

การควบคุมภายในตามแนวคิดของโคโซ

รองศาสตราจารย์ จันทนา สาขากร

อาจารย์ประจำภาควิชาการบัญชี คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

เมื่อองค์กรพัฒนาและขยายขนาดใหญ่ขึ้น เจ้าของจำเป็นต้องมอบหมายหน้าที่และความรับผิดชอบให้กับบุคคลอื่นที่เข้ามาช่วยบริหารงาน และผู้ปฏิบัติงานก็อาจไม่สามารถดำเนินการเองได้ทุกอย่างหรือดูแลทุกส่วนงานได้ จึงต้องกระจายหน้าที่และความรับผิดชอบไปให้พนักงานในแต่ละระดับ ผลจากการมอบหมายกระจายหน้าที่และความรับผิดชอบทำให้เจ้าขององค์กรสูญเสียการควบคุมเหนือการปฏิบัติงานของธุรกิจประจำวันไป ระบบการควบคุมภายในจึงก่อเกิดขึ้น ใ้ระบบการพัฒนาและสนับสนุน โดยความต้องการของฝ่ายจัดการเพื่อเป็นการทดแทนสิ่งที่สูญเสียไป แนวคิดและรูปแบบของการควบคุมภายในได้รับการพัฒนาและปรับปรุงอย่างต่อเนื่อง จนถึงปัจจุบันได้มีการยอมรับและนำแนวคิดของโคโซ (COSO) ที่เกี่ยวกับการควบคุมภายในมาใช้อย่างแพร่หลายในนานาประเทศ

การยอมรับแนวคิดของ COSO

The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission หรือ COSO เป็นคณะกรรมการร่วมของ 5 สถาบันวิชาชีพที่ให้ความสนับสนุนทางการเงินเพื่อศึกษาวิจัยและพัฒนารูปแบบการควบคุมภายในที่เหมาะสมกับสถานะการณ์สมัยใหม่ 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 สถาบันต่างให้การยอมรับ COSO บรรดาสมาชิกของแต่ละสถาบันก็ต้องนำมาถือปฏิบัติ จากนั้นได้มีการยอมรับและนำมาเป็นแนวปฏิบัติอย่างแพร่หลาย

ความหมายและวัตถุประสงค์ของการควบคุมภายในตามแนวคิดของ COSO

การควบคุมภายใน หรือระบบการควบคุมภายใน เป็นส่วนหนึ่งของกระบวนการบริหารงาน เป็นสิ่งที่แทรกอยู่ในทุกขั้นตอนของการปฏิบัติงานตามปกติ หรืออาจกล่าวได้ว่าเป็นวิธีการปฏิบัติงานที่เป็นปกติภายในองค์กรภายใต้การควบคุมของฝ่ายบริหารในส่วนที่เกี่ยวข้องกับปัจจัยภายในขององค์กรนั้น เพื่อให้ผู้บริหารมั่นใจได้ว่า การดำเนินกิจการจะเป็นไปอย่าง

เป็นระบบและมีระเบียบ ก่อให้เกิดประสิทธิภาพและประสิทธิผล ตลอดจนการปฏิบัติตามนโยบายที่วางไว้ มีการป้องกันดูแลรักษาทรัพย์สิน ป้องกันการเกิดข้อผิดพลาดหรือการทุจริต มีความถูกต้องและครบถ้วนของข้อมูล

ความหมายของการควบคุมภายในนี้มีหลายสถาบันทั้งภายในประเทศและต่างประเทศได้ให้คำนิยามไว้ซึ่งก็คล้ายคลึงกัน แต่ในปัจจุบันความหมายของการควบคุมภายในที่ทุกสถาบันวิชาชีพและวงการวิชาการนานาชาติยอมรับมาจากแนวคิดของ COSO ที่ได้ให้คำจำกัดความไว้ว่า

การควบคุมภายใน คือ กระบวนการปฏิบัติงานที่ถูกกำหนดร่วมกันโดยคณะกรรมการ ผู้บริหาร และพนักงานในองค์กรเพื่อให้เกิดความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลว่าวิธีการหรือการปฏิบัติงานตามที่กำหนดไว้จะทำให้บรรลุวัตถุประสงค์ ในเรื่อง

1. ความมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลของการดำเนินงาน (Effectiveness and Efficiency of Operation)
2. ความเชื่อถือได้ของรายงานทางการเงิน (Reliability of Financial Reporting)
3. การปฏิบัติตามกฎหมาย และระเบียบข้อบังคับ (Compliance with Laws and Regulations)

ความมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลของการดำเนินงาน

เป็นวัตถุประสงค์ที่มุ่งเน้นให้มีการใช้ทรัพยากรอย่างมีประสิทธิภาพและบรรลุเป้าหมายที่กำหนดไว้ขององค์กร การดำเนินงานที่มีประสิทธิภาพและประสิทธิผล ย่อมหมายถึงมีการใช้ทรัพยากรอย่างคุ้มค่า มีการดูแลรักษาให้อยู่ในสภาพที่พร้อมจะใช้งานได้เสมอ มีการป้องกันมิให้เกิดการสูญเสียวินัยหรือชื่อเสียง ดังนั้นเมื่อการดำเนินงานมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลจึงส่งผลให้เกิดการป้องกันดูแลรักษาทรัพย์สินขององค์กรไปพร้อมกัน

ความเชื่อถือได้ของรายงานทางการเงิน

ความเชื่อถือได้ของรายงานทางการเงิน เป็นสิ่งสำคัญยิ่งต่อผู้ใช้ไม่ว่าจะเป็นบุคคลภายใน หรือบุคคลภายนอก

องค์กรก็ตาม ผู้ใช้ควรได้ข้อมูลที่ถูกต้องเพื่อใช้ในการตัดสินใจและการวางแผนในอนาคต ผู้ลงทุน เจ้าหนี้ คู่ค้านักวิเคราะห์ และหน่วยราชการ ซึ่งเป็นบุคคลภายนอกองค์กรจะใช้ข้อมูลจากงบการเงินซึ่งเป็นส่วนหนึ่งจากรายงานทางการเงินขององค์กร ดังนั้นผู้บริหารจึงจะหน้าที่รับผิดชอบเพื่อให้เกิดความมั่นใจได้ว่า งบการเงินนั้นให้ข้อมูลที่มีคุณภาพ และเป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป

การปฏิบัติตามกฎหมาย ข้อกฏ ระเบียบ และข้อบังคับ

เพื่อป้องกันไม่ให้เกิดความเสียหายใดๆ จากการละเว้นไม่ปฏิบัติตาม หรือปฏิบัติผิดกฎหมาย และข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องกับองค์กร ตลอดจนกฎ ระเบียบและข้อบังคับขององค์กรเอง

ความรับผิดชอบเกี่ยวกับการควบคุมภายใน

ยังเป็นความเข้าใจที่คลาดเคลื่อนของบุคคลทั่วไปที่คิดว่าผู้สอบบัญชี และผู้ตรวจสอบภายใน มีหน้าที่และรับผิดชอบโดยตรงเกี่ยวกับการควบคุมภายในขององค์กร โดยเฉพาะอย่างยิ่งเมื่อเกิดข้อผิดพลาดหรือกรณีข้อผิดพลาดขึ้นในองค์กร COSO ได้กล่าวไว้อย่างชัดเจนว่า ผู้สอบบัญชีไม่ได้เป็นส่วนหนึ่งของระบบการควบคุมภายในและไม่มีหน้าที่รับผิดชอบโดยตรงเรื่องระบบการควบคุมภายในขององค์กร และแม้แต่ผู้ตรวจสอบภายในที่อาจถือได้ว่าเป็นส่วนหนึ่งของระบบการควบคุมภายใน ก็ไม่มีหน้าที่รับผิดชอบโดยตรงในระบบการควบคุมภายใน เนื่องจากผู้ตรวจสอบภายในไม่มีอำนาจหน้าที่ในการกำหนดระบบการควบคุม และไม่มีอำนาจสั่งการให้เปลี่ยนแปลงแก้ไขระบบการควบคุมภายในที่มีอยู่ อย่างไรก็ตาม อาจสรุปความรับผิดชอบของบุคคลต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับการควบคุมภายในได้ดังนี้

■ บทความทั่วไป

การควบคุมภายในตามแนวคิดของโคโซ

1. คณะกรรมการบริหาร (Board of Director)

คณะกรรมการบริหารควรมีบทบาทและความรับผิดชอบในการให้นโยบายเกี่ยวกับการควบคุมภายใน พร้อมทั้งการสนับสนุนให้มีการควบคุมภายในที่เหมาะสม

2. ผู้บริหาร

ผู้บริหารเป็นผู้มีหน้าที่และความรับผิดชอบโดยตรงในกิจกรรมทุกอย่างขององค์กร ดังนั้น ความรับผิดชอบเกี่ยวกับการควบคุมภายในจึงเป็นหน้าที่โดยตรงของผู้บริหารขององค์กร แต่ผู้บริหารก็มีหลายระดับ บทบาทและความรับผิดชอบก็จะแตกต่างกันไป พอสรุปได้ดังนี้

■ ผู้บริหารระดับสูง

มีหน้าที่และความรับผิดชอบโดยตรงในการจัดให้มีการควบคุมภายในขององค์กร ตลอดจนการเสริมสร้างสิ่งสนับสนุนให้มีการถือปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายในที่กำหนดขึ้น โดยตนเองจะต้องปฏิบัติตนให้เป็นตัวอย่างที่ดี โดยเฉพาะการปฏิบัติที่สะท้อนให้เห็นถึงความซื่อสัตย์และจริยธรรมมากกว่าบุคคลอื่นๆ เป็นผู้ที่จะสร้างสภาพแวดล้อมของการควบคุมที่ดี เพื่อเอื้ออำนวยให้ระบบการควบคุมเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล การจัดให้มีการควบคุมหมายถึงระบบที่ครอบคลุมทุกส่วนประกอบของการควบคุมภายใน ตั้งแต่ต้นจนถึงการติดตามและประเมินประสิทธิภาพและประสิทธิผลของการควบคุมภายในด้วย

■ ผู้บริหารระดับกลาง

เป็นผู้มีหน้าที่และรับผิดชอบโดยตรงต่อการปฏิบัติงานของส่วนงานต่างๆภายใต้การบังคับบัญชาของตน จึงมีหน้าที่ในการจัดให้มีการควบคุมที่เหมาะสม ประเมินประสิทธิผล และปรับปรุงเปลี่ยนแปลงให้ระบบการควบคุมมีประสิทธิภาพสอดคล้องกับสถานการณ์อยู่เสมอ ตลอดจนการปลูกฝังจิตสำนึกที่ดีและความมีวินัยให้กับบุคลากรภายใต้การบังคับบัญชา

■ ผู้บริหารระดับล่าง

เป็นผู้บริหารที่มีความใกล้ชิดกับผู้ปฏิบัติงานในองค์กรมากที่สุด จึงมีความรับผิดชอบดูแลให้มีการถือปฏิบัติตามระบบการควบคุมที่องค์กรกำหนดขึ้นอย่างถูกต้องและ

สม่ำเสมอ เป็นผู้รวบรวมข้อคิดเห็นเชิงปฏิบัติที่มีต่อการควบคุมภายใน เพื่อการถือปฏิบัติได้อย่างมีประสิทธิภาพ และเกิดประสิทธิผล เพื่อการปรับปรุงเปลี่ยนแปลงที่ขึ้นต่อไป

3. ผู้ตรวจสอบภายใน

ผู้ตรวจสอบภายในมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการตรวจสอบและประเมินผลการทำงานขององค์กรว่าบรรลุวัตถุประสงค์และเป้าหมายหรือไม่ เพียงใด เป็นผู้ให้คำปรึกษาและข้อเสนอแนะในการจัดให้มี หรือการปรับปรุงเปลี่ยนแปลงระบบการควบคุมภายในให้เหมาะสมกับองค์กรภายใต้สถานการณ์ที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน และการเตรียมพร้อมที่คาดการณ์โดยมุ่งผลในการเพิ่มมูลค่าให้แก่องค์กร แต่ไม่มีอำนาจในการสั่งการให้มีระบบการควบคุมหรือการแก้ไขระบบดังกล่าว ทำหน้าที่เป็นเพียงผู้ตรวจสอบ ประเมิน ให้คำปรึกษาและให้ข้อเสนอแนะเท่านั้น

4. พนักงาน

พนักงานในองค์กรทุกคนมีหน้าที่และความรับผิดชอบที่ต้องปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายในขององค์กร และควรมีส่วนร่วมในการเสนอข้อคิดเห็นอันเป็นประโยชน์เกี่ยวกับการควบคุม ซึ่งได้รับจากประสบการณ์ในฐานะผู้ปฏิบัติงานต่อผู้บังคับบัญชาด้วย

5. ผู้สอบบัญชี

ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 400 เรื่อง การประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีกับการควบคุมภายใน ได้กำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องเข้าใจระบบการควบคุมภายในอย่างเพียงพอ เพื่อที่จะวางแผนการตรวจสอบให้มีประสิทธิผล ผู้สอบบัญชีต้องประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมและควรแจ้งให้ผู้บริหารทราบกรณีการควบคุมนั้น มีผลกระทบกับความเชื่อถือได้ของงบการเงิน ดังนั้น ผู้สอบบัญชีจึงให้ความสนใจเน้นเฉพาะการควบคุมภายในที่มีวัตถุประสงค์ด้านการบัญชี การเงิน และการรายงานทางการเงิน

6. กรรมการตรวจสอบ

กรรมการตรวจสอบมีบทบาทสำคัญในการทำให้ระบบการควบคุมภายในขององค์กรเป็นไปอย่างเหมาะสม มีประสิทธิภาพ เนื่องจากเป็นกรรมการอิสระที่ได้รับการแต่งตั้งจากคณะกรรมการขององค์กร และหน้าที่หนึ่งในหลายๆ หน้าที่ คือ การรับฟังและพิจารณาข้อมูลเกี่ยวกับการบริหาร องค์กรจากการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายใน เพื่อพิจารณาให้ข้อคิดเห็นในการควบคุมการบริหารจัดการของฝ่ายบริหาร จึงเป็นผู้ที่สามารถให้ความสนับสนุนเพื่อให้มาตรการเกี่ยวกับการควบคุมภายในที่มีอยู่ได้รับการพัฒนาให้เหมาะสมยิ่งขึ้น หรือการเกิดมาตรการควบคุมใหม่ๆ อันเป็นประโยชน์ต่อองค์กร

องค์ประกอบของการควบคุมภายในตามแนวคิดของ COSO

จากรายงานผลการศึกษาวิจัยของ COSO ได้กำหนดโครงสร้างของการควบคุมภายในโดยมี องค์ประกอบ 5 ประการที่มีความสัมพันธ์ คือ

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

องค์ประกอบ 5 ประการนี้ COSO เรียกว่า สภาพแวดล้อมของการควบคุมเป็นองค์ประกอบที่สำคัญยิ่ง เป็นเสมือนรากฐานให้องค์ประกอบอื่นวางขึ้น หรือดำรงอยู่ได้อย่างมั่นคง ถ้าสภาพแวดล้อมของการควบคุมไม่ดีหรือไม่มีประสิทธิภาพจะส่งผลให้องค์ประกอบอื่นไม่มีประสิทธิภาพไปด้วย องค์ประกอบทั้ง 5 ประการนี้ไม่สามารถแยกออกจากกันโดยเด็ดขาดได้ ต้องเกี่ยวเนื่องและมีความสัมพันธ์ซึ่งกันและกัน โดยเริ่มจากแนวทางการดำเนินธุรกิจของผู้บริหาร เชื่อมโยงไปสู่กระบวนการทางการบริหารจัดการ

เพื่อมุ่งสู่จุดหมายเดียวกันคือ การบรรลุวัตถุประสงค์ทั้ง 3 ประการของการควบคุมภายใน

อย่างไรก็ตาม แม้จะเป็นที่ยอมรับกันว่า องค์ประกอบทั้ง 5 ประการนี้สามารถนำไปใช้ได้กับองค์กรทุกประเภทธุรกิจ แต่อาจมีความแตกต่างกันได้เนื่องจากขนาดขององค์กร องค์กรขนาดเล็ก และขนาดกลาง อาจมีองค์ประกอบ 5 ประการนี้ต่างไปจากองค์กรขนาดใหญ่ โดยการปรับให้ระบบการควบคุมภายในให้รูปแบบและโครงสร้างง่ายขึ้น เพื่อให้เหมาะสมกับทรัพยากรที่มีอยู่

1. สภาพแวดล้อมของการควบคุม

สภาพแวดล้อมของการควบคุมเป็นแกนหลักขององค์ประกอบอื่น เป็นที่จิตสำนึกและคุณภาพของคนซึ่งเป็นหัวใจของประสิทธิภาพ ถ้าองค์กรมีบุคลากรที่ดีย่อมเป็นพื้นฐานที่จะกำลังผลักดันให้เกิดสิ่งดีๆ ขึ้นในองค์กรได้ แต่ถ้าระบบหรือภายในองค์กรดี เพียงแต่มีบุคลากรที่ไม่ดี ไม่เหมาะสม ระบบที่มีอยู่อาจล้มเหลวและส่งผลให้เกิดการล่มสลายขององค์กรได้ในที่สุด ดังนั้นสภาพแวดล้อมของการควบคุมที่ดีจึงเป็นเรื่องเกี่ยวกับการสร้างความตระหนักให้บุคคลเกิด จิตสำนึกที่ดีในการปฏิบัติตามความรับผิดชอบและการสร้างบรรยากาศของการควบคุมโดยผู้บริหารระดับสูง

ปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับสภาพแวดล้อมของการควบคุม คือ

1.1 ความซื่อสัตย์และจริยธรรม (Integrity and Ethical Value)

ความซื่อสัตย์และจริยธรรมเป็นเรื่องของจิตสำนึกและคุณภาพของคนที่เป็นนามธรรมมองเห็นได้ยาก แต่ก็สามารถนำมาแสดงให้เห็นได้โดยผู้บริหารจะต้องทำตนให้เป็นตัวอย่างอย่างสม่ำเสมอทั้งโดยคำพูดและการกระทำ มีการกำหนดเป็นนโยบายและข้อกำหนดด้านจริยธรรมไว้อย่างชัดเจน รวมถึงมีข้อห้ามพนักงานมิให้ปฏิบัติอันจะถือว่าอยู่ในสถานะที่ขาดความซื่อสัตย์และจริยธรรม พร้อมทั้งมีการแจ้งให้พนักงานทุกคนรับทราบและเข้าใจในหลักการทำงานที่กำหนดไว้



การควบคุมภายใน
จะดีหรือไม่ดี ขึ้นอยู่กับคน
ซึ่งหมายความว่า
ผู้บริหารและผู้ปฏิบัติงาน
ทุกระดับขององค์กร...



1.2 ความรู้ ทักษะและความสามารถ (Commitment and Competent)

ความรู้ ทักษะและความสามารถของบุคลากรเป็นสิ่งจำเป็นต่อประสิทธิภาพ และประสิทธิผลขององค์กร ใดๆ แต่บุคลากรไม่มีความรู้ ทักษะและความสามารถ จะไม่ส่งผลอันตราย ถ้าบุคลากรมีความรู้ ทักษะและความสามารถ มากเกินไปไม่เหมาะสมกับหน้าที่ความรับผิดชอบ ก็อาจมีผลกระทบต่อประสิทธิภาพ และประสิทธิผลได้เช่นกัน ดังนั้นองค์กรจึงจำเป็นต้องกำหนดระดับความรู้ ทักษะ ที่จำเป็น และความสามารถที่เหมาะสมสำหรับแต่ละงาน ไว้อย่างชัดเจน เพื่อใช้เป็นตัวชี้วัดในการพิจารณาบรรจุ แต่งตั้งให้เหมาะสมกับหน้าที่ความรับผิดชอบ โดยการ จัดทำข้อกำหนดคุณสมบัติงาน (Job Description) ทุกตำแหน่งไว้อย่างชัดเจน

1.3 การมีส่วนร่วมของคณะกรรมการบริหาร และ คณะกรรมการตรวจสอบ (Board of Director and Audit Committee Participation)

คณะกรรมการตรวจสอบที่มีประสิทธิภาพจะต้องเป็นอิสระจากผู้บริหาร เป็นผู้ตรวจสอบการปฏิบัติงานของ ผู้บริหารซึ่งเป็นผู้มีหน้าที่รับผิดชอบโดยตรงในการจัดให้มี ระบบการควบคุมภายในที่ดีในองค์กร ดังนั้นคณะกรรมการ บริหารและคณะกรรมการตรวจสอบ จึงเป็นตัวจักรสำคัญ ต่อบรรยากาศของการควบคุม โดยเฉพาะการส่งเสริม ให้การตรวจสอบภายในและการสอบบัญชีเป็นไปอย่างมี อิสระและปฏิบัติงานได้ตามมาตรฐานของวิชาชีพ

1.4 ปรัชญา และรูปแบบการทำงานของผู้บริหาร (Management Philosophy and Operation Style)

ปรัชญา และรูปแบบการทำงานของผู้บริหารย่อมมี ผลกระทบที่สำคัญต่อระบบการควบคุมภายในขององค์กร เพราะผู้บริหารมีหน้าที่โดยตรงในการกำหนดนโยบาย จัด ให้มีมาตรการและวิธีการควบคุม ความแตกต่างในทัศนคติ และวิธีการทำงานของผู้บริหาร จะเป็นตัวกำหนดระดับ ความเสี่ยงที่ยอมรับได้ในองค์กร อันนำไปสู่รูปแบบของ การควบคุมภายในที่จัดให้มีขึ้น ผู้บริหารบางคนเป็นพวก ออนุรักษนิยม บางคนกล้าได้ กล้าเสีย กล้าเสี่ยง และ

ระดับของความกล้าก็ยิ่งแตกต่างกันไป จึงทำให้ระดับของการควบคุมแตกต่างกันไปด้วย

1.5 โครงสร้างการจัดองค์กร (Organization Chart)

การจัดโครงสร้างองค์กรที่เหมาะสมกับขนาดและการดำเนินงานขององค์กรเป็นพื้นฐานสำคัญที่เอื้ออำนวยให้ผู้บริหารสามารถ วางแผน สั่งการ และควบคุมการปฏิบัติงานได้อย่างมีประสิทธิภาพและมีประสิทธิผล การจัดโครงสร้างขององค์กรนอกจากจะเป็นการจัดแบ่งสายงานหน้าที่และความรับผิดชอบของแต่ละหน่วยงานแล้ว ยังเป็นตัวกำหนดระดับความรู้และความสามารถของบุคคลในองค์กร เช่น การจัดโครงสร้างแบบรวมศูนย์อำนาจการตัดสินใจย่อมต้องการคุณสมบัติของตัวบุคคลมากกว่าโครงสร้างองค์กรที่จัดในรูปแบบการกระจายศูนย์อำนาจการตัดสินใจ ซึ่งระบบ ขั้นตอนการทำงาน และกระบวนการในการติดตามผลจะมีความสำคัญมากกว่าคุณสมบัติของตัวบุคคล

1.6 การมอบอำนาจและความรับผิดชอบ (Assignment of Authority and Responsibility)

บุคลากรทุกคนที่ปฏิบัติหน้าที่ต่างๆ จะต้องเข้าใจอย่างชัดเจนถึงกรอบและขอบเขตของอำนาจและความรับผิดชอบของตน ต้องทราบด้วยว่างานของตนมีส่วนสัมพันธ์กับงานของผู้อื่นอย่างไร เพื่อป้องกันไม่ให้เกิดความซ้ำซ้อนในการปฏิบัติงานหรือมีการละเว้นการปฏิบัติงานในบางสิ่ง ฝ่ายบริหารอาจใช้วิธีจัดทำคำบรรยายลักษณะงานของพนักงานแต่ละระดับไว้อย่างชัดเจน เพื่อให้พนักงานใช้เป็นแนวทางอ้างอิงในการปฏิบัติงาน สำหรับหน้าที่ที่มีความซับซ้อน หรือต้องใช้เทคโนโลยีสูง หรือลงทุนด้วยเงินจำนวนมาก อาจต้องมีการจัดทำคู่มือระบบงาน (System Documentation) ไว้ด้วย ส่วนการมอบอำนาจจะต้องให้เหมาะสมกับหน้าที่และความรับผิดชอบในตำแหน่ง

1.7 นโยบายและวัธบริหารงานด้านทรัพยากรมนุษย์

ดังที่กล่าวมาแล้วว่าคนเป็นปัจจัยสำคัญที่สุดต่อการปฏิบัติงานในทุกด้าน ประสิทธิภาพและประสิทธิผลของการควบคุมภายในจะถูกกระทบอย่างมากด้วยพฤติกรรมและคุณลักษณะของบุคลากรในองค์กร การกำหนดนโยบายและ

วิธีปฏิบัติในส่วนที่เกี่ยวกับการบริหารงานด้านทรัพยากรมนุษย์ตั้งแต่การคัดเลือกบุคลากรเข้าทำงาน การประเมินผลการปฏิบัติงาน การฝึกอบรม การพัฒนาความรู้ของพนักงาน การเลื่อนตำแหน่ง การกำหนดค่าตอบแทนและผลประโยชน์อื่น เพื่อให้ได้บุคลากรที่มีความรู้ ความสามารถเหมาะสมกับตำแหน่งหน้าที่ และเพื่อให้สามารถรักษาไว้ซึ่งบุคลากรที่มีคุณภาพ

2. การประเมินความเสี่ยง

การประเมินความเสี่ยงเป็นการประเมินเพื่อให้ทราบว่าองค์กรมีความเสี่ยงสูงและมีความเสี่ยงนั้นๆ อยู่ในกิจกรรมหรือขั้นตอนใดของงาน มีผลกระทบต่อการบรรลุวัตถุประสงค์ขององค์กรมากน้อยเพียงใด เพื่อนำมาพิจารณากำหนดแนวทางที่จำเป็นต้องใช้เพื่อให้เกิดความมั่นใจว่าความเสี่ยงจะเกิดหรือไม่ ความผิดพลาดหรือความเสียหายจะไม่เกิดขึ้น หรือหากเกิดขึ้นก็จะอยู่ในระดับที่ไม่เป็นอันตราย หรือไม่เป็นอุปสรรคต่อความสำเร็จตามวัตถุประสงค์ขององค์กร

องค์กรทุกองค์กรไม่ว่าจะประกอบกิจการในธุรกิจประเภทใด เป็นธุรกิจขนาดกลาง ขนาดย่อม หรือขนาดใหญ่ก็ตาม นอกจากต้องเผชิญกับความเสี่ยงตามรูปแบบของธุรกิจแล้วยังต้องเผชิญกับความเปลี่ยนแปลงที่อาจเกิดขึ้นได้ตลอดเวลา อาจเป็นความเปลี่ยนแปลงจากฝ่ายบริหารองค์กรเอง หรือจากฝ่ายบริหารประเทศ หรืออาจเป็นความเปลี่ยนแปลงจากสภาพเศรษฐกิจ สังคม กฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับของทางราชการที่เกี่ยวข้อง ผู้บริหารจึงจำเป็นต้องได้ข้อมูลความเสี่ยงที่ถูกต้องตรงกับสภาพที่เป็นอยู่จริงในทุกขณะ เพื่อนำมากำหนดมาตรการหรือปรับเปลี่ยน เพื่อเสริมสร้างระบบการควบคุมภายในให้สอดคล้องและเหมาะสมกับสถานะการณ์ ดังนั้นองค์กรจึงจำเป็นต้องทำการประเมินความเสี่ยงและต้องกระทำอย่างต่อเนื่องและสม่ำเสมอ

ปัจจัยสำคัญในการประเมินความเสี่ยง คือ ผู้ประเมินจะต้องเข้าใจในวัตถุประสงค์ขององค์กรโดยถ่องแท้ องค์กรต้องมีการกำหนดวัตถุประสงค์ไว้อย่างชัดเจนขึ้นก่อน โดย

■ บทความทั่วไป

การควบคุมภายในตามแนวคิดของโคโซ

ทั่วไปวัตถุประสงค์ขององค์กรแบ่งเป็น 2 ระดับ คือ

■ **วัตถุประสงค์ระดับกิจการโดยรวม** (Entity-Wide Level Objectives) เป็นวัตถุประสงค์ของการดำเนินงานในภาพรวมขององค์กร

■ **วัตถุประสงค์ระดับกิจกรรม** (Activity-Level Objectives) เป็นวัตถุประสงค์เฉพาะของการดำเนินงานทางธุรกิจในแต่ละกิจกรรมภายในองค์กร ซึ่งต้องสอดคล้องและสนับสนุนวัตถุประสงค์ระดับองค์กรโดยรวม

ขั้นตอนในการประเมินความเสี่ยง คือ

2.1 การระบุปัจจัยความเสี่ยง (Risk Identification)

2.2 การวิเคราะห์ความเสี่ยง (Risk Analysis)

2.3 การบริหารความเสี่ยง (Risk Management)

2.1. การระบุปัจจัยความเสี่ยง

การเข้าใจว่าองค์กรมีความเสี่ยงหรือไม่จะไม่มีประโยชน์เพียงพอถ้าไม่สามารถระบุได้ว่า ความเสี่ยงนั้นๆ มีสาเหตุจากปัจจัยอะไร เนื่องจากปัจจัยความเสี่ยงแต่ละชนิดมีผลกระทบไม่เท่าเทียมกัน ปัจจัยความเสี่ยงบางชนิดมีผลกระทบต่อวัตถุประสงค์ในระบับกิจการโดยรวม ในขณะที่บางชนิดมีผลกระทบในระบับกิจกรรมเท่านั้น นอกจากนี้ ปัจจัยบางอย่างจะมีผลกระทบเพียงในระยะสั้น แต่ปัจจัยบางอย่างส่งผลกระทบในระยะยาว และปัจจัยบางชนิดมีผลกระทบทั้งในระยะสั้นแล้วต่อเนื่องไปจนถึงระยะยาว ดังนั้นจึงต้องทำความเข้าใจและสามารถระบุได้ว่า ความเสี่ยงนั้นๆ มีสาเหตุจากปัจจัยอะไร เป็นปัจจัยที่เกิดขึ้นภายในองค์กร หรือเป็นปัจจัยภายนอก เช่น

การซื้อสินค้าผูกขาดโดยผู้ผลิตไม่กี่ราย เป็นความเสี่ยงระดับกิจการโดยรวม ที่มีสาเหตุมาจากการกระทำภายในองค์กรเอง

องค์กรประกอบธุรกิจระดับโลกที่ซื้อมาขายไป โดยส่งสินค้าจากต่างประเทศที่มีอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราผันผวนมากและนำสินค้ามาขายในประเทศ จะมีความเสี่ยงระดับกิจการ แต่มีสาเหตุจากปัจจัยภายนอก

ความซับซ้อนของระบบคอมพิวเตอร์ที่ใช้ในการประมวลข้อมูล เป็นความเสี่ยงระดับกิจกรรม ที่มีสาเหตุจากปัจจัยภายในขององค์กร

การปฏิบัติงานของหน่วยงานต่างๆ ภายในองค์กร เป็นความเสี่ยงระดับกิจกรรมที่มีสาเหตุจากปัจจัยภายในองค์กร

2.2. การวิเคราะห์ความเสี่ยง

เมื่อสามารถระบุปัจจัยความเสี่ยงได้แล้ว ขั้นตอนคือการนำปัจจัยความเสี่ยงนั้นมาวิเคราะห์ว่าผลกระทบต่อองค์กรแค่ไหน เพียงใด โดยการกำหนดระดับความสำคัญของความเสียหายที่จะเกิดจากรisk นั้น และโอกาสที่จะเกิดความเสี่ยงดังกล่าวหรือไม่ ถ้ามี มีมากหรือน้อยเพียงใด เพื่อนำมาพิจารณาหาวิธีที่จะรับมือหรือจัดการกับความเสี่ยงที่มีสาระสำคัญ มีโอกาสที่จะเกิดสูง

สำหรับเทคนิคในการวิเคราะห์ความเสี่ยงมีหลายวิธีจะต้องเลือกใช้ให้เหมาะสม เพราะบางครั้งผลกระทบของความเสี่ยงที่มีต่อองค์กรหรือโอกาสที่จะเกิดความเสี่ยงอาจไม่สามารถวัดได้เป็นตัวเลข จึงต้องใช้วิธีวิเคราะห์โดยการประเมินเป็นระดับ เช่น สูงมาก สูง ปานกลาง น้อย หรือน้อยมาก

2.3. การบริหารความเสี่ยง

การบริหารความเสี่ยงเป็นการกำหนดแนวทางที่จะรับมือหรือจัดการกับความเสี่ยงที่มีสาระสำคัญ มีโอกาสที่จะเกิดสูงอย่างเหมาะสม โดยทั่วไปแล้วถ้าเป็นความเสี่ยงที่เกิดจากปัจจัยภายใน จะใช้วิธีจัดระบบการควบคุมภายในกรณีเป็นความเสี่ยงจากปัจจัยภายนอกจะใช้วิธีการบริหารความเสี่ยง

3. กิจกรรมการควบคุม

กิจกรรมการควบคุมเป็นนโยบาย มาตรการและวิธีการดำเนินงานต่างๆ ที่ฝ่ายบริหารนำมาใช้เพื่อให้เกิดความมั่นใจว่า มาตรการต่างๆ ที่กำหนดขึ้นเพื่อลดหรือควบคุมความเสี่ยงได้รับการตอบสนองและปฏิบัติตาม กิจกรรมการควบคุมประกอบด้วย

■ การกำหนดนโยบายและแผนงาน (Policies and Plans)

■ การสอบทานโดยผู้บริหาร (Management Review)

- การประมวลผลข้อมูล (Information Processing)
- การควบคุมทางกายภาพ (Physical Control)
- การแบ่งแยกหน้าที่ (Segregation of Duties)
- ดัชนีวัดผลการดำเนินงาน (Performance Indicators)
- การจัดทำเอกสารหลักฐาน (Documentation)
- การตรวจสอบการปฏิบัติงานอย่างเป็นอิสระ (Independent Checks on Performance)

ฝ่ายบริหารจะกำหนดนโยบาย จัดทำแผนงาน และการจัดทำงบประมาณ เพื่อใช้เป็นแนวทางในการปฏิบัติงาน เป็นเครื่องมือในการควบคุม ติดตามและประเมินผล ทั้งนี้ โดยมีการกำหนดผลงานที่คาดหวังไว้อย่างชัดเจนทั้งในรูปจำนวนผลงานและระยะเวลาปฏิบัติตามแผนงานดังกล่าว เพื่อให้เกิดความชัดเจน

การสอบทานโดยผู้บริหาร เป็นกิจกรรมการควบคุมที่ผู้บริหารเป็นผู้กระทำ โดยผู้บริหารระดับสูงจะใช้วิธีวิเคราะห์เปรียบเทียบผลการปฏิบัติงานจริง กับแผนงานงบประมาณที่ได้จัดทำไว้ล่วงหน้า เพื่อให้เห็นภาพรวมของการดำเนินงานว่ามีปัญหาใหญ่ๆ ในด้านใด เพื่อนำมาพิจารณา แก้ไขและเตรียมรับสถานการณ์ในอนาคตได้ ส่วนผู้บริหารระดับกลางก็ใช้วิธี สอบทานรายงานผลการปฏิบัติงานของพนักงานในสายบังคับบัญชาของตนว่า การปฏิบัติงานเป็นไปตามนโยบาย แผนงาน และงบประมาณ ตลอดจนวิธีปฏิบัติงานจริงเป็นไปตามระเบียบว่าบังคับที่กำหนด ซึ่งการสอบทานของผู้บริหารระดับกลางจะกระทำบ่อยครั้งเพียงใด ขึ้นอยู่กับลักษณะของความเสี่ยง

การประมวลผลข้อมูล ในที่นี้ คือ กลุ่มทั้งข้อมูลทางบัญชีการเงินและข้อมูลอื่นที่เกี่ยวข้องสำหรับประกอบการตัดสินใจทางการบริหาร ซึ่งทั้งการข้อมูลที่มีความถูกต้อง สมบูรณ์ กะทัดรัด เป็นข้อมูลที่เกี่ยวกับการตัดสินใจ และต้องได้ทันเวลาที่จำเป็น ดังนั้นการควบคุมการประมวลผลข้อมูลจึงต้องเริ่มจากการอนุมัติรายการ การบันทึกรายการ การสอบยันข้อมูลระหว่างกัน การเก็บรักษาและควบคุมข้อมูลที่สำคัญ การออกแบบและการใช้เทคโนโลยีที่เหมาะสมช่วยในการการประมวลผลข้อมูล

การควบคุมทางกายภาพ คือ การดูแลรักษาและป้องกันทรัพย์สินที่มีตัวตน จากการถูกทำลาย หรือสูญหาย และมีสภาพพร้อมเสมอสำหรับการใช้งาน กิจกรรมการควบคุมจึงรวมทั้งวิธีที่ใช้เพื่อป้องกัน อันหนึ่งแก่อันหนึ่ง สันนิษฐาน เช่น การจัดให้มีสถานที่จัดเก็บอย่างปลอดภัยเหมาะสม การมีเวรยามรักษาการณ์ การตรวจนับ การเปรียบเทียบจำนวนจริงกับทะเบียนหรือหลักฐานทางการบัญชี การทำประกันภัย

การแบ่งแยกหน้าที่ เป็นการแบ่งแยกหน้าที่ระหว่างบุคคลหรือหน่วยงาน โดยจัดให้มีการสอบยันความถูกต้องระหว่างกัน ไม่ให้บุคคลหนึ่งเดียวปฏิบัติงานตั้งแต่ต้นจนจบ เพื่อป้องกันความผิดพลาดและการทุจริต หรือการกระทำที่ไม่เหมาะสม ควรใช้ในกรณีที่งานมีลักษณะเสี่ยงต่อความผิดพลาดหรือเสียหายได้ง่าย โดยแยกหน้าที่การอนุมัติ การจัดบันทึก การเก็บรักษา และการสอบทานออกจากกัน เช่น พนักงานคนเดียวไม่ควรมีหน้าที่อนุมัติ การจ่ายเงิน เก็บรักษาเงิน นำเงินฝากธนาคาร บันทึกบัญชีธนาคาร ลูกหนี้ และเป็นผู้จัดทำบัญชียอดเงินฝากธนาคาร

ดัชนีวัดผลการดำเนินงาน เป็นเครื่องมือที่ช่วยบอกให้ทราบว่าจะสถานะขององค์กรเป็นอย่างไร อยู่ในระดับที่น่าพอใจหรือไม่ ควรให้ความสนใจในเรื่องใดเป็นพิเศษ เพื่อนำมาพิจารณาสั่งการแก้ไขปัญหาได้ทันกาล ดัชนีวัดผลการดำเนินงานที่นิยมใช้มักอยู่ในรูปของอัตราส่วนต่างๆ ที่แสดงความสัมพันธ์ของข้อมูลทางการเงิน หรือการดำเนินงานอย่างหนึ่งกับข้อมูลอีกอย่างหนึ่ง

การจัดทำเอกสารหลักฐาน เป็นการควบคุมโดยกำหนดให้กิจกรรมหรือระบบงานที่มีความสำคัญต้องจัดทำเอกสารไว้เป็นหลักฐาน เอกสารทำหน้าที่เป็นตัวส่งผ่านข้อมูลในองค์กรและระหว่างองค์กร เป็นหลักฐานเพื่อใช้อ้างอิง ตรวจสอบหรือเป็นแนวทางให้ปฏิบัติงานได้อย่างถูกต้อง เช่น การทำสัญญาซื้อ-ขาย การจัดทำเอกสารระบบงาน การจัดทำคู่มือปฏิบัติงาน การกำหนดแบบฟอร์มเอกสาร ตลอดจนการกำหนดเลขที่เอกสารที่เรียงลำดับไว้ล่วงหน้า

■ บทความทั่วไป

การควบคุมภายในตามแนวคิดของโคโซ

การตรวจสอบการปฏิบัติงานอย่างเป็นอิสระ หรือ การตรวจสอบภายใน เป็นวิธีหนึ่งในกิจกรรมการควบคุม โดยผู้ทำหน้าที่ตรวจสอบจะต้องเป็นอิสระจากกลุ่มผู้รับผิดชอบงาน หรือผู้ปฏิบัติงานนั้นๆ

4. ข้อมูลสารสนเทศและการสื่อสาร

ข้อมูลสารสนเทศเป็นสิ่งจำเป็นสำหรับการบริหารงาน โดยเฉพาะอย่างยิ่งในยุคปัจจุบัน ซึ่งเป็นยุคที่ผู้สามารถได้ ข้อมูลข่าวสารที่รวดเร็วและถูกต้องจะสามารถช่วงชิงโอกาส ได้ก่อนผู้อื่น ข้อมูลสารสนเทศหมายความรวมถึงทั้งข้อมูล ข่าวสารทางการเงิน และข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานอื่นๆ ที่มาจากทั้งแหล่งข้อมูลภายในและแหล่งข้อมูลภายนอก องค์กร ข้อมูลสารสนเทศมีความสำคัญต่อการปฏิบัติงาน ของผู้บริหารและผู้ปฏิบัติงานในทุกระดับ ผู้บริหารใช้ ข้อมูลสารสนเทศในการพิจารณาสั่งการและวางแผน ส่วน ผู้ปฏิบัติงานใช้เพื่อเป็นเครื่องชี้้นำในการปฏิบัติงานตาม หน้าที่ความรับผิดชอบ

ข้อมูลข่าวสารที่ดีซึ่งทุกองค์กรควรจัดให้มี ควร มีลักษณะดังนี้

- เหมาะสมกับการใช้ คือ มีเนื้อหาสาระที่จำเป็นต่อการตัดสินใจ
- มีความถูกต้อง สมบูรณ์ สะท้อนผลตามความเป็นจริง และมีรายละเอียดที่จำเป็นครบถ้วน
- เป็นปัจจุบัน คือ ให้ข้อมูลล่าสุด หรือใกล้เคียงกับวันที่ตัดสินใจมากที่สุด
- ทันเวลา คือ ได้ข้อมูลที่ต้องการในเวลาที่จะใช้
- เหมาะสมในการเข้าถึง คือ ง่ายง่ายสำหรับบุคคลที่มีอำนาจเกี่ยวข้องและสมควรเข้าถึง แต่มีระบบการควบคุม ป้องกันสำหรับผู้ไม่มีหน้าที่เกี่ยวข้องไม่ให้เข้าถึงข้อมูลดังกล่าว

การสื่อสาร หมายความว่ารวมทั้งการสื่อสารกับบุคคล หรือหน่วยงานที่เกี่ยวข้องและภายนอกองค์กร ข้อมูลสารสนเทศจะมีประโยชน์เมื่อองค์กรมีระบบการสื่อสารที่สามารถส่งถึง ผู้สมควรได้รับและสามารถนำข้อมูลไปใช้เป็น ประโยชน์ได้ การสื่อสารที่ดีต้องเป็นการสื่อสารสองทาง คือ

มีการรับและส่งข้อมูลแบบโต้ตอบกันได้ การติดต่อสื่อสาร ทั้งภายในและภายนอกองค์กรควรมีการประเมินเป็นระยะ อย่างสม่ำเสมอ เพื่อทราบประสิทธิภาพและประสิทธิผล ของระบบการสื่อสารที่องค์กรใช้อยู่

5. การติดตามและประเมินผล

ไม่มีการควบคุมภายในขององค์กรใด ๆ หนึ่งจะมีความสมบูรณ์และเหมาะสม คือดาด เนื่องจากสถานะ การณ์ที่เปลี่ยนไปทั้งในองค์กรเอง และสภาวะแวดล้อม ภายนอก แม้แต่การควบคุมที่เรื่งกำหนดขึ้นและใช้ถือ ปฏิบัติก็ตาม จึงจำเป็นต้องมีระบบการติดตามและประเมิน ผลเพื่อช่วยให้ผู้บ้ ทรมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลอยู่ ตลอดเวลาว่า การควบคุมภายในยังมีประสิทธิภาพอยู่

การติดตาม ใช้สำหรับมาตรการหรือระบบที่อยู่ระหว่างการออกแบบ หรืออยู่ระหว่างการปฏิบัติงาน (Ongoing Monitoring)

การประเมินผล (Evaluation) จะใช้สำหรับมาตรการ หรือระบบการควบคุมที่ใช้ไปแล้วเป็นระยะเวลาหนึ่ง ซึ่ง ความสำเร็จที่จะได้รับการประเมินว่ายังมีความเหมาะสมหรือไม่ เพียงใด

นอกจากนี้ COSO ได้กำหนดให้ต้องมีการจัดทำรายงาน การติดตามและประเมินผลเสนอ ผู้บริหารที่รับผิดชอบ โดยชี้แจงหรืออธิบายให้ทราบถึงความแตกต่างระหว่างการปฏิบัติจริงกับประมาณการหรือแผนงานอย่างไร มีสาเหตุจากอะไร และใครเป็นผู้รับผิดชอบ เพื่อให้เกิดการ สั่งการแก้ไข ซึ่งถือเป็นหัวใจสำคัญของการควบคุมด้าน การบริหาร

การจัดการความเสี่ยงขององค์กร

องค์ประกอบของการควบคุมภายในตามแนวคิดของ โคโซที่กล่าวข้างต้นนั้น เกิดขึ้นตั้งแต่ปี พ.ศ. 2535 และ ก็ไม่ได้มีการปรับปรุงจนกระทั่งในช่วง 2-3 ปีที่ผ่านมา หลังจากวิกฤตการณ์ที่เกิดขึ้นกับบริษัท เอนรอนใน สหรัฐอเมริกา สาธารณชนและหน่วยงานกำกับดูแลต่างๆ รวมทั้งกฎหมายที่เกิดขึ้น Sarbanes Oxley Act 2002 ที่

เกิดขึ้นตามมา ก็หันมาเน้นถึงความสำคัญของการควบคุมภายในกัน อีกครั้งหนึ่ง โคโซจึงได้โอกาสที่จะปรับปรุงแนวคิดของการควบคุมภายในเสียใหม่ในเดือนกันยายน พ.ศ. 2547

ตามแนวคิดใหม่นี้ โคโซได้ขยายขอบเขตของการควบคุมภายในให้กว้างขวางมากขึ้นกว่าเดิม โดยการนำองค์ประกอบของการควบคุมภายในทั้ง 5 ประการมาปรับใหม่ให้เหมาะสม และเน้นแนวคิดเรื่องการจัดการความเสี่ยงขององค์กร (Enterprise Risk Management-Integrated Framework: ERM) ในปัจจุบันกลุ่มบุคคลในวิชาชีพ ไม่ว่าจะเป็นผู้บริหาร ผู้สอบบัญชี หรือผู้ตรวจสอบภายใน ล้วนแล้วแต่รู้จักและได้นำ COSO: ERM มาใช้งานกันแล้วทั้งสิ้น

การจัดการความเสี่ยงขององค์กร หรือ ERM หมายถึง กระบวนการที่นำมาใช้ในการกำหนด กลยุทธ์ทั่วทั้งองค์กร และออกแบบไว้เพื่อระบุถึงเหตุการณ์ที่เป็นไปได้ ซึ่งอาจมีผลกระทบต่อองค์กร และจัดการกับความเสี่ยงให้อยู่ในขอบเขตที่ยอมรับได้ ทั้งนี้ เพื่อให้เกิดความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลว่าองค์กรจะบรรลุวัตถุประสงค์ในเรื่องต่อไปนี้

- (1) วัตถุประสงค์เชิงกลยุทธ์ (Strategic: S) เป็นวัตถุประสงค์ระดับสูง และสัมพันธ์กับการสนับสนุนพันธกิจ
- (2) วัตถุประสงค์การดำเนินการ (Operational: O) เป็นวัตถุประสงค์ของการใช้ทรัพยากรอย่างมีประสิทธิภาพ ประสิทธิผลและคุ้มค่า
- (3) วัตถุประสงค์การรายงาน (Reporting: R) เป็นวัตถุประสงค์เพื่อความเชื่อถือได้ของกรรายงาน
- (4) วัตถุประสงค์การปฏิบัติตามกฎระเบียบ (Compliance: C) เป็นวัตถุประสงค์ที่มุ่งให้มีการปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่เกี่ยวข้องกับองค์กร

เมื่อเปรียบเทียบกับการควบคุมภายในตามแนวคิดเดิม ท่านผู้อ่านคงสังเกตเห็นว่าวัตถุประสงค์ของการควบคุมภายในตามแนวคิด ERM ได้เพิ่มมาอีกหนึ่งอย่าง คือ วัตถุประสงค์เชิงกลยุทธ์ นอกจากนี้องค์ประกอบของการจัดการความเสี่ยงมี 8 ประการที่สัมพันธ์กัน (เปรียบเทียบ กับ องค์ประกอบตามแนวคิดเดิม) องค์กรประกอบใหม่นี้

ให้ความสำคัญกับเรื่องของความเสี่ยงมากขึ้นกว่าเดิม ซึ่งเชื่อมโยงกับกระบวนการจัดการ ดังนี้

(1) สภาพแวดล้อมภายใน (Internal Environment: IE)

สภาพแวดล้อมภายในเป็นบรรยากาศหรือจุนเจือที่เสริมสร้างให้เกิดการควบคุมขึ้นในองค์กร เช่น ความซื่อสัตย์และจริยธรรมของผู้บริหาร นโยบายการบริหาร ความเสี่ยง และการจัดให้มีการแบ่งอำนาจหน้าที่กันทำอย่างเพียงพอ

(2) การกำหนดวัตถุประสงค์ (Objective Setting: OS)

ในการดำเนินธุรกิจหรือกิจกรรมใดๆ ก็ตาม องค์กร จะกำหนดวัตถุประสงค์ขึ้นมาก่อน เพื่อให้ผู้บริหารสามารถระบุเหตุการณ์ที่อาจเป็นไปได้ เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์นั้น และสอดคล้องกับความเสี่ยงที่ยอมรับได้ เช่น ผู้บริหารกำหนดวัตถุประสงค์ทางการดำเนินการดำเนินการผลิตโดยตั้งเป้าหมายว่าจะไม่ให้เกิดของเสียจากการผลิตเกิน 2%

(3) การระบุเหตุการณ์ (Event Identification: EI)

ผู้บริหารต้องระบุเหตุการณ์ภายในและภายนอก ซึ่งมีผลกระทบต่อการบรรลุวัตถุประสงค์ขององค์กร และมีการระบุถึงความเสี่ยง (เหตุการณ์ที่ส่งผลกระทบต่อเกิดความเสียหายต่อวัตถุประสงค์ขององค์กร) และโอกาส (ความเป็นไปได้อันจะเกิดเหตุการณ์ซึ่งส่งผลให้บรรลุวัตถุประสงค์ขององค์กร) ซึ่งเป็นช่องทางสนับสนุนกลยุทธ์ของผู้บริหาร

(4) การประเมินความเสี่ยง (Risk Assessment: RA)

การวิเคราะห์ความเสี่ยง เป็นการพิจารณาโอกาสของการเกิดขึ้น และผลกระทบ เพื่อใช้เป็นพื้นฐานในการจัดการความเสี่ยง เกณฑ์การวัดระดับความเสี่ยงอาจเป็นระดับสูง กลาง หรือต่ำ

(5) การตอบสนองความเสี่ยง (Risk Responses: RR)

ผู้บริหารจะตอบสนองความเสี่ยงโดยการหลีกเลี่ยง (Avoid) การยอมรับ (Accept) การลด (Reduce) หรือการร่วมรับ (Share) ความเสี่ยง

■ บทความทั่วไป

การควบคุมภายในตามแนวคิดของโคโซ

(6) กิจกรรมควบคุม (Control Activities: CA)

ผู้บริหารจะกำหนดนโยบายและวิธีปฏิบัติที่จะสนับสนุนกิจกรรมที่จะป้องกันความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้น เพื่อช่วยให้เกิดความมั่นใจว่า ความเสี่ยงได้รับการตอบสนองอย่างมีประสิทธิภาพ เช่น การแบ่งแยกหน้าที่อย่างเหมาะสม การมีระบบเอกสารหลักฐานที่เหมาะสมและเพียงพอ

(7) สารสนเทศและการสื่อสาร (Information and Communication: IC)

สารสนเทศและการสื่อสารมีวัตถุประสงค์เพื่อให้บุคลากรสามารถปฏิบัติงานตามความรับผิดชอบของตนได้อย่างมีประสิทธิภาพ ตลอดจนการกำหนดให้มีวิธีการควบคุมทรัพย์สินของกิจการ

(8) การติดตามผล (Monitoring: M)

การติดตามและการประเมินผลช่วยให้ผู้บริหารมั่นใจได้ว่านโยบายและวิธีการต่างๆที่กำหนดไว้มีการปฏิบัติตามอย่างมีประสิทธิภาพ ซึ่งอาจทำได้โดยการจัดให้มีระบบการรายงานผลการปฏิบัติงาน และการตรวจสอบภายใน

โคโซ: ERM อาจมาใช้ปฏิบัติโดยเน้นระดับในภาพรวมขององค์กร (1) ทั่วทั้งองค์กร (Entity-level: EL) (2) ระดับส่วนงาน (Division: D) (3) ระดับหน่วยงาน (Business units: BU) หรือ (4) ระดับหน่วยงานย่อย (Subsidiary: S)

COSO: ERM เป็นกรอบแนวทางการบริหารความเสี่ยงขององค์กร ซึ่งมีส่วนช่วยให้องค์กรบรรลุวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้ และเป็นกระบวนการที่เกี่ยวข้องกับทุกคน และปัจจัยที่จะทำให้เกิดผลสำเร็จได้ก็คือผู้บริหารจะต้องให้การสนับสนุนอย่างจริงจัง

สรุปการควบคุมภายในตามแนวคิดของ COSO

แนวคิดและโครงสร้างของการควบคุมภายในที่เสนอโดย COSO พอสรุปได้ดังนี้

1. การควบคุมภายในเป็นเรื่องของระบบหรือกระบวนการที่ต้องทำ
2. การควบคุมภายในจะดีหรือไม่ดี ขึ้นอยู่กับคน ซึ่งหมายความว่าความรวมทั้งผู้บริหารและพนักงานทุกระดับขององค์กร แต่ฝ่ายบริหารเป็นปัจจัยสำคัญยิ่งในการสร้างบรรยากาศของการควบคุม
3. ให้ความสำคัญกับองค์ประกอบภายในเรื่องจริยธรรม และคุณภาพของคน ซึ่งเป็นการควบคุมภายในแบบ Soft Control มากกว่า การควบคุมที่กำหนดเป็นลายลักษณ์อักษร หรือการควบคุมภายในแบบ Hard Control
4. การควบคุมภายในที่ดีมีใช้หลักประกันว่า องค์กรจะไม่ได้รับผลกระทบจากความเสียหาย หรือความเสี่ยงใดๆ ทั้งหมดได้สิ้นเชิง เพียงแต่ให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผล (Reasonable Assurance) ว่าองค์กรจะสามารถบรรลุวัตถุประสงค์ของการควบคุม ทั้งนี้เนื่องจากข้อจำกัดของการควบคุมภายใน
5. กิจกรรมการควบคุมภายในกิจกรรมหนึ่งอาจสนองวัตถุประสงค์ได้วัตถุประสงค์หนึ่ง หรืออาจสนองต่อวัตถุประสงค์หลายประการรวมกันก็ได้
6. การติดตามผลเป็นองค์ประกอบสำคัญที่จะต้องมีในโครงสร้างของระบบการควบคุมภายใน หากขาดไปจะไม่ถือว่าเป็นระบบการควบคุมภายในที่สมบูรณ์ ผู้บริหารและผู้ตรวจสอบภายในมีหน้าที่ในเรื่องการติดตามผล

UAP