

บทที่ 3

ทฤษฎีและแนวความคิดที่ใช้ในการศึกษา

ความหมายของการควบคุมภายใน

คณะกรรมการตรวจสอบบัญชีของสมาคมนักบัญชีแห่งสหรัฐอเมริกา (American Institute of Certified Public Accounting : AICPA) ได้ให้ความหมายของการควบคุมภายในไว้ว่า “การควบคุมภายในประกอบด้วยแผนการจัดโครงสร้างภายในองค์กร วิธีการประสานงาน และการประเมินผลภายในกิจการ เพื่อป้องกันสินทรัพย์ เพื่อตรวจสอบความถูกต้องและความน่าเชื่อถือของข้อมูลทางการบัญชี เพื่อส่งเสริมให้การปฏิบัติงาน เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพยิ่งขึ้นและเพื่อสนับสนุนให้การทำงานเป็นไปตามนโยบายของฝ่ายบริหาร”

การควบคุมภายใน (Internal Control) ตามแนวคิดของคณะกรรมการร่วมของสถาบันวิชาชีพที่ให้ความสนับสนุนทางการเงินเพื่อการศึกษาวิจัยและการพัฒนาเกณฑ์ที่เหมาะสมเกี่ยวกับการควบคุมภายใน (The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission : COSO) หมายถึง กระบวนการทางการปฏิบัติงานที่ได้รับการออกแบบเพื่อให้สอดคล้องกับการจัดแบ่งส่วนงาน และมาตรการต่าง ๆ ที่ถือปฏิบัติในองค์กร โดยทุกคนในองค์กรตั้งแต่กรรมการบริหาร ผู้บริหารและพนักงานในองค์กรร่วมกันกำหนด เพื่อให้เกิดความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลในการประเมินประสิทธิภาพของการควบคุมภายใน อาจแบ่งการควบคุมภายในออกเป็น 3 ด้าน ดังนี้⁹

1. ด้านการดำเนินงาน (Operations)

มุ่งให้การปฏิบัติงานเกิดประสิทธิภาพและประสิทธิผล ด้วยการควบคุมการใช้ทรัพยากรทุกประเภทขององค์กร ทั้ง คน เงิน เวลา ทรัพย์สิน วัสดุ เครื่องมือเครื่องใช้ให้เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ โดยได้ผลคุ้มค่าและประหยัด ส่งผลให้การดำเนินงานขององค์กรมีกำไร บรรลุเป้าหมายตามที่ตั้งไว้ และดูแลป้องกัน ระวังรักษาทรัพยากรทุกประเภทให้อยู่ในสภาพที่พร้อมสำหรับการนำไปใช้ประโยชน์ และลดการรั่วไหล สิ้นเปลือง สูญเปล่า หรือการทุจริตของพนักงานหรือผู้บริหารและหากเกิดความเสียหายเกิดขึ้นไม่ว่าทางใดทางหนึ่งหรือโดยการกระทำอันมีเจตนาทุจริต ก็จะช่วยให้ทราบถึงความเสียหายนั้นได้โดยเร็วที่สุด

⁹ ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, แนวปฏิบัติของคณะกรรมการตรวจสอบ, หน้า 5.

2. ด้านการรายงานทางการเงิน (Financial Reporting)

เกี่ยวข้องกับกรรายงานงบการเงินต่อสาธารณะชน เช่น ไม่ว่างบการเงินนั้นจะ ใช้ภายในหรือภายนอกองค์กร งบการเงินนั้นต้องมีความเชื่อถือได้ (Reliability) และทันเวลา มีการเปิดเผยข้อมูลอย่างยุติธรรมและเปิดเผยอย่างเต็มที่ (Fair Presentation and Disclosure) ให้ เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไป เพื่อที่รายงานนั้นจะได้มีคุณภาพเหมาะสมต่อ การตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงิน

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

การดำเนินธุรกิจและการปฏิบัติงานให้สอดคล้องและเป็นไปตามข้อกำหนด กฎ ระเบียบและนโยบาย ขององค์กรที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงานหรือเกี่ยวกับการดำเนินธุรกิจ เพื่อ ป้องกันมิให้เกิดผลเสียหายใด ๆ จากการละเว้นการปฏิบัติให้เป็นไปตาม กฎ ระเบียบเหล่านั้น

นอกจากนั้นการควบคุมภายในตามแนวคิดของ COSO ยังสะท้อนให้เห็นถึง

1. การควบคุมภายในไม่ใช่ส่วนที่เพิ่มขึ้นมา แต่เป็นกระบวนการที่ต้องสร้าง ให้เกิดขึ้นในองค์กรมีการปฏิบัติอย่างต่อเนื่อง ซึ่งแทรกเข้าไปในกิจกรรมต่าง ๆ ขององค์กร หรือแฝงอยู่ในวิธีการทำงานของผู้บริหาร

2. การควบคุมภายในเป็นสิ่งที่ทุกคนในองค์กรร่วมกันกำหนดขึ้น โดยให้ สอดคล้องกับทิศทางและเป้าหมายขององค์กรเป็นสำคัญ

3. การควบคุมภายในไม่ได้เป็นหลักประกันที่สมบูรณ์ทั้งนี้เพราะไม่ว่าการ ออกแบบหรือการดำเนินงานอย่างไร ก็ให้ได้เพียงความเชื่อมั่นในระดับที่สมเหตุสมผลเท่านั้น เพราะการ ควบคุมภายในมีข้อจำกัดที่สำคัญที่สุดคือ การฝ่าฝืนของผู้บริหารในการควบคุม ภายใน

4. เป็นการกระทำเพื่อให้บรรลุตามวัตถุประสงค์ 3 ประการของการควบคุม ได้แก่ (1) ประสิทธิภาพและประสิทธิผลของการปฏิบัติงาน (Operation) (2) ความเชื่อถือได้ ของรายงานการเงินการบัญชี (Financial) และ (3) การปฏิบัติตามกฎหมายและกฎ ระเบียบที่ เกี่ยวข้อง (Compliance)

องค์ประกอบของการควบคุมภายในตามแนวคิดของ COSO

องค์ประกอบของการควบคุมภายในตามแนวคิดของ COSO จำแนกออกเป็น 5 องค์ประกอบ แต่ละองค์ประกอบมีความสัมพันธ์เกี่ยวเนื่องกัน ไม่ว่าขนาดขององค์กรจะมีขนาด เล็กหรือขนาดใหญ่ การควบคุมภายในก็อาจเปลี่ยนแปลงได้ตามรูปแบบและโครงสร้างที่ง่ายขึ้น

องค์ประกอบการควบคุมภายในทั้ง 5 องค์ประกอบ มีดังนี้¹⁰

1. สภาพแวดล้อมของการควบคุม (Control Environment)
2. การประเมินความเสี่ยง (Risk Assessment)
3. กิจกรรมการควบคุม (Control Activities)
4. สารสนเทศและการสื่อสาร (Information and Communication)
5. การติดตามและการประเมินผล (Monitoring)

องค์ประกอบที่ 1 สภาพแวดล้อมของการควบคุม (Control Environment)

ปัจจัยหลาย ๆ ปัจจัยซึ่งร่วมกันส่งผลให้เกิดมีมาตรการหรือวิธีการควบคุมขึ้นในองค์กร หรือทำให้การควบคุมที่มีอยู่บรรลุวัตถุประสงค์ตามที่ตั้งไว้ หรือให้บุคคลในองค์กรให้ความสำคัญในการควบคุมมากขึ้น แต่ในกรณีตรงกันข้ามสภาพแวดล้อมของการควบคุมที่ลดหย่อนก็จะสะท้อนให้เห็นถึงทัศนคติ และการให้ความสำคัญในการควบคุมภายในของบุคคลต่าง ๆ ในองค์กร ซึ่งหมายถึง คณะกรรมการบริหาร ผู้บริหาร พนักงานรวมทั้งผู้ตรวจสอบภายใน

สภาพแวดล้อมของการควบคุม มีอิทธิพลอย่างมากเกี่ยวกับการควบคุมภายใน เพราะจะเป็นตัวกำหนดแนวทางขององค์กร (Tone of Organization) และสร้างจิตสำนึกในการควบคุมภายในให้กับบุคคลในองค์กร ที่สำคัญจะทำให้องค์ประกอบอื่น ๆ ของการควบคุมภายในดำรงอยู่ได้อย่างมั่นคงและทำให้เกิดโครงสร้างที่ดีของการควบคุมภายในและวินัยของบุคลากรในการที่จะปฏิบัติงานให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์ของมาตรการและวิธีการควบคุมภายในซึ่งผู้บริหารจัดขึ้นในองค์กรสภาพแวดล้อมของการควบคุม ประกอบด้วยปัจจัยต่าง ๆ ดังต่อไปนี้

ปรัชญาและรูปแบบการทำงานของผู้บริหาร

ลักษณะการทำงาน ทัศนคติ รูปแบบ องค์ประกอบเหล่านี้แสดงให้เห็นถึงความแตกต่างของผู้บริหาร ผู้บริหารบางคนมีลักษณะเฉพาะตัว กล้าได้กล้าเสีย กล้าตัดสินใจหรือประนีประนอม ลักษณะเหล่านี้ก็มีส่วนในการตัดสินใจของผู้บริหาร ความแตกต่างเหล่านี้จะแสดงผลออกมาในด้านแนวความคิด วิธีการทำงาน การตัดสินใจในการดำเนินธุรกิจเกี่ยวกับปัญหาด้านการเงินการบัญชี และรายงานทางการเงิน ส่งผลกระทบอย่างมากต่อการควบคุม

¹⁰ ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, แนวปฏิบัติของคณะกรรมการตรวจสอบ, หน้า 1-7.

ภายในขององค์กรเพราะผู้บริหารมีหน้าที่โดยตรงในการจัดให้มีนโยบาย มาตรการและวิธีการควบคุมภายใน

ความซื่อสัตย์และจรรยาบรรณ

ผู้บริหารองค์กรต้องให้ความสำคัญกับการประชาสัมพันธ์ภายในองค์กร ให้พนักงานทุกคนได้รับรู้และทราบถึงสิ่งที่ผู้บริหารถือว่าความซื่อสัตย์และการมีจรรยาบรรณมีความสำคัญที่สุด และผู้บริหารควรแสดงออกทั้งทางคำพูดและการกระทำอย่างสม่ำเสมอว่าจะไม่มีการยินยอมหรือผ่อนปรนในเรื่องนี้เด็ดขาด และการจัดทำข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณให้ชัดเจน รวมถึงกฎ ระเบียบข้อกำหนดต่าง ๆ ที่มีลักษณะห้ามปฏิบัติและขัดแย้งด้านผลประโยชน์ต่อกิจการ ผู้บริหารควรตระหนักไว้ว่าความมีประสิทธิภาพของการควบคุมภายในไม่สามารถเกิดขึ้นได้หากความซื่อสัตย์และจรรยาบรรณของผู้บริหารไม่เป็นไปในแนวเดียวกัน ดังนั้นผู้บริหารควรเป็นแบบอย่างให้กับพนักงาน ผู้บริหารต้องทำให้มั่นใจว่าพนักงานทุกคนรับทราบและเข้าใจในกติกาดังกล่าวเช่นกัน

โครงสร้างการจัดองค์กร

โครงสร้างองค์กรถือเป็นปัจจัยพื้นฐานในการวางระบบงาน การปฏิบัติการ การกำหนดอำนาจหน้าที่และความรับผิดชอบ ในการบังคับบัญชา การกระจายอำนาจ การตัดสินใจ และการควบคุมการปฏิบัติงานที่สะดวก รวดเร็ว คล่องตัวและมีประสิทธิภาพ โดยพื้นฐานการจัดองค์กรจะมีการกำหนดลำดับชั้นในการบังคับบัญชา เพื่อสะดวกในการสั่งการและควบคุม มีการกำหนดคุณสมบัติของแต่ละตำแหน่งและลำดับชั้น กำหนดขั้นตอนการทำงาน ถึงกระบวนการในการปฏิบัติงานจนถึงการติดตามผล การจัดโครงสร้างองค์กรขึ้นอยู่กับขนาดองค์กร ประกอบกับลักษณะของการประกอบธุรกิจเป็นสำคัญ

โดยปกติโครงสร้างขององค์กรที่ดีควรจัดให้มีการแบ่งแยกหน้าที่ความรับผิดชอบในงานด้านต่าง ๆ คือ (1) การอนุมัติหรือให้ความเห็นชอบ (2) การจัดบันทึกข้อมูล และ (3) การดูแลรักษาทรัพย์สินขององค์กร เพื่อเป็นการควบคุมภายในโดยแบ่งแยกอำนาจและสามารถตรวจสอบกันได้

ความรู้ความสามารถที่เหมาะสมกับงานของบุคลากร

ฝ่ายบริหารควรกำหนดความรู้ความสามารถในแต่ละระดับ แต่ละตำแหน่ง เพื่อนำไปสู่การจัดแบ่งอย่างมีระบบ ออกเป็นข้อกำหนดด้านพื้นฐานความรู้ทางการศึกษาและหรือ

ประสบการณ์ ความชำนาญในการปฏิบัติงาน เพื่อจะได้เป็นเกณฑ์มาตรฐานในการพิจารณาบรรจุแต่งตั้งพนักงาน เครื่องมือที่จะช่วยเหลือฝ่ายบริหารที่สำคัญที่สุด คือ การจัดทำคำพรรณนาลักษณะงาน(Job Description)

นโยบายและวิธีบริหารงานด้านบุคลากร

ผู้บริหารต้องตระหนักว่านโยบายและวิธีบริหารงานด้านบุคลากรที่ดี สามารถบรรเทาข้อบกพร่องที่มีในการควบคุมภายในองค์กร ในการกำหนดนโยบายและวิธีปฏิบัติของฝ่ายบริหารในส่วนที่เกี่ยวกับการว่าจ้างการพัฒนาทรัพยากรมนุษย์ การประเมินผลการปฏิบัติงาน การเลื่อนขั้น เลื่อนตำแหน่ง การจ่ายค่าตอบแทน และผลประโยชน์อื่น ๆ จะมีผลกระทบอย่างมากด้วยพฤติกรรมและอุปนิสัยของบุคลากรในองค์กร การควบคุมภายในที่จะก่อให้เกิดประสิทธิภาพและประสิทธิผลก็เช่นเดียวกัน

การมอบอำนาจหน้าที่และความรับผิดชอบ

ผู้บริหารควรจัดให้มีคำพรรณนาลักษณะงาน(Job Description) ของพนักงานทุกระดับ ทุกตำแหน่งไว้อย่างชัดเจน เพื่อเป็นแนวทางในการศึกษาและอ้างอิงในการปฏิบัติงาน และควรจัดทำเอกสารคู่มือระบบงาน(System Documentation) ไว้สำหรับงานที่มีความซับซ้อนและใช้เทคโนโลยีสูง เช่น ระบบงานคอมพิวเตอร์ เพื่อจะได้มีคู่มือในการศึกษาระบบงานและป้องกันความเสียหายอันจะเกิดแก่องค์กรในกรณีที่ได้รับผิดชอบลาออกไปหรือถูกซื้อตัวไป พนักงานที่เหลืออยู่ก็สามารถปฏิบัติงานต่อไปได้ ในการมอบอำนาจหน้าที่และความรับผิดชอบ มีความจำเป็นอย่างยิ่งที่ทุกคนในองค์กรจำเป็นต้องทราบและทำความเข้าใจให้ชัดเจนถึงขอบเขตอำนาจหน้าที่และความรับผิดชอบ เพื่อการทำงานที่สอดคล้องสัมพันธ์กันอย่างต่อเนื่อง

คณะกรรมการบริษัท และคณะกรรมการตรวจสอบ

ปัจจัยหนึ่งของสภาพแวดล้อมของการควบคุมก็คือคณะกรรมการบริษัท (Board of Directors) และคณะกรรมการตรวจสอบ (Audit Committee) ซึ่งเป็นผู้มีอิทธิพลสำคัญต่อสภาพแวดล้อมของการควบคุมและแนวทางการปฏิบัติงานของผู้บริหาร (Tone at the Top) ซึ่งสำคัญที่สุดสำหรับคณะกรรมการตรวจสอบ คือ ความมีอิสระจากฝ่ายจัดการ ประสบการณ์คุณสมบัติเฉพาะของแต่ละบุคคล ขอบเขตและการวินิจฉัยพิจารณากิจกรรมต่าง ๆ และความเหมาะสมในการดำเนินงาน ปัจจัยที่สำคัญก็คือ ความถี่ในการสอบทาน หรือการหยิบยกปัญหาที่สำคัญ ๆ ขึ้นมาเพื่อพิจารณาและติดตามกับฝ่ายจัดการเกี่ยวกับแผนงาน หรือผลการดำเนินงาน

การตรวจสอบภายใน

การตรวจสอบภายในเป็นกลไกและเครื่องมือชนิดหนึ่งในการช่วยตรวจสอบและสอบทานงานให้เป็นไปตามแผนงานที่ฝ่ายบริหารวางไว้ โดยทั่วไปผู้ตรวจสอบภายในมีหน้าที่ในการตรวจสอบและประเมินผลการปฏิบัติงานด้านต่าง ๆ เช่น ด้านการเงิน ด้านการบัญชี ด้านการปฏิบัติงาน เป็นต้น และรายงานผลที่ได้ให้ฝ่ายบริหารได้ทราบ การตรวจสอบภายในจะช่วยให้สภาพแวดล้อมในการควบคุมภายในดี แต่ทั้งนี้ผู้ตรวจสอบภายในต้องมีความเป็นอิสระเพียงพอที่จะรายงานผลการตรวจสอบ และแสดงความคิดเห็นอย่างตรงไปตรงมาตามหลักการแห่งวิชาชีพไม่ควรอยู่ภายใต้อิทธิพลแห่งความคิดเห็นส่วนตัว สถานะของตำแหน่งในองค์กรเอื้อให้เกิดความเป็นอิสระ ลักษณะงานที่ทำเป็นงานประจำ และเป็นส่วนหนึ่งของงานมิใช่ตรวจสอบเมื่อมีเรื่องผิดปกติอย่างใดอย่างหนึ่งเท่านั้น

ผู้ตรวจสอบภายในควรมีความรู้ ความชำนาญ ประสบการณ์ และมนุษยสัมพันธ์ดี เนื่องจากผู้ตรวจสอบภายในจะต้องทำหน้าที่ตรวจสอบและประเมินความถูกต้องเหมาะสมของมาตรการการควบคุมภายในต่าง ๆ ในองค์กรเพื่อแสดงความคิดเห็นและในบางกรณีจำเป็นจะต้องเสนอทางเลือกต่าง ๆ แก่ผู้บริหารในการแก้ไข ปรับปรุงมาตรการควบคุมภายในหรือวิธีการทำงาน ดังนั้นในการแต่งตั้งผู้ตรวจสอบภายในจำเป็นต้องมีความสามารถสูงกว่าเกณฑ์เฉลี่ย มีความคิดริเริ่มสร้างสรรค์ สิ่งที่สำคัญมากที่สุดก็คือ ผู้ตรวจสอบภายในจะต้องได้รับการสนับสนุนอย่างเหมาะสมจากผู้บริหารเพราะหากขาดการสนับสนุนอย่างเพียงพอแล้วสิ่งที่ผู้ตรวจสอบเสนอก็ไม่เกิดประโยชน์ แต่ทั้งนี้ผู้บริหารควรพิจารณาข้อเสนอแนะของผู้ตรวจสอบภายในโดยเร็ว หากไม่เห็นด้วยกับข้อสรุปหรือข้อเสนอแนะใดผู้บริหารควรแจ้งให้ผู้ตรวจสอบภายในทราบพร้อมเหตุผลในการตัดสินใจ เพื่อผู้ตรวจสอบจะได้นำข้อคิดเห็นของผู้บริหารไปสรุปหาข้อเสนอแนะใหม่ที่เหมาะสมยิ่งขึ้น

องค์ประกอบที่ 2 การประเมินความเสี่ยง (Risk Assessment)

ไม่ว่าขนาดขององค์กรจะเป็นอย่างไร ครอบคลุมธุรกิจประเภทไหน ย่อมดำเนินการอยู่ท่ามกลางความเสี่ยงด้วยกันทั้งสิ้น องค์กรมีความจำเป็นต้องประเมินความเสี่ยงเพื่อจะได้ทราบว่ามีความเสี่ยงอยู่ในระดับไหน เรื่องอะไร และตรงจุดไหนบ้าง เพื่อให้เกิดความมั่นใจอย่างสมเหตุ สมผลว่ามีความเสียหายหรือความผิดพลาดจะไม่เกิดขึ้นอีก และนำไปสู่กระบวนการแก้ไขปรับปรุงกำหนดมาตรการควบคุมที่เหมาะสมและมีประสิทธิผล

เป็นปกติที่ทุกองค์กรต้องประสบกับการเปลี่ยนแปลง ไม่ว่าจะจากกฎหมาย สภาพการแข่งขัน นโยบายและกลยุทธ์ขององค์กรที่ต้องปรับปรุงเปลี่ยนแปลงให้เข้ากับสภาพแวดล้อมที่

เปลี่ยนไป ดังนั้นองค์กรมีความจำเป็นต้องประเมินความเสี่ยงอย่างสม่ำเสมอ(On Going) เพื่อให้ผู้บริหารได้รับทราบข้อมูลความเสี่ยงที่ถูกต้องตรงกับความเป็นจริงในขณะนั้น และจะได้สร้างเสริมมาตรการและระบบการควบคุมภายในให้สัมพันธ์และเหมาะสมกับความเสี่ยงที่มีอยู่

ความเสี่ยงที่ผู้บริหารต้องพิจารณา มีดังนี้¹¹

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

1. ความเสี่ยงจากลักษณะธุรกิจ (Inherent Risk)

เรื่องพื้นฐานที่เกิดจากความเสี่ยงในการดำเนินงานและสภาพแวดล้อมในการทำงาน (Operational and Environmental Risk) ที่เกิดกับระบบทุกระบบ แม้แต่ในกรณีที่มีการควบคุมที่เข้มงวดก็ยังมีความเสี่ยง นอกจากนั้นลักษณะงานใดที่มีปริมาณสูง หากไม่มีระบบการควบคุมที่เหมาะสม โอกาสที่จะเกิดความผิดพลาดย่อมมีมากเป็นเงาตามตัว หรืองานที่โดยลักษณะต้องใช้คนจำนวนมากปฏิบัติงานอย่างเดียวกันย่อมมีโอกาสที่คุณภาพงานจะไม่สม่ำเสมอกัน ความเสี่ยงจากลักษณะธุรกิจแบ่งได้ 2 ประเภท คือ

1.1 ความเสี่ยงทั่วไป (Pervasive Inherent Risk) ได้แก่

- สภาพแวดล้อมภายนอก
- ความซับซ้อนทางธุรกิจ
- วิธีการดำเนินงานและวัฒนธรรม
- ความกดดันเรื่องการแข่งขัน
- ภาวะเศรษฐกิจและการเงิน
- ลูกค้ำ

ความเสียหายของความเสี่ยงประเภทนี้ ได้แก่ ความผิดพลาด ความล่าช้า และทุจริต

1.2 ความเสี่ยงเฉพาะ (Specific Inherent Risk) ได้แก่

- ความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับระบบ กระบวนการหรือหน้าที่ ตัวอย่างเช่น
- ความสามารถและการฝึกฝนบุคลากร
 - ขนาดและความซับซ้อนของธุรกรรม

¹¹ ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, แนวปฏิบัติของคณะกรรมการตรวจสอบ, หน้า 2-1.

- ขอบเขตของระบบการจัดการข้อมูล
- ความเสี่ยงด้านการตลาด ความเสี่ยงด้านการผลิต

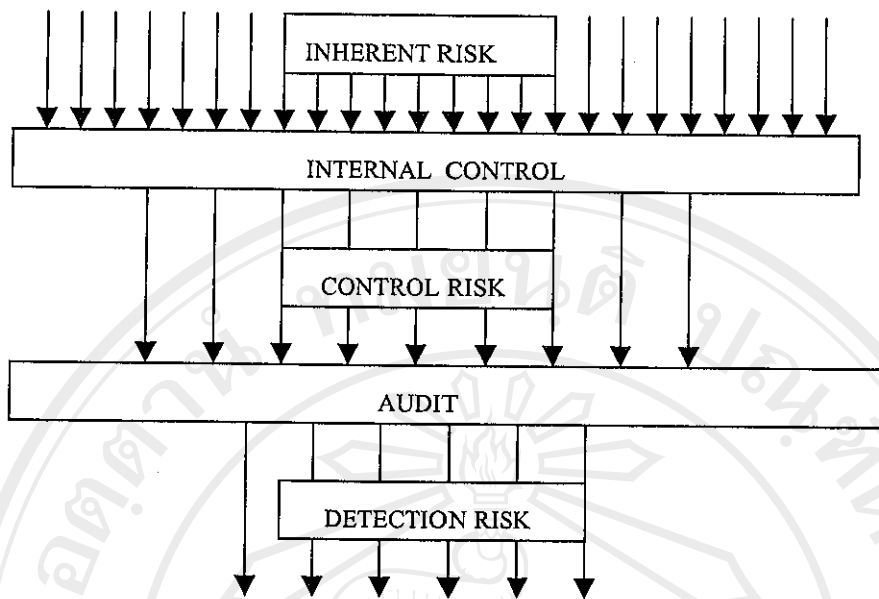
ความเสียหายของความเสี่ยงประเภทนี้มักจะเกี่ยวข้องกับความสามารถ บรรลุเป้าหมายของกิจการอย่างใดอย่างหนึ่งได้

2. ความเสี่ยงจากการควบคุมภายใน (Control Risk)

แนวโน้มของระบบควบคุมที่จะมีประสิทธิภาพน้อยลงเมื่อเวลาผ่านไปและเปิดช่องให้เกิดความล้มเหลวในการป้องกันทรัพย์สินที่ดูแล หรือความเป็นไปได้ที่การควบคุมที่เราเชื่อมั่นจะไม่สามารถป้องกัน (Detect or Mitigate) การสูญหายของสินทรัพย์ที่พยายามควบคุม ความเสี่ยงประเภทนี้เกี่ยวกับระบบการควบคุมภายในขององค์กร ไม่สามารถป้องกันข้อผิดพลาดในส่วนที่เกิดจากความเสียหายจากรุคกิจได้ทั้งหมด ความเสี่ยงประเภทนี้เกิดจากโอกาสที่การควบคุมภายในยังบกพร่องหรือแม้แต่องค์กรที่มีการควบคุมภายในที่ดี แต่ไม่ได้มีการปฏิบัติตามระบบก็อาจทำให้เกิดความเสียหายขึ้นได้เช่นกัน การควบคุมภายในสามารถลดความเสียหายต่าง ๆ ที่อาจจะเกิดขึ้นกับองค์กรให้ลดน้อยลงไปได้มากตามสมควรเมื่อเทียบกับการไม่จัดการควบคุมภายในใด ๆ ไว้เลย ผู้บริหารควรตระหนักว่า การควบคุมภายในเป็นได้เพียงความเชื่อมั่นในระดับที่สมเหตุสมผลเท่านั้น แต่ไม่ได้หมายความว่า จะไม่เกิดความล้มเหลว ความไม่มีประสิทธิภาพ ความเสียหายหรือการทุจริตขึ้น การจัดระบบการควบคุมภายในที่เหมาะสมกับองค์กร โดยการวางระบบการควบคุมภายในให้ครอบคลุมข้อผิดพลาดที่คาดว่าจะเกิดขึ้น แต่ทั้งนี้ต้องคำนึงถึงงบประมาณ การลงทุน ขั้นตอนการควบคุมเปรียบเทียบกับผลประโยชน์ที่ได้รับ

3. ความเสี่ยงจากการตรวจสอบไม่พบข้อผิดพลาด (Detection Risk)

เป็นความเสี่ยงที่การตรวจสอบไม่อาจค้นพบความไม่ถูกต้องหรือข้อผิดพลาดได้ เนื่องจากวิธีการปฏิบัติของผู้ตรวจสอบภายใน ใช้วิธีเลือกตัวอย่างจากจำนวนรายการทั้งหมด เพราะข้อจำกัดหลาย ๆ ด้านที่ไม่อาจตรวจสอบได้ทั้งหมด เช่น อัตราค่าจ้าง ความคุ้มค่าของต้นทุน วิสัยทัศน์ของผู้บริหาร เป็นต้น



ภาพที่ 1 แสดงความสัมพันธ์ระหว่างความเสี่ยง การควบคุมภายใน และการตรวจสอบ

จากภาพที่ 1 อธิบายได้ดังนี้ ความเสี่ยงจากลักษณะธุรกิจ (Inherent Risk) อาจลดลงได้เมื่อจัดให้มีการวางระบบการควบคุมภายในที่เหมาะสม แต่ก็มีความเสี่ยงที่การควบคุมภายในขององค์กรไม่อาจป้องกันข้อผิดพลาดได้ (Control Risk) การจัดให้มีมาตรการ และวิธีการควบคุมภายในยังมีใช้หลักประกันว่า การดำเนินงานและประสบความสำเร็จ และปลอดจากความเสียหายหรือความผิดพลาด การตรวจสอบภายในจะสามารถช่วยลดความเสี่ยงจากการควบคุมภายในมากขึ้นแต่กระนั้นก็ยังมีความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้นจากการตรวจสอบภายในคือ ความเสี่ยงจากการตรวจสอบไม่พบข้อผิดพลาด (Detection Risk)

ขั้นตอนการประเมินความเสี่ยง

เป็นขั้นตอนการระบุให้ได้ว่าความเสี่ยงขององค์กรอยู่ตรงไหน มีความเสี่ยงในระดับไหน เพื่อนำไปสู่การเปลี่ยนแปลงการควบคุมภายใน ขั้นตอนการประเมินความเสี่ยงมีดังต่อไปนี้

1. การทำความเข้าใจเกี่ยวกับธุรกิจและการรวบรวมข้อมูล (Understanding Business and Gathering Information)
2. การระบุปัจจัยเสี่ยง (Identifying Risk Factor)
3. การวัดความเสี่ยง (Risk Measuring)
4. การจัดลำดับความเสี่ยง (Risk Prioritization)

5. การประเมินความเสี่ยง (Risk Evaluation)
6. ผลของความเสี่ยงต่อองค์กร (Implications)
7. การกำหนดวิธีการควบคุมเพื่อป้องกันความเสี่ยง (Identifying Control Procedures to Address Risk)

1. การทำความเข้าใจเกี่ยวกับธุรกิจและการรวบรวมข้อมูล (Understanding Business and Gathering Information)

ผู้ประเมินจะต้องมีความเข้าใจเกี่ยวกับธุรกิจขององค์กรในแต่ละระดับ

1. ระดับกิจกรรมโดยรวม (Entity-Wide Level)

มีลักษณะเป็นภาพรวมของกิจการ ประเภทธุรกิจ โครงสร้างองค์กร แนวนโยบายการบริหารงาน กลยุทธ์การดำเนินงาน สภาวะทางเศรษฐกิจ สังคม และแนวโน้มทางธุรกิจ

2. ระดับกิจกรรมทางธุรกิจ (Activity Level)

ลักษณะของรายการค้า ขั้นตอนและวิธีปฏิบัติในการดำเนินงาน การแบ่งแยกหน้าที่ ความรับผิดชอบ กำหนดอำนาจหน้าที่ เพื่อการวางระบบการควบคุมภายในที่ดี การทำความเข้าใจเกี่ยวกับธุรกิจ สามารถทำได้โดยวิธีการดังต่อไปนี้

1. ประสบการณ์ของกิจการในปีก่อน ๆ (Previous Experience of the Entity)

การประเมินความเสี่ยงต้องทำอย่างต่อเนื่องและสม่ำเสมอ เพื่อผู้บริหารจะได้ทราบข้อมูลที่เป็นปัจจุบัน เมื่อได้คำนึงถึงการเปลี่ยนแปลงต่าง ๆ ที่เกิดขึ้น ข้อมูลที่รวบรวมในปีก่อนก็จะสะท้อนผลถึงอนาคตได้เช่นกัน ผู้ประเมินสามารถเปรียบเทียบ แก้ไขได้เพื่อรวบรวมนำเสนอในปีปัจจุบันและสร้างเป็นแนวทางในอนาคตหรือในปีต่อ ๆ ไป

2. การสอบถาม (Enquiries)

การสอบถามเป็นการรวบรวมข้อมูลที่มีประสิทธิภาพ แต่ก็จำเป็นต้องระวังความผิดพลาดของข้อมูล ความน่าเชื่อถือ ข้อเท็จจริงในสิ่งที่ผู้ตอบแบบสอบถาม ตอบแบบสอบถาม การกำหนดกลุ่มผู้ตอบแบบสอบถาม ลักษณะของคำถามและวิธีการก็เป็นปัจจัยที่เกี่ยวข้องกัน เพื่อยืนยันคำตอบในแบบสอบถามควรใช้วิธีการอื่น ๆ ควบคู่ไปด้วย

3. คู่มือปฏิบัติงาน และนโยบายขององค์กร (Operation and Policy Manual)

ในองค์กรใหญ่ มีโครงสร้างการปฏิบัติงานที่ซับซ้อนควรมีการจัดทำคู่มือการปฏิบัติงานและเอกสารอื่นที่เกี่ยวข้อง ได้แก่ คู่มือการทำงานในแต่ละแผนก ผังการจัดองค์กร (Organization Chart) คู่มือนโยบายขององค์กร เป็นต้น เพื่อกำหนดเป็นกรอบแนวทางในการปฏิบัติ

ให้กับพนักงานทุกคนได้ทราบ แต่องค์กรขนาดเล็กที่ไม่ได้จัดทำคู่มือดังกล่าว ผู้ประเมินควรใช้วิธีการรวบรวมข้อมูลที่แตกต่างกันออกไป โดยปรับให้เข้ากับลักษณะองค์กรและขนาดองค์กร

4. การตรวจเอกสารและสมุดบันทึก (Inspection of Documents and Records)

ในการจัดให้มีการควบคุมภายในและปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายใน มักต้องมีการจัดให้มีเอกสารต่าง ๆ เพื่อการควบคุมภายในและการบันทึกการรายงาน ดังนั้น ผู้ประเมินสามารถประเมินจากเอกสารเหล่านั้น หรือศึกษาวงจรของเอกสารเพื่อดูช่องทางการรั่วไหลของเอกสาร

5. การสังเกตการณ์ (Observation)

การสังเกตการณ์เป็นวิธีการหนึ่งที่สามารถช่วยให้ผู้ประเมินได้ข้อมูลที่เป็นข้อเท็จจริงเข้าใจในการทำงาน นโยบายในการควบคุมและขั้นตอนการปฏิบัติงาน ได้ปฏิบัติตามจริง

วิธีที่นิยมใช้ในการรวบรวมข้อมูลต่าง ๆ และจดบันทึก มีด้วยกัน 3 วิธีคือ

1. การจดบันทึกโดยการเขียนอธิบาย (Narrative Description)

มีลักษณะเชิงพรรณารายละเอียดขั้นตอนการปฏิบัติงานและการควบคุมภายใน โดยเริ่มจากจุดเริ่มต้นของรายการจนถึงขั้นตอนสุดท้าย ข้อดี คือ เป็นวิธีที่ง่ายที่สุด ข้อเสีย คือ แต่ละขั้นตอนจะมีรายละเอียดมาก ซ้ำซ้อน

2. การจดบันทึกโดยการเขียนผังทางเดินของเอกสาร (Flowchart)

เป็นการใช้สัญลักษณ์และแผนภาพ (Flowchart) แสดงเส้นทางของเอกสาร ประกอบรายการตั้งแต่ต้นจนจบ ข้อดี คือ ทำให้เห็นภาพรวมและเข้าใจง่าย ข้อเสีย คือ ทั้งผู้อ่านและผู้เขียนต้องมีความเข้าใจในสัญลักษณ์ที่ใช้เหมือนกัน หรือมีความรู้เกี่ยวกับการอ่านแผนภาพ (Flowchart) พอสมควร

3. การจดบันทึกโดยใช้แบบสอบถาม (Questionnaire)

เป็นวิธีที่เหมาะสมสำหรับการประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมภายใน (Control Risk) การใช้แบบสอบถามจะช่วยให้แน่ใจว่าได้ข้อมูลถูกต้อง ครบถ้วน คำถามจะมุ่งไปที่ประเด็นขั้นตอนในการปฏิบัติงานในระดับกิจกรรมทางธุรกิจ เพื่อยืนยันว่ากิจการมีการปฏิบัติงานตามหลักเกณฑ์ที่องค์กรกำหนดไว้

การรวบรวมข้อมูล ไม่ได้จำกัดว่าจะใช้วิธีการรวบรวมข้อมูล วิธีใดวิธีหนึ่งเพียงอย่างเดียวเท่านั้น แต่สามารถใช้ทุกวิธีผสมผสานกันอย่างเหมาะสม

2. การระบุปัจจัยเสี่ยง (Identify Risk Factors)

การดำเนินงานขององค์กร จะต้องเผชิญกับความเสี่ยงเนื่องจากปัจจัยต่าง ๆ ทั้งภายในและภายนอก ปกติทุกองค์กรดำเนินกิจกรรมตามวัตถุประสงค์ที่ตั้งไว้ แต่บางองค์กรก็ไม่มี ความเสี่ยงที่เนื่องจากปัจจัยต่าง ๆ ที่เกิดขึ้น ย่อมมีผลกระทบต่อกิจการทั้งสิ้น บางครั้งอาจพบว่า ภายในองค์กรสามารถแก้ปัญหาต่าง ๆ ภายในองค์กรได้ แต่ปัจจัยภายนอกอาจทำให้เกิด ความเสี่ยงที่ไม่สามารถบรรลุมวัตถุประสงค์ที่ตั้งไว้ได้

การระบุความเสี่ยง เป็นการจัดลำดับความสำคัญและระบุกิจกรรมที่มีความเสี่ยงสูง การระบุความเสี่ยง เป็นการคาดการณ์เกี่ยวกับภัย(Threat) ที่เกี่ยวข้องและ โอกาสที่ภัยนั้นจะ สามารถกระทบกิจการ และทำให้การดำเนินงานของกิจการไม่บรรลุวัตถุประสงค์ ประกอบด้วย

2.1 การระบุความเสี่ยงที่มีผลต่อสินทรัพย์ (Exposure Approach)

2.2 การระบุความเสี่ยงที่มีผลต่อการดำเนินงาน (Environmental Approach)

2.3 การระบุความเสี่ยงเป็นการเฉพาะสำหรับเรื่องทุจริตหรือความเสียหาย (Threat Scenario)

2.1 การระบุความเสี่ยงที่มีผลต่อสินทรัพย์ (Exposure Approach)

จะคำนึงถึง ขนาด(Size) ประเภท(Type) ความสามารถในการเคลื่อนที่ (Portability) และสถานที่ตั้งหรือที่เก็บทรัพย์สิน(Location) ของสินทรัพย์

ตัวอย่างของประเภทธุรกิจที่ต้องมีทรัพย์สินมาก ๆ (Asset Intensive) ในการดำเนินงาน เช่น

- อุตสาหกรรมการผลิต
- อุตสาหกรรมก่อสร้าง
- ธุรกิจที่เกี่ยวกับการพัฒนาระบบปฏิบัติการ

สินทรัพย์ที่มีโอกาสเสี่ยงภัยได้แก่

1. สินทรัพย์ที่จับต้องได้ เช่น อาคารหรือเครื่องมือเครื่องมืต่าง ๆ
2. สินทรัพย์ทางการเงิน เช่น เงินสดและเงินที่ลงทุนไป(Investment)
3. ทรัพยากรมนุษย์ ซึ่งรวมทั้งความรู้ และประสบการณ์ของบุคลากร
4. สินทรัพย์ที่จับต้องไม่ได้ เช่น ชื่อเสียง ความเป็นที่ยอมรับ(Brand

Recognition)

โดยวิธีการระบุความเสี่ยงที่มีผลต่อสินทรัพย์(Exposure Approach) เป็นการสร้าง ตารางโดยมีทรัพย์สินและผลกระทบใน 2 เรื่อง คือ การสูญหาย(Loss) กับความเสียหาย (Impairment) เป็นแกน เมื่อพิจารณาผลกระทบที่เกิดกับทรัพย์สินจากความเสี่ยงทั้ง 2 จะได้

รายการความเสี่ยงที่จะเกิดขึ้นได้ เมื่อนำความเสี่ยงมาเรียงลำดับความถี่ก็จะทราบความเสี่ยงสูงสุด

2.2 การระบุความเสี่ยงที่มีผลต่อการดำเนินงาน (Environmental Approach)

วิธีนี้จะเหมาะกับธุรกิจที่ให้บริการและธุรกิจที่ถูกควบคุมหรือแบ่งปันสูง แต่วิธีนี้สามารถใช้กับธุรกิจอื่น ๆ ได้ การระบุความเสี่ยงเน้นไปที่สภาพแวดล้อมภายนอก ได้แก่

1. สภาพแวดล้อมทางกายภาพ สถานที่ตั้ง มลภาวะทางอากาศ
2. ภาวะเศรษฐกิจ ภาวะทางการเงิน ดอกเบี้ย และภาวะเศรษฐกิจทั่วไป
3. กฎหมาย กฎ ระเบียบ นโยบายจากภาครัฐทั้งที่เสร็จสมบูรณ์แล้วและยังรอ

พิจารณา

4. การแข่งขัน คู่แข่งขัน การทดแทน คู่แข่งทางอ้อม
5. ลูกค้า
6. ผู้ขาย
7. เทคโนโลยี

วิธีการปฏิบัติโดยการคาดการณ์จากสถานการณ์ที่คาดว่าจะเกิดขึ้น โดยการสร้างสถานการณ์เกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมว่าปัจจุบันเป็นอย่างไรและอะไรที่จะเกิดขึ้นบ้าง ซึ่งจะนำไปสู่ขั้นตอนการตรวจสอบที่ตรงประเด็นและการแก้ไขที่ถูกต้อง

2.3 การระบุความเสี่ยงเป็นการเฉพาะสำหรับเรื่องทุจริตหรือความเสียหาย (Threat Scenario)

วิธีนี้เหมาะกับการตรวจสอบการทุจริตหรือการรักษาความปลอดภัย การประเมินความเสี่ยงในหลายกรณี เริ่มด้วยวิธีใดวิธีหนึ่งใน 2 วิธีแรก และเพิ่มวิธีนี้เป็นเรื่องพิเศษ

การระบุความเสี่ยงเป็นการเฉพาะสำหรับเรื่องทุจริตหรือความเสียหาย(Threat Scenario) มีเงื่อนไขเรื่องเวลา หมายถึง แต่ละสถานการณ์จำลองควรสะท้อนถึงช่วงเวลาเพราะผลของภัยในเรื่องนี้จะเปลี่ยนแปลงตลอดเวลา วิธีนี้มักจะไม่ทำเป็นประจำเพราะผู้ที่ใช้วิธีนี้ได้ต้องมีประสบการณ์สูง และเสียเวลามาก เช่น เวลาที่เครื่องคอมพิวเตอร์ใช้งานไม่ได้ ซึ่งวัดเวลาเป็นรายชั่วโมง เป็นต้น

เริ่มด้วยการบรรยายการดำเนินงานหรือบรรยายสินทรัพย์ที่มีความเสี่ยงรวมถึงสิ่งที่จะเกิดขึ้นได้ และการบรรยายความหายนะของการควบคุมด้วยต่อจากนั้นก็จำลองสถานการณ์เกี่ยวกับกรขโมยหรือการทุจริต สถานการณ์สมมติต้องคลุมการทุจริต 3 ประการ คือ

1. ขโมย(Theft) สินทรัพย์ถูกขโมยไปอย่างไร

2. หลบซ่อน (Concealment) การสูญหายของทรัพย์สินจะถูกปกปิดหรือดำเนินไปโดยไม่มีใครทราบได้อย่างไร

3. การสนทนา (Conversation) การนำทรัพย์สินไปใช้ส่วนตัวได้อย่างไร

เมื่อกำหนดความเสี่ยงแล้ว ผู้ตรวจสอบก็ต้องมองหาการควบคุมที่ขาดไปและทดสอบการควบคุมที่มีอยู่ เพื่อประกันว่าการควบคุมนั้นยังใช้การได้อยู่และถ้าเป็นการตรวจสอบอาชญากรรม เอกสารที่จัดเตรียมการต้องเก็บให้ปลอดภัย

3. การวัดความเสี่ยง (Risk Measurement)

หลักในการกำหนดระดับความเสี่ยงจากการตรวจสอบที่พอใจ โดยนำเอารูปแบบความเสี่ยงจากการตรวจสอบตามรูปแบบของสมาคมผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศสหรัฐอเมริกา (AICPA)¹² มากำหนดเป็นแบบจำลองความเสี่ยงในการสอบบัญชี ได้ดังนี้

$$AAR = IR \times CR \times DR$$

โดยที่ AAR : Accepted Audit Risk = ความเสี่ยงจากการตรวจสอบที่พอใจหรือที่ยอมรับได้

IR : Inherent Risk = ความเสี่ยงสืบเนื่อง

CR : Control Risk = ความเสี่ยงจากการควบคุม

DR : Detection Risk = ความเสี่ยงจากการตรวจสอบ

กระบวนการประเมินความเสี่ยง ซึ่งถึงเรื่องที่จะตรวจสอบ แต่ผู้ตรวจสอบเป็นผู้ปรับปรุงและตัดสินใจในขณะดำเนินงาน โดยพิจารณาจากสถานการณ์จริงที่เผชิญอยู่

การประเมินความเสี่ยง การช่วยให้การตรวจสอบไปในทิศทางที่ถูกต้อง และช่วยให้ไปสู่จุดหมายโดยเร็ว โดยไม่ต้องเสียเวลา แต่ผู้ตรวจสอบก็ยังคงต้องใช้ทักษะ การประเมินความเสี่ยงเพื่อประกันว่าผู้ตรวจสอบได้ตรวจสอบสิ่งที่ควรทราบ

- โอกาสที่จะเกิดสิ่งที่จะทำให้องค์กรไม่บรรลุจุดหมาย

- ความรุนแรงของความเสียหาย ขึ้นอยู่กับประเภท ความมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลของการควบคุมภายใน ความรุนแรงสูงหมายถึงความรุนแรงที่ต้องมีนัยสำคัญต่อการบรรลุวัตถุประสงค์ขององค์กร ผู้ตรวจสอบไม่ควรสนใจกับความรุนแรงหรือไม่มีผลต่อการบรรลุเป้าหมายขององค์กร ควรต้องตรวจสอบการควบคุมภายในที่จะช่วยลดความรุนแรงของความเสียหายได้ด้วย

¹² ศิลปพร ศรีจันทเพชร, เอกสารประกอบการบรรยายวิชาการสอบบัญชี, หน้า 11.

ปัจจัยที่จะทำให้เกิดความเสี่ยง (Risk Factors) ได้แก่

1. มูลค่าของทรัพย์สิน
2. สภาพคล่องของทรัพย์สิน
3. ความสามารถของผู้บริหาร
4. ความเข้มแข็งของการควบคุมภายใน
5. ช่วงเวลานับจากที่มีการตรวจสอบครั้งสุดท้าย
6. กฎระเบียบ ข้อบังคับต่าง ๆ และกฎหมาย
7. ความเป็นสาธารณะชน

ปัจจัยที่จะทำให้เกิดความเสี่ยง (Risk Factors) เป็นวิธีการผสมผสานความคิดเกี่ยวกับความเสี่ยง ผลของความเสี่ยงและการควบคุมความเสี่ยง เพื่อให้เกิดแนวคิดเกี่ยวกับขนาดของความเสี่ยง การใช้ปัจจัยที่จะทำให้เกิดความเสี่ยง (Risk Factors) มีประโยชน์สำหรับกิจการที่มีสาขามาก ๆ หรือมีส่วนงานอยู่หลายที่ และมักใช้ปัจจัยที่จะทำให้เกิดความเสี่ยง (Risk Factors) ในการทำแบบจำลองความเสี่ยง(Risk Model) สำหรับแผนการตรวจสอบประจำปี โดยทั่วไปถ้าปัจจัยข้างต้นมีขนาดใหญ่เท่าใด ความเสี่ยงหรือผลที่จะมากเท่านั้น ความเสี่ยงอาจแบ่งกลุ่มออกเป็น 3 กลุ่ม ดังนี้

1. กลุ่มที่เป็นนามธรรม (Subject) ได้แก่
 - คุณธรรมของผู้ปฏิบัติการ
 - ขนาดของการเปลี่ยนแปลง
 - ความสำคัญของหน่วยงานนั้นในสายตาของผู้บริหารระดับสูง
2. กลุ่มที่วัดได้จากอดีต (Object or Historical) ได้แก่
 - การเข้าออกของเจ้าหน้าที่
 - ความเสี่ยงในอดีต
3. กลุ่มที่คำนวณหรือประมาณได้ เช่น
 - เวลาที่ห่างจากการตรวจสอบครั้งสุดท้าย
 - ระยะทางจากสำนักงานใหญ่ไปสาขา

4. การจัดลำดับความเสี่ยง (Risk Prioritization)

การตัดสินใจเกี่ยวกับการใช้ทรัพยากรและการใช้ความพยายามในการตรวจสอบส่วนต่าง ๆ ของกิจการ โดยเปรียบเทียบกับความมากน้อยของความเสี่ยงและความเสียหายที่แต่ละส่วนต่าง ๆ ต้องเผชิญ วิธีที่ใช้ในการจัดลำดับความเสี่ยงมีหลายวิธี ได้แก่

การพิจารณาจากคะแนนความเสี่ยงที่วัดได้ การจัดกลุ่มสูง(High) กลาง(Medium) ต่ำ(Low) เป็นต้น

5. การประเมินความเสี่ยง (Risk Evaluation)

ในการประเมินความเสี่ยง กิจการหรือองค์กรจำเป็นต้องพิจารณาให้รอบด้านในแต่ละด้านมีวิธีการที่แตกต่างกันออกไป สามารถแบ่งออกเป็น 3 วิธี คือ

5.1 วิธีการประเมินความเสี่ยงในการตรวจสอบด้านการเงิน (Financial Audit : FA)

5.2 วิธีการประเมินความเสี่ยงในการตรวจสอบด้านการดำเนินงาน (Operational Audit : OA)

5.3 วิธีการประเมินความเสี่ยงในการตรวจสอบด้านระบบเทคโนโลยีสารสนเทศ (Information System Audit : ISA)

5.1 วิธีการประเมินความเสี่ยงในการตรวจสอบด้านการเงิน (Financial Audit : FA)

วิธีนี้ใช้มากในการตรวจสอบธุรกิจธนาคารพาณิชย์ และในภาครัฐ ส่วนใหญ่จะครอบคลุมเรื่องต่างๆ ดังนี้

1. ความน่าเชื่อถือของข้อมูลทางการเงิน
2. การชำระเงินสดและการเข้าถึงข้อมูลทางการเงิน
3. การปฏิบัติตามกฎหมายและนโยบายที่กำหนด

วิธีการประเมินความเสี่ยงในการตรวจสอบด้านการเงิน (Financial Audit : FA) อาจมีขอบเขตการตรวจสอบบัญชีทั้งหมดหรือเฉพาะข้อมูลใดข้อมูลหนึ่ง ปกติการประเมินความเสี่ยงของการตรวจสอบแบบวิธีการประเมินความเสี่ยงในการตรวจสอบด้านการเงิน (Financial Audit : FA) มักใช้วิธีการระบุความเสี่ยงที่มีผลต่อทรัพย์สิน(Exposure Approach) หรืออาจตามด้วย การระบุความเสี่ยงที่มีผลต่อการดำเนินงาน(Environmental Approach)

5.2 วิธีการประเมินความเสี่ยงในการตรวจสอบด้านการดำเนินงาน (Operational Audit : OA)

เป็นการตรวจสอบเพื่อให้แน่ใจว่ากระบวนการปฏิบัติงานมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล ส่งผลให้บรรลุวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้ ขอบเขตของงานรวมถึง

1. ความเชื่อถือได้ของข้อมูลสารสนเทศด้านปฏิบัติการ

2. การรักษาความปลอดภัยสินทรัพย์และข้อมูลสารสนเทศ
3. การปฏิบัติตามกฎหมายและนโยบาย
4. การใช้ทรัพยากรอย่างประหยัดและมีประสิทธิภาพ
5. การบรรลุวัตถุประสงค์หรือเป้าหมายที่กำหนด

การเลือกปัจจัยในการกำหนดความเสี่ยงสำหรับการตรวจสอบวิธีการประเมินความเสี่ยงในการตรวจสอบด้านการดำเนินงาน (Operational Audit : OA) นั้นขึ้นอยู่กับกระบวนการปฏิบัติงาน เป้าหมาย วัตถุประสงค์ของหน่วยงานนั้น ในกรณีที่กระบวนการปฏิบัติงานเกี่ยวข้องกับสินทรัพย์เป็นส่วนใหญ่ การกำหนดความเสี่ยงควรใช้วิธีการระบุความเสี่ยงที่มีผลต่อทรัพย์สิน (Exposure Approach) แต่หากเป็นกรณีที่เกี่ยวข้องกับสภาพแวดล้อมทางธุรกิจ เช่น การตลาดหรือกฎระเบียบของรัฐ ควรใช้วิธีการระบุความเสี่ยงที่มีผลต่อการดำเนินงาน (Environmental Approach) แทน

5.3 วิธีการประเมินความเสี่ยงในการตรวจสอบด้านระบบเทคโนโลยีสารสนเทศ

(Information System Audit : ISA)

การตรวจสอบวิธีการประเมินความเสี่ยงในการตรวจสอบด้านระบบเทคโนโลยีสารสนเทศ (Information System Audit : ISA) เป็นการตรวจสอบงานที่ใช้คอมพิวเตอร์ในการประมวลผลการพัฒนาระบบงานคอมพิวเตอร์ และการตรวจสอบทรัพยากรและคอมพิวเตอร์ เพื่อให้แน่ใจว่ามีการควบคุมรักษาความปลอดภัยของทรัพยากรคอมพิวเตอร์เพียงพอ การใช้งานมีประสิทธิภาพและสนับสนุนเป้าหมายขององค์กร รวมทั้งระบบงานคอมพิวเตอร์ที่มีความเชื่อถือได้ ขอบเขตของวิธีการประเมินความเสี่ยงในการตรวจสอบด้านระบบเทคโนโลยีสารสนเทศ (Information System Audit : ISA) คล้ายกับการตรวจสอบด้านการดำเนินงาน (Operational Audit : OA) โดยรวมถึง

1. ความเชื่อถือได้ของระบบสารสนเทศ
2. การรักษาความปลอดภัยของสินทรัพย์และข้อมูลสารสนเทศ
3. การปฏิบัติตามกฎหมายและนโยบาย
4. การใช้ทรัพยากรอย่างประหยัดและมีประสิทธิภาพ

การกำหนดความเสี่ยงสำหรับการตรวจสอบระบบสารสนเทศใช้วิธีการประเมินโอกาสที่จะเกิดความเสียหายกับระบบงานหรือวิธีการระบุความเสี่ยงที่มีผลต่อทรัพย์สิน(Exposure Approach)

6. ผลของความเสี่ยงต่อองค์กร (Implication)

ในขั้นตอนนี้เมื่อระบุปัจจัยเสี่ยงในด้านต่าง ๆ ได้แล้ว ลำดับต่อไป คือ การวิเคราะห์ถึงผลกระทบของความเสี่ยงที่มีต่อองค์กร แต่ละปัจจัยเสี่ยงก็จะส่งผลกระทบต่อ องค์กรมากหรือน้อยไม่เท่ากัน

การวิเคราะห์ความเสี่ยง

จากขั้นตอนที่ผ่านมาในเรื่องการวัดความเสี่ยง (Risk Measurement) การจัดลำดับความเสี่ยง (Risk Prioritization) มีวิธีการต่าง ๆ แตกต่างกันไป เพราะการวัดความเสี่ยงออกเป็นตัวเลขว่ามีผลกระทบขององค์กรเท่าไรนั้น เป็นสิ่งที่ทำได้ยาก โดยทั่วไปจะวิเคราะห์โดย

- ประเมินความสำคัญของความเสี่ยง (Materiality)
- ประเมินความถี่ที่ความเสี่ยงจะเกิดขึ้น (Frequency)

ในขั้นตอนนี้เป็นการใช้วิจารณญาณอย่างมากของฝ่ายบริหารเพราะตัวเลขที่ใช้วัดหรือประเมินที่ได้เกิดจากการใช้สถิติมาประยุกต์ใช้ ผู้บริหารควรให้ความสำคัญต่อความเสี่ยงที่มีระดับนัยสำคัญและมีโอกาสเกิดขึ้นบ่อย ประสพการณ์ที่ต่างกันของผู้วิเคราะห์สามารถที่จะทำ ให้ผลการวิเคราะห์คลาดเคลื่อนได้

7. การกำหนดวิธีการควบคุมเพื่อ ป้องกันความเสี่ยง (Identifying Control Procedures to Address Risk)

ในขั้นตอนนี้ต้องอาศัยผลที่ได้จากการประเมินความเสี่ยง (Risk Evaluation) ในแต่ละด้านที่กล่าวมาแล้ว เพื่อกำหนดวิธีการควบคุมเพื่อป้องกันความเสี่ยง สิ่งที่ต้องคำนึงถึงในการบริหารความเสี่ยงหรือการจัดระบบการควบคุมภายใน ก็คือต้นทุนที่จะเกิดขึ้น ว่าคุ้มกับประโยชน์ที่ได้รับหรือไม่ การกำหนดวิธีการควบคุมเพื่อป้องกันความเสี่ยง ต้องคำนึงถึงปัจจัยหลาย ๆ อย่าง เช่น ขนาดของกิจการ ลักษณะการดำเนินธุรกิจ ลักษณะของการตัดสินใจของผู้บริหาร กระบวนการผลิตหรือการปฏิบัติงาน เป็นต้น

องค์ประกอบที่ 3 กิจกรรมการควบคุม (Control Activities)

กิจกรรมการควบคุม¹² หมายถึง การกระทำที่สนับสนุนการปฏิบัติงาน ให้เป็นไปตามนโยบายและมาตรการต่าง ๆ ที่ฝ่ายบริหารกำหนดเพื่อให้เกิดความมั่นใจว่า คำสั่งต่าง ๆ ที่ฝ่ายบริหารกำหนดขึ้นเพื่อลดหรือควบคุมความเสี่ยงได้รับการตอบสนองและการปฏิบัติตาม

¹² ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, แนวทางการจัดระบบการควบคุมภายใน, หน้า 1-11.

เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ที่กำหนด หมายความว่ารวมถึง ความถูกต้อง ครบถ้วน เรียบร้อยของ รายงานทางการเงิน การดูแลรักษาทรัพย์สินขององค์กรเป็นอย่างดี และไม่มี การปฏิบัติ ผิดกฎหมาย ระเบียบหรือคำสั่งในสาระสำคัญ

ประเภทของการควบคุม แบ่งออกเป็น 4 ประเภท คือ

1. การควบคุมแบบป้องกัน (Preventive Control)

เป็นวิธีการที่กำหนดขึ้นเพื่อป้องกันและควบคุมไม่ให้ความเสี่ยงหรือข้อ ผิดพลาดเกิดขึ้นตั้งแต่ขั้นตอนการเริ่มต้น เช่น การแบ่งแยกหน้าที่และความรับผิดชอบ การควบ คุมการเข้าถึงข้อมูลในแต่ละระดับ เป็นต้น

2. การควบคุมแบบค้นพบ (Detective Control)

เป็นวิธีการที่กำหนดขึ้นเพื่อต้องการค้นหาข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้นแล้ว เช่น การสอบทาน การกระทบยอด เป็นต้น

3. การควบคุมแบบแก้ไข (Corrective Control)

เป็นวิธีการที่กำหนดขึ้นเพื่อแก้ไขข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้นให้ถูกต้อง หรือเพื่อหาวิธี แก้ไขไม่ให้เกิดข้อผิดพลาดซ้ำอีกในอนาคต เช่น การทบทวนข้อเสนอแนะจากผู้ตรวจสอบ ภายใน เป็นต้น

4. การควบคุมแบบส่งเสริม (Directive Control)

เป็นวิธีการควบคุมที่ส่งเสริมหรือกระตุ้นให้เกิดความสำเร็จโดยตรงกับ วัตถุประสงค์ที่กำหนด เช่น การควบคุมภายในขององค์กร เป็นต้น

กิจกรรมควบคุมประกอบด้วยกิจกรรมต่าง ๆ ดังต่อไปนี้ คือ กิจกรรมในการบริหาร กิจกรรมในการจัดการ กิจกรรมในการดูแลรักษาทรัพย์สิน กิจกรรมในการป้องกัน กิจกรรมใน ด้านระบบเทคโนโลยีสารสนเทศ เป็นต้น ซึ่งกิจกรรมควบคุมต่าง ๆ เหล่านี้สามารถแบ่งตาม วัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้

กิจกรรมการควบคุมทั่วไปสามารถนำไปใช้ได้ในระดับต่าง ๆ ขององค์กรได้ ดังนี้

1. การกำหนดนโยบายและวิธีปฏิบัติงานที่ชัดเจน (Policies and Procedures)
2. การสอบทานโดยผู้บริหารสูงสุด (Top Management Review)
3. การสอบทานโดยผู้บริหารระดับกลาง (Functional Management Review)
4. การประมวลข้อมูล (Information Processing)
5. การควบคุมทางกายภาพ (Physical Control)
6. การแบ่งแยกหน้าที่ (Segregation of Duties)
7. ดัชนีวัดผลการดำเนินงาน (Performance Indicators)

8. การจัดทำหลักฐานเอกสาร (Policies and Procedures)

1. การกำหนดนโยบายและวิธีปฏิบัติงานที่ชัดเจน (Policies and Procedures)

ผู้บริหารระดับสูงจะทำหน้าที่ในการกำหนดนโยบาย การวางแผน การกำหนดงบประมาณและกำหนดกลยุทธ์ในระดับองค์กร ในด้านวิธีปฏิบัติงาน ผู้บริหารในระดับรองลงมา ลงมือปฏิบัติในด้านต่างๆ ที่รับผิดชอบ เพื่อสอดคล้องกับนโยบายและวัตถุประสงค์ขององค์กร ดังนั้น นโยบาย แผนงาน งบประมาณ และประมาณการต่าง ๆ ที่ดีในทุกระดับจึงควรระบุผลงานที่คาดหวังไว้อย่างชัดเจนทั้งในรูปจำนวนและระยะเวลา เพื่อใช้ประโยชน์ในการติดตามและประเมินผลในขั้นตอนต่อ ๆ ไป และได้ผลสรุปการประเมินที่ชัดเจนไม่คลุมเครือ

2. การสอบทานโดยผู้บริหารสูงสุด (Top Management Review)

เป็นการสอบทานในภาพรวมทั้งการสอบทานโดยเปรียบเทียบกับข้อมูลของกลุ่ม เครื่องมือที่ผู้บริหารสูงสุดใช้ เช่น การวิเคราะห์เปรียบเทียบระหว่างผลการปฏิบัติงานจริงกับแผนงานงบประมาณหรือประมาณการ ซึ่งมีการจัดทำไว้ล่วงหน้า วัตถุประสงค์เพื่อช่วยให้ผู้บริหารระดับสูงได้ทราบสถานการณ์และความรุนแรงของการแข่งขัน เพื่อเตรียมปรับเปลี่ยนวิธีการต่าง ๆ เพื่อบรรลุความสำเร็จสมดังที่ตั้งไว้

3. การสอบทานโดยผู้บริหารระดับกลาง (Functional Management Review)

ผู้บริหารระดับกลาง หมายถึง ผู้บริหารที่ทำหน้าที่รับผิดชอบงานในแต่ละด้านภายในองค์กร เช่น บัญชี การเงิน บุคคล การผลิต เป็นต้น การสอบทานในส่วนนี้ทำได้หลายวิธี เช่น การสอบทานวิธีปฏิบัติงานกับระเบียบที่กำหนด การตรวจสอบผลงานเทียบกับมาตรฐาน การประเมินผลงานจริงเทียบกับแผนที่จัดทำไว้

4. การควบคุมการประมวลผลข้อมูล (Control Over Information Processing)

ข้อมูลในที่นี้หมายความถึง ข้อมูลทางบัญชีและข้อมูลสำคัญอื่น ๆ ที่มีความจำเป็นสำหรับการบริหารทั้งสิ้น ข้อมูลจากที่ต่าง ๆ จะถูกประมวลเป็นข้อสนเทศหรือรายงานต่าง ๆ เพื่อใช้เป็นข้อมูลในการบริหารต่อไป ข้อสนเทศสำหรับการบริหารจำเป็นต้องมีความถูกต้อง กะทัดรัด สมบูรณ์ ทันเวลา และเนื้อหาที่เกี่ยวข้องกับเรื่องที่ต้องตัดสินใจ กิจกรรมการควบคุมที่จำเป็นในกระบวนการนี้ ได้แก่ อนุมัติรายการก่อนที่ จะบันทึกการลง ในบัญชี ทะเบียน หรือแฟ้ม หลักฐานอื่นใดขององค์กร การแบ่งแยกหน้าที่ระหว่างผู้อนุมัติ ผู้บันทึก

บัญชี และผู้เก็บรักษา ทรัพย์สินที่สำคัญ การสอบถามความถูกต้องของข้อมูลก่อนการบันทึก การใช้เทคโนโลยีที่ เหมาะสมช่วยในการประมวลข้อมูล

5. การควบคุมทางกายภาพ (Physical Control)

การดูแลป้องกันทรัพย์สินที่เป็นรูปร่างมีตัวตน ได้แก่ เครื่องมือเครื่องใช้ สิ้นค้าคงเหลือ เงินสด หลักทรัพย์ เอกสารสิทธิ์ และเอกสารอื่น ๆ รวมถึงการตรวจนับการ จัดเวรยามรักษาการณ์ การประกันภัย การเปรียบเทียบจำนวนที่มีอยู่จริงกับทะเบียนหรือ หลักฐานทางการบัญชี

6. การแบ่งแยกหน้าที่ (Segregation of Duties)

การจัดแบ่งแยกหน้าที่ระหว่างบุคคลหรือหน่วยงาน เพื่อให้มีการสอบถาม ความถูกต้องสมบูรณ์ ระหว่างกัน การแบ่งแยกหน้าที่ควรใช้ในกรณีที่หน่วยงานมีลักษณะเสี่ยง ต่อความผิดพลาดหรือความเสียหายเนื่องจากหากขาดการแบ่งแยกหน้าที่โดยมอบให้บุคคล คนเดียว หรือหน่วยงานเดียวเป็นผู้ปฏิบัติงานนั้นตามลำพังตั้งแต่ต้นจนสิ้นสุดจะเปิดโอกาสให้ กระทำการทุจริตได้หรือการกระทำการอื่นใดที่ไม่เหมาะสม โดยหลักการจะแบ่งแยกหน้าที่ ความรับผิดชอบใน 3 หน้าที่ออกจากกัน คือ

1. การอนุมัติหรือให้ความเห็นชอบ
2. การจดบันทึกข้อมูล
3. การดูแลทรัพย์สินขององค์กร

กิจการหรือองค์กรจะต้องไม่ใช่บุคคลคนเดียว หรือหน่วยงานเดียวรับผิดชอบงานทั้ง 3 หน้าที่ ควรแยกหน้าที่ออกจากกัน เพื่อจะได้มีการสอบถามความถูกต้องระหว่างกัน

7. ดัชนีวัดผลการดำเนินงาน (Performance Indicators)

ดัชนีวัดผลการดำเนินงานที่นิยมใช้มักอยู่ในรูปอัตราส่วนต่าง ๆ ที่จะช่วยบอก นักวิเคราะห์ทราบถึงผิดปกติบางอย่างของธุรกิจ นักบริหารสามารถใช้อัตราส่วนที่ผิดปกติหรือ แนวโน้มที่น่าสังเกตเป็นดัชนีบ่งชี้ให้ต้องติดตามหรือให้ความสนใจเป็นพิเศษเพื่อติดตาม ความเคลื่อนไหวและพร้อมแก้ไขทั้งด้านการดำเนินงานและด้านการจัดทำรายงานทางการเงิน

ในปัจจุบันผู้บริหารตระหนักดีว่าระบบการวัดผลการปฏิบัติงานขององค์กร มีผล กระทบอย่างหนึ่งต่อพฤติกรรมของทั้งผู้จัดการและพนักงานในระดับต่าง ๆ อีกทั้งตัววัดผล การปฏิบัติงานที่เป็นตัวเงินแบบเก่า (Traditional Financial Measures) เช่น อัตราผลตอบแทนต่อ

เงินลงทุน (ROI) และกำไรสุทธิต่อหุ้น (EPS) ก็ไม่ได้ให้ข้อมูลอันเป็นประโยชน์ต่อการพัฒนาอย่างต่อเนื่อง (Innovation) ต่าง ๆ ซึ่งล้วนแต่เป็นกิจกรรมที่มีความจำเป็น ยิ่งต่อสภาพแวดล้อมทางธุรกิจที่มีการแข่งขันสูงเช่นที่เป็นอยู่ในขณะนี้

ดังนั้นแนวคิดและเทคนิคเครื่องมือในการควบคุมและประเมินผลสมัยใหม่ จึงพิจารณาเครื่องมือวัดผลงานในหลายด้าน นอกเหนือจากเครื่องมือวัดผลทางการเงิน ดังเช่นที่กล่าวถึงต่อไปนี้

7.1 ดัชนีวัดผลการปฏิบัติงาน (Key Performance Indicator : KPI)

7.2 บัตรบันทึกละคะแนนสมดุล (Balanced Scorecard)

7.3 การเปรียบเทียบกับวิธีที่ดีที่สุด (Benchmark)

7.1 ดัชนีวัดผลการปฏิบัติงาน (Key performance indicator : KPI)

ตัวชี้วัด(Indicators) หรือสิ่งที่สามารถแสดงให้เห็นถึงประเด็นที่องค์กรต้องการจะประเมินผลได้ชัดเจน ดังจะเห็นได้ว่าความหมายของตัวชี้วัดนั้น ไม่ได้มีการอิงจากทฤษฎีใด ๆ เนื่องจากหลาย ๆ ครั้งในการจัดทำตัวชี้วัดนั้น เป็นไปในลักษณะของการอ้างอิงกับแนวคิดสร้างสรรค์ใหม่ ๆ เพื่อให้เหมาะสมกับสิ่งที่องค์กรต้องการวัดมากที่สุด โดยจะต้องมีการพัฒนาตัวชี้วัดดังกล่าวให้เหมาะสมกับแต่ละกรณี (Tailor-made) ซึ่งจะต้องมีการวิเคราะห์และออกแบบอย่างเฉพาะเจาะจงเพื่อให้เหมาะสมกับลักษณะของแต่ละองค์กรให้มากที่สุด ดังนั้นในแต่ละองค์กรอาจจะมีการใช้ตัวชี้วัดที่แตกต่างกันได้ ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับสิ่งที่องค์กรต้องการจะประเมินผลรวมทั้งขึ้นอยู่กับแผนกลยุทธ์และลักษณะธุรกิจขององค์กร องค์กรต่าง ๆ อาจจะมีตัวชี้วัดที่ใช้ในการประเมินผลการดำเนินงานที่แตกต่างกันได้ ถึงแม้้องค์การดังกล่าวจะเป็นธุรกิจที่อยู่ในอุตสาหกรรมเดียวกันก็ตาม เนื่องจาก แต่ละองค์กรย่อมมีแผนกลยุทธ์มีกลุ่มเป้าหมาย หรือมีคุณค่าในการบริการที่จะนำเสนอให้ลูกค้าที่แตกต่างกัน ดังนั้นการที่องค์กรจะกำหนดตัวชี้วัดที่เหมาะสมขึ้นมาได้นั้นองค์กรจำเป็นต้องวิเคราะห์ลักษณะและแผนกลยุทธ์ของตนอย่างถ่องแท้เสียก่อน แล้วนำความคิดสร้างสรรค์ดังกล่าวมาแล้วเข้ามาประยุกต์ใช้เพื่อให้ได้ตัวชี้วัดที่สามารถประเมินผลได้อย่างมีประสิทธิภาพมากที่สุด

ประเภทตัวชี้วัด

1. ตัวชี้วัดนำ (Leading Indicators) คือ ตัวชี้วัดที่เป็นสาเหตุของตัวชี้วัดอื่น ๆ
2. ตัวชี้วัดตาม (Lagging Indicators) คือ ตัวชี้วัดที่เป็นผลลัพธ์ของตัวชี้วัดนำ

หากองค์กรมีการกำหนดตัวชี้วัดของทั้งองค์กรแล้ว ควรจะมีส่วนผสมของตัวชี้วัดที่เป็นตัวชี้วัดนำ (Leading Indicators) และตัวชี้วัดตาม (Lagging Indicators) อย่างเหมาะสม โดย

หากมีการพิจารณากันในเบื้องต้นแล้วจะพบว่าตัวชี้วัดที่เป็นผลลัพธ์ ตัวชี้วัดตาม (Lagging Indicators) ส่วนใหญ่มักจะเป็นตัวชี้วัดที่เกี่ยวกับทางการเงิน ซึ่งตัวชี้วัดดังกล่าวจะบ่งบอกถึงผลลัพธ์ที่เกิดขึ้นแล้วขององค์กรมากกว่า ซึ่งหากผลเสียทางการเงินเกิดขึ้นแล้ว โอกาสที่จะแก้ไขให้กลับคืนมาย่อมต้องมีความยากลำบากมากกว่าการป้องกัน ดังนั้นจึงจำเป็นที่จะต้องเป็นตัวชี้วัดที่แสดงถึงเหตุ ตัวชี้วัดนำ (Leading Indicators) ด้วย เพื่อที่จะวิเคราะห์และป้องกันปัญหาก่อนที่จะเกิดขึ้นก่อนหน้านั้นได้ โดยจากประสบการณ์ในการพัฒนาตัวชี้วัดขององค์กรควรมีสัดส่วนของตัวชี้วัดที่เป็นเหตุและ ตัวชี้วัดที่เป็นผลลัพธ์ประมาณ 80 : 20 เนื่องจากโดยทั่วไปตัวชี้วัดทางการเงินมักเป็นตัวชี้วัดที่บ่งบอกถึง ผลลัพธ์เสียส่วนใหญ่ ดังนั้นองค์กรจึงควรที่จะมีตัวชี้วัดในลักษณะของมุมมองอื่น ๆ เพื่อที่จะสามารถมองภาพธุรกิจให้ครอบคลุมด้วย อันจะนำไปสู่การประเมินผลและควบคุมองค์กรอย่างมีประสิทธิภาพ

ลักษณะของตัวชี้วัดที่ดี

1. สอดคล้องกับทิศทางและกลยุทธ์ขององค์กร ตัวชี้วัดที่มีประสิทธิภาพนั้น ควรต้องสอดคล้องกับทิศทางที่กำหนดเอาไว้ในแผนกลยุทธ์โดยรวมขององค์กร เพื่อสามารถสื่อสารให้บุคลากรในองค์กรทั้งหมดทราบจุดที่จะไปถึง และการวัดผลในประเด็นต่าง ๆ เหล่านั้นได้ เช่น หากแผนงานขององค์กรต้องการที่จะขยายตลาดไปยังต่างประเทศ ตัวชี้วัดที่เหมาะสมอาจเป็นส่วนหนึ่งของยอดขายจากตลาดต่างประเทศต่อยอดขายรวมหรืออัตราการยอมรับในสินค้าจากตลาดต่างประเทศ เป็นต้น

2. สามารถแสดงถึงสิ่งที่ต้องการวัดได้อย่างชัดเจนและถูกต้อง เช่น หากองค์กรต้องการวัดความพอใจของลูกค้า หลายองค์กรวัดจากยอดขายที่เพิ่มขึ้น แต่อย่างไรก็ตาม การเพิ่มขึ้นของยอดขายนั้นอาจจะมาจากหลายสาเหตุที่มีไข่มุกเพียงแค่ความพอใจของลูกค้าก็ได้ เช่น การที่เศรษฐกิจดีขึ้นหรือการที่คู่แข่งขยับเลิกกิจการไป ดังนั้นตัวชี้วัดที่บ่งชี้ได้ชัดเจนกว่าในกรณีนี้ ควรจะเป็นอัตราการร้องเรียน หรืออัตราการซื้อซ้ำ เป็นต้น

3. วัดได้ ตัวชี้วัดควรต้องชัดเจน ไม่มีข้อโต้แย้งว่าบรรลุแล้วหรือไม่ ดังนั้นควรที่จะทำเป็นเชิงปริมาณหรือตัวเลขให้ได้ แม้ว่าโดยความหมายจะเป็นเชิงคุณภาพมากกว่าก็ตาม เช่น การที่วัดเรื่องของคุณภาพสินค้าที่ดีขึ้น อาจจะพิจารณาจากอัตราของเสียหรืออัตรา การส่งคืนสินค้าจากลูกค้า

4. แสดงถึงสิ่งที่มีความสำคัญจริง ๆ ที่มีผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่อการดำเนินงาน มิใช่แสดงถึงรายละเอียดปลีกย่อยมากเกินไปจนมากเกินไปจนความจำเป็น เช่น ต้องการวัดความสามารถทางการตลาดขององค์กร แต่ไปมุ่งเน้นที่วัดจำนวนชั่วโมงการทำงาน

ของพนักงานขายในแต่ละวัน อาจจะไม่แสดงถึงสิ่งที่มีความสำคัญต่อความสามารถทางการตลาดขององค์กรอย่างแท้จริง

5. ข้อมูลมีพร้อมหรือสามารถจัดหาได้ โดยที่ไม่มีการเสียต้นทุนค่าใช้จ่ายมาก เพราะหลายกิจการจำเป็นต้องพัฒนาระบบข้อมูลใหม่ทั้งหมดเพียงเพื่อรองรับกับตัวชี้วัดที่เพิ่มขึ้นใหม่เพียงไม่กี่ตัว ทำให้เกิดความไม่คุ้มค่าในการพัฒนาระบบข้อมูล

6. ข้อมูลในตัวชี้วัดต้องมีพร้อมและทันสมัย นั่นคือสามารถปรับข้อมูลในตัวชี้วัดนั้นได้และรายงานผู้บริหารที่เกี่ยวข้องอย่างทันทั่วทั้งที่ ระบบที่มีอยู่แล้วควรจะรองรับการปรับข้อมูลให้เป็นปัจจุบันในตัวชี้วัดดังกล่าวได้อย่างต่อเนื่องอีกด้วย

7. มีผู้รับผิดชอบตัวชี้วัดที่ชัดเจน เพื่อที่จะสามารถหาผู้ที่ต้องรับผิดชอบในการทำให้ ตัวชี้วัดดังกล่าวบรรลุเป้าหมาย รวมถึงต้องคอยติดตามดูแลกระบวนการต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง และทำหน้าที่ชี้แจงเหตุผล รวมถึงหาทางแก้ไขเมื่อตัวชี้วัดเหล่านั้นไม่บรรลุผลตามที่วางเป้าหมายไว้

8. เป็นที่เข้าใจของผู้อื่น ตัวชี้วัดที่พัฒนาขึ้นไม่ควรจะซับซ้อนจนกระทั่งผู้ที่เกี่ยวข้องทำความเข้าใจได้ยาก ซึ่งจะทำให้เกิดปัญหาในการนำไปใช้จริงในอนาคต

การจัดทำคู่มือของตัวชี้วัด

การจัดทำคู่มือตัวชี้วัดดังกล่าวจำเป็นจะต้องมีรายละเอียดที่สำคัญดังนี้ คือ วัตถุประสงค์ รวมไปถึงวิธีการวัด ผู้รับผิดชอบและหน่วยวัด ซึ่งจะช่วยให้บุคคลที่เกี่ยวข้องทุกฝ่ายมีความเข้าใจในความหมายของตัวชี้วัดนั้นและสามารถนำไปใช้ในองค์กรได้อย่างมีประสิทธิภาพ

7.2 บัตรบันทึกคะแนนสมดุล¹³ (Balanced Scorecard)

ปรมาจารย์ทางการบัญชีบริหารของประเทศสหรัฐอเมริกาที่มีชื่อเสียง เช่น Kaplan แห่ง Business School Harvard University และนักปฏิบัติทางการบัญชีบริหาร เช่น Notron ประธานบริษัท Nolan Norton Company ในมลรัฐแมสซาชูเซตส์ (Massachusetts) ประเทศสหรัฐอเมริกาได้ให้ความเห็นว่าตัววัดผลการปฏิบัติงานที่เป็นตัวเงินอาจใช้ได้ผลดีในยุคอุตสาหกรรม (Industrial Era) แต่สำหรับยุคไฮเทคเช่นที่เป็นอยู่ในขณะนี้แล้ว ตัววัดผลการ

¹³ Robert S. Kaplan and David P. Norton, The Balanced Scorecard (กรุงเทพฯ : บริษัท สือบริสุทธิ จำกัด, 2545), หน้า 74.

ปฏิบัติงานเหล่านี้อาจไม่เป็นประโยชน์ต่อการปรับปรุงความสามารถและทักษะความชำนาญของพนักงานดังเช่นที่กิจการมุ่งหวังเลย

ในช่วงที่ Kaplan and Norton เข้าไปทำโครงการวิจัยร่วมกับกิจการ 12 แห่งในประเทศสหรัฐอเมริกา ซึ่งอยู่ในระหว่างการเปลี่ยนแปลงระบบการประเมินผลการปฏิบัติงานไปสู่ระบบใหม่ ก็ได้นำเอาระบบวัดผลการปฏิบัติงานแบบใหม่ล่าสุดที่เรียกว่า Balanced Scorecard ไปทดลองใช้ และพบว่าระบบดังกล่าวนอกจากจะให้ข้อมูลที่รวดเร็วทันใจแล้ว ยังให้ภาพที่ชัดเจนและครอบคลุมในทุก ๆ แง่มุมของการทำงานของธุรกิจอีกด้วย ระบบดังกล่าวประกอบด้วยการวัดผลปฏิบัติงานที่เป็นตัวเงิน ซึ่งสะท้อนถึงการปฏิบัติงานที่ได้กระทำเสร็จสิ้นและตัววัดผลการปฏิบัติงานในระดับการปฏิบัติงาน (ตัววัดผลการปฏิบัติงานที่ไม่เป็นตัวเงิน) ซึ่งนำไปใช้ร่วมกับตัววัดผลการปฏิบัติงานที่เป็นตัวเงิน ตัววัดผลการปฏิบัติงานในระดับปฏิบัติการจะสะท้อนถึงความพอใจของผู้บริโภค กระบวนการภายในและนวัตกรรมและการพัฒนาการบริหารงานในด้านต่าง ๆ ซึ่ง Kaplan and Norton เชื่อว่าตัววัดผลการปฏิบัติงานเหล่านี้จะผลักดันผลการปฏิบัติงานที่เป็นตัวเงินให้ดูดีขึ้นในอนาคต

ระบบของบัตรบันทึกคะแนนสมดุล(Balanced Scorecard) ช่วยให้ผู้บริหารมองเห็นถึงผลการปฏิบัติงานในหลาย ๆ ด้านพร้อม ๆ กัน โดยพิจารณาจาก 4 มุมมอง ซึ่งจะช่วยให้ผู้บริหารตอบคำถามต่าง ดังนี้

1. ลูกค้ามองกิจการอย่างไร (How customers see us?) – มุมมองของลูกค้า (Customer Perspective)
2. กิจการจะต้องเป็นเลิศในด้านใด (What must we excel at?) – มุมมองภายใน (Internal Perspective)
3. กิจการจะยังคงสามารถพัฒนาและก่อให้เกิดคุณค่าต่อไปได้หรือไม่ (Can we continue to improve and create value?) – มุมมองทางด้านนวัตกรรมและการเรียนรู้ (Innovation and Learning Perspective)
4. ผู้ถือหุ้นมองกิจการอย่างไร (How do we look to shareholders?) – มุมมองทางการเงิน (Financial Perspective)

1. มุมมองทางด้านลูกค้า (Customer Perspective)

โดยปกติลูกค้ามักจะให้ความสำคัญกับเวลา (Time) คุณภาพ (Quality) ความสามารถในการใช้งานและบริการ (Performance and Service) และต้นทุน (Cost) ช่วงเวลานำ (Lead Time) จะใช้วัดระยะเวลาที่ใช้ในการตอบสนองความต้องการของผู้บริโภค สำหรับลูกค้า

ที่ทำอยู่ในปัจจุบันช่วงเวลานำ คือ ระยะเวลาตั้งแต่กิจการได้รับคำสั่งซื้อจากลูกค้า จนกระทั่งจัดส่งสินค้าหรือบริการออกไปยังลูกค้า สำหรับสินค้าใหม่ช่วงเวลานำ หมายถึง ระยะเวลาตั้งแต่เริ่มมีการพัฒนา ต้นแบบ พัฒนาการผลิต จนกระทั่งมีการนำสินค้าสู่ตลาด สำหรับคุณภาพจะเป็นตัววัดเปอร์เซ็นต์ของชิ้นงานที่ชำรุดบกพร่องในสายตาของลูกค้าและความสามารถในการส่งมอบสินค้าและบริการตรงเวลา (On-time-Delivery) โดยพิจารณาความแม่นยำของการพยากรณ์ ตารางการส่งมอบสินค้าว่าตรงกับการส่งมอบจริงมากน้อยเพียงใด สำหรับความสามารถในการใช้งานและบริหารจะใช้ประเมินคุณค่าของสินค้าหรือบริการในสายตาของลูกค้าว่าดีเลวเพียงใด การที่จะนำเอาระบบบัตรบันทึกคะแนนสมดุล(Balanced Scorecard) ไปใช้ได้อย่างได้ผลนั้น จำเป็นที่กิจการจะต้องมีการกำหนดเป้าหมายทั้งในด้านเวลา คุณภาพและความสามารถในการใช้งานและบริการอย่างชัดเจน และแปรเปลี่ยนเป้าหมายเหล่านี้ให้อยู่ในรูปของตัววัดผลการปฏิบัติงานที่เป็นรูปธรรม

2. มุมมองภายใน (Internal Perspective)

แม้ว่าตัววัดผลการปฏิบัติงานในสายตาของลูกค้าจะมีมากกว่าความสำคัญต่อการประเมินความสำเร็จของกิจการก็ตาม ตัววัดผลการปฏิบัติงานเหล่านี้จะต้องมีการแปรเปลี่ยนให้อยู่ในรูปของตัววัดผลการปฏิบัติงานซึ่งสะท้อนถึงสิ่งที่กิจการจะต้องกระทำภายในเพื่อตอบสนองความคาดหวังของลูกค้า เพื่อพิจารณาโดยรวมแล้วจะเห็นว่าความสามารถในการตอบสนองความคาดหวังของลูกค้า นั้นขึ้นอยู่กับปัจจัยหลายประการ ได้แก่ กระบวนการดำเนินงาน (Process) กระบวนการดำเนินงานให้บรรลุสิ่งที่ต้องการ โดยมุ่งผลลัพธ์เป็นประการสำคัญ การตัดสินใจและการกระทำ (Decisions and Actions) จึงจำเป็นที่ผู้บริหารจะต้องให้ความสำคัญกับปัจจัยเหล่านี้ซึ่งจะช่วยให้กิจการสามารถตอบสนองความต้องการของลูกค้าได้ถูกจุดและรวดเร็วทันใจ

ตัววัดผลการปฏิบัติงานภายใน (Internal Measures) จะพิจารณาแต่เฉพาะกระบวนการทางธุรกิจ ซึ่งถือว่าผลกระทบต่อความพอใจของลูกค้ามากที่สุด ซึ่งก็คือปัจจัยที่มีผลกระทบต่อวงจรด้านเวลา คุณภาพ ทักษะ และความชำนาญของพนักงาน และความสามารถในการเพิ่มผลผลิต (Productivity) กิจการจะต้องค้นหาให้ได้ว่าอะไรคือจุดแข็งพิเศษซึ่งกิจการอื่นไม่สามารถเทียบเทียมได้ (Core Competencies) และอะไรคือความสามารถอันโดดเด่นของกิจการที่จะทำกระบวนการผลิตซึ่งไม่มีใครที่อื่นในโลกทำได้ (Core Capability) ซึ่งถือเป็นเทคโนโลยีสำคัญที่จะช่วยให้รักษาความเป็นผู้นำทางตลาดได้อย่างต่อเนื่อง นั่นคือ จะต้องตัดสินใจให้ได้ว่ามีกระบวนการดำเนินงานด้านใดที่ตนจะต้องเป็นเลิศ เพราะหากบริษัทภายนอกทำได้ดีกว่าและ

ถูกกว่า กิจการจะเสียเวลา ทำภายในเองทำไม เมื่อทราบสิ่งเหล่านี้แล้วกิจการจะต้องสามารถระบุตัววัดผลการปฏิบัติงานใน แต่ละแง่มุมได้อย่างชัดเจน

3. มุมมองทางด้านนวัตกรรมและการเรียนรู้ (Innovation and Learning Perspective)

ตัววัดผลการปฏิบัติงานในสายตาของลูกค้าและตัววัดผลการปฏิบัติงานภายในที่ปรากฏบนระบบบัตรบันทึกคะแนนสมดุล(Balanced Scorecard) จะบ่งบอกถึงปัจจัยต่าง ๆ ที่ผู้บริหารมองว่ามีความสำคัญยิ่งต่อความสำเร็จเชิงการแข่งขัน อย่างไรก็ตามจุดมุ่งหมายสู่ความสำเร็จก็มักเปลี่ยนแปลงไปตลอดเวลา การแข่งขันอย่างรุนแรงที่ขยายกว้างออกไปในระดับโลก ส่งผลให้กิจการต้องทำการพัฒนาทั้งสินค้าและบริการที่มีอยู่แล้วกระบวนการดำเนินงานอย่างต่อเนื่อง และเพิ่มขีดความสามารถในการวางสินค้าใหม่ที่มีขีดความสามารถในการใช้งานเพิ่มขึ้น

ความสามารถของกิจการในการสร้างสรรค์พัฒนาและเรียนรู้สิ่งใหม่ ๆ นั้นจะต้องเกี่ยวเนื่องโดยตรงกับคุณค่าของกิจการ กล่าวคือหากกิจการสามารถออกสินค้าใหม่ เพิ่มคุณค่า (คุณประโยชน์) ให้กับสินค้าที่จะส่งมอบให้กับลูกค้า และปรับปรุงประสิทธิภาพในการทำงานอย่างต่อเนื่องแล้ว กิจการก็จะสามารถเจาะตลาดใหม่ ๆ เพิ่มรายได้ และส่วนเพิ่มให้กับกิจการ อีกทั้งเจริญเติบโตได้ในที่สุด อันจะนำไปสู่การเพิ่มความนิยมของผู้ถือหุ้นที่มีต่อกิจการ

4. มุมมองทางการเงิน (Financial Perspective)

ตัววัดผลการปฏิบัติงานที่เป็นตัวเงินจะเป็นตัวสะท้อนว่ากลยุทธ์(Strategy) การนำกลยุทธ์ไปปฏิบัติ (Implementation) และการดำเนินกลยุทธ์(Execution) ช่วยเพิ่มกำไรให้แก่กิจการหรือไม่ เป้าหมายทางการเงินที่ผู้บริหารวางไว้โดยปกติมักเกี่ยวข้องกับความสามารถในการหากำไร การเจริญเติบโตและการเพิ่มมูลค่าให้แก่ส่วนของผู้ถือหุ้น ซึ่งวัดได้จากกระแสเงินสดความสำเร็จจะวัดจากการเติบโตของยอดขายรายไตรมาส และกำไรสุทธิจากการดำเนินงานของแต่ละแผนก และความก้าวหน้าจะวัดจากส่วนแบ่งตลาดที่เพิ่มขึ้น ในแต่ละส่วนของตลาด และผลตอบแทนต่อส่วนของผู้ถือหุ้น

ตัววัดความพอใจของลูกค้ากระบวนการภายในและนวัตกรรมและการพัฒนา กิจกรรมต่างๆ อันที่จริงแล้วก็ได้มาจากโลกทัศน์และมุมมองของผู้บริหารที่มีต่อปัจจัยสู่ความสำเร็จ (Key Success Factors) ซึ่งโลกทัศน์ของคนเหล่านี้ไม่จำเป็นที่จะต้องถูกเสมอไป กล่าวคือแม้ว่ากิจการจะมีตัววัดผลการปฏิบัติงานที่เลิศสักปานใดก็ไม่ได้เป็นหลักประกันว่าในที่สุดจะต้องได้มาซึ่งกลยุทธ์ที่ไร้เทียมทางเสมอไป เพราะระบบบัตรบันทึกคะแนนสมดุล(Balanced Scorecard) มีขีดความสามารถในรูปของตัวเลข การที่กิจการไม่ได้แปรเปลี่ยนผลการปฏิบัติงาน

ในระดับปฏิบัติการที่เป็นไปในทางที่ดีขึ้นตามที่สะท้อนให้เห็นในระบบบัตรบันทึกคะแนน สมดุล (Balanced Scorecard) ให้ไปสู่ผลการปฏิบัติงานที่เป็นตัวเงินที่ดีขึ้นทำให้ผู้บริหารต้อง ย้อนกลับไปที่คณะกรรมการกลุ่มต่าง ๆ อีกครั้งหนึ่ง เพื่อทบทวนกลยุทธ์หรือแผนการต่าง ๆ เกี่ยวกับการนำกลยุทธ์ไปใช้เสียใหม่

7.3 การเปรียบเทียบกับวิธีที่ดีที่สุด (Benchmark)¹

แนวความคิดนี้บางทีเรียกว่าวิธีปฏิบัติที่ดีที่สุด (Benchmark) บริษัทที่เผยแพร่ แนวความคิดนี้ คือ บริษัท ซีร็อกส์คอร์ปอเรชัน จำกัด และบริษัท ฟอร์ด จำกัด โดยแสดงความ สำคัญจากการพลิกฟื้นวิกฤตของรายได้ที่ลดลง ส่วนครองตลาดที่ลดลง ค่าใช้จ่ายการผลิตสูง จำนวนพนักงานสูง มาเป็นผลกำไรสูง ค่าใช้จ่ายการผลิตลดลง แต่ลูกค้ามีความพึงพอใจมากขึ้น

ในปลายปี พ.ศ. 2523 ต่อต้นปี พ.ศ. 2524 แนวความคิดการเปรียบเทียบกับวิธีที่ดีที่สุดนี้ได้รับความนิยมในแวดวงอุตสาหกรรมอย่างสูง บริษัทในสหรัฐอเมริกาที่ประสบความสำเร็จ ในการพลิกฟื้นเศรษฐกิจส่วนใหญ่ ใช้วิธีการนี้โดยเน้นการใช้การเปรียบเทียบกับวิธีที่ดีที่สุดแบบเชิงแข่งขัน (Competitive Benchmark) แต่ความสำเร็จดังกล่าวขึ้นอยู่กับความเข้าใจของ ผู้บริหารที่จะนำวิธีการนี้ไปใช้อย่างถูกต้องด้วย ซึ่งผู้บริหารบางแห่งอาจเข้าใจเพียงว่า พยายาม ทำอัตราส่วนทางการเงินหรือดัชนีวัดผลที่สำคัญ ๆ ให้เท่ากับกิจการผู้นำเท่านั้น

ในทางปฏิบัติวิธีการเปรียบเทียบกับวิธีที่ดีที่สุด เป็นเครื่องมือการบริหารที่สร้างขึ้นอย่างมีระบบและมีเป้าหมายที่ชัดเจน เป็นวิธีที่ใช้ในการบริหารความเปลี่ยนแปลงในองค์กร เมื่อเทียบกิจการชั้นนำ เป็นการเปรียบเทียบกระบวนการต่อกระบวนการ (Process to Process) หรือหน่วยงานต่อหน่วยงาน (Function to Function) แต่ไม่ใช่เปรียบเทียบเพียงว่ากิจการใหญ่ ๆ ทำได้ดีระดับใด หรืออัตราส่วนใดแต่ต้องเทียบรายละเอียดและวิธีการปฏิบัติในแต่ละขั้นตอน เพื่อค้นหาว่าจะทำอย่างไรให้ได้วิธีการที่ดีที่สุด เพื่อให้กิจการได้ผลิตผลงานที่เท่าเทียมหรือดีกว่ากิจการผู้นำ การเปรียบเทียบกับวิธีที่ดีที่สุด ต้องมีองค์ประกอบพื้นฐานหลายประการ เช่น มีผู้บริหารที่มีวิสัยทัศน์ การกำหนดพื้นที่เป้าหมายที่จะกระทำการ มีระบบสารสนเทศที่ดี การมี กิจการชั้นนำอื่นที่ยอมเป็นหุ้นส่วนให้เปรียบเทียบกระบวนการที่ต้องการปรับปรุงนั้น เป็นต้น ตัวอย่างเช่น บริษัท ฟอร์ดประเทศไทย จำกัด มีบริษัท มาสด้าประเทศไทย จำกัด ในการเปรียบเทียบ และบริษัท ซีร็อกส์คอร์ปอเรชัน จำกัด ได้เปรียบเทียบกับหลายบริษัทแต่ต่างกระบวนการ

¹ นพวรรณ ฟูดิตระกูล. การศึกษาเปรียบเทียบแนวคิดด้านการควบคุมภายในของ COSO และระบบการ ควบคุมภายในของธนาคารออมสิน. เชียงใหม่, หน้า 35.

657.458
81131 C.2

แนวความคิดในการควบคุมและประเมินผลแนวใหม่นี้ ได้รวมอยู่ในรายงานการควบคุมภายในของ COSO จะเห็นได้ว่า COSO เน้นว่าการควบคุมยุคใหม่เป็นกระบวนการที่ผู้บริหารและพนักงานทุกคนต้องร่วมกันทำ ผู้บริหารระดับสูงควรกำหนดการควบคุมที่มีเป้าหมายและดัชนีวัดผลในระดับสูง เพื่อเครื่องมือวัดผลและการควบคุมในระดับกิจการ และเป็นทิศทางที่ผู้บริหารระดับรอง ๆ ลงมาใช้ในการกำหนดเป้าหมายและดัชนีวัดผลในการบริหารงานระดับที่ตนรับผิดชอบอย่างสอดคล้องกัน เป้าหมายและเครื่องมือวัดผลต้องชัดเจนและเป็นที่ยอมรับต่อพนักงานส่วนผู้ตรวจสอบจะใช้เป้าหมายและดัชนีวัดผล เมื่อเข้าตรวจสอบการควบคุมและประเมินคุณภาพงานในส่วนที่เกี่ยวข้อง

8. การจัดทำหลักฐานเอกสาร (Documentation)

ระบบงานใด ๆ ที่มีความสำคัญต่อการดำเนินงาน และการปฏิบัติงานโดยทั่วไป ควรมีการจัดเอกสารหลักฐานเพื่ออ้างอิงหรือเพื่อบันทึกรายการ เอกสารในที่นี้หมายความว่า รวมถึง เอกสารแบบฟอร์ม คู่มือ หนังสือสัญญา เอกสารทางการเงินและการขาย การผลิต เอกสารต่าง ๆ เหล่านี้จะต้องมีการจัดทำและจัดเก็บเอกสารอย่างเป็นระบบเพื่อสะดวกในการใช้งานและ การเก็บเอกสารสำคัญทางการเงิน ซึ่งต้องมีการควบคุมภายใน ในส่วนของเอกสารที่ยังไม่ได้ใช้งานด้วย

องค์ประกอบที่ 4 สารสนเทศและการสื่อสาร (Information and Communication)

ในเรื่องนี้ขอแยกพิจารณาเป็น 2 ส่วน ได้แก่

4.1 สารสนเทศ (Information)

4.2 การสื่อสาร (Communication)

4.1 สารสนเทศ (Information)¹⁴

หมายถึง สารสนเทศทางการบัญชี สารสนเทศทางคอมพิวเตอร์และสารสนเทศที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานด้านอื่น ๆ ทั้งที่เป็นสารสนเทศจากแหล่งภายในและแหล่งภายนอก สารสนเทศเป็นเครื่องมือที่จะช่วยผู้บริหารประกอบการตัดสินใจ ผู้บริหารยุคใหม่ต้องก้าวให้ทันกับเทคโนโลยีที่เปลี่ยนแปลงไป เพราะการเปลี่ยนแปลงนำไปสู่การพัฒนา

¹⁴ อุษณา ภัทรมนตรี, การตรวจสอบและการควบคุมภายใน : แนวคิดและกรณีศึกษา, หน้า 4-22.

ลักษณะสารสนเทศที่ดีซึ่งทุกองค์กรควรพยายามจัดให้มีและใช้ประกอบการตัดสินใจ เป็นดังนี้

ความเหมาะสมกับการใช้ หมายถึง สารสนเทศบรรจุเนื้อหาสาระที่จำเป็นสำหรับการตัดสินใจ

ความถูกต้องสมบูรณ์ หมายถึง สารสนเทศที่สะท้อนผลตามความเป็นจริงและมีรายละเอียดที่จำเป็นครบถ้วน

ความเป็นปัจจุบัน หมายถึง สารสนเทศที่ให้ตัวเลขและข้อเท็จจริงล่าสุดหรือใกล้เคียงกันที่ใช้ตัดสินใจมากที่สุด

ความทันเวลา หมายถึง จัดทำอย่างรวดเร็วเพื่อให้ผู้ตัดสินใจได้รับทันเวลาที่ต้องการให้สารสนเทศนั้น

ความสะดวกในการเข้าถึง หมายถึง ความยากง่ายในการเข้าถึง ซึ่งควรง่ายสำหรับผู้ที่มีอำนาจหน้าที่เกี่ยวข้อง แต่มีระบบรักษาความปลอดภัยให้ผู้ที่ไม่มีความเกี่ยวข้องเข้าถึงสารสนเทศได้

การจัดให้มีระบบสารสนเทศที่ดีเพื่อการตัดสินใจของผู้บริหารในการใช้สารสนเทศนั้นได้อย่างมีประสิทธิภาพ โดยที่ผู้บริหารจะต้องจัดหาบุคลากรที่มีความรู้ ความสามารถและประสบการณ์ในแต่ละสาขาวิชาชีพ เครื่องมือเครื่องใช้ที่ทันสมัยและระบบงานที่ดี ผู้บริหารต้องให้ความสำคัญทั้งในด้านบุคลากรและวิธีปฏิบัติงานเพื่อให้ได้สารสนเทศนั้น ๆ มา เพราะกระบวนการและพนักงานล้วนต้องสอดคล้องกันเพื่อการทำงานที่มีประสิทธิภาพและประสิทธิผล

4.2 การสื่อสาร (Communication)¹⁵

หมายถึง การตกลงในความเข้าใจร่วมกันระหว่างบุคคลที่มีหน้าที่ความรับผิดชอบในงานที่สัมพันธ์กัน การสื่อสารที่ดีต้องประกอบไปด้วยการสื่อสารจากภายในและการสื่อสารจากภายนอก

การสื่อสารภายใน บุคลากรที่มีภาระหน้าที่ด้านต่าง ๆ ในองค์กรจะต้องได้รับข้อมูลสารสนเทศที่ใช้ในการบริหารหรือการปฏิบัติงานในหน้าที่ของแต่ละคนอย่างครบถ้วนเรียบร้อยทุกคนในองค์กรจะต้องได้รับการชี้แจงจากผู้บริหารสูงสุดว่าบุคลากรทุกคนมีความสำคัญต่อองค์กรและมาตรการการควบคุมต่าง ๆ ที่ออกมาบังคับใช้ ทุกคนในองค์กรต้องรับทราบถึงความ

¹⁵ อุณา ภัทรมนตรี, การตรวจสอบและการควบคุมภายใน : แนวคิดและกรณีศึกษา, หน้า 4-23.

สำคัญที่ต้องปฏิบัติตาม หากมีการละเมิดการควบคุม จำเป็นต้องมีการลงโทษจากผู้บริหารอย่างจริงจัง ตัวอย่างของสารสนเทศที่ควรสื่อสารให้บุคลากรได้รับทราบโดยทั่วกัน¹⁶

1. มาตรการควบคุมภายในต่าง ๆ ที่ใช้อยู่ในองค์กร เช่น นโยบาย แผนงานงบประมาณหรือประมาณการ กฎ ระเบียบข้อบังคับต่าง ๆ

2. บทบาท อำนาจ หน้าที่ และความรับผิดชอบของบุคลากรแต่ละตำแหน่งหน้าที่ มาตรฐานผลงานที่ต้องการจากการปฏิบัติงาน

3. รายงานผลการดำเนินงาน ตามนโยบาย แผนงาน และโครงการที่กำหนดขึ้น ความสัมพันธ์ของงานในหน้าที่ของบุคลากร หรือหน่วยงานหนึ่งซึ่งเกี่ยวข้องกับบุคคลหรือหน่วยงานอื่น

4. สารสนเทศที่เป็นสัญญาณอันตรายหรือสัญญาณเตือนภัย (Warning Signals) ที่อาจบอกลักษณะของภัยคุกคามหรือการปฏิบัติงานที่เกิดขึ้น หรืออาจเป็นเหตุให้เกิดความบกพร่องนั้นในอนาคตอันใกล้

5. สิทธิประโยชน์ด้านต่าง ๆ ที่กำหนดไว้สำหรับบุคลากรแต่ละระดับ

การสื่อสารภายนอก ข้อมูลสารสนเทศภายนอกอาจได้มาจากลูกค้า ผู้ขายสินค้า เจ้าหน้าที่ของรัฐ หรือแหล่งข้อมูลต่าง ๆ แหล่งข้อมูลที่มีค่าเหล่านี้มีคุณค่าต่อองค์กรอย่างมาก เพราะจะทำให้ทราบถึงผลกระทบจากภายนอกต่อองค์กรหรือต่อบริษัท ทั้งด้านบวกและด้านลบ อีกทั้งยังได้รับทราบถึงพฤติกรรมของพนักงานอย่างแท้จริง การสื่อสารกับแหล่งข้อมูลภายนอก อาจทำเป็นครั้งคราวหรือสม่ำเสมอก็ได้แล้วแต่องค์กร ตัวอย่างเช่น การติดต่อทางโทรศัพท์ การเชิญพบปะสังสรรค์ การชี้แจงหมายหรือแบบสอบถาม

ข้อสังเกต : การสื่อสารภายในนั้นกิจการต้องจัดให้มีการติดต่อสองทาง หมายถึง การติดต่อสื่อสารระหว่างผู้บริหารมายังผู้ใต้บังคับบัญชา และการที่ผู้ใต้บังคับบัญชาติดต่อผู้บริหาร หมายความว่า ผู้บริหารสั่งการให้ผู้ใต้บังคับบัญชาปฏิบัติตามในขณะเดียวกันก็ต้องรับฟังผู้ใต้บังคับบัญชาในการร้องเรียนหรือการนำเสนอข้อมูลเพื่อประโยชน์แก่ทั้งสองฝ่าย

ระบบการสื่อสารทั้งภายในและภายนอกควรได้รับการประเมินเพื่อให้ทราบประสิทธิภาพและประสิทธิผลของระบบการสื่อสารขององค์กรเป็นระยะ ๆ อย่างสม่ำเสมอ เพื่อให้การสื่อสารเป็นส่วนหนึ่งของระบบการควบคุมภายในที่ให้ประโยชน์สูงสุดอยู่เสมอ

¹⁶ ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, แนวทางการจัดระบบการควบคุมภายใน, หน้า 16.

องค์ประกอบที่ 5 การติดตามและการประเมินผล

องค์ประกอบสำคัญที่ทำให้ผู้บริหารมั่นใจได้ว่า มาตรการและระบบการควบคุมภายในมีประสิทธิภาพและได้รับการปรับปรุงให้ทันสมัยอยู่เสมอตามสถานการณ์ที่เปลี่ยนแปลงไป ซึ่งติดตามผล หมายถึง การติดตามโดยฝ่ายบริหารที่กำหนดระบบการควบคุม และการประเมินผลอิสระ (Monitoring and Separate Evaluation) องค์ประกอบย่อยในการติดตามการประเมินผล ได้แก่

การติดตามผลระหว่างการดำเนินงาน (On Going Monitoring) หมายถึง การติดตามการสังเกตการณ์ การมีระบบรายงานความคืบหน้าของงาน รวมทั้งการสอบทานหรือการยืนยันยอดระหว่างการปฏิบัติงาน

การประเมินผลอิสระ (Separate Evaluation) หมายถึง การประเมินโดยผู้ที่ไม่มีส่วนเกี่ยวข้องกับการกำหนดระบบการควบคุมภายในนั้น เพื่อให้สามารถแสดงความคิดเห็นได้อย่างเป็นอิสระ เช่น การประเมินจากผู้ตรวจสอบภายใน เป็นต้น

การรายงานข้อบกพร่องและสิ่งการแก้ไข การติดตามและประเมินผลไม่ว่าจะกระทำโดยผู้ใด COSO กำหนดให้ต้องจัดทำรายงานเสนอผู้บริหารที่รับผิดชอบ เช่น การจัดทำรายงานแสดงความคลาดเคลื่อนด้านการดำเนินงานเป็นระยะ ๆ (Reporting Deficiencies or Reporting by Exception) รายงานดังกล่าวควรจัดทำโดยมีคำชี้แจงหรืออธิบายให้ทราบว่าความแตกต่างระหว่างผลการดำเนินงานจริงกับตัวเลขตามประมาณการเกิดขึ้นเพราะเหตุใด ผู้ใดจะต้องรับผิดชอบกับ เหตุการณ์ที่เกิดขึ้นหรือในการหาวิธีการแก้ไขข้อบกพร่อง รายงานดังกล่าวควรรวมถึงการรายงานสิ่งการแก้ไขและเหตุผลของผู้รับผิดชอบที่ไม่ส่งการแก้ไข

การติดตามและประเมินผล ควรทำอย่างอิสระโดยผู้ที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับการออกแบบมาตรการหรือวางระบบการควบคุมภายในนั้น เพื่อให้สามารถแสดงความคิดเห็นได้อย่างตรงไปตรงมาชัดเจน และมีความเหมาะสม ซึ่งจะทำให้ข้อสรุปที่ได้จากการติดตามและประเมินผลนั้นเป็นข้อมูลที่เป็นประโยชน์สูงสุดต่อการพิจารณาตัดสินใจคงไว้หรือตัดทอนหรือเพิ่มเติมมาตรการ หรือระบบการควบคุมภายในที่กำลังนำออกใช้ หรือใช้อยู่ในองค์กร ซึ่งโดยทั่วไปองค์กรที่มีผู้ตรวจสอบภายในและการควบคุมภายในดำเนินไปอย่างถูกต้องตามหลักการวิชาชีพ ผู้ตรวจสอบภายในที่อยู่ในฐานะเหมาะสมที่จะทำหน้าที่ติดตามและประเมินผล แต่ในบางกรณีที่มีผู้ตรวจสอบภายในจำเป็นต้องเข้าไปมีส่วนร่วมเกี่ยวข้องกับการวางระบบหรือออกแบบอาจอยู่ในฐานะที่เป็นผู้ติดตามหรือผู้ถูกประเมินผล ซึ่งย่อมต้องเกิดค่าใช้จ่ายหรือค่าธรรมเนียมขึ้นจำนวนหนึ่ง ทั้งนี้ย่อมขึ้นอยู่กับฐานะความพร้อมทางการเงินขององค์กรด้วยที่จะตัดสินใจให้ผู้ใดประเมิน

การติดตามและประเมินผล ไม่ควรจัดทำเฉพาะกับระบบหรือมาตรการการควบคุมภายในเท่านั้น แต่ควรจัดให้การติดตามและประเมินผลเป็นส่วนหนึ่งของกระบวนการบริหารและการปฏิบัติงานด้านอื่น ๆ ทุกด้านด้วย

ข้อจำกัดของการควบคุมภายใน มีดังนี้

1. การตัดสินใจใช้ดุลพินิจของฝ่ายบริหารแทนระบบ (Judgment)
2. การละเว้นการปฏิบัติตามวิธีการควบคุมภายใน เนื่องจากสภาพการณ์ได้เปลี่ยนแปลงไป และมีขั้นตอนที่กำหนดไว้ไม่เหมาะสม หรือความไม่เข้าใจ ความประมาท (Breakdown)
3. การควบคุมส่วนใหญ่มีไว้สำหรับรายการที่คาดได้ว่าจะเกิดขึ้นตามปกติ (Normal Course) ไม่คาดไว้สำหรับเหตุการณ์พิเศษ
4. ผู้ทุจริตอาจร่วมมือกับบุคคลภายนอกหรือภายในหลีกเลี่ยงการควบคุมที่มีอยู่ (Collusion)
5. การก้าวข้ามของฝ่ายบริหาร (Management Override)
6. ค่าใช้จ่ายในการควบคุมต้องไม่สูงกว่าค่าเสียหายที่อาจเกิดขึ้นหรือประโยชน์ที่จะได้รับ (Cost Effective)

สถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูล

การวิเคราะห์ข้อมูล โดยใช้สถิติและอักษรย่อดังนี้

1. ค่าสถิติพื้นฐาน ประกอบด้วย
 - 1.1 การวัดระดับความเข้าใจ (X) ของพนักงานส่วนเงินตรา ซึ่งเป็นผู้ตอบแบบสอบถามของการศึกษาค้นคว้าในครั้งนี้ มีหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้

ระดับ	5	ดีมากหรือนำพอใจมาก
ระดับ	4	เข้าใจดี หรือนำพอใจ
ระดับ	3	ยอมรับ
ระดับ	2	ควรปรับปรุง
ระดับ	1	ควรแก้ไข

- 1.2 ค่าร้อยละ (Percentage)

- 1.3 ค่าเฉลี่ยเลขคณิต (Arithmetic Mean หรือ \bar{X})

ค่าเฉลี่ยเลขคณิต คือ ผลรวมทั้งหมดของข้อมูลกลุ่มหนึ่ง หารด้วยจำนวนทั้งหมดของกลุ่มนั้น ในการคำนวณหาค่าเฉลี่ยเลขคณิต กรณีที่มีข้อมูลเป็นจำนวนมาก ก่อนการคำนวณจึงควรแจกแจงความถี่ เพื่อสะดวกในการคำนวณ

สูตรการคำนวณค่าเฉลี่ย / มัชฌิมเลขคณิต

$$\bar{X} = \frac{\sum fx}{N}$$

โดยที่

$$\bar{X} = \text{คะแนนเฉลี่ยหรือค่าเฉลี่ย}$$

$$\sum fx = \text{ผลรวมของข้อมูลทั้งหมด}$$

$$N = \text{จำนวนข้อมูลทั้งหมด}$$

ค่าเฉลี่ยที่ได้จะสามารถใช้ได้กับการแจกแจงที่ต้องเป็นการแจกแจงเส้นโค้งปกติ (Normal Curve) และจะต้องใช้ควบคู่กับการจัดการกระจายของส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน (Standard Deviation)

1.4 ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน (Standard Deviation หรือ S.D.)

การจัดการกระจายที่นับว่าดีที่สุด เพราะการคำนวณไม่ยุ่งยาก ใช้ข้อมูลทุกตัวและไม่คำนึงถึงค่าสมบูรณ์ (Absolute Value)

ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน หาได้จาก การนำส่วนเบี่ยงเบนของข้อมูลจากค่าเฉลี่ย ($X - \bar{X}$) แต่ละค่ามายกกำลังสอง แล้วหาผลรวมของกำลังสองส่วนเบี่ยงเบนนั้นหารด้วยจำนวนข้อมูลทั้งหมดถอดรากที่สอง (Square Root) ค่าที่ได้จะเป็นส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน (Standard Deviation) หรือ

จากสูตร

$$S.D. = \sqrt{\frac{\sum f(X - \bar{X})^2}{N}}$$

ในการรายงานผลการศึกษาค้นคว้า จะรายงานความหมายของค่าเฉลี่ยเลขคณิตจะไม่รายงานความหมายของส่วนเบี่ยงเบนที่คำนวณได้ แต่จะใช้ในการประกอบการพิจารณาเฉพาะลักษณะของข้อมูลแต่ละชุดเท่านั้น

ค่าของส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน สามารถบอกลักษณะของข้อมูลได้ดังนี้

1. ค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน = 0 หมายความว่า ข้อมูลชุดนั้นไม่มีการกระจาย ถ้าเป็นความคิดเห็นของผู้เชี่ยวชาญต่อสิ่งใดสิ่งหนึ่ง แสดงว่า ความคิดเห็นของผู้เชี่ยวชาญทุกคนมีความคิดเห็นต่อสิ่งนั้นเหมือนกัน ก็มีค่าคะแนนของผู้เชี่ยวชาญที่จะได้คะแนนต่อสิ่งนั้นเท่ากัน

2. ค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน = 1 หมายความว่า การแจกแจงของข้อมูล มีลักษณะเป็นโค้งปกติ การนำค่าเฉลี่ยเลขคณิต (\bar{X}) แทนข้อมูลในงานค้นคว้าที่ค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน เท่ากับ 1 นั้น ถือว่าเป็นการนำเสนอตัวแทนที่ดีที่สุด

3. ค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน เข้าใกล้ 0 แสดงว่า ข้อมูลมีการกระจายน้อย ถ้าเป็นความคิดเห็นของผู้เชี่ยวชาญต่อสิ่งใดสิ่งหนึ่ง แสดงว่าความคิดเห็นของผู้เชี่ยวชาญมีความคิดเห็นที่ใกล้เคียงกันมาก

4. ค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน เข้าใกล้ 1 แสดงว่า การกระจายของข้อมูลชุดนั้นใกล้เคียงกับโค้งปกติ

2. สถิติทดสอบแบบนันทพารามิตริก (Nonparametric Statistics) คือ สามารถทดสอบได้ด้วยไคสแควร์ (χ^2) เป็นสถิติทดสอบความสัมพันธ์หรือความแตกต่างของข้อมูลที่มีลักษณะเป็นความถี่ โดยที่จะไม่คำนึงถึงลักษณะการแจกแจงของประชากร วิธีการนี้จะใช้ในการทดสอบข้อมูลระดับนามบัญญัติ ได้แก่ เพศ การศึกษา เป็นต้น และข้อมูลที่อยู่ในรูปความถี่ รวมทั้งตัวอย่างที่ได้มาโดยวิธีการสุ่ม (Random Sampling) และตัวอย่างแต่ละตัวอย่างที่เป็นอิสระต่อกัน (Independent Observation) สามารถนำมาใช้ในการทดสอบความมีนัยสำคัญในการวิเคราะห์ข้อมูลจากตารางแจกแจงความถี่ ซึ่งปกติตารางจะจำแนกข้อมูลประเภทนามบัญญัติ ได้แก่ เพศ การศึกษา เป็นต้น

จากสูตร

$$\chi^2 = \frac{\sum(O - E)^2}{E}$$

$$\chi^2 = \text{ค่าไคสแควร์}$$

$$O = \text{ความถี่ที่สังเกตได้}$$

$$E = \text{ความถี่ที่คาดหวังตามทฤษฎี}$$

* แทนค่าความแตกต่างอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

ระดับนัยสำคัญ (Level of Significance หรือ Sig)

ขอบเขตของความคลาดเคลื่อน ที่ยอมให้เกิดขึ้นได้ในการทดสอบสมมติฐาน การคำนวณความคลาดเคลื่อน จะใช้ความน่าจะเป็น (Probability) ในการทดสอบสมมติฐานทางสถิติ นั้น ซึ่งขึ้นอยู่กับผู้วิจัยหรือผู้ศึกษาค้นคว้าเป็นผู้กำหนดนัยสำคัญ เพื่อทดสอบสมมติฐาน เช่น 0.01 หรือ 0.05 หรือ 0.001 ก็ได้ ทั้งนี้ ขึ้นอยู่กับปัญหาและเรื่องที่ทำการศึกษา

การแปลผลจะดูจากระดับนัยสำคัญที่ได้จากการทดสอบในแต่ละตัวแปรที่ใช้ในการทดสอบ เปรียบเทียบกับระดับนัยสำคัญที่กำหนดไว้ ในการทดสอบข้อมูลจะใช้สถิติทดสอบไคสแควร์ (χ^2) ถ้าค่าที่ได้มากกว่าค่าที่กำหนด แสดงว่า ข้อมูลนั้นมีระดับนัยสำคัญ หมายถึง ข้อมูลของตัวแปรที่ใช้ในการทดสอบมีความสัมพันธ์กันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับนัยสำคัญที่กำหนด แต่ถ้าค่าที่ได้น้อยกว่าค่าที่กำหนด แสดงว่า ข้อมูลนั้นไม่มีระดับ

นัยสำคัญ แสดงว่า ข้อมูลของตัวแปรที่ใช้ในการทดสอบไม่มีความสัมพันธ์กันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับนัยสำคัญที่กำหนด

3. ค่าสถิติที่ใช้ในการหาคุณภาพของแบบสอบถาม

โดยใช้การวิเคราะห์หาความเชื่อมั่น (Reliability) ของแบบสอบถามโดยใช้โปรแกรมสำเร็จรูป SPSS for Windows

ทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

สุรกิจ ปัญจวิณิน (2545, หน้า 25) การควบคุมภายใน โดยการประเมินตนเอง (Control Self-Assessment) คือ กระบวนการที่ความมีประสิทธิภาพของการควบคุมภายในได้มีการถูกตรวจสอบและประเมินผล โดยการนั้นมีวัตถุประสงค์เพื่อให้ได้มีการจัดการให้เกิดความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่าเป้าหมายต่างๆ ของธุรกิจนั้นๆ ได้มีการบรรลุได้อย่างเหมาะสม และโดยที่ความรับผิดชอบต่อกระบวนการต่างๆ นั้น ได้มีการแบ่งปันกันอย่างสมดุลระหว่างพนักงานทุก ๆ คนภายในองค์กรนั้น ๆ"

CSA (Control Self-Assessment) นั้น ควรจะมีการจัดทำภายใต้โครงสร้างที่มีความเป็นรูปแบบที่ชัดเจน (Structured Environment) โดยมีการทำทุกอย่างเป็นลายลักษณ์อักษรให้มากที่สุด เพื่อการปฏิบัติตามกระบวนการแบบเดิม ๆ ซ้ำอีก และการพัฒนาอย่างต่อเนื่องสามารถทำได้

กระบวนการ CSA นั้นช่วยให้ทีมงานและผู้บริหารที่ต้องรับผิดชอบต่อหน้าที่ทางธุรกิจสามารถที่จะ

1. มีส่วนร่วมในการประเมินผลการควบคุมภายใน
2. ประเมินความเสี่ยง
3. พัฒนาแนวทางและแผนกิจกรรมที่จะมีขึ้นเพื่อจัดการข้อบกพร่องที่หาพบ
4. ประเมินความเป็นไปได้ที่จะบรรลุเป้าหมายของธุรกิจขององค์กร

รูปแบบการควบคุมภายใน โดยการประเมินตนเอง (Control Self-Assessment) โดยหลักๆแล้ว มีอยู่ 3 แนวทางในการดำเนินการการควบคุมภายใน โดยการประเมินตนเองดังนี้

1. การประชุมแบบกึ่งอ้อมหรือกึ่งหนุ่นเพื่อประเมิน CSA (Facilitated Meeting Control Assessment)
2. การใช้แบบสอบถาม (Questionnaires)
3. การใช้ข้อมูลวิเคราะห์ซึ่งจัดทำโดยผู้บริหาร (Management Produced Analysis)

โดยทั่วไปแล้วองค์กรมักจะใช้แนวทางดังกล่าวข้างต้นในลักษณะที่ผสมกัน ตามที่เห็นเหมาะสม โดยไม่ได้ยึดแนวทางใดแนวทางหนึ่งแต่เพียงอย่างเดียว

1. ในการใช้แนวทางการประชุมแบบเกื้อกูลหรือเกื้อหนุนเพื่อประเมิน CSA (Facilitated Meeting Control Assessment) นั้น องค์กรจะจัดให้มีขึ้นซึ่งกลุ่มที่ประชุมแบบเกื้อหนุน (Facilitated Team Meetings) ซึ่งจะประกอบไปด้วยทีมงานที่มาจากตัวแทนของหลายๆ หน่วยงาน มาประชุมกันเพื่อให้ได้ข้อมูลของการควบคุมภายในในลักษณะต่างๆ เพื่อใช้ข้อมูลเหล่านั้นในการรับรู้ เข้าใจ และหาแนวทางที่เหมาะสมในการแก้ปัญหาข้อบกพร่องของการควบคุมภายในในหน่วยงานต่างๆ ที่เกี่ยวข้อง ในที่ประชุมนี้จะมีบุคคลที่เป็นผู้ที่ได้รับการฝึกฝนมาอย่างดีในเรื่องของการควบคุมภายในเป็นผู้ประสานงานการประชุมและผู้เกื้อหนุนในที่ประชุม (Facilitators) ซึ่งบุคคลคนนี้ควรมีคุณสมบัติเป็น ผู้สอบผ่านวุฒิปัตรี CSA เป็นอย่างน้อยและมีความรู้ความ เข้าใจเกี่ยวกับการดำเนินการประชุมในลักษณะเกื้อหนุน (Facilitated Meetings) เป็นอย่างดี

2. แนวทางการใช้แบบสอบถาม (Questionnaire Approach) ซึ่งใช้วิธีการทำการสำรวจเป็นเครื่องมือโดยใช้แบบสอบถามที่มีคำถามที่ให้ตอบในลักษณะ ใช่หรือไม่ใช่ มีหรือไม่มีเป็นสำคัญ ผู้ที่เป็นผู้รับผิดชอบต่อกระบวนการควบคุมภายในหลักๆ (Process Owners) จะต้องเป็นผู้จัดเตรียม และตอบแบบสอบถามนั้น เป็นระยะๆ ตามช่วงเวลาที่กำหนดว่าเหมาะสมภายในองค์กร เช่น 6 เดือนต่อครั้งหรือปีละครั้ง

3. การใช้ข้อมูลวิเคราะห์ซึ่งจัดทำโดยผู้บริหาร (Management Produced Analysis) ซึ่งเป็นแนวทางที่ไม่ใช่วิธีการดังกล่าวข้างต้นทั้งสองแบบ แต่เป็นการที่ฝ่ายบริหารได้รวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับกระบวนการการควบคุมภายในของธุรกิจมาจากผู้ปฏิบัติงานในองค์กร จากนั้นก็ให้ผู้เชี่ยวชาญด้านการประเมินผลการควบคุมด้วยตนเอง (CSA Specialist) ซึ่งหลายๆ องค์กรก็มักมอบหมายให้ผู้ตรวจสอบภายในทำหน้าที่ในบทบาทนี้ ผู้เชี่ยวชาญนี้จะนำข้อมูลที่ได้อามา รวมทั้งข้อมูลที่ได้อมาจากผู้บริหารระดับกลาง และผู้บริหารระดับสูง และหลังจากทำการสังเคราะห์ข้อมูลที่ได้มา ทางผู้เชี่ยวชาญด้านการประเมินผลการควบคุมด้วยตนเอง (CSA Specialist) ก็จะได้พัฒนาแนวทางการวิเคราะห์ระบบและมอบแนวทางการวิเคราะห์ระบบในแต่ละเรื่องให้กับผู้ที่เป็นผู้รับผิดชอบต่อกระบวนการควบคุมภายในหลักๆ (Process Owners) เป็นรายๆ ไปเพื่อประโยชน์ในการดำเนินการประเมินการควบคุมภายในโดยตนเอง (CSA)