

“ต้นฉบับไม่สมบูรณ์”

“ไม่ปรากฏหน้านี้ในต้นฉบับ”

1. การสร้างภาระผูกพันให้กับคณะผู้บริหาร

การสร้างภาระผูกพันให้กับคณะผู้บริหารเป็นแนวทางหนึ่งที่สามารถลดต้นทุนที่เกิดจากตัวแทนของบริษัทได้ด้วยการให้คณะผู้บริหารมีส่วนได้ส่วนเสียร่วมกับบริษัทด้วย ซึ่งจะทำให้คณะผู้บริหารให้ความสนใจในส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัทเพิ่มมากขึ้น เป็นการลดความขัดแย้งที่เกิดขึ้นระหว่างเจ้าของบริษัทและคณะผู้บริหารได้ทางหนึ่ง ซึ่งเครื่องมือในการสร้างภาระผูกพันให้กับคณะผู้บริหารที่ใช้กันอย่างแพร่หลาย ได้แก่ การให้สัดส่วนความเป็นเจ้าของบริษัทของคณะผู้บริหาร ซึ่งจะทำให้คณะผู้บริหารเป็นส่วนหนึ่งของเจ้าของบริษัทเพิ่มขึ้นด้วย ดังนั้นคณะผู้บริหารก็จะมีแรงจูงใจในการบริหารงานที่เปลี่ยนไปจากเดิมที่เคยได้รับผลตอบแทนในรูปของเงินเดือนเพียงอย่างเดียวเป็นการบริหารงานเพื่อเพิ่มมูลค่าของกิจการด้วย แต่อย่างไรก็ตาม ในขณะที่บริษัททำการเพิ่มสัดส่วนความเป็นเจ้าของบริษัทของคณะผู้บริหาร เพื่อให้การบริหารงานเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพมากขึ้นนั้น คณะผู้บริหารก็จะมีสิทธิในการออกเสียง ซึ่งมีผลต่ออำนาจในการตัดสินใจเพิ่มขึ้นด้วย ซึ่งก็อาจทำให้การบริหารงานเป็นไปในทิศทางที่ให้ประโยชน์แก่คณะผู้บริหาร มากกว่าที่จะให้ประโยชน์แก่เจ้าของบริษัท ซึ่งก็จะส่งผลกระทบต่อบริษัท ทำให้บริษัทมีการระดมทุนเพิ่มขึ้นอีกครั้งหนึ่ง ซึ่งในกรณีนี้บริษัทอาจจะต้องอาศัยกระบวนการตรวจสอบการบริหารงานของคณะผู้บริหารแทนการสร้างภาระผูกพันให้กับคณะผู้บริหารด้วยวิธีการเพิ่มสัดส่วนความเป็นเจ้าของบริษัทของคณะผู้บริหาร ซึ่งจากผลการศึกษาที่ผ่านมาของ Morck, Shleifer and Vishny (1988) และ McConnell and Servaes (1990) พบว่า เมื่อบริษัททำการเพิ่มสัดส่วนความเป็นเจ้าของบริษัทของคณะผู้บริหารในช่วงแรกที่สัดส่วนความเป็นเจ้าของดังกล่าวยังอยู่ในระดับต่ำ จะทำให้มูลค่าของกิจการมีค่าเพิ่มขึ้น แต่เมื่อบริษัททำการเพิ่มสัดส่วนความเป็นเจ้าของบริษัทของคณะผู้บริหารมากขึ้นไปอีก กลับทำให้มูลค่าของกิจการมีค่าลดลง ซึ่งเหตุการณ์ดังกล่าวสามารถอธิบายด้วยเหตุผลดังที่ได้กล่าวไว้ในข้างต้น

2. การตรวจสอบการบริหารงานของคณะผู้บริหาร

การตรวจสอบการบริหารงานของคณะผู้บริหารเป็นเครื่องมืออีกชนิดหนึ่งที่บริษัทสามารถใช้ในการลดต้นทุนที่เกิดจากตัวแทนที่เกิดขึ้น และช่วยให้การบริหารงานดำเนินไปอย่างมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น โดยกลไกการตรวจสอบนั้นสามารถแบ่งได้เป็น กลไกการตรวจสอบภายใน และกลไกการตรวจสอบภายนอก โดยการตรวจสอบภายในของบริษัทนั้นเกิดจากการผู้ถือหุ้นหรือเจ้าของบริษัทซึ่งมีส่วนได้ส่วนเสียกับการดำเนินงานของบริษัท ทำหน้าที่ในการตรวจสอบการบริหารงานของคณะผู้บริหาร แต่ในทางปฏิบัติแล้ว ผู้ถือหุ้นอาจมีการกระจายตัวมากเกินไปที่จะทำการตรวจสอบการบริหารงานของคณะผู้บริหารได้ และ เนื่องจากกระบวนการตรวจสอบดังกล่าวมีต้นทุนซึ่งผู้ทำการตรวจสอบจะต้องเป็นผู้ที่รับภาระต้นทุนในส่วนนั้นไป ในขณะที่ผลตอบแทนที่

บริษัทจะได้รับจากการบริหารงานที่มีประสิทธิภาพมากขึ้นนั้น จะถูกจัดสรรไปยังผู้ถือหุ้นทุกคนในสัดส่วนเท่าๆ กัน เมื่อเป็นเช่นนี้ก็จะไม่มีผู้ถือหุ้นกลุ่มใดที่จะยินยอมเป็นผู้ทำการตรวจสอบและรับภาระค่าใช้จ่ายในการตรวจสอบนี้ แต่ทุกคนจะรอให้ผู้ถือหุ้นอื่นๆ ทำการตรวจสอบแทน ในขณะที่ตนเองรอรับผลตอบแทนที่เพิ่มขึ้นจากการตรวจสอบดังกล่าว ซึ่งปัญหานี้ในทางเศรษฐศาสตร์มีชื่อเรียกว่าปัญหา Free rider ดังนั้นในกรณีของบริษัทที่มีการกระจายตัวของผู้ถือหุ้นมาก การตรวจสอบการบริหารงานของผู้บริหารจึงเป็นไปได้ลำบาก ดังนั้นผู้ถือหุ้นจึงมักจะทำการแต่งตั้งคณะกรรมการบริษัทขึ้นมาเพื่อเป็นตัวแทนของผู้ถือหุ้นในการตรวจสอบการบริหารงานของผู้บริหารให้เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ

นอกจากนี้ยังมีผลการศึกษาที่พบว่า บริษัทที่มีคณะกรรมการที่มาจากบุคคลภายนอกจะมีผลประโยชน์ที่ดีกว่าบริษัทที่มีคณะกรรมการที่มาจากบุคคลภายใน เนื่องจากคณะกรรมการที่เป็นบุคคลภายนอกจะมีความชำนาญและเป็นมืออาชีพมากกว่า อีกทั้งยังไม่มีความสัมพันธ์ส่วนบุคคลกับคณะผู้บริหาร จึงทำให้การตรวจสอบเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพมากกว่าในกรณีที่คณะกรรมการเป็นบุคคลภายในบริษัทเอง สำหรับในส่วนของกลไกการตรวจสอบภายนอกบริษัทจะอาศัยการตรวจสอบโดยผ่านระบบตลาด กล่าวคือ อาศัยกระบวนการในการระดมทุนในตลาดทุนเป็นเครื่องมือในการตรวจสอบการบริหารงานของผู้บริหารแทนบริษัท ซึ่งจะทำให้บริษัทสามารถลดต้นทุนในการตรวจสอบลงได้ แต่ในขณะเดียวกันบริษัทจะมีธุรกิจต้นทุน (Transaction Costs) อันเกิดจากการระดมทุนเพิ่มขึ้นด้วย

สำหรับกลไกการตรวจสอบภายนอกนั้น บริษัทอาจอาศัยเครื่องมือทางอ้อมในการให้ระบบตลาดเป็นผู้ทำการตรวจสอบแทน ซึ่งเครื่องมือดังกล่าวได้แก่ การจ่ายเงินปันผล เพราะในขณะที่บริษัททำการจ่ายเงินปันผลออกไป บริษัทจะไม่มีเงินทุนสำหรับใช้ในการลงทุน ทำให้บริษัททำเป็นจะต้องทำการระดมทุนเพิ่ม ซึ่งการระดมทุนเพิ่มจะต้องผ่านกระบวนการตรวจสอบต่าง ๆ จากตลาดทุน โดยบริษัทจะอาศัยกระบวนการดังกล่าวเป็นตัวตรวจสอบการบริหารงานของผู้บริหารแทนบริษัท สำหรับในส่วนของการจ่ายเงินปันผลเพื่อใช้เป็นเครื่องมือทางอ้อมในการตรวจสอบการบริหารงานของผู้บริหารนั้น ในการศึกษาของ Rozeff (1982) กล่าวว่า iva บริษัทจะทำการจ่ายเงินปันผลตามสัดส่วนอัตราจ่ายเงินปันผล (Dividend Payout Ratio) ที่บริษัทได้ตั้งเป้าไว้ โดยระดับการจ่ายเงินปันผลดังกล่าวจะเป็นระดับที่ทำให้ต้นทุนของบริษัทอันประกอบด้วย ธุรกิจ ต้นทุน และต้นทุนที่เกิดจากตัวแทนมีค่าต่ำสุด นอกจากนี้ยังได้ผลสรุปจากการศึกษาว่า บริษัทมองว่าเครื่องมือที่ใช้ในการลดต้นทุนที่เกิดจากตัวแทนอันได้แก่ การเพิ่มสัดส่วนความเป็นเจ้าของบริษัทแก่คณะผู้บริหาร และการจ่ายเงินปันผลเป็นเครื่องมือที่ใช้ทดแทนกันในการลดต้นทุนที่เกิดจากตัวแทนของบริษัท ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยทั้ง 2 ปัจจัยอันได้แก่ การเพิ่มสัดส่วนความเป็น

เจ้าของบริษัทแก่คณะผู้บริหาร และการจ่ายเงินปันผล พบว่า ปัจจัยดังกล่าวมีความสัมพันธ์ในเชิงลบต่อกัน

แนวคิดเกี่ยวกับการควบคุมภายในตามแนวคิดของโคโซ

เมื่อลงทุนในกิจการใดกิจการหนึ่ง ผู้ถือหุ้นหรือผู้ลงทุนย่อมต้องการผลตอบแทนสูงสุดจากการลงทุนนั้น และต้องการให้กิจการนั้นดำรงอยู่และมั่นคงตลอดไป ซึ่งเป็นภาระหน้าที่ของผู้บริหารที่จะต้องทำให้วัตถุประสงค์ของผู้ถือหุ้นเป็นไปตามที่คาดหวัง แต่ในภาวะที่สภาพแวดล้อมทางเศรษฐกิจไม่เอื้ออำนวย ผู้บริหารต้องเข้าใจเกี่ยวกับความเสี่ยงที่อาจมีผลกระทบต่อกิจการและเป้าหมายของตนให้ได้ว่ามีความเสี่ยงในลักษณะใด ขอบเขตของความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้น และปัจจัยที่มีผลกระทบต่อความเสี่ยง เพื่อที่จะกำหนดนโยบายและวิธีปฏิบัติเพื่อควบคุมความเสี่ยงให้อยู่ในขอบเขตที่ยอมรับได้ หากกิจการสามารถกำหนดวิธีปฏิบัติเพื่อควบคุมความเสี่ยงให้อยู่ในขอบเขตที่ยอมรับได้ หากกิจการสามารถกำหนดวิธีการควบคุมภายในที่ดีก็จะช่วยลดความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้น และช่วยป้องกันความเสี่ยงที่อาจเกิดแก่ทรัพย์สิน นอกจากนี้ยังทำให้รายงานทางการเงินมีความน่าเชื่อถือและทันต่อเหตุการณ์

วิกฤตเศรษฐกิจที่ส่งผลกระทบกับสถาบันการเงินทั้งหลายกว่า 50 แห่ง ซึ่งเกิดจากการขาดวินัยทางการเงิน ข้อเรียกร้องของกองทุนการเงินระหว่างประเทศ รวมทั้งอยู่ในช่วงที่ภาวะเศรษฐกิจตกต่ำ ทำให้ประเทศไทยต้องเร่งปรับปรุงระบบปฏิบัติการและควบคุมภายในเพื่อให้เกิดความเชื่อถือได้ ความโปร่งใส นอกจากนี้จากนโยบายการเปิดการค้าเสรีในปี 2543 ทำให้ประเทศไทยมีการพัฒนาการควบคุมและการตรวจสอบภายในทั้งภาครัฐและเอกชน และยังทำให้ธุรกิจต้องเพิ่มประสิทธิภาพและประสิทธิผลของตน ซึ่งก็คือวัตถุประสงค์ของการควบคุมภายในขององค์กรธุรกิจนั่นเอง

การยอมรับแนวคิดของโคโซ

The Committee of Sponsoring Organizations of the Tradeway Commission หรือ COSO เป็นคณะกรรมการร่วมของ 5 สถาบันวิชาชีพที่ให้ความสนับสนุนทางการเงินเพื่อศึกษาวิจัยและพัฒนารูปแบบการควบคุมภายในที่เหมาะสมกับสถานการณ์สมัยใหม่ สถาบันดังกล่าวประกอบด้วย

1. American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)
2. American Accounting Association (AAA)
3. Financial Executives Institute (FEI)
4. Institute of Internal Auditors (IIA)

5. Institute of Management Accountants (IMA)

เมื่อ 5 สถาบันต่างให้การยอมรับโคโซ่บรรดาสมาชิกของแต่ละสถาบันก็ต้องนำมาถือปฏิบัติ จากนั้นได้มีการยอมรับและนำมาเป็นแนวปฏิบัติอย่างแพร่หลาย

ความหมายและวัตถุประสงค์ของการควบคุมภายในตามแนวคิดของโคโซ่ (COSO)

การควบคุมภายใน หรือระบบการควบคุมภายใน เป็นส่วนหนึ่งของการบวนการบริหารงานเป็นสิ่งที่แทรกอยู่ในทุกขั้นตอนของการปฏิบัติงานตามปกติ หรืออาจกล่าวได้ว่าเป็นวิธีการปฏิบัติงานที่เป็นปกติภายในองค์กรภายใต้การควบคุมของฝ่ายบริหารในส่วนที่เกี่ยวข้องกับปัจจัยภายในขององค์กรนั้น เพื่อให้ผู้บริหารมั่นใจได้ว่าการดำเนินกิจการจะเป็นไปอย่างเป็นระบบและมีระเบียบ ก่อให้เกิดประสิทธิภาพและประสิทธิผล ตลอดจนการปฏิบัติตามนโยบายที่วางไว้ มีการป้องกันดูแลรักษาทรัพย์สิน ป้องกันการเกิดข้อผิดพลาดหรือทุจริต มีความถูกต้องและครบถ้วนของข้อมูล

ความหมายของการควบคุมภายในนี้มีหลายสถาบันทั้งภายในประเทศและต่างประเทศได้ให้คำนิยามไว้ซึ่งก็คล้ายคลึงกัน แต่ในปัจจุบันความหมายของการควบคุมภายในที่ทุกสถาบันวิชาชีพและวงการนานาชาติยอมรับมาจากแนวคิดของ COSO ที่ได้ให้คำจำกัดความไว้ว่า

การควบคุมภายใน คือ กระบวนการปฏิบัติงานที่ถูกกำหนดร่วมกันโดยคณะกรรมการผู้บริหาร และพนักงานในองค์กรเพื่อให้เกิดความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลว่าวิธีการหรือการปฏิบัติงานตามที่กำหนดไว้จะทำให้บรรลุวัตถุประสงค์ในเรื่อง

1. ความมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลของการดำเนินงาน

เป็นวัตถุประสงค์ที่มุ่งเน้นให้มีการใช้ทรัพยากรอย่างมีประสิทธิภาพและบรรลุเป้าหมายที่กำหนดไว้ขององค์กรการดำเนินงานที่มีประสิทธิภาพและประสิทธิผล ย่อมหมายถึงมีการใช้ทรัพยากรอย่างคุ้มค่า มีการดูแลรักษาให้อยู่ในสภาพที่พร้อมใช้งาน ได้เสมอ มีการป้องกันมิให้เกิดการสูญเสียหรือสูญหาย ดังนั้นเมื่อการดำเนินงานมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลจึงส่งผลให้เกิดการป้องกันดูแลรักษาทรัพย์สินขององค์กรไปพร้อมกัน

2. ความเชื่อถือได้ของรายงานทางการเงิน

ความเชื่อถือได้ของรายงานทางการเงิน เป็นสิ่งสำคัญยิ่งต่อผู้ใช้ไม่ว่าจะเป็นบุคคลภายในหรือบุคคลภายนอกองค์กรก็ตาม ผู้ใช้ควรได้ข้อมูลที่ถูกต้องเพื่อใช้ในการตัดสินใจและการวางแผนในอนาคต ผู้ลงทุน เจ้าหนี้ ลูกค้านักวิเคราะห์ และหน่วยราชการ ซึ่งเป็นบุคคลภายนอกองค์กรจะใช้ข้อมูลจากงบการเงินซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของรายงานทางการเงินขององค์กร ดังนั้นผู้บริหารจึงมีหน้าที่รับผิดชอบเพื่อให้เกิดความมั่นใจได้ว่า งบการเงินนั้นให้ข้อมูลที่มีคุณภาพ และเป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป

3. การปฏิบัติตามกฎหมาย และระเบียบข้อบังคับ

เพื่อป้องกันมิให้เกิดความเสียหายใด ๆ จากการละเว้นไม่ปฏิบัติ หรือปฏิบัติผิดกฎหมาย และข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องกับองค์กร ตลอดจนกฎ ระเบียบและข้อบังคับขององค์กรเอง

ความรับผิดชอบเกี่ยวกับการควบคุมภายใน

ยังเป็นการเข้าใจที่คลาดเคลื่อนของบุคคลทั่วไปที่คิดว่าผู้สอบบัญชี และผู้ตรวจสอบภายใน มีหน้าที่และรับผิดชอบโดยตรงเกี่ยวกับการควบคุมภายในขององค์กร โดยเฉพาะอย่างยิ่งเมื่อเกิดข้อผิดพลาดหรือกรณีข้อผิดพลาดขึ้นในองค์กร โคโซได้กล่าวไว้อย่างชัดเจนว่า ผู้สอบบัญชีไม่ได้เป็นส่วนหนึ่งของระบบการควบคุมภายในและไม่มีหน้าที่รับผิดชอบโดยตรงเรื่องระบบการควบคุมภายในขององค์กร และแม้แต่ผู้ตรวจสอบภายในที่อาจถือได้ว่าเป็นส่วนหนึ่งของระบบการควบคุมภายใน ก็ไม่มีหน้าที่รับผิดชอบโดยตรงในระบบการควบคุมภายใน เนื่องจากผู้ตรวจสอบภายในไม่มีอำนาจหน้าที่ในการกำหนดระบบการควบคุม และไม่มีอำนาจสั่งการให้เปลี่ยนแปลงแก้ไขระบบการควบคุมภายในที่มีอยู่ อย่างไรก็ตาม อาจสรุปความรับผิดชอบของบุคคลต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการควบคุมภายในได้ดังนี้

1. คณะกรรมการบริหาร (Board of Director)

คณะกรรมการบริหารควรมีบทบาทและความรับผิดชอบในการให้นโยบายเกี่ยวกับการควบคุมภายใน พร้อมทั้งการสนับสนุนให้มีการควบคุมภายในที่เหมาะสม

2. ผู้บริหาร

ผู้บริหารเป็นผู้มีหน้าที่และความรับผิดชอบโดยตรงในกิจกรรมทุกอย่างขององค์กร ดังนั้น ความรับผิดชอบเกี่ยวกับการควบคุมภายในจึงเป็นหน้าที่โดยตรงของผู้บริหารขององค์กรแต่ผู้บริหารก็มีหลายระดับ บทบาทและความรับผิดชอบก็จะแตกต่างกันไป พอสรุปได้ดังนี้

2.1 ผู้บริหารระดับสูง มีหน้าที่และความรับผิดชอบโดยตรงในการจัดให้มีการควบคุมภายในองค์กร ตลอดจนการเสริมสร้างสิ่งที่สนับสนุนให้มีการถือปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายในที่กำหนดขึ้น โดยตนเองจะต้องปฏิบัติตนให้เป็นตัวอย่างที่ดี โดยเฉพาะการปฏิบัติที่สะท้อนให้เห็นถึงความซื่อสัตย์และจริยธรรมมากกว่าบุคคลอื่น ๆ เป็นผู้ที่สร้างสภาพแวดล้อมของการควบคุมที่ดี เพื่อเอื้ออำนวยให้ระบบการควบคุมเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล การจัดให้มีการควบคุม หมายถึงระบบที่ครอบคลุมทุกส่วนประกอบของการควบคุมภายใน ตั้งแต่ต้นจนถึงการติดตามและประเมินประสิทธิภาพและประสิทธิผลของการควบคุมภายในด้วย

2.2 ผู้บริหารระดับกลาง เป็นผู้มีหน้าที่และรับผิดชอบโดยตรงต่อการปฏิบัติงานของส่วนงานต่าง ๆ ภายใต้การบังคับบัญชาของตน จึงมีหน้าที่ในการจัดให้มีการควบคุมที่เหมาะสม ประเมินประสิทธิภาพ และปรับปรุงเปลี่ยนแปลงให้ระบบการควบคุมมีประสิทธิภาพสอดคล้องกับ

สถานการณ์อยู่เสมอลดลดจนการปลูกฝังจิตสำนึกที่ดีและความมีวินัยให้เกิดขึ้นบุคลากรภายใต้การบังคับบัญชา

2.3 ผู้บริหารระดับต้น เป็นผู้บริหารที่มีความใกล้ชิดกับผู้ปฏิบัติงานในองค์กรมากที่สุด จึงมีความรับผิดชอบดูแลให้มีการถือปฏิบัติตามระบบการควบคุมที่องค์กรกำหนดขึ้นอย่างถูกต้องและสม่ำเสมอ เป็นผู้รวบรวมข้อคิดเห็นเชิงปฏิบัติที่มีต่อระบบการควบคุมภายใน เพื่อการถือปฏิบัติได้อย่างมีประสิทธิภาพและเกิดประสิทธิผล เพื่อการปรับปรุงเปลี่ยนแปลงที่ดีขึ้นต่อไป

3. ผู้ตรวจสอบภายใน

ผู้ตรวจสอบภายในมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการตรวจสอบและประเมินผลการปฏิบัติงานขององค์กรว่าบรรลุวัตถุประสงค์และเป้าหมายหรือไม่ เพียงใด เป็นผู้ให้คำปรึกษาและข้อเสนอแนะในการจัดให้มี หรือการปรับปรุงเปลี่ยนแปลงระบบการควบคุมภายในให้เหมาะสมกับองค์กรภายใต้สถานการณ์ที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน และการเตรียมพร้อมเพื่ออนาคตโดยมุ่งผลในการเพิ่มมูลค่าให้แก่องค์กร แต่ไม่มีอำนาจในการสั่งการให้มีระบบการควบคุมหรือการแก้ไขระบบดังกล่าว ทำหน้าที่เป็นเพียงผู้ตรวจสอบ ประเมิน ให้คำปรึกษาและให้ข้อเสนอแนะเท่านั้น

4. พนักงาน

พนักงานในองค์กรทุกคนมีหน้าที่และความรับผิดชอบที่ต้องปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายในขององค์กร และควรมีส่วนร่วมในการเสนอข้อคิดเห็นอันเป็นประโยชน์เกี่ยวกับการควบคุม ซึ่งได้รับจากประสบการณ์ในฐานะผู้ปฏิบัติงานต่อผู้บังคับบัญชาด้วย

5. ผู้สอบบัญชี

ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 400 เรื่อง การประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีกับการควบคุมภายในได้กำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องเข้าใจระบบการควบคุมภายในอย่างเพียงพอ เพื่อที่จะวางแผนการตรวจสอบให้มีประสิทธิผล ผู้สอบบัญชีต้องประเมินความเสี่ยงจากการควบคุม และควรแจ้งให้ผู้บริหารทราบกรณีที่มีการควบคุมนั้นมีผลกระทบกับความเชื่อถือได้ของงบการเงิน ดังนั้นผู้สอบบัญชีจึงให้ความสนใจเน้นเฉพาะการควบคุมภายในที่มีวัตถุประสงค์ด้านการบัญชีการเงิน และการรายงานทางการเงิน

6. กรรมการตรวจสอบ

กรรมการตรวจสอบมีบทบาทสำคัญในการทำให้ระบบการควบคุมภายในขององค์กรเป็นไปอย่างเหมาะสม มีประสิทธิภาพ เนื่องจากเป็นกรรมการอิสระที่ได้รับการแต่งตั้งจากคณะกรรมการขององค์กร และหน้าที่หนึ่งในหลายๆ หน้าที่ คือ การรับฟังและพิจารณาข้อมูลเกี่ยวกับการบริหาร องค์กรจากการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายใน เพื่อพิจารณาให้ข้อคิดเห็นในการควบคุมการบริหารจัดการของฝ่ายบริหาร จึงเป็นผู้ที่สามารถให้ความสนับสนุน

เพื่อให้มาตรการเกี่ยวกับการควบคุมภายในที่มีอยู่ได้รับการพัฒนาให้เหมาะสมยิ่งขึ้น หรือการเกิด มาตรการควบคุมใหม่ๆ อันเป็นประโยชน์ต่อองค์กร

องค์ประกอบของการควบคุมภายในตามแนวคิดของโคโซ (COSO)

จากรายงานผลการศึกษาวิจัยของโคโซกำหนดโครงสร้างของการควบคุมภายในโดยมี องค์ประกอบ 5 ประการที่มีความสัมพันธ์ คือ

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

องค์ประกอบ 5 ประการนี้โคโซถือว่าสภาพแวดล้อมของการควบคุมเป็นองค์ประกอบที่ สำคัญยิ่ง เป็นเสมือนรากฐานให้องค์ประกอบอื่นเกิดขึ้น หรือ ดำรงอยู่ได้อย่างมั่นคง ถ้า สภาพแวดล้อมของการควบคุม ไม่ดีหรือไม่มีประสิทธิภาพจะส่งผลให้องค์ประกอบอื่น ไม่มี ประสิทธิภาพไปด้วย องค์ประกอบทั้ง 5 ประการนี้ไม่สามารถแยกออกจากกันโดยเด็ดขาดได้ ต้อง เกี่ยวเนื่องและมีความสัมพันธ์ซึ่งกันและกัน โดยเริ่มจากแนวทางการดำเนินธุรกิจของผู้บริหาร เชื่อม โยงไปสู่กระบวนการทางการบริหารจัดการเพื่อมุ่งส่วนจุดหมายเดียวกันคือ การบรรลุ วัตถุประสงค์ทั้ง 3 ประการของการควบคุมภายใน

อย่างไรก็ตาม แม้จะเป็นที่ยอมรับกันว่า องค์ประกอบทั้ง 5 ประการนี้สามารถนำไปใช้ได้ กับองค์กรทุกประเภทธุรกิจแต่อาจมีความแตกต่างกันได้เนื่องจากขนาดขององค์กร องค์กรขนาดเล็ก และขนาดกลาง อาจมีองค์ประกอบ 5 ประการนี้ต่างไปจากองค์กรขนาดใหญ่ได้โดยการปรับ ให้ระบบการควบคุมภายในมีรูปแบบและ โครงสร้างง่ายขึ้นเพื่อให้เหมาะสมกับทรัพยากรที่มีอยู่

1. สภาพแวดล้อมของการควบคุม

สภาพแวดล้อมของการควบคุมเป็นแกนหลักขององค์ประกอบอื่น เน้นที่จิตสำนึกและ คุณภาพของคนซึ่งเป็นหัวใจของแต่ละกิจกรรม ถ้าองค์กรมีบุคลากรที่ดียอมเป็นพื้นฐานและกำลัง ผลักดันให้เกิดสิ่งดี ๆ ขึ้นในองค์กรได้ แต่ถ้าระบบทุกอย่างในองค์กรดี เพียงแต่มีบุคลากรที่ไม่ดี ไม่เหมาะสม ระบบที่มีอยู่อาจล้มเหลวและส่งผลให้เกิดการล่มสลายขององค์กรได้ในที่สุด ดังนั้น สภาพแวดล้อมของการควบคุมที่ดีจึงเป็นเรื่องเกี่ยวกับ การสร้างความตระหนักให้บุคคลเกิด จิตสำนึกที่ดีในการปฏิบัติตามความรับผิดชอบและการสร้างบรรยากาศของการควบคุม โดย ผู้บริหารระดับสูง

ปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับสภาพแวดล้อมของการควบคุม คือ

1.1 ความซื่อสัตย์และจริยธรรม (Integrity and Ethical Value) ความซื่อสัตย์และจริยธรรมเป็นเรื่องของจิตสำนึกและคุณภาพของคนที่เป็นนามธรรมมองเห็นได้ยาก แต่ก็สามารถนำมาแสดงให้เห็นได้โดยผู้บริหารจะต้องทำตนให้เป็นตัวอย่างอย่างสม่ำเสมอทั้งโดยคำพูดและการกระทำ มีการกำหนดเป็นนโยบายและข้อกำหนดด้านจริยธรรมไว้อย่างชัดเจน รวมถึงมีข้อห้ามพนักงานมิให้ปฏิบัติอันจะถือว่าอยู่ในสถานะที่ขาดความซื่อสัตย์และจริยธรรม พร้อมทั้งมีการแจ้งให้พนักงานทุกคนรับทราบและเข้าใจในหลักการที่กำหนดไว้

1.2 ความรู้ ทักษะและความสามารถ (Commitment and Competent) ความรู้ ทักษะและความสามารถของบุคลากรเป็นสิ่งจำเป็นต่อประสิทธิภาพ และประสิทธิผลขององค์กร มิใช่แต่บุคลากรไม่มีความรู้ ทักษะและความสามารถจะเป็นสิ่งอันตราย ถ้าบุคลากรมีความรู้ ทักษะและความสามารถมากเกินไปไม่เหมาะสมกับหน้าที่ความรับผิดชอบก็อาจมีผลกระทบต่อประสิทธิภาพและประสิทธิผลได้เช่นกัน ดังนั้นองค์กรจึงจำเป็นต้องกำหนดระดับความรู้ ทักษะที่จำเป็น และความสามารถที่เหมาะสมสำหรับแต่ละงานไว้อย่างชัดเจน เพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการพิจารณาบรรจุแต่งตั้งให้เหมาะสมกับหน้าที่ความรับผิดชอบ โดยการจัดทำข้อกำหนดคุณลักษณะงาน (Job Description) ทุกตำแหน่งไว้อย่างชัดเจน

1.3 การมีส่วนร่วมของคณะกรรมการบริหาร และคณะกรรมการตรวจสอบ (Board of Director and Audit Committee Participation) คณะกรรมการตรวจสอบที่มีประสิทธิภาพจะต้องเป็นอิสระจากผู้บริหาร เป็นผู้ตรวจสอบการปฏิบัติงานของผู้บริหารซึ่งเป็นผู้มีหน้าที่รับผิดชอบโดยตรงในการจัดให้มีระบบการควบคุมภายในที่ดีในองค์กร ดังนั้นคณะกรรมการบริหารและคณะกรรมการตรวจสอบ จึงเป็นตัวจักรสำคัญต่อบรรยากาศของการควบคุม โดยเฉพาะการส่งเสริมให้การตรวจสอบภายในและการสอบบัญชีเป็นไปอย่างมีอิสระและปฏิบัติงานได้ตามมาตรฐานของวิชาชีพ

1.4 ปรัชญา และรูปแบบการทำงานของผู้บริหาร (Management Philosophy and Operation Style) ปรัชญา และรูปแบบการทำงานของผู้บริหารย่อมมีผลกระทบต่อระบบการควบคุมภายในองค์กรเพราะผู้บริหารมีหน้าที่โดยตรงในการกำหนดนโยบาย จัดให้มีมาตรการและวิธีการควบคุม ความแตกต่างในทัศนคติและวิธีการควบคุม ความแตกต่างในทัศนคติและวิธีการทำงานของผู้บริหาร จะเป็นตัวกำหนดระดับความเสี่ยงที่ยอมรับได้ในองค์กร อันนำไปสู่รูปแบบของการควบคุมภายในที่จัดให้มีขึ้น ผู้บริหารบางคนเป็นพวกอนุรักษ์นิยม บางคนกล้าได้กล้าเสีย กล้าเสี่ยง และระดับของความกล้าก็ยิ่งแตกต่างกันไป จึงทำให้ระดับของการควบคุมแตกต่างกันไปด้วย

1.5 โครงสร้างการจัดองค์กร (Organization Chart) การจัดโครงสร้างองค์กรที่เหมาะสมกับขนาดและการดำเนินงานขององค์กรเป็นพื้นฐานสำคัญที่เอื้ออำนวยให้ผู้บริหารสามารถ วางแผน สั่งการ และควบคุมการปฏิบัติงาน ได้อย่างมีประสิทธิภาพและมีประสิทธิผล การจัดโครงสร้างขององค์กรนอกจากจะเป็นการจัดแบ่งสายงานหน้าที่และความรับผิดชอบของแต่ละหน่วยงานแล้ว ยังเป็นตัวกำหนดระดับความรู้และความสามารถของบุคคลในองค์กร เช่น การจัดโครงสร้างแบบรวมศูนย์อำนาจการตัดสินใจย่อมต้องการคุณสมบัติของตัวบุคคลมากกว่าโครงสร้างองค์กรที่จัดในรูปแบบการกระจายศูนย์อำนาจการตัดสินใจ ซึ่งระบบ ขั้นตอนการทำงาน และกระบวนการในการติดตามผลจะมีความสำคัญมากกว่าคุณสมบัติของตัวบุคคล

1.6 การมอบอำนาจและความรับผิดชอบ (Assignment of Authority and Responsibility) บุคลากรทุกคนที่ปฏิบัติหน้าที่ต่างๆ จะต้องเข้าใจอย่างชัดเจนถึงกรอบและขอบเขตของอำนาจและความรับผิดชอบของตน ต้องทราบด้วยว่างานของตนมีส่วนสัมพันธ์กับงานของผู้อื่นอย่างไร เพื่อป้องกันไม่ให้เกิดความซ้ำซ้อนในการปฏิบัติงานหรือมีการละเว้นการปฏิบัติงานใดงานหนึ่ง ฝ่ายบริหารอาจใช้วิธีจัดทำบรรยายลักษณะงานของพนักงานแต่ละระดับ ไว้อย่างชัดเจน เพื่อให้พนักงานใช้เป็นแนวทางอ้างอิงในการปฏิบัติงาน สำหรับงานที่มีความซับซ้อน หรือต้องใช้เทคโนโลยีสูง หรือลงทุนด้วยเงินจำนวนมาก อาจต้องมีการจัดทำคู่มือระบบงาน (System Documentation) ไว้ด้วย ส่วนการมอบอำนาจจะต้องให้เหมาะสมกับหน้าที่และความรับผิดชอบในแต่ละตำแหน่ง

1.7 นโยบายและวิธีบริหารงานด้านทรัพยากรมนุษย์ ดังที่กล่าวมาแล้วว่าคนเป็นปัจจัยสำคัญที่สุดต่อการปฏิบัติงานในทุกด้าน ประสิทธิภาพและประสิทธิผลของการควบคุมภายในจะถูกกระทบอย่างมากด้วยพฤติกรรมและอุปนิสัยของบุคลากรในองค์กร การกำหนดนโยบายและวิธีปฏิบัติในส่วนที่เกี่ยวกับการบริหารงานด้านทรัพยากรมนุษย์ตั้งแต่การคัดเลือกบุคลากรเข้าทำงาน การประเมินผลการปฏิบัติงาน การฝึกอบรม การพัฒนาความรู้ของพนักงาน การเลื่อนตำแหน่ง การกำหนดค่าตอบแทนและผลประโยชน์อื่น เพื่อให้ได้บุคลากรที่มีความรู้ ความสามารถเหมาะสมกับตำแหน่งหน้าที่ และเพื่อให้สามารถรักษาไว้ซึ่งบุคลากรที่มีคุณภาพ

2. การประเมินความเสี่ยง

การประเมินความเสี่ยงเป็นการประเมินเพื่อให้ทราบว่าองค์กรมีความเสี่ยงอย่างไรและความเสี่ยงนั้นๆ อยู่ในกิจกรรมหรือขั้นตอนใดของงาน มีผลกระทบต่อการบริหารวัตถุประสงค์ขององค์กรมากน้อยเพียงใด เพื่อนำมาพิจารณากำหนดแนวทางที่จำเป็นต้องใช้เพื่อให้เกิดความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลว่า ความผิดพลาดหรือความเสียหายจะไม่เกิดขึ้น หรือหากเกิดขึ้นก็จะอยู่ในระดับที่ไม่เป็นอันตราย หรือไม่เป็นอุปสรรคต่อความสำเร็จตามวัตถุประสงค์ขององค์กร

องค์กรทุกองค์กรไม่ว่าจะประกอบการในธุรกิจประเภทใดเป็นธุรกิจขนาดกลาง ขนาดย่อม หรือขนาดใหญ่ก็ตาม นอกจากต้องเผชิญกับความเสี่ยงตามรูปแบบของธุรกิจแล้วยังต้องเผชิญกับความเปลี่ยนแปลงที่อาจเกิดขึ้นได้ตลอดเวลา อาจเป็นความเปลี่ยนแปลงจากฝ่ายบริหารองค์กรเอง หรือจากฝ่ายบริหารประเทศ หรืออาจเป็นความเปลี่ยนแปลงจากสภาพเศรษฐกิจ สังคม กฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับของทางราชการที่เกี่ยวข้อง ผู้บริหารจึงจำเป็นต้องได้ข้อมูลความเสี่ยงที่ถูกต้องตรงกับสภาพที่เป็นอยู่จริงในทุกขณะ เพื่อนำมากำหนดมาตรการหรือปรับเปลี่ยน เพื่อเสริมสร้างระบบการควบคุมภายในให้สอดคล้องและเหมาะสมกับสถานการณ์ ดังนั้นองค์กรจึงจำเป็นต้องทำการประเมินความเสี่ยงและต้องกระทำอย่างต่อเนื่องและสม่ำเสมอ

ปัจจัยสำคัญในการประเมินความเสี่ยง คือ ผู้ประเมินจะต้องเข้าใจในวัตถุประสงค์ขององค์กร โดยต้องแท้ องค์กรต้องมีการกำหนดวัตถุประสงค์ไว้อย่างชัดเจนขึ้นก่อน โดยทั่วไปวัตถุประสงค์ขององค์กรแบ่งเป็น 2 ระดับ คือ

วัตถุประสงค์ระดับกิจการ โดยรวม (Entity-Wide Level Objectives) เป็นวัตถุประสงค์ของการดำเนินงานในภาพรวมขององค์กร

วัตถุประสงค์ระดับกิจกรรม (Activity-Level Objectives) เป็นวัตถุประสงค์เฉพาะของการดำเนินงานทางธุรกิจในแต่ละกิจกรรมภายในองค์กร ซึ่งต้องสอดคล้องและสนับสนุนวัตถุประสงค์ระดับองค์กร โดยรวม

ขั้นตอนในการประเมินความเสี่ยง คือ

2.1 การระบุปัจจัยความเสี่ยง (Risk Identification) การเข้าใจว่าองค์กรมีความเสี่ยงหรือไม่จะไม่มีประโยชน์เพียงพอถ้าไม่สามารถระบุได้ว่า ความเสี่ยงนั้นๆมีสาเหตุจากปัจจัยอะไร เนื่องจากปัจจัยความเสี่ยงแต่ละชนิดมีผลกระทบไม่เท่าเทียมกัน ปัจจัยความเสี่ยงบางชนิดมีผลกระทบต่อวัตถุประสงค์ในระดับกิจการ โดยรวม ในขณะที่บางชนิดมีผลกระทบในระดับกิจกรรมเท่านั้น นอกจากนี้ปัจจัยบางอย่างจะมีผลกระทบเพียงในระยะสั้น แต่ปัจจัยบางอย่างส่งผลกระทบในระยะยาว และปัจจัยบางชนิดมีผลกระทบทั้งในระยะสั้นแล้วต่อเนื่องไปจนถึงระยะยาว ดังนั้นจึงต้องทำความเข้าใจและสามารถระบุได้ว่าความเสี่ยงนั้น ๆ มีสาเหตุจากปัจจัยอะไร เป็นปัจจัยที่เกิดขึ้นภายในองค์กร หรือเป็นปัจจัยภายนอก เช่น

การซื้อสินค้าผูกขาดโดยผู้ผลิตไม่กี่ราย เป็นความเสี่ยงระดับกิจการ โดยรวม ที่มีสาเหตุมาจากการกระทำภายในองค์กรเอง

องค์กรประกอบธุรกิจประเภทซื้อมาขายไป โดยส่งสินค้าจากต่างประเทศที่มีอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราผันผวนมากและนำสินค้ามาขายในประเทศ จะมีความเสี่ยงระดับกิจการ แต่มีสาเหตุจากปัจจัยภายนอก

ความซับซ้อนของระบบคอมพิวเตอร์ที่ใช้ในการประมวลผลข้อมูล เป็นความเสี่ยงระดับกิจกรรม ที่มีสาเหตุจากปัจจัยภายในขององค์กร

การปฏิบัติงานของหน่วยงานต่าง ๆ ภายในองค์กรเป็นความเสี่ยงระดับกิจกรรมที่มีสาเหตุจากปัจจัยภายในองค์กร

2.2 การวิเคราะห์ความเสี่ยง (Risk Analysis) เมื่อสามารถระบุปัจจัยความเสี่ยงได้แล้ว ขั้นตอนต่อไปคือการนำปัจจัยความเสี่ยงนั้นมาวิเคราะห์ว่ามีผลกระทบต่อองค์กรแค่ไหน เพียงใด โดยการกำหนดระดับความสำคัญของความเสียหายที่จะเกิดจากความเสี่ยงนั้น และ โอกาสที่จะเกิดความเสี่ยงดังกล่าวว่ามีหรือไม่ ถ้ามี มีมากหรือน้อยเพียงใด เพื่อนำมาพิจารณาหาวิธีที่จะรับมือหรือจัดการกับความเสี่ยงที่มีสาระสำคัญ มีโอกาสที่จะเกิดสูง

สำหรับเทคนิคในการวิเคราะห์ความเสี่ยงมีหลายวิธีจะต้องเลือกใช้ให้เหมาะสม เพราะบางครั้งผลกระทบของความเสี่ยงที่มีต่อองค์กรหรือ โอกาสที่จะเกิดความเสี่ยงอาจไม่สามารถวัดได้เป็นตัวเลข จึงต้องใช้วิธีวิเคราะห์โดยการประเมินเป็นระดับ เช่น สูงมาก สูง ปานกลาง น้อย หรือ น้อยมาก

2.3 การบริหารความเสี่ยง (Risk Management) เป็นการกำหนดแนวทางที่จะรับมือหรือจัดการกับความเสี่ยงที่มีสาระสำคัญ มีโอกาสที่จะเกิดสูงอย่างเหมาะสม โดยทั่วไปแล้วถ้าเป็นความเสี่ยงที่เกิดจากปัจจัยภายใน จะใช้วิธีจัดระบบการควบคุมภายในกรณีเป็นความเสี่ยงจากปัจจัยภายนอกจะใช้วิธีการบริหารความเสี่ยง

3. กิจกรรมการควบคุม

กิจกรรมการควบคุมเป็นนโยบาย มาตรการและวิธีการดำเนินงานต่างๆ ที่กำหนดขึ้นเพื่อลดหรือควบคุมความเสี่ยงได้รับการตอบสนองและปฏิบัติตาม กิจกรรมการควบคุมประกอบด้วย

3.1 การกำหนดนโยบายและแผนงาน (Policies and Plans) ฝ่ายบริหารจะกำหนดนโยบาย จัดทำแผนงาน และการจัดทำงบประมาณ เพื่อใช้เป็นแนวทางในการปฏิบัติงานเป็นเครื่องมือในการควบคุม ติดตามและประเมินผล ทั้งนี้โดยมีการกำหนดผลงานที่คาดหวังไว้อย่างชัดเจนทั้งในรูปจำนวนผลงานและระยะเวลาปฏิบัติตามแผนงานดังกล่าวเพื่อให้เกิดความชัดเจน

3.2 การสอบทานโดยผู้บริหาร (Management Review) เป็นกิจกรรมควบคุมที่ผู้บริหารเป็นผู้กระทำ โดยผู้บริหารระดับสูงจะใช้วิธีวิเคราะห์เปรียบเทียบผลการปฏิบัติงานจริง กับแผนงานงบประมาณที่ได้จัดทำไว้ล่วงหน้า เพื่อให้เห็นภาพรวมของการดำเนินงานว่ามีปัญหาใหญ่ ๆ ในด้านใด เพื่อนำมาพิจารณา แก้ไขและเตรียมรับสถานการณ์ในอนาคตได้ ส่วนผู้บริหารระดับกลางก็ใช้วิธี สอบทานรายงานผลการปฏิบัติงานเป็นไปตามนโยบาย แผนงาน และ

งบประมาณ ตลอดจนวิธีปฏิบัติงานจริงเป็นไปตามระเบียบข้อบังคับที่กำหนด ซึ่งการสอบทานของผู้บริหารระดับกลางจะกระทำบ่อยครั้งเพียงใด ขึ้นอยู่กับลักษณะของความเสี่ยง

3.3 การประมวลผลข้อมูล (Information Processing) ในที่นี้ ครอบคลุมทั้งข้อมูลทางบัญชีการเงินและข้อมูลอื่นที่จำเป็นสำหรับประกอบการตัดสินใจทางการบริหาร ซึ่งต้องการข้อมูลที่มีความถูกต้อง สมบูรณ์ กะทัดรัด มีเนื้อหาที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ และต้องได้ทันเวลาที่ต้องการ ดังนั้นการควบคุมการประมวลผลข้อมูลจึงต้องเริ่มจากการอนุมัติรายการ การบันทึกรายการ การสอบยันข้อมูลระหว่างกัน การเก็บรักษาและควบคุมข้อมูลที่สำคัญ การออกแบบและการใช้เทคโนโลยีที่เหมาะสมช่วยในการประมวลผลข้อมูล

3.4 การควบคุมทางกายภาพ (Physical Control) คือ การดูแลรักษาและป้องกันทรัพย์สินที่มีตัวตน จากการถูกทำลาย หรือสูญหายและมีสภาพพร้อมเสมอสำหรับการใช้งาน กิจกรรมการควบคุมจึงรวมทั้งวิธีที่ใช้เพื่อป้องกัน ค้นหา แก้ไข และสนับสนุน เช่น การจัดให้มีสถานที่จัดเก็บอย่างปลอดภัยเหมาะสม การมีเวรยามรักษาการณ์ การตรวจนับ การเปรียบเทียบจำนวนจริงกับทะเบียนหรือหลักฐานทางการบัญชีการทำประกันภัย

3.5 การแบ่งแยกหน้าที่ (Segregation of Duties) เป็นการแบ่งแยกหน้าที่ระหว่างบุคคล หรือหน่วยงาน โดยจัดให้มีการสอบยันความถูกต้องระหว่างกัน ไม่ให้บุคคลคนเดียวปฏิบัติงาน ตั้งแต่ต้นจนจบเพื่อป้องกันความเสี่ยงต่อข้อผิดพลาดและการทุจริต หรือการกระทำที่ไม่เหมาะสม ควรใช้ในกรณีที่มีลักษณะเสี่ยงต่อความผิดพลาดหรือเสียหายได้ง่าย โดยแยกหน้าที่ การอนุมัติ การจดบันทึก การเก็บรักษา และการสอบทานออกจากกัน เช่น พนักงานคนเดียวไม่ควรมีหน้าที่ อนุมัติการจ่ายเงิน เก็บรักษาเงิน นำเงินฝากธนาคาร บันทึกบัญชีธนาคาร ลูกหนี้ และเป็นผู้จัดทำบัญชียอดเงินฝากธนาคาร

3.6 ดัชนีวัดผลการดำเนินงาน (Performance Indicators) เป็นเครื่องมือที่ใช้บ่งบอกให้ทราบว่าสถานะขององค์กรเป็นอย่างไร อยู่ในระดับที่น่าพอใจหรือไม่ ควรให้ความสนใจในเรื่องใดเป็นพิเศษ เพื่อนำมาพิจารณาสั่งการแก้ไขปัญหาได้ทันกาล ดัชนีวัดผลการดำเนินงานที่นิยมใช้มักอยู่ในรูปของอัตราส่วนต่างๆ ที่แสดงความสัมพันธ์ของข้อมูลทางการเงิน หรือการดำเนินงานอย่างหนึ่งกับข้อมูลอีกอย่างหนึ่ง

3.7 การจัดทำเอกสารหลักฐาน (Documentation) เป็นการควบคุมโดยกำหนดให้กิจกรรมหรือระบบงานที่มีความสำคัญต้องจัดทำเอกสารไว้เป็นหลักฐาน เอกสารทำหน้าที่เป็นตัวส่งผ่านข้อมูลในองค์กรและระหว่างองค์กร เป็นหลักฐานเพื่อใช้อ้างอิงตรวจสอบหรือเป็นแนวทางให้ปฏิบัติงานได้อย่างถูกต้อง เช่น การทำสัญญาซื้อขาย การจัดทำเอกสารระบบงาน การ

จัดทำคู่มือปฏิบัติงาน การกำหนดแบบฟอร์มเอกสารตลอดจนการกำหนดเลขที่เอกสารที่เรียงลำดับไว้ล่วงหน้า

3.8 การตรวจสอบการปฏิบัติงานอย่างเป็นอิสระ (Independent Check on Performance) เป็นวิธีหนึ่งในกิจกรรมการควบคุมโดยผู้ทำหน้าที่ตรวจสอบจะต้องเป็นอิสระจากกลุ่มผู้รับผิดชอบงาน หรือผู้ปฏิบัติงานนั้น ๆ

4. ข้อมูลสารสนเทศและการสื่อสาร

ข้อมูลสารสนเทศ เป็นสิ่งจำเป็นสำหรับการบริหารงาน โดยเฉพาะอย่างยิ่งในยุคปัจจุบัน ซึ่งเป็นยุคที่ผู้สมารถได้ข้อมูลข่าวสารที่รวดเร็วและถูกต้องจะสามารถช่วงชิงโอกาสได้ก่อนผู้อื่น ข้อมูลสารสนเทศหมายความว่ารวมถึงทั้งข้อมูลข่าวสารทางการเงิน และข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานอื่น ๆ ที่มาจากทั้งแหล่งข้อมูลภายในและแหล่งข้อมูลภายนอกองค์กร ข้อมูลสารสนเทศมีความสำคัญต่อการปฏิบัติงานของผู้บริหารและผู้ปฏิบัติงานในทุกระดับ ผู้บริหารใช้ข้อมูลสารสนเทศในการพิจารณาสั่งการและวางแผน ส่วนผู้ปฏิบัติงานใช้เพื่อเป็นเครื่องชี้แนะในการปฏิบัติงานตามหน้าที่ความรับผิดชอบ

ข้อมูลข่าวสารที่ดีซึ่งทุกองค์กรควรจัดให้มี ควรมีลักษณะดังนี้
เหมาะสมกับการใช้ คือ มีเนื้อหาสาระที่จำเป็นต่อการตัดสินใจ

มีความถูกต้อง สมบูรณ์ สะท้อนผลตามความเป็นจริง และมีรายละเอียดที่จำเป็นครบถ้วน

เป็นปัจจุบัน คือ ให้ข้อมูลล่าสุด หรือใกล้เคียงกับวันที่ตัดสินใจมากที่สุด

ทันเวลา คือ ได้ข้อมูลที่ต้องการทันเวลาที่จะใช้

เหมาะสมในการเข้าถึง คือ ควรง่ายสำหรับบุคคลที่มีอำนาจเกี่ยวข้องและสมควรเข้าถึง แต่มีระบบการควบคุมป้องกันสำหรับผู้ไม่มีหน้าที่เกี่ยวข้องไม่ให้เข้าถึงข้อมูลดังกล่าว

การสื่อสาร หมายความว่ารวมทั้งการสื่อสารกับบุคคลหรือหน่วยงานทั้งภายในและภายนอกองค์กร ข้อมูลสารสนเทศจะมีประโยชน์เมื่อองค์กรมีระบบการสื่อสารที่สามารถส่งถึงผู้สมควรได้รับและสามารถนำข้อมูลไปใช้เป็นประโยชน์ได้ การสื่อสารที่ดีต้องเป็นการสื่อสารสองทางคือ มีการรับและส่งข้อมูลแบบโต้ตอบกันได้ การติดต่อสื่อสารทั้งภายในและภายนอกองค์กรควรมีการประเมินเป็นระยะๆ อย่างสม่ำเสมอ เพื่อทราบประสิทธิภาพและประสิทธิผลของระบบการสื่อสารที่องค์กรใช้อยู่

5. การติดตามและประเมินผล

ไม่มีการควบคุมภายในขององค์กรใดองค์กรหนึ่งจะมีความสมบูรณ์และเหมาะสม ตลอด

กาล เนื่องจากสถานการณ์ที่เปลี่ยนไปทั้งในองค์กรเองและสภาวะแวดล้อมภายนอก แม้แต่การควบคุมที่เพิ่งกำหนดขึ้นและใช้ถือปฏิบัติก็ตาม จึงจำเป็นต้องมีระบบการติดตามและประเมินผลเพื่อช่วยให้ผู้บริหารมีความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลอยู่ตลอดเวลาว่า การควบคุมภายในยังมีประสิทธิภาพอยู่

การติดตาม จะใช้สำหรับมาตรการหรือระบบที่อยู่ระหว่างการออกแบบ หรืออยู่ระหว่างการปฏิบัติงาน (Ongoing Monitoring)

การประเมินผล (Evaluation) จะใช้สำหรับมาตรการหรือระบบการควบคุมที่ใช้ไปแล้ว เป็นระยะเวลาหนึ่ง ซึ่งสมควรที่จะได้รับการประเมินว่ายังมีความเหมาะสมหรือไม่เพียงใด

นอกจากนี้โคโซได้กำหนดให้ต้องมีการจัดทำรายงานการติดตามและประเมินผลเสนอผู้บริหารที่รับผิดชอบ โดยชี้แจงหรืออธิบายให้ทราบว่ามีความแตกต่างระหว่างการปฏิบัติจริงกับประมาณการหรือแผนงานอย่างไร เพื่อให้เกิดการสังเกตุแก้ไข ซึ่งถือเป็นหัวใจสำคัญของการควบคุมด้านการบริหาร

งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

ผลการศึกษาเกี่ยวกับปัญหาตัวแทน(Agency problem) ที่ผ่านมารวมทั้งการลดต้นทุนที่เกิดจากตัวแทนของบริษัทที่เกิดขึ้นพบว่า การสร้างภาระผูกพันให้กับคณะผู้บริหารโดยผ่านทาง การให้สัดส่วนความเป็นเจ้าของบริษัทของคณะผู้บริหารสามารถช่วยให้การบริหารงานของบริหารดำเนินไปอย่างมีประสิทธิภาพมากขึ้นได้

การศึกษาของ Jensen and Meckling (1976 อ้างถึงใน ธนิตา หวังวิวัฒน์ศิลป์, 2543) ได้ให้คำอธิบายเกี่ยวกับการลดต้นทุนที่เกิดจากตัวแทนที่เกิดขึ้นในบริษัทว่า การสร้างภาระผูกพันให้กับคณะผู้บริหารโดยผ่านทาง การให้สัดส่วนความเป็นเจ้าของบริษัทของคณะผู้บริหารสามารถช่วยลดต้นทุนที่เกิดจากตัวแทนของบริษัทลงได้ เนื่องจากการสร้างแรงจูงใจของคณะผู้บริหารให้ตรงกับเจ้าของบริษัทเพิ่มมากขึ้น

นอกจากนี้ Morck, Shleifer and Vishny (1988) ได้ทำการศึกษาข้อมูลในปี 1980 จากกลุ่มตัวอย่างจำนวน 371 บริษัทโดยทำการศึกษาหาความสัมพันธ์ระหว่าง การให้สัดส่วนความเป็นเจ้าของบริษัทของคณะผู้บริหารกับมูลค่าของกิจการซึ่งวัดโดยค่า Tobin's Q พบว่า ความสัมพันธ์ดังกล่าวเป็นความสัมพันธ์แบบ Nonmonotonic คือ ไม่ได้มีความสัมพันธ์ในรูปแบบเดียวกันตลอด โดยจากการศึกษาพบว่า ในช่วงระดับความเป็นเจ้าของบริษัทของคณะผู้บริหารตั้งแต่ 0-5% รูปแบบความสัมพันธ์ระหว่าง การให้สัดส่วนความเป็นเจ้าของบริษัทของคณะผู้บริหาร กับค่า Tobin's Q มีความสัมพันธ์กันในเชิงบวก ซึ่งเป็นผลของการสร้างแรงจูงใจให้แก่คณะผู้บริหาร (Incentive Effect)

โดยผ่านทางทำให้สัดส่วนความเป็นเจ้าของบริษัทของคณะผู้บริหาร แต่ในช่วงระดับความเป็นเจ้าของบริษัทของคณะผู้บริหารที่เพิ่มขึ้นในระดับ 5-25% กลับพบความสัมพันธ์ในเชิงลบของปัจจัย 2 ปัจจัยดังกล่าว ซึ่งอธิบายได้ผ่านทางผลของ Entrenchment effect กล่าวคือ เมื่อระดับความเป็นเจ้าของบริษัทของคณะผู้บริหารเพิ่มสูงขึ้นในระดับหนึ่งจนกระทั่งคณะผู้บริหารมีสิทธิในการออกเสียง (Voting Right) เพิ่มขึ้นทำให้คณะผู้บริหารมีแนวโน้มที่จะให้ลำดับความสำคัญแก่ผลประโยชน์ส่วนตนมากกว่าผลประโยชน์ของบริษัทซึ่งทำให้การบริหารงานเป็นไปอย่างไม่มีประสิทธิภาพจนส่งผลให้มูลค่าของกิจการซึ่งวัดจากค่า Tobin's Q มีค่าลดลงเมื่อมีการเพิ่มระดับความเป็นเจ้าของบริษัทของคณะผู้บริหารในช่วงนี้ ถึงแม้ว่าในช่วงผลของการสร้างแรงจูงใจให้แก่คณะผู้บริหารจะยังคงมีผลอยู่ก็ตาม แต่ก็ไม่สามารถมีอิทธิพลต่อการบริหารงานของคณะผู้บริหารเหนือผลของด้าน Entrenchment Effect ได้ แต่อย่างไรก็ตามเมื่อระดับความเป็นเจ้าของบริษัทของคณะผู้บริหารเพิ่มสูงขึ้นจนเลยระดับ 25% ขึ้นไปอีกความสัมพันธ์ระหว่างการให้สัดส่วนความเป็นเจ้าของบริษัทของคณะผู้บริหารกับมูลค่าของกิจการในรูปของค่า Tobin's Q กลับเป็นไปในทิศทางเดียวกันอีกครั้งหนึ่ง คือเมื่อมีการเพิ่มระดับความเป็นเจ้าของบริษัทของคณะผู้บริหารขึ้นในช่วงนี้จะทำให้มูลค่าของกิจการเพิ่มสูงขึ้นตามไปด้วย ซึ่ง Morck, Shleifer and Vishny (1988) ก็ได้ให้คำอธิบายในส่วนนี้ว่าเป็นผลของ Pure Convergence of Interests Effect กล่าวคือ ในระดับความเป็นเจ้าของบริษัทของคณะผู้บริหารมีค่าสูงนั้น ผู้บริหารจะมีความรู้สึกเหมือนกับเจ้าของบริษัทอย่างแท้จริง เนื่องจากผู้บริหารมีส่วนได้เสียกับบริษัทในสัดส่วนสูง ดังนั้นผู้บริหารจะให้ลำดับความสำคัญแก่ผลประโยชน์ของบริษัทมากที่สุด จึงทำให้การบริหารงานเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ และส่งผลให้มูลค่ากิจการมีค่าเพิ่มขึ้นในที่สุด

ในทำนองเดียวกันจากการศึกษาของ McConnell and Servaes (1990) ศึกษาข้อมูลในปี 1976 และ 1986 พบความสัมพันธ์แบบเส้นโค้ง (Curvilinear Relation) ระหว่างมูลค่าของกิจการที่วัดโดยค่า Tobin's Q กับสัดส่วนความเป็นเจ้าของบริษัทของบุคคลภายใน (Insider Stock Ownership) ซึ่งสนับสนุนผลการศึกษาของ Morck, Shleifer and Vishny (1988) ที่ว่าความสัมพันธ์ของทั้งสองปัจจัยไม่ได้สัมพันธ์กันในเชิงเส้นตรงต่อกัน โดยในการศึกษานี้พบจุดเปลี่ยนความเป็นเจ้าของบริษัทของบุคคลภายใน ซึ่งเปลี่ยนจากความสัมพันธ์ในเชิงบวกเป็นความสัมพันธ์เชิงลบ ณ ระดับความเป็นเจ้าของบริษัทของบุคคลภายในที่อยู่ในช่วง 40-50% นอกจากนั้น McConnell & Servaes (1990) ยังได้ทำการศึกษาเพิ่มเติมในส่วนของการสร้างผู้ถือหุ้น โดยจากการศึกษาพบว่าความสัมพันธ์ในเชิงบวกระหว่างค่า Tobin's Q กับสัดส่วนความเป็นเจ้าของบริษัทของผู้ถือหุ้นที่เป็นสถาบัน (Institutional Ownership) ซึ่งสอดคล้องกับสมมติฐาน Efficient Monitoring Hypothesis ของ Pound (1988 อ้างถึงในจันทนา สาขาร, 2548) ที่เคยคาดการณ์ไว้ว่าความสัมพันธ์

ระหว่างผลการดำเนินงานของบริษัท (Corporate Performance) และสัดส่วนความเป็นเจ้าของบริษัทของผู้ถือหุ้นที่เป็นสถาบัน (Institutional Ownership) จะมีความสัมพันธ์กันในเชิงบวก เนื่องจากผู้ถือหุ้นที่เป็นสถาบันซึ่งจัดอยู่ในประเภท Active Investors จะทำให้ความสนใจกับการตรวจสอบการดำเนินงานของคณะผู้บริหาร และการทำการตรวจสอบอย่างมีประสิทธิภาพมากกว่าผู้ถือหุ้นรายย่อยที่ส่วนใหญ่เป็นลักษณะของ Passive Investors ซึ่งไม่ค่อยให้ความสำคัญกับการตรวจสอบการดำเนินงานของคณะผู้บริหารเท่าไรนัก

ผลการศึกษาดังแต่ปี 1987 – 1996 ที่ผ่านมาขององค์กรต่าง ๆ เช่น Tradway Commission (1987 อ้างถึงในจันทนา สาขากร, 2548), KPMG (1994-1996 อ้างถึงใน พรสรัญ รุ่งเจริญกิจกุล, 2548), ACFE (1994-1996 อ้างถึงใน พรสรัญ รุ่งเจริญกิจกุล, 2548) และ Ernst and Young (1996อ้างถึงในจันทนา สาขากร, 2548) ที่จัดทำเอกสารแสดงขอบข่ายการทุจริตในองค์กรที่หวังผลกำไร ต่อมาจึงมีการศึกษาในเรื่องการทุจริตในหน่วยงานราชการ พบว่า ความเข้มแข็งของการควบคุมสภาพแวดล้อมของหน่วยงานราชการท้องถิ่นมีความสัมพันธ์เชิงลบต่อเหตุการณ์ในการทุจริต ซึ่งเป็นการยืนยันคำแนะนำของ Tradway Commission (1987), COSO (1992) และ AICPA (1997) เกี่ยวกับความสำคัญของการควบคุมสภาพแวดล้อมที่เข้มแข็งในการป้องกันความเสี่ยง และจากการศึกษาองค์กรทั้งภาคเอกชนและราชการพอสรุปได้ว่า การกระทำทุจริตเกิดขึ้นเนื่องจากการขาดการควบคุมภายในอย่างเพียงพอ โดยเฉพาะอย่างยิ่งการควบคุมสภาพแวดล้อม บทบาทการควบคุมของฝ่ายบริหารระดับสูง(Tone at the Top) ที่สนคติของผู้บริหารต่อการควบคุมภายในและกระบวนการควบคุมต่าง ๆ ตลอดจนขาดการแบ่งแยกหน้าที่และการตรวจสอบอย่างอิสระ

นอกจากนี้ มีนักวิชาการ 2 ท่าน คือ Hussein and Hobbsl (1985) ได้แสดงความเห็นว่า ในธุรกิจขนาดเล็กผู้บริหารยังไม่เห็นความสำคัญของการควบคุมภายในและขาดการควบคุมที่มีประสิทธิภาพเนื่องจาก 1. บุคลากรที่มีทักษะความชำนาญทางการเงินและประสบการณ์ที่จำกัด 2. ขาดการแบ่งแยกหน้าที่ที่ชัดเจน 3. พนักงานสามารถเข้าถึงข้อมูลหรือทรัพย์สินของกิจการได้ง่าย และ 4. ระบบและขั้นตอนการปฏิบัติงานที่อ่อนแอและไม่เป็นทางการ ดังนั้นความสำเร็จของระบบการควบคุมภายในจึงขึ้นอยู่กับบุคลากรในกิจการ รวมทั้งการประยุกต์แนวคิดการควบคุมของธุรกิจขนาดใหญ่ที่ให้มีการแบ่งแยกหน้าที่และมีการตรวจสอบภายในก็มีส่วนช่วยเช่นกัน

ทั้งนี้ในปี 1992 โคโซได้เสนอรายงานโครงสร้างการควบคุมภายใน (Internal Control Integrate Framework) ให้เหมาะสมกับโลกธุรกิจยุคใหม่ และปรับปรุงความหมาย วัตถุประสงค์ และการประเมินผลการควบคุมภายใน ซึ่งรายงานดังกล่าวเป็นรายงานที่ทุกสถาบันวิชาชีพตกลงยอมรับที่จะใช้เป็นแนวปฏิบัติร่วมกัน และให้คำจำกัดความของการควบคุมภายใน องค์กรประกอบ

ของการควบคุมภายในและการประเมินผลการควบคุมภายใน ซึ่งจะอธิบายในส่วนของแนวคิดและทฤษฎีต่อไป

ในบางประเทศมีการนำแนวคิดของโคโซไปประยุกต์ใช้ให้เหมาะสมกับประเทศของตนเอง เช่น ประเทศแคนาดา หน่วยงานที่ชื่อ The Criteria of Control Board of the Canadian Institute of Chartered Accountants (COCO) ได้นำแนวโคโซมาปรับปรุงในบางประเด็น โดยเปลี่ยนองค์ประกอบด้านสารสนเทศและการสื่อสารเป็นรายงานทางการบริหารและการปฏิบัติตามนโยบายภายใน แต่ก็มีบางประเทศที่ไม่ยอมรับข้อกำหนดเกี่ยวกับประสิทธิผลของการควบคุมภายใน

ส่วนในประเทศไทยสมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทยได้นำการควบคุมภายในตามแนวโคโซมาเผยแพร่เพื่อให้หน่วยงานและองค์กรต่างๆ ได้นำไปใช้ และในส่วนราชการคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินได้ใช้การควบคุมภายในตามแนวโคโซเป็นแนวทางในการจัดทำระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินว่าด้วยการกำหนดมาตรฐานการควบคุมภายใน พ.ศ.2544

Kinney (2000) จากผลการวิจัยเรื่อง Opportunities in Internal Control Quality and Quality Assurance แสดงให้เห็นถึงแนวโน้มที่มีผลกระทบต่อคุณภาพของการควบคุมภายในและการให้ความเชื่อมั่นอย่างน้อย 3 ประการได้แก่ 1. เทคโนโลยีข้อมูลข่าวสาร (Information Technology) 2. โลกาภิวัตน์ (Globalization) และ 3. กฎระเบียบข้อบังคับ (Regulation) กล่าวคือการที่มีเทคโนโลยีข้อมูลข่าวสารแบบอัตโนมัติ ทำให้เน้นการควบคุมที่ป้องกันการเปิดเผยข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง (Misstatement prevention) มากกว่าที่จะสืบค้นและแก้ไขการเปิดเผยข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง (Misstatement Detection and Correction) สำหรับในด้านโลกาภิวัตน์เนื่องจากสภาพแวดล้อมที่เปลี่ยนแปลงไปอย่างรวดเร็วตลอดเวลา ทำให้มีความต้องการควบคุมภายใน เพื่อช่วยประเมินความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้นภายใต้สภาวะความไม่แน่นอน เป็นต้น

ปัจจุบันองค์กรที่เป็นที่ยอมรับว่าเป็นผู้สร้างบรรทัดฐานการควบคุมภายใน ได้แก่ COSO (ประเทศสหรัฐอเมริกา) COCO (ประเทศแคนาดา) และ The Cadbury Committee (ประเทศอังกฤษ) โดยภายหลังจากที่โคโซประกาศโครงสร้างการควบคุมภายใน (Internal Control Integrated Framework) ในปี 1992 ต่อมาประเทศต่างๆ ได้ประยุกต์แนวคิดบางประการจากโคโซและมีข้อแตกต่างบางประการเช่น COCO เปลี่ยนองค์ประกอบด้านข้อมูลและสื่อสารเป็นรายงานทางการบริหารและการปฏิบัติตามนโยบายภายในแทน หรือ The Cadbury Committee ได้เสนอแนะไว้ในบทบัญญัติทางการปฏิบัติที่ดี (Code of Best Practice) สำหรับบริษัทจดทะเบียนว่า “คณะกรรมการบริษัทควรมีการรายงานให้ทราบถึงประสิทธิผลของระบบการควบคุมภายในและผู้สอบบัญชีภายนอกก็ควรมีการรายงานให้ทราบถึงเรื่องดังกล่าวด้วย” เป็นต้น