหรือจำนวนเงินของรายการนั้นๆ ดังที่กล่าวแล้วในเรื่องสภาพแวดล้อมการควบคุมผู้บริหารระดับสูงซึ่งเป็นผู้วางระเบียบกฎเกณฑ์ต่างๆ ในองค์กร จะเป็นตัวอย่างที่ดีต่อบุคลากรในองค์กร และเป็นผู้สร้างวัฒนธรรมองค์กร ซึ่งโดยปกติแล้ว การวางตัวของผู้บริหารระดับสูงจะมีผลต่อชื่อเสียงขององค์กรต่อลูกค้า โดยมีผลต่อความไว้วางใจของลูกค้าต่อองค์กร ดังนั้น ปริมาณทรัพย์สินที่หายอาจไม่มากแต่ถ้าการทุจริตดังกล่าวถูกเปิดเผยหรือล่วงรู้ไปถึงบุคคลภายนอก แม้ความผิดปกติหรือการทุจริตเพียงเล็กน้อยก็อาจนำไปสู่ปัญหาที่สำคัญและมีผลกระทบต่อองค์กรและความน่าเชื่อถือขององค์กร รวมถึงข้อมูลต่างๆ ขององค์กรและรายงานทางการเงิน และหากร้ายแรงอาจจะกระทบถึงความอยู่รอดขององค์กรก็เป็นได้

เนื้อหาในบทนี้ ต้องการให้ผู้อ่านให้ความสนใจกับความสัมพันธ์ระหว่างสภาพแวดล้อมการควบคุมกับการทุจริตในองค์กร รวมถึงผลกระทบของการทุจริตต่อองค์กร มากกว่าที่จะกล่าวถึงวิธีการตรวจสอบหาสาเหตุของการทุจริต การทุจริตเป็นสิ่งที่ผิดกฎหมาย และโดยส่วนใหญ่การทุจริตที่สำคัญมักมีความยุ่งยาก ซับซ้อน โดยมากมักพบโดยบังเอิญ ซึ่งเมื่อพบแล้ว การตรวจสอบหาสาเหตุจำเป็นต้องใช้ผู้เชี่ยวชาญพิเศษทางด้านการตรวจสอบการทุจริตเพื่อดำเนินการต่อ

ลักษณะการทุจริต

เมื่อพูดถึงการทุจริต หลายท่านอาจเคยได้ยินลักษณะการทุจริตในรูปแบบต่างๆ กัน ในที่นี้จะกล่าวถึงลักษณะการทุจริตที่พบเห็นบ่อยๆ ดังนี้

การทุจริตหรืออาชญากรรมทางเศรษฐกิจ (Fraud / Economic Crime)

เป็นลักษณะการทุจริตที่มีเจตนาฉ้อฉล กิดกัน ดัดลิด หรือเพิกถอนสิทธิของผู้อื่นในเรื่องต่างๆ เช่น ด้านการเงินหรือทรัพย์สิน

การยกยอกทรัพย์สิน (Asset Misappropriation)

เป็นลักษณะการทุจริตที่เป็นการลักลอบนำทรัพย์สินขององค์กรไปใช้เพื่อประโยชน์ส่วนตนหรือประโยชน์ของกลุ่มตน เริ่มตั้งแต่สิ่งเล็กๆ น้อยๆ จนถึงการยกยอกทรัพย์สินที่สำคัญๆ

การบิดเบือนข้อมูลทางการเงิน (Financial Misrepresentation)

เป็นลักษณะการทุจริตที่มีเจตนาแสดงข้อมูลทางการเงินซึ่งผิดไปจากความเป็นจริงเพื่อให้ข้อมูลดูดี น่าสนใจ รวมถึงการจงใจที่จะไม่เปิดเผยหรือแสดงข้อมูลที่สำคัญให้ผู้อ่านงบการเงินรับทราบ ซึ่งอาจมีผลทำให้ราคาหุ้นในตลาดเพิ่มขึ้นหรือแสดงกำไรที่เกินจริง หรือบันทึกหนี้สินและค่าใช้จ่ายต่ำไป

การรับสินบนและการติดสินบน (Corruption & Bribery)

เป็นลักษณะการทุจริตที่พนักงานเจ้าหน้าที่ผู้บริหาร หรือข้าราชการรับผลประโยชน์จากผู้ใดผู้หนึ่งหรือฝ่ายใดฝ่ายหนึ่ง โดยให้ประโยชน์หรือเอื้อประโยชน์ต่อกันโดยขัดต่ออำนาจหน้าที่

การฟอกเงิน (Money Laundering)

ลักษณะการกระทำที่พยายามเปลี่ยนแปลงแหล่งเงินที่ได้มาโดยมิชอบหรือเงินที่ได้รับมาโดยผิดกฎหมายให้เป็นเงินที่ได้มาโดยถูกต้องตามกฎหมาย

อาชญากรรมในระบบสารสนเทศ (Cyber Crime)

เป็นลักษณะการทุจริตโดยการลักลอบเข้าถึงระบบสารสนเทศหรือเครือข่ายสารสนเทศขององค์กรธุรกิจหรือหน่วยงานใดหน่วยงานหนึ่ง เพื่อทำให้เกิดความเสียหายหรือเพื่อขโมยข้อมูลความลับต่างๆ

การจารกรรมข้อมูลลับทางอุตสาหกรรมหรือผลิตภัณฑ์ (Industrial Espionage & Information Brokerage)

เป็นการเสาะหาข้อมูลความลับทางการค้าหรือข้อมูลความลับขององค์กรโดยใช้เครื่องมือที่ผิดกฎหมายหรือการขายข้อมูลความลับขององค์กรให้กับบุคคลอื่นที่สนใจ

สินค้าผิดกฎหมายและการปลอมแปลง (Product Piracy / Counterfeiting)

เป็นการเลียนแบบหรือปลอมแปลงสินค้าอย่างผิดกฎหมายเพื่อจำหน่าย ซึ่งเป็นการละเมิดต่อลิขสิทธิ์หรือสิทธิบัตรของเจ้าของยี่ห้อหรือเจ้าของสินค้าจริง

นอกเหนือจากลักษณะการทุจริตดังกล่าวข้างต้นแล้ว ยังมีอีกหลากหลายรูปแบบของการทุจริตที่อาจเกิดขึ้น ที่พัฒนารูปแบบไปตามความก้าวหน้าของเทคโนโลยีและสภาพแวดล้อมที่เปลี่ยนแปลงไป

สาเหตุของการทุจริต

ปัจจัยพื้นฐานที่แยกการทุจริต (Fraud) ออกจากการกระทำผิดหรือการกระทำที่ก่อให้เกิดข้อผิดพลาด (Error) คือการทุจริต เป็นสิ่งที่เกิดจากการกระทำโดยเจตนา การทุจริตทุกครั้งเกิดจากความตั้งใจที่จะทำและมีเจตนาปกปิดความจริง การกระทำโดยเจตนาส่วนใหญ่แล้วมักยากที่จะตรวจพบได้ จากการตรวจสอบการทุจริตที่เกิดขึ้นมักพบว่าเงื่อนไขสำคัญที่ทำให้เกิดการทุจริต คือ

- โอกาส (Opportunity)
- สิ่งจูงใจหรือความกดดัน (Incentive & Pressure)
- ทักษะคติ ความมีเหตุมีผล (Rationalization)

เงื่อนไขสำคัญที่ทำให้เกิดการทุจริต อธิบายในรายละเอียดได้ ดังนี้

โอกาส (Opportunity)

โดยทั่วไปแล้ว คนทุกคนล้วนอยากเป็นคนดี และบ่อยครั้งที่เดียวที่เมื่อตรวจพบและสัมภาษณ์คนที่ทำผิด จะพบว่าคนเหล่านั้นมักไม่ได้มีเจตนาที่จะกระทำความผิดในเบื้องต้นเลย หากแต่องค์กรหรือระบบเปิดโอกาสให้มีการกระทำผิดได้อย่างง่ายดาย ความโลภจึงอาจทำให้คนดี ๆ กระทำความผิดได้ เหตุการณ์ที่เปิดโอกาสให้กระทำการทุจริต เช่น

- ระบบการควบคุมที่ไม่มีประสิทธิภาพหรือมีระบบการควบคุมที่ไม่เพียงพอ
- การไม่มีการกำกับดูแลอย่างใกล้ชิดจากผู้มีส่วนเกี่ยวข้องกับบริษัททั้งหลาย เช่น ผู้ถือหุ้น ลูกค้า เจ้าหนี้ พนักงาน หรือองค์กรกำกับดูแลต่างๆ
- การที่องค์กรมีการกระจายการปฏิบัติงานไปตามพื้นที่ต่างๆ อย่างกว้างขวาง เช่น มีสาขาหรือมีบริษัทลูกกระจายในพื้นที่ต่างๆ จนทำให้การดูแลควบคุมการปฏิบัติงานไม่ทั่วถึง
- การที่องค์กรมีพนักงานหรือผู้บริหารที่มีอิทธิพลต่อความคิดเห็นหรือการกระทำของบุคคลในองค์กร หรือการให้อำนาจในการฝ่าฝืนกฎข้อบังคับหรือการควบคุมต่างๆ เป็นต้น

สิ่งจูงใจหรือความกดดัน (Incentive & Pressure)

สิ่งจูงใจที่อาจทำให้คนสุจริตกลายเป็นคนกระทำความผิดโดยเจตนา (ทุจริต) ได้ เช่น

- การที่องค์กรให้เงินเดือนหรือผลประโยชน์แก่พนักงานต่ำเกินไป
- การกำหนดขึ้นเงินเดือนหรือการขึ้นเงินเดือนโดยขึ้นอยู่กับผลการดำเนินงานของบริษัทเป็นสำคัญ
- ความกดดันจากหัวหน้างานหรือผู้บริหาร
- การที่บริษัทหรือผู้บริหารไม่เห็นคุณค่าความสำคัญของพนักงานในทุกระดับ
- การที่พนักงานมีหนี้ส่วนตัวหรือมีความกดดันทางครอบครัว
- การเสนอขายหุ้นในตลาดหลักทรัพย์ของบริษัท เป็นต้น

ทัศนคติ ความมีเหตุผล (Rationalization)

คงไม่มีผู้ใดที่เกิดมามีพื้นฐานจิตใจที่ต้องการกระทำความผิด คิดทุจริต ตั้งแต่เล็ก หากแต่สำคัญที่หล่อหลอมวัฒนธรรมต่างๆ ที่เข้ามามีอิทธิพลจนอาจทำให้เกิดความโลภ ถึงขนาดขาดความเกรงกลัวอื่นๆ โดยทั่วไปผู้ที่จะกระทำการทุจริตส่วนใหญ่ มักเป็นคนที่มีความสติปัญญาค่อนข้างดี มีความคิดความอ่าน สามารถทำสิ่งซับซ้อนได้ และเมื่อเริ่มทำโดยไม่มีผู้ใดตรวจพบ ก็อาจรู้สึกสนุก ตื่นเต้นกับการกระทำนั้นๆ ทำให้เกิดความรู้สึกอยากกระทำอีกเพราะเป็นสิ่งที่ท้าทาย

จากเงื่อนไขดังกล่าว จะเห็นว่ามีย่อยครั้งที่ผู้ทุจริตสามารถกระทำการทุจริตได้เมื่อมีโอกาสหรือเมื่ออยู่ในสถานการณ์กดดัน ยิ่งแรงกระตุ้น หรือแรงกดดันมากขึ้นเท่าไร ก็ยิ่งทำให้บุคคลหนึ่งบุคคลใดสามารถกระทำการทุจริตได้มากเท่านั้น การที่จะระบุว่าบุคคลหนึ่งบุคคลใดจะกระทำการทุจริต หรือการระบุว่าผู้บริหารใดหรือพนักงานคนใดจะกระทำการทุจริตหรือไม่นั้น โดยดูจากเรื่องภายนอกเพียงอย่างเดียวเป็นเรื่องยาก โดยธรรมดาแล้ว ผู้ที่มีส่วนร่วมในการทำทุจริตย่อมต้องทำการปกปิดการทุจริตนั้นอย่างเต็มที่ รวมทั้งพยายามเก็บซ่อนหลักฐานเอกสารต่างๆ จากผู้ตรวจสอบบัญชีทั้งภายในและภายนอก รวมถึงบุคคลอื่นๆ ทั้งภายในและภายนอกองค์กรอยู่แล้ว การปกปิดการทุจริตอาจกระทำโดย

- ปกปิด ซ่อนเร้นหลักฐานต่างๆ
- การไม่ตอบสนองต่อการขอข้อมูลเพิ่มเติมของฝ่ายอื่นๆ
- การปลอมแปลงเอกสาร
- การร่วมมือกันระหว่างผู้บริหาร พนักงาน และบุคคลภายนอก ในการให้ข้อมูลที่เท็จ
- ผู้บริหารไม่ปฏิบัติตามระบบการควบคุมที่มีอยู่ และละเลยการกำกับดูแลให้ผู้อื่นทำตาม

ตัวอย่างการปกปิดการทุจริตอาจมีดังนี้ เช่น

- ผู้บริหารที่กระทำการทุจริตในการบันทึกบัญชีอาจทำรายการปลอม บันทึกปลอมหรือดัดแปลงแก้ไขเอกสารการส่งของ

- พนักงานหรือผู้บริหารที่ยักยอกทรัพย์สิน เช่น เงินสด อาจพยายามปกปิดการยักยอกนั้นโดยการปลอมเอกสารและลายเซ็น หรือถ้าเป็นการอนุมัติทางอิเล็กทรอนิกส์ในการอนุมัติการจ่ายเงิน ก็อาจจะลักลอบเข้าระบบเพื่อทำการอนุมัติ

จากตัวอย่างที่กล่าวมา มีความเป็นไปได้ไม่น้อยมากที่การตรวจสอบบัญชีทั่วไป รวมถึงการตรวจสอบภายในตามปกติจะตรวจพบการกระทำดังกล่าว เพราะส่วนใหญ่ การทุจริตมักถูกปกปิดโดยการร่วมมือระหว่างผู้บริหาร พนักงาน หรือบุคคลภายนอก การร่วมมือดังกล่าว อาจทำให้ผู้ตรวจสอบบัญชีที่ทำการตรวจสอบ ตรวจไม่พบความผิดปกติ หรือไม่สามารถสรุปได้ว่าหลักฐานดังกล่าวเป็นเท็จ แต่ในบางครั้ง แม้ว่าจะเป็นการร่วมมือกัน แต่หลักฐานที่จั้นนั้นก็อาจพบโดยผู้ตรวจสอบบัญชีได้เช่นกัน เช่น ผู้สอบบัญชีอาจได้รับคำอธิบายที่ไม่ตรงกันระหว่างผู้สมรู้ร่วมคิด หรืออาจได้รับคำยืนยัน (Confirmation) จากบุคคลภายนอก แต่ในขณะเดียวกัน หากผู้บริหารร่วมมือกับบุคคลภายนอก การส่งคำยืนยันก็อาจได้รับคำยืนยันที่เป็นเท็จได้อีกเช่นกัน ดังนั้น หากเมื่อใดก็ตามที่ทราบว่า มีการร่วมกันทุจริตกับบุคคลภายนอกด้วยแล้ว ก็ไม่ควรเชื่อถือในเอกสารหลักฐานใดๆ ที่ได้รับจากบุคคลภายนอกนั้น ไม่ว่าจะ เป็น ลูกค้า เจ้าหนี้ หรือผู้เกี่ยวข้องอื่น เป็นต้น

การทุจริตที่เกิดจากผู้บริหาร ส่วนใหญ่มักมีความสำคัญและมีผลกระทบรุนแรง เพราะผู้กระทำผิดมักจะอยู่ในตำแหน่งที่มีอำนาจทั้งโดยตรงและโดยอ้อม และสามารถที่จะโยกย้ายการบันทึกบัญชี และบิดเบือนการนำเสนอข้อมูลในงบการเงินได้ การนำเสนอรายงานทางการเงินที่ผิดไปจากความเป็นจริงมักเกี่ยวข้องกับการที่ผู้บริหารสามารถข้ามขั้นตอนหรือไม่ต้องทำตามการควบคุมที่มีอยู่ได้ ยิ่งไปกว่านั้นคือ การที่ผู้บริหารอาจบีบบังคับหรือชักชวนให้พนักงานร่วมกันกระทำทุจริต เพราะผู้บริหารอยู่ในตำแหน่งที่สามารถให้คุณให้โทษแก่พนักงานได้ รวมทั้งยังมีอำนาจโยกย้ายสั่งการ หรือสั่งให้ทำการบันทึกบัญชีผิดตามที่ต้องการได้ การทุจริตที่กระทำโดยผู้บริหารจึงตรวจพบได้ยาก แต่หากบริษัทสร้างระบบการควบคุมที่เข้มแข็ง รวมทั้งมีระบบการติดตามป้องกันที่ดีพอควรแล้ว อย่างน้อยก็เป็นการลดโอกาสของการเกิดการทุจริตดังกล่าวให้น้อยลง อย่างไรก็ตาม นอกเหนือจากสาเหตุดังกล่าวแล้ว ยังมีสถานการณ์หรือเหตุการณ์ที่เพิ่มความเสี่ยงของการเกิดการทุจริตและข้อผิดพลาดดังกล่าวอีก เช่น

มีข้อสงสัยเกี่ยวกับความซื่อสัตย์หรือความรู้ความสามารถของ
ผู้บริหาร

- บุคคลคนเดียวหรือบุคคลเฉพาะกลุ่มมีอำนาจครอบงำในการบริหารงาน และไม่มีกระบวนการควบคุมดูแลอย่างมีประสิทธิภาพ โดยคณะกรรมการตรวจสอบหรือคณะกรรมการอื่นที่มีหน้าที่กำกับดูแล
- การจัดโครงสร้างของกิจการอย่างซับซ้อน ซึ่งความซับซ้อนนั้นดูเสมือนว่าไม่จำเป็น
- การไม่ได้แก้ไขจุดอ่อนที่สำคัญในระบบการควบคุมภายใน ทั้งๆ ที่สามารถแก้ไขได้
- การเปลี่ยนพนักงานที่สำคัญในฝ่ายบัญชีและการเงินบ่อยครั้ง
- การขาดบุคลากรที่สำคัญเป็นระยะเวลานานในฝ่ายบัญชี
- การเปลี่ยนที่ปรึกษากฎหมายหรือผู้สอบบัญชีบ่อยครั้ง

ความกดดันที่ผิดปกติกภายในกิจการหรือต่อกิจการ

- อุตสาหกรรมกำลังตกต่ำและล้มเหลว
- เงินทุนหมุนเวียนไม่เพียงพอ เนื่องจากกำไรที่ลดลงหรือมีการขยายตัวเร็วเกินไป
- คุณภาพของการทำกำไรลดลง เช่น ความเสี่ยงที่เพิ่มขึ้นจากการขายเชื่อ การเปลี่ยนแปลงวิธีปฏิบัติทางธุรกิจ หรือการเลือกนโยบายการบัญชีที่มีผลทำให้รายได้เพิ่มขึ้น
- กิจการต้องการเพิ่มแนวโน้มการทำกำไรเพื่อสนับสนุนราคาตลาดของหุ้น เนื่องจากจะเสนอขายหุ้นให้กับสาธารณชน การครอบงำกิจการ หรือเหตุผลอื่น
- กิจการมีการลงทุนอย่างมากในอุตสาหกรรมหรือสายผลิตภัณฑ์ที่มีการเปลี่ยนแปลงอย่างรวดเร็ว
- กิจการพึ่งพิงอย่างมากต่อผลิตภัณฑ์หรือลูกค้าเพียงรายเดียวหรือเพียงไม่กี่ราย
- ความกดดันทางการเงินต่อผู้บริหารระดับสูง
- ความกดดันที่ทำให้บุคลากรในฝ่ายบัญชีต้องจัดทำงบการเงินในเวลาอันจำกัดกว่าปกติ

รายการที่ผิดปกติ

- รายการที่ผิดปกติ โดยเฉพาะรายการที่เกิดใกล้สิ้นปีซึ่งมีผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่อกำไร
- รายการหรือวิธีการปฏิบัติทางบัญชีที่ซับซ้อน
- รายการกับกิจการหรือบุคคลที่เกี่ยวข้องกัน
- การจ่ายค่าบริการ (เช่น ค่าทนายความ ค่าที่ปรึกษาหรือตัวแทน) ซึ่งปรากฏว่าสูงกว่าบริการที่ได้รับ

ปัญหาในการได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เพียงพอและเหมาะสม

- ข้อมูลที่ไม่เพียงพอ เช่น เพิ่มข้อมูลที่ไม่สมบูรณ์ รายการปรับปรุงบัญชีที่มีมากผิดปกติ รายการที่ไม่ได้บันทึกตามวิธีการปกติและบัญชีคุมที่ระทบยอดไม่ได้
- รายการที่มีเอกสารประกอบไม่เพียงพอ เช่น ไม่มีการอนุมัติอย่างเหมาะสม ไม่มีเอกสารประกอบ และมีการเปลี่ยนแปลงแก้ไขเอกสาร (ปัญหาเกี่ยวกับเอกสารเหล่านี้จะเป็นปัญหาที่สำคัญมากขึ้นเมื่อเกี่ยวข้องกับรายการที่เป็นจำนวนมาก หรือรายการที่ผิดปกติ)
- ความแตกต่างเป็นจำนวนมากระหว่างข้อมูลทางบัญชีกับการยืนยันจากบุคคลที่สาม หลักฐานการสอบบัญชีที่ขัดแย้งกัน และการเปลี่ยนแปลงของอัตราส่วนการดำเนินงานที่ไม่สามารถอธิบายได้
- ผู้บริหารหลีกเลี่ยงหรือตอบคำถามเกี่ยวกับการตรวจสอบอย่างไม่สมเหตุผล

ปัจจัยเกี่ยวกับสภาพแวดล้อมของระบบสารสนเทศที่ใช้คอมพิวเตอร์ ซึ่งเกี่ยวข้องกับสถานการณ์หรือเหตุการณ์ข้างต้น รวมถึง

- การไม่สามารถเรียกข้อมูลจากระบบคอมพิวเตอร์ เนื่องจากเอกสารหรือโปรแกรมไม่สมบูรณ์หรือไม่เป็นปัจจุบัน
- การเปลี่ยนแปลงโปรแกรมโดยไม่มีการบันทึก อนุมัติ และทดสอบ
- ความไม่เพียงพอของการสอบยืนยันยอดคงเหลือรวมของรายการทางคอมพิวเตอร์และฐานข้อมูลกับข้อมูลบัญชีการเงิน

ความพยายามในการป้องกัน หรือบรรเทาผลกระทบจากการทุจริต

จากการศึกษาของหลายๆ หน่วยงาน พบว่าการค้นพบการทุจริตเกือบทั้งหมด พบโดยความบังเอิญมากกว่าที่จะเป็นการตรวจพบหรือพบโดยระบบการควบคุมป้องกัน ซึ่งถ้ามีการกำกับดูแลที่ดีจะช่วยให้

อย่างไรก็ตาม เพื่อเป็นการลดโอกาสการก่อการทุจริตโดยเฉพาะการทุจริตในองค์กร แต่ละองค์กรอาจพิจารณาดูแลในเรื่องดังต่อไปนี้

ระบบการกำกับดูแลองค์กร (Corporate Governance) ที่ดีมีประสิทธิภาพ

การกำกับดูแลเป็นระบบโครงสร้างและกระบวนการต่างๆ ที่กำหนดขึ้นเพื่อสอดส่องดูแลและตรวจสอบการปฏิบัติงานของฝ่ายบริหาร ทำให้ผู้บริหารต้องทำงานด้วยความระมัดระวังอย่างมากเพื่อผลประโยชน์ของผู้ถือหุ้นและผู้มีส่วนได้เสียทุกฝ่าย และต้องพยายามที่จะประสานผลประโยชน์ของกลุ่มต่างๆ พร้อมทั้งการเปิดเผยข้อมูลอย่างมีระบบ ส่งผลให้เกิดความโปร่งใสและเกิดความมั่นใจแก่ผู้มีส่วนได้เสีย การกำกับดูแลที่ดีต้องมีการสร้างสมดุลของอำนาจอย่างเหมาะสมระหว่างคณะกรรมการบริษัทและฝ่ายบริหาร และให้ความสำคัญในเรื่องของความซื่อสัตย์ (Integrity) ความมีอิสระ (Independence) ความโปร่งใส (Transparency) และความรับผิดชอบ (Accountability) การกำกับดูแลกิจการที่ดีมีประสิทธิภาพ นอกจากจะทำให้กิจการมีระบบการบริหารและการจัดการที่ดีมีคุณภาพแล้ว ยังสามารถป้องกันการทุจริตประพุดติมิชอบได้บ้าง โดยเฉพาะการทุจริตที่เกิดจากผู้ปฏิบัติงานระดับสูงและผู้บริหาร

ความรับผิดชอบของผู้บริหาร

ผู้บริหารมีความรับผิดชอบในการป้องกันและตรวจพบการทุจริตและข้อผิดพลาด โดยการนำระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในที่เพียงพอมาใช้อย่างต่อเนื่อง ระบบดังกล่าวจะลดโอกาสการทุจริตและข้อผิดพลาดแต่ไม่สามารถขจัดจัดการทุจริตและข้อผิดพลาดที่อาจเกิดขึ้นได้ทั้งหมด

อย่างไรก็ดี คนจำนวนมากมักเข้าใจว่านักบัญชี โดยเฉพาะผู้สอบบัญชีทั้งภายนอกและภายใน ควรเป็นผู้รับผิดชอบในการตรวจพบการทุจริตและข้อผิดพลาด ในความเป็นจริงแล้วผู้ที่เป็นผู้รับผิดชอบประกอบกิจการ คือ

เจ้าของเงินทุนหรือผู้ถือหุ้น ซึ่งอาจมอบหมายให้ตนเองหรือคณะกรรมการบริษัท ฝ่ายจัดการเป็นผู้กำหนดนโยบายการดำเนินงานในด้านต่างๆ การป้องกันข้อผิดพลาดและการทุจริตจึงควรเป็นหน้าที่ของผู้บริหารระดับสูงโดยตรง ผู้ตรวจสอบภายในอาจได้รับมอบหมายให้คอยสอดส่อง ตรวจสอบการทุจริต และข้อผิดพลาดจากคณะกรรมการตรวจสอบหรือฝ่ายบริหาร ความเป็นอิสระของผู้ตรวจสอบภายในและภายนอกมีส่วนช่วยในการตรวจพบการทุจริต และข้อผิดพลาด ข้อจำกัดอย่างหนึ่งของผู้ตรวจสอบภายในในการตรวจหาการทุจริต ข้อผิดพลาด หรือหากเรื่องดังกล่าวกระทำโดยผู้บริหารระดับสูง ผู้ตรวจสอบภายในอาจไม่กล้าที่จะรายงาน หรือไม่ทราบว่าจะควรจะทำอย่างไรต่อไปอย่างไรก็ตาม ในองค์ประกอบการควบคุมภายในที่ดีจึงเน้นองค์ประกอบในเรื่องสภาพแวดล้อมการควบคุม ซึ่งส่วนสำคัญที่สุด คือ ผู้บริหารทุกระดับตั้งแต่ระดับล่าง ระดับกลาง ระดับสูง รวมถึงคณะกรรมการบริษัท ต้องทำเป็นตัวอย่างในเรื่องการมีความซื่อสัตย์ มีจริยธรรม และจรรยาบรรณ

ผู้สอบบัญชีภายนอกไม่มีความรับผิดชอบในการป้องกันการทุจริต และข้อผิดพลาด และก็ไม่อาจกำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องรับผิดชอบในเรื่องดังกล่าวด้วยเหตุผลดังกล่าวข้างต้น อย่างไรก็ตาม การตรวจสอบบัญชีประจำปีอาจช่วยยับยั้งการทุจริตและข้อผิดพลาดได้ โดยในการวางแผนการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี ผู้สอบบัญชีจะประเมินความเสี่ยงที่อาจมีการทุจริตและข้อผิดพลาดที่สำคัญที่อาจทำให้งบการเงินแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงได้ ผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องสอบถามผู้บริหารว่าได้พบการทุจริตและข้อผิดพลาดที่สำคัญหรือไม่ เพื่อพิจารณาว่าผู้บริหารให้ความสนใจในเรื่องดังกล่าวมากน้อยเพียงใด

การบริหารความเสี่ยง

เป็นกระบวนการที่จะทำให้องค์กรไม่ว่าจะเป็นคณะกรรมการบริษัท ผู้บริหาร และบุคคลอื่นๆ ขององค์กรสามารถระบุถึงเหตุการณ์ความไม่แน่นอนต่างๆ ที่อาจเกิดขึ้นและมีผลกระทบต่อกิจการ เพื่อหามาตรการตอบสนอง และจัดการความเสี่ยงเหล่านั้นให้อยู่ภายในกรอบระดับที่ยอมรับได้ว่าจะไม่มีผลกระทบรุนแรงต่อการดำเนินงานตามวัตถุประสงค์ขององค์กร ภายใต้กระบวนการบริหารความเสี่ยงมีกระบวนการที่สำคัญในการระบุถึงปัจจัยเสี่ยงต่างๆ รวมทั้งการประเมินผลกระทบจากความเสี่ยงนั้นๆ การพิจารณาถึงกิจกรรมการ

ควบคุม รวมถึงกระบวนการติดตามผลการควบคุมภายใน และวิธีการตอบสนองความเสี่ยง ซึ่งรวมถึงการติดตามประเมินผลความสามารถในการป้องกันและค้นหารายการทุจริต ข้อผิดพลาดและการปฏิบัติหรือไม่ปฏิบัติตามกฎระเบียบ

ระบบการควบคุมภายใน

เป็นระบบที่ผู้บริหารสร้างและจัดให้มีขึ้นเพื่อประสิทธิภาพในการปฏิบัติงาน และลดความเสี่ยงจากลักษณะธุรกิจ ระบบการควบคุมภายในที่เหมาะสมย่อมประกอบด้วย การควบคุมทั้งในด้านการป้องกัน (Preventive Control) และการตรวจสอบ (Detective Control) ซึ่งเป็นเครื่องมือที่ช่วยในการลดโอกาสและแรงจูงใจในการกระทำมิชอบและการทุจริตให้น้อยลง การสร้างระบบการควบคุมภายในที่ดี ควรมีหลักเกณฑ์ของการแบ่งแยกหน้าที่ การแบ่งแยกหน้าที่การทำงานระหว่างพนักงานเป็นหลักเบื้องต้นที่สำคัญอย่างหนึ่งของระบบการควบคุมภายในที่ดี อย่างไรก็ตาม ในบริษัทเล็กๆ หลายแห่งอาจคิดว่าตนไม่สามารถที่จะว่าจ้างพนักงานจำนวนหลายคน เพื่อให้เกิดการแบ่งแยกหน้าที่และความรับผิดชอบได้ หากเป็นเช่นนั้น ผู้บริหารหรือเจ้าของกิจการควรมีความมั่นใจว่าตนเองสามารถควบคุมรายการต่างๆ เหล่านั้นได้ ไม่ว่าจะเป็นรายการการขายสินค้า การรับเงิน และการนำเงินฝากเข้าบัญชี โดยเฉพาะอย่างยิ่งควรแน่ใจว่าหน้าที่เหล่านี้ เช่น คนส่งจ่ายกับคนอนุมัติส่งจ่ายและคนทำเช็คได้มีการแยกออกจากกัน นอกจากนี้ ในระบบการควบคุมภายในที่ดีย่อมมีกระบวนการติดตามประเมินผล หากกระบวนการดังกล่าวมีประสิทธิภาพ ผู้บริหารย่อมจะได้รับรายงานและรับทราบถึงสาเหตุของข้อบกพร่องหรือสถานการณ์ที่ไม่ชอบมาพากลได้ทันทั่วถึง รวมทั้งสามารถปรับปรุงระบบในเชิงป้องกันได้อย่างเหมาะสมในการประเมินผลระบบการควบคุมภายในดังกล่าว ฝ่ายตรวจสอบภายในมักเป็นส่วนสำคัญส่วนหนึ่งของกระบวนการ

การคัดเลือกบุคลากรในองค์กร

บริษัทอาจต้องมีการตรวจสอบประวัติของพนักงาน รวมถึงการตรวจสอบประวัติการก่ออาชญากรรมหรือการกระทำผิดทางด้านจรรยาบรรณสำหรับตำแหน่งงานที่สำคัญๆ ซึ่งจะคุ้มค่ากับบริษัทมากกว่าการที่จะรับพนักงานที่มีพฤติกรรมไม่ดีหรือเคยกระทำผิดกฎหมายมาก่อนมาทำงานในองค์กร โดยเฉพาะอย่างยิ่งในตำแหน่งที่สำคัญ

การตรวจสอบระหว่างกัน

องค์กรควรวางกระบวนการทำงาน ที่สามารถทำให้เกิดการตรวจสอบระหว่างพนักงานในองค์กรกับบุคคลภายนอกองค์กร หรือระหว่างพนักงานด้วยกันเองได้ การวางกระบวนการทำงานดังกล่าวจะช่วยป้องกันไม่ให้เกิดการทุจริตได้ และลดความเสี่ยงในการเกิดการทุจริต เพราะหากจะกระทำการทุจริต ต้องได้รับความร่วมมือจากบุคคลหลายคนหรือหลายกลุ่ม

มีข้อบังคับทางจรรยาบรรณ ความประพฤติ เป็นลายลักษณ์อักษร รวมถึงนโยบายและแนวทางปฏิบัติงานที่ชัดเจน

การที่องค์กรมีกฎข้อบังคับและแนวทางปฏิบัติทางด้านจรรยาบรรณสำหรับพนักงานทำให้พนักงานทราบว่สิ่งใดควรปฏิบัติหรือสิ่งใด ไม่ควรปฏิบัติ ในขณะเดียวกันก็ทำให้บุคคลทุกฝ่ายที่เกี่ยวข้องกับองค์กรทราบถึงนโยบายและแนวทางปฏิบัติของบริษัทอย่างชัดเจนด้วย

แนวทางการปฏิบัติงานของผู้บริหาร

องค์กรควรกำหนดข้อบังคับทางวินัย รวมถึงระบบการสื่อสารในเรื่องการกระทำผิดโดยเจตนาของผู้บริหารและพนักงานในองค์กรอย่างชัดเจน พนักงานทุกคนควรจะได้รับทราบถึงบทลงโทษทางวินัยที่เกิดขึ้นหากมีการกระทำการทุจริต ในขณะเดียวกัน หากพนักงานมีปัญหส่วนตัวหรือปัญหาทางการเงินอย่างรุนแรง ผู้บริหารควรรับทราบและหาทางช่วยเหลืออย่างถูกต้อง การมีระบบการสื่อสารถึงกันอย่างเปิดเผย ไม่ว่าจะเป็นทางการหรือไม่เป็นทางการจะช่วยลดความเสี่ยงในการกระทำการทุจริตให้ลดน้อยลงได้ สิ่งสำคัญอีกประการหนึ่ง คือทัศนคติอย่างแรงกล้าของผู้บริหารในการต่อต้านการทุจริตจะช่วยทำให้คนในองค์กรลดการกระทำผิดลงได้อย่างมาก

การประกันภัยการทุจริต

องค์กรอาจใช้วิธีการให้พนักงานวางหลักประกันในตำแหน่งหน้าที่สำคัญ หรืออาจทำการประกันภัยบางชนิดอันอาจเกิดจากการทุจริต เพื่อลดความเสียหายลงได้บ้าง

การส่งสัญญาณเตือนภัย

ผู้บริหารหรือบุคลากรในองค์กรควรให้ความสนใจกับระบบการส่งสัญญาณเตือนภัยต่างๆ เช่น การให้สัญญาณเตือนภัยในเรื่องของการเกิดการทุจริตหรือสัญญาณเตือนภัยด้านโอกาสของการกระทำความผิด ตัวอย่างเช่น

- การมีความสัมพันธ์อย่างใกล้ชิดกับคู่ค้าหรือคู่แข่ง
- การที่พนักงานไม่ยอมลาหยุดพักร้อน
- ผู้บริหารที่อ่อนแอหรือผู้บริหารที่ควบคุมมากเกินไป
- องค์กรมักอยู่ในภาวะฉุกเฉินตลอดเวลา
- ไม่มีหน่วยงานตรวจสอบภายใน หรือมีแต่ไม่มีประสิทธิภาพ
- ไม่มีการหมุนเวียนหน้าที่การงานระหว่างพนักงานด้วยกัน
- พนักงานไม่เข้าใจถึงระบบการทำงานอย่างแท้จริง องค์กรมีการเปลี่ยนแปลงอยู่ตลอดเวลา
- สัญญาณเตือนภัยอื่นๆ เช่น พนักงานมีหนี้สินส่วนตัวมากเกินไป บริษัทเกิดภาวะขาดทุน พนักงานมีรายได้ไม่เพียงพอกับค่าใช้จ่าย พนักงานใช้ชีวิตหรูหราฟุ่มเฟือยเกินฐานะ การเก็งกำไรจากการลงทุนต่างๆ การเล่นการพนันเกินตัว การกระทำที่เป็นการละเมิดสิทธิส่วนบุคคล ความไม่พอใจในผู้บังคับบัญชา

ปัญหาการทุจริตในองค์กรอาจเกิดขึ้นได้ในทุกๆ เรื่องตั้งแต่เรื่องเล็กไปจนถึงเรื่องใหญ่ เช่น

- ประเด็นความขัดแย้งของผู้ถือหุ้น
- การทุจริตโดยผู้บริหารและพนักงานในเรื่องของการจัดซื้อ
- ผลประโยชน์ขัดแย้งหรือการทุจริตในการว่าจ้าง
- การฝ่าฝืนจริยธรรมและจรรยาบรรณ
- การให้ของขวัญแก่คู่ค้าหรือหน่วยราชการที่เกินจำเป็น
- การประกอบธุรกิจที่ต้องอาศัยความสัมพันธ์ส่วนบุคคลเป็นหลัก
- วัฒนธรรมองค์กรที่เป็นลักษณะของลูกจ้าง-นายจ้างมากเกินไป

ข้อสังเกตของการค้นพบการเกิดทุจริตดังที่กล่าวในเบื้องต้นว่า การทุจริตส่วนใหญ่ค้นพบโดยบังเอิญ หากแต่ว่าองค์กรเองควรให้ความใส่ใจเพื่อไม่ให้เกิดเรื่องดังกล่าว ส่วนหนึ่งที่แต่ละองค์กรอาจทำได้ คือ การพยายามใช้ความสังเกตและติดตามตรวจสอบดู ซึ่งอาจทำได้ดังนี้

- เข้าใจลักษณะการดำเนินธุรกิจ
การเข้าใจลักษณะธุรกิจจะทำให้ทราบว่าจุดใดหรือเรื่องใดบ้างที่จะเป็นโอกาสให้ผู้บริหาร พนักงาน กระทำการทุจริตได้บ้าง พิจารณาเงื่อนไขการเกิดการทุจริตทั้ง 3 อย่าง คือ
 - มองหาสิ่งจูงใจหรือแรงกดดันที่จะทำให้เกิดการกระทำการทุจริต
 - ลดโอกาสในการกระทำความผิดโดยเจตนา
 - ดูแลส่งเสริมจริยธรรม ความซื่อสัตย์ของบุคลากรในองค์กร
- ลองสมมุติตัวเองว่า หากเป็นผู้กระทำการทุจริตจะทำอย่างไร เช่น
 - ถ้าข้าพเจ้าจะขโมยเงินบริษัท ข้าพเจ้าจะขโมยได้อย่างไร
 - ถ้าข้าพเจ้าจะตกแต่งตัวเลขทางการเงิน ข้าพเจ้าจะตกแต่งตัวเลขใด

ขั้นตอนการลดความเสี่ยงจากการทุจริต

1. ต้องมีการตรวจสอบอย่างจริงจัง
2. ต้องทราบว่าความเสี่ยงด้านการทุจริตอยู่ที่ใด
3. ตรวจสอบการจ่ายเงินให้กับคู่ค้า
4. ตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎระเบียบข้อบังคับ
5. จัดให้มีแนวทางการประพฤติและข้อบังคับทางจริยธรรม
6. ระบบรักษาความปลอดภัยที่มั่นคง
7. การจัดตั้งนโยบายบริษัทอย่างเป็นทางการ
8. จัดให้มีข้อบังคับหรือข้อปฏิบัติทางจรรยาบรรณและความประพฤติ
9. มีการตรวจสอบประวัติพนักงาน
10. พิจารณาถึงอาชญากรรมในระบบสารสนเทศ

Sabanes Oxley Act กับการป้องกัน การทุจริตในองค์กร

สืบเนื่องจากวิกฤตการณ์เอนรอน World Com และอีกหลายบริษัท ที่มีผลกระทบต่อระบบเศรษฐกิจ ทำให้ในปี พ.ศ. 2545 สภาคองเกรสของ สหรัฐอเมริกาได้อนุมัติกฎหมายชื่อ Sabanes Oxley Act ขึ้น เพื่อเรียกความเชื่อมั่นของผู้ถือหุ้นในตลาดหลักทรัพย์คืนมา กฎหมายดังกล่าวออกมาหลังจาก กรณีของเอนรอนและบริษัทอื่นๆ โดยคาดหวังว่าจะช่วยลดความเสี่ยงในการทุจริต ของ CEO และ CFO ได้ โดยมาตรา 404 ของกฎหมายนี้กำหนดให้ผู้บริหาร ระดับสูง โดยเฉพาะ CEO และ CFO ต้องรับผิดชอบโดยตรงต่อประสิทธิภาพ และประสิทธิผลของระบบการควบคุมภายในขององค์กร โดยเฉพาะอย่างยิ่ง ในระบบการรายงานทางการเงินและเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน ผู้บริหารระดับ สูงจะต้องได้รับการสอดส่องดูแลมากขึ้นจากคณะกรรมการบริษัท คณะกรรมการ อิศระ คณะกรรมการตรวจสอบ และผู้ตรวจสอบภายนอก

ในแนวคิดทั่วไป ผู้บริหารควรใช้ประโยชน์จากกฎหมายนี้ ในการเพิ่ม โอกาสที่จะสอดส่องดูแลระบบการควบคุมภายในขององค์กรใหม่ เพื่อประเมิน ความเสี่ยงที่อาจทำให้เกิดการทุจริตและควรจะหาทางปรับปรุงเปลี่ยนแปลง ระบบต่างๆ ตามความจำเป็นเพื่อให้มีประสิทธิภาพมากขึ้น โดยมุ่งเน้นที่จะลด ความเสียหายที่อาจเกิดขึ้นกับองค์กรโดยรวม การเน้นเรื่องระบบการควบคุมภายใน จะช่วยทำให้ผู้บริหารสามารถป้องกันและตรวจพบการทุจริตได้ในระดับหนึ่ง จุดประสงค์ของกฎหมายดังกล่าวมีขึ้นเพื่อให้บริษัทจัดสร้างระบบการควบคุม ภายในที่มีประสิทธิภาพ ซึ่งจะช่วยลดโอกาสในการเกิดการทุจริตให้น้อยลง อย่างไรก็ตาม อาจมีข้อโต้แย้งว่าการทุจริตไม่สามารถขจัดให้หมดสิ้นไปได้ แต่การจัดสร้างระบบการควบคุมภายในที่มีประสิทธิภาพเท่าที่จะทำได้เพื่อป้องกัน และค้นพบข้อทุจริตดังกล่าว ก็เป็นเรื่องที่ดีกว่าที่จะไม่ทำอะไรเลย กฎหมาย ดังกล่าวยังคงครอบคลุมถึงความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อระบบการควบคุมภายใน ขององค์กรที่ตรวจสอบ ก่อนที่จะรับรองงบการเงินที่จัดทำโดยผู้บริหารด้วย Sabanes Oxley Act มีความชัดเจนเพียงพอ ในเรื่องของความรับผิดชอบของ ผู้บริหารและคณะกรรมการบริษัทในการที่จะจัดตั้งระบบการควบคุมภายใน ตรวจสอบและติดตามความมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลของระบบการควบคุม

ภายใน เพื่อป้องกันการทุจริตทางการเงิน และเพื่อการค้นพบการทุจริตได้ทันทีเมื่อมีการทุจริตเกิดขึ้น สิ่งที่ตามมาคือความพร้อมขององค์กรต่างๆ ในการปฏิบัติตามข้อกำหนดดังกล่าวมีมาน้อยเพียงใด

ความรับผิดชอบโดยทั่วไปของผู้บริหารภายใต้ Sabanes Oxley Act

ผู้บริหารต้องรับผิดชอบต่อความมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลในระบบการควบคุมภายในเรื่องการรายงานผลประกอบการภายใต้มาตรา 404 ของกฎหมายนี้ ความรับผิดชอบนี้ รวมถึงการประเมินความมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลของการควบคุมทุกสิ้นปี โดยใช้บรรทัดฐานในการประเมินซึ่งสอดคล้องกับแนวทางการควบคุมภายในของ COSO นอกจากนี้ ผู้บริหารยังต้องจัดทำเอกสารและรายงานผลการประเมินดังกล่าวไว้เป็นหลักฐานด้วย สิ่งสำคัญที่เกี่ยวข้องกับการประเมินผลของผู้บริหารรวมถึงเรื่องต่อไปนี้

- ผู้บริหารต้องจัดทำเอกสารเกี่ยวกับการออกแบบระบบการควบคุมภายใน ซึ่งมีผลต่อเนื่องถึงการให้ความเชื่อมั่นในด้านต่างๆ ของการรายงานผลประกอบการ
- ผู้บริหารจะต้องทดสอบระบบการควบคุมที่จัดสร้างขึ้น เพื่อให้ความเชื่อมั่นที่สำคัญสำหรับระบบการรายงานทางการเงิน และการเปิดเผยข้อมูลต่างๆ การทดสอบดังกล่าวควรรวมถึงการทดสอบองค์ประกอบของการควบคุมภายในด้วย (ตัวอย่างเช่น ถ้าเป็นระบบการควบคุมภายในตามแนวของ COSO ผู้บริหารควรที่จะทดสอบถึงองค์ประกอบการควบคุมภายในด้านต่างๆ ดังนี้ สภาพแวดล้อมของการควบคุม การประเมินความเสี่ยง กิจกรรมการควบคุม ข้อมูลและการสื่อสาร และการติดตามประเมินผล)
- ผู้บริหารต้องสร้างกระบวนการเพื่อพัฒนาระบบให้มีหลักฐานที่เพียงพอ รวมถึงการเก็บรักษาเอกสารเพื่อเป็นหลักฐานของการประเมินผลการควบคุมภายในด้วย
- ผู้บริหารไม่สามารถที่จะถ่ายโอนความรับผิดชอบในหน้าที่การประเมินผลระบบการควบคุมภายในให้แก่ผู้ตรวจสอบบัญชีทั้งภายในและภายนอก หรือบุคคลภายนอกอื่นๆ ได้

- ผู้บริหารอาจใช้ผู้ตรวจสอบภายในหรือบุคคลอื่นๆ ในองค์กร หรืออาจว่าจ้างบุคคลภายนอกเพื่อช่วยในการประเมินผลระบบการควบคุมภายในได้
- ผู้บริหารไม่สามารถใช้ผลการประเมินของผู้ตรวจสอบบัญชีภายนอกเพื่อใช้เป็นพื้นฐานความเชื่อว่าการควบคุมภายในของตนมีประสิทธิภาพเป็นที่เชื่อถือได้
- การประเมินผลการควบคุมภายในเป็นส่วนสำคัญส่วนหนึ่งของระบบการควบคุมภายใน และเป็นส่วนที่สำคัญขององค์ประกอบการติดตามประเมินผลและการกำกับดูแล
- ผู้บริหารไม่สามารถประเมินว่าระบบการควบคุมภายในของตนเองมีประสิทธิภาพดีได้ หากมีการตรวจพบว่า มีข้อบกพร่องสำคัญตั้งแต่หนึ่งรายการหรือมากกว่าหนึ่งรายการขึ้นไปในระบบการควบคุมภายใน
- ตามมาตรา 404 ของ Sarbanes Oxley Act รายงานการประเมินผลของผู้บริหารต้องเปิดเผยถึงข้อบกพร่องที่สำคัญในระบบการควบคุมภายใน

บทสรุป

แม้ว่าจะมีความตั้งใจจากทุกฝ่าย โดยเฉพาะฝ่ายกำกับดูแลที่พยายามปรับปรุงระบบการกำกับดูแลองค์กร หรือที่เรียกว่า ธรรมาภิบาล ให้ดีขึ้น เพื่อลดความเสี่ยงจากการทุจริต แต่ความจริงที่ปรากฏ ก็คือ การทุจริตในองค์กรยังเกิดขึ้นอยู่ทั่วไปในโลก และส่วนใหญ่ก็ยังคงถูกค้นพบโดยความบังเอิญอยู่ดี มีรายงานจากการศึกษาของบริษัทตรวจสอบบัญชีแห่งหนึ่ง ในปี พ.ศ. 2547 พบว่าปริมาณการทุจริตในองค์กรในเรื่องเกี่ยวกับการเงินมีเพิ่มขึ้นถึง 22 % จากช่วง 2 ปีที่ผ่านมา การศึกษากระทำโดยการสัมภาษณ์บริษัท 3,634 แห่งใน 34 ประเทศทั่วโลก การทุจริตประพฤติมิชอบ ก็ยังเป็นสิ่งที่ยากแก่การป้องกัน แม้ว่าทุกฝ่ายจะพยายามกันอย่างเต็มที่ในการที่จะสร้างกลไก โดยผ่านทางระบบการควบคุมภายในและจำนวนเงินลงทุนที่ต้องเสียไปในการจัดสร้างระบบการควบคุม

ภายในที่ตีรวมถึงระบบการประเมินติดตามผล โดยเฉพาะอย่างยิ่ง การประเมินติดตามผลภายใต้ Sabanes Oxley Act มาตรา 404 ก็ยังไม่สามารถเป็นหลักประกันได้ว่า การทุจริตจะลดน้อยลงได้ อย่างไรก็ตาม ทุกฝ่ายต่างเห็นพ้องต้องกันว่าสภาพแวดล้อมทางการบริหารงานและวัฒนธรรมองค์กร รวมทั้งระบบการว่าจ้าง การสร้างสิ่งจูงใจในการทำงาน ล้วนมีส่วนอย่างมากในการเพิ่มหรือลดโอกาสของการเกิดการทุจริตทั้งสิ้น การทุจริตเกิดขึ้นเพราะคน เป็นการยากที่จะสร้างกลไกใดๆ ขึ้นมาเพื่อให้คนเลิกกระทำ สิ่งที่จะทำให้การทุจริตลดลงได้ ก็คงต้องเป็นการสร้างคนให้เกิดจิตสำนึกที่ดี มีความซื่อสัตย์ จรรยาบรรณลดความโลภลง สำหรับประเทศไทยเป็นเมืองพุทธศาสนา หากทุกคนพยายามประพฤติตนในทางสุจริต มีความซื่อสัตย์ ไม่โลภหลงกับวัตถุมากเกินไป กรณีทุจริตคงน้อยลง ต้นทุนที่จะต้องเสียไปเพื่อสร้างกลไกป้องกันก็จะลดลงไปด้วยในที่สุด

บรรณานุกรม

ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย **แนวทางการจัดระบบการควบคุมภายใน**

กรุงเทพมหานคร : บริษัท บุญศิริการพิมพ์ จำกัด 2540

ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย **แนวทางการปฏิบัติการตรวจสอบภายใน**

พิมพ์ครั้งที่ 2 (ปรับปรุง) กรุงเทพมหานคร : บริษัท บุญศิริการพิมพ์ จำกัด 2541

ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย **แนวปฏิบัติของคณะกรรมการตรวจสอบ**

กรุงเทพมหานคร : บริษัท บุญศิริการพิมพ์ จำกัด 2541

ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย **รายงานการกำกับดูแลกิจการ**

กรุงเทพมหานคร : บริษัท บุญศิริการพิมพ์ จำกัด 2544

นิพนธ์ เทินโชคชัยชนะ และ ศิลปพร ศรีจันเพชร **การสอบบัญชี**

กรุงเทพมหานคร : ห้างหุ้นส่วนจำกัด ที พี เอ็น เพรส 2549

Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), *Internal Control Integrated - Framework* : Volume 1, Executive Summary; Volume 2, Framework; Volume 3, Reporting to External Parties; and Volume 4, Evaluation Tools, 1994

Dallas G S, *Governance and Risk: An Analytical Handbook for Investor, Managers, Directors and Stakeholders*, McGraw-Hill, 2004

Dani Saad El-Dine, *Control Self-Assessment*, Thomson South-Western, 2005

K.H. Spencer Pickett and Jennifer M. Pickett, *Internal Control: A Manager's Journey*, John Wiley & Sons Inc., 2005

Root Steven J, *Beyond COSO Internal Control to enhance Corporate Governance USA*: John Wiley & Sons Inc., 1998

The Institute of Internal Auditors' Web site (<http://www.theiia.org>),

A Perspective on Control Self-Assessment, Professional Practices Pamphlet 98-2, January 2006.

The Institute of Internal Auditors, *Control Self-Assessment: A Practical Guide*, 2000.

หนังสือ “แนวทางการควบคุมภายในที่ดี”
มีสื่ออิเล็กทรอนิกส์ประเภทซีดีรอม
ซึ่งแสดง เท็มเพลต ที่ผู้ศึกษาสามารถนำไปปรับใช้
ให้เหมาะสมกับสภาพแวดล้อมและธุรกิจของผู้อ่าน

Date Due

-17 8.0. 005
6/8/61

3716649



ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย
The Stock Exchange of Thailand

อาคารตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย
62 ถนนรัชดาภิเษก คลองเตย กรุงเทพฯ 10110
โทร. 0-2229-2000, 0-2654-5656 โทรสาร 0-2654-5649
S-E-T Call Center 0-2229-2222 โทรสาร 0-2654-5578
<http://www.set.or.th> <http://www.setfinmart.com>



สมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทย
The Institute of Internal Auditors of Thailand

เลขที่ 2 อาคารมูลนิธิคณะเซนต์คาเบรียลแห่งประเทศไทย
ซอยทองหล่อ 25 ถนนสุขุมวิท 55
เขตวัฒนา กรุงเทพฯ 10110
โทร. 0-2712-9124-7 โทรสาร 0-2712-9128, 0-2712-91
<http://www.theiiat.or.th> E-mail : auditor@theiiat.or.th

ศูนย์บริการเอกสารการวิจัยฯ



BT16649

หนังสือเล่มนี้เหมาะสำหรับ

- ผู้เริ่มต้นเรียนรู้ (Beginner)
ผู้เรียนรู้นับพันบาท (Intermediate)
ผู้เรียนรู้นับสูง (Advance)

ISBN 974-94723-3-0



9 789749 472330

ราคา 500 บาท