



แนวปฏิบัติที่ดีตามหลักสากล
เรื่อง การประเมินและการปรับปรุงการควบคุมภายในขององค์กร

International Good Practice Guidance

Evaluating and Improving Internal Control in Organizations



แนวปฏิบัติที่ดีตามหลักสากล เรื่องการประเมินและการปรับปรุงการควบคุมภายในขององค์กร ที่เผยแพร่เป็นภาษาอังกฤษในเดือนมิถุนายน พ.ศ. 2555 โดยคณะกรรมการผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี (The Professional Accountants in Business Committee : PAIB) ของสหพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ(The International Federation of Accountants : IFAC) ได้แปลเป็นภาษาไทยโดย สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ในเดือนมิถุนายน พ.ศ. 2557 และทำซ้ำโดยได้รับอนุญาตจาก IFAC ทั้งนี้ ขั้นตอนในการแปลแนวปฏิบัติที่ดีตามหลักสากล ได้รับการพิจารณาจาก IFAC และการแปลนี้ได้ดำเนินการตาม "แถลงการณ์นโยบาย-นโยบายในการแปลและทำซ้ำมาตรฐานที่ออกโดย IFAC" ข้อความของมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศทั้งหมดที่ได้รับการอนุมัติคือข้อความที่เผยแพร่เป็นภาษาอังกฤษโดย IFAC

ข้อความภาษาอังกฤษของ แนวปฏิบัติที่ดีตามหลักสากล เรื่องการประเมินและการปรับปรุงการควบคุมภายในขององค์กร ©June 2012 สงวนลิขสิทธิ์โดย the International Federation of Accountants (IFAC)

ข้อความภาษาไทยของ แนวปฏิบัติที่ดีตามหลักสากล เรื่องการประเมินและการปรับปรุงการควบคุมภายในขององค์กร ©June 2014 สงวนลิขสิทธิ์โดย the International Federation of Accountants (IFAC)

ต้นฉบับ: Professional Accountants in Business Committee International Good Practice Guidance-Evaluating and Improving Internal Control in Organizations ISBN: 978-1-60815-123-3

สารจากนายกสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ในฐานะนายกสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ผมขอชื่นชมและขอบคุณคณะกรรมการวิชาชีพบัญชีด้านการวางระบบบัญชี โดยคณะทำงานการแปล International Good Practice Guidance (IGPG) ที่เสียสละเวลาและให้ความพยายามในการแปลและเรียบเรียง “แนวปฏิบัติที่ดีตามหลักสากล (International Good Practice Guidance: IGPG) เรื่อง “การประเมินและการปรับปรุงการควบคุมภายในขององค์กร และ เรื่อง การประเมินและการปรับปรุงการกำกับดูแลในองค์กร” ซึ่งเผยแพร่โดยสหพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ (International Federation of Accountants Committee: IFAC) เป็นภาษาไทย เพื่อเผยแพร่และอำนวยความสะดวกในการให้ความรู้และสร้างความเข้าใจถึงบทบาทของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในยุคปัจจุบันซึ่งต้องเปลี่ยนแปลงด้วยความคาดหวังของผู้มีส่วนได้เสียทุกฝ่าย โดยผู้บริหารระดับสูงขององค์กรคาดหวังให้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีทำหน้าที่มากกว่าการเก็บรวบรวมข้อมูลและจัดทำรายงานทางการเงิน หรือการตรวจสอบงบการเงินเท่านั้น แต่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องเป็นหุ้นส่วนทางธุรกิจ ซึ่งเป็นผู้ที่มีความรอบรู้ในศาสตร์ของตนและศาสตร์อื่นที่เกี่ยวข้องจนสามารถเชื่อมโยงสิ่งเหล่านั้นในการสร้างสรรค์สิ่งใหม่ ๆ เพื่อพัฒนาองค์กรให้ดำเนินงานบรรลุวัตถุประสงค์ นโยบาย พันธกิจ และวิสัยทัศน์ขององค์กรได้

ผมตระหนักดีว่าองค์กรส่วนใหญ่มีโครงสร้างการควบคุมภายในและการกำกับดูแลกิจการที่ดีในระดับหนึ่ง แต่เมื่อสภาพแวดล้อมเปลี่ยนแปลงไป องค์กรต้องปรับเปลี่ยนให้ทันการเปลี่ยนแปลงดังกล่าว และถึงแม้ว่าสถาบันวิชาชีพหลายแห่งได้มีการกำหนดกรอบโครงสร้างการควบคุมภายใน ซึ่งกรอบโครงสร้างการควบคุมภายในที่แพร่หลายและเป็นที่ยอมรับใช้เป็นแนวปฏิบัติโดยทั่วไปได้แก่ กรอบโครงสร้างการควบคุมภายในของ COSO ซึ่งเป็นมาตรฐานสากล แต่การนำไปใช้ก็ขึ้นอยู่กับความสามารถในการประยุกต์ใช้ของผู้บริหารและผู้เกี่ยวข้องอื่นๆ ผมเชื่อว่าองค์กรต่างๆสามารถทำให้ดียิ่งขึ้นได้ โดยการประเมินและปรับปรุงระบบการควบคุมภายในและการกำกับดูแลที่องค์กรออกแบบและนำไปปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอ แนวปฏิบัติที่ดีๆ ฉบับนี้ได้บ่งชี้ให้เห็นจุดสำคัญของความล้มเหลวของหลายองค์กรในการนำแนวปฏิบัติที่มีอยู่ไปใช้ และให้ความสำคัญกับการบูรณาการ การควบคุมภายในกับการกำกับดูแลให้เป็นหนึ่งเดียว เพื่อนำพาองค์กรให้ก้าวไปสู่องค์กรที่สามารถจัดการความเสี่ยงและการเปลี่ยนแปลงได้อย่างเหมาะสม

ผมหวังเป็นอย่างยิ่งว่าองค์ความรู้ที่ได้เรียบเรียงอยู่ในแนวปฏิบัติเล่มนี้จะเป็นประโยชน์ต่อผู้บริหารและผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี และเป็นหนึ่งในคู่มือการปฏิบัติงานที่ผู้บริหาร ผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชี และ

ผู้เกี่ยวข้องของควรรศึกษาและนำไปปรับใช้ เพื่อสร้างความน่าเชื่อถือและสร้างมูลค่าเพิ่มให้แก่องค์กรและผู้มีส่วนได้เสียทุกฝ่าย โดยท้ายที่สุดนี้ผมหวังว่า“ผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชี”จะเป็นปัจจัยสำคัญ ที่นำพาองค์กรมีการบริหารจัดการที่ดี มีความโปร่งใส เชื่อให้ธุรกิจเติบโต และพัฒนาให้แข็งแกร่งได้อย่างยั่งยืน ตลอดจนสร้างคุณค่าเพื่อให้แก่ผู้มีส่วนได้เสียทุกฝ่าย สังคมและประเทศไทยในที่สุด

การควบคุมภายในและการกำกับดูแลกิจการได้พัฒนาไปอย่างมาก ในอดีตการจ้ดวางระบบจะเป็นหน้าที่ของผู้บริหาร ซึ่งเป็นผู้ที่ทราบดีว่างานจุดใดมีความเสี่ยง จากนั้นก็จะประเมินความเสี่ยงและสร้างการควบคุมที่เหมาะสมขึ้น เพื่อให้กิจการบรรลุวัตถุประสงค์และเป้าหมายในการดำเนินธุรกิจ แต่แนวปฏิบัติที่ดีตามแนวทางของ IFAC ที่คณะกรรมการฯ ได้จัดทำขึ้นนี้ นอกจากจะช่วยให้ผู้บริหารตระหนักถึงประเด็นที่เป็นประเด็นปัญหาหรือจุดอ่อนที่สำคัญ และทราบถึงวิธีการปรับปรุงจุดอ่อนให้น้อยลงหรือหมดไปแล้ว แนวปฏิบัตินี้ยังเป็นเหมือนแผนที่สำหรับผู้บริหาร ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีและผู้เกี่ยวข้องใช้เป็นแนวทางในการประเมินและการปรับปรุงการควบคุมภายในและการกำกับดูแลกิจการให้มีประสิทธิภาพและประสิทธิผลยิ่งขึ้น



(ประสิทธิ์ เชื้อพานิช)

นายกสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

พฤษภาคม 2558

คำนำ

การควบคุมภายในเป็นปัจจัยสำคัญที่จะช่วยให้องค์กรบรรลุความสำเร็จตามเป้าหมายที่กำหนดด้วยความมั่นคงและยั่งยืน องค์กรที่มีระบบการควบคุมภายในที่ดีจะส่งผลให้องค์กรนั้น ๆ เป็นองค์กรที่มีการบริหารจัดการที่ดี สามารถใช้ศักยภาพทรัพยากรที่มีอยู่อย่างเต็มที่เนื่องจากระบบการควบคุมภายในที่มีประสิทธิภาพจะเอื้ออำนวยให้บุคลากรในองค์กรมองเห็นและเข้าใจกระบวนการปฏิบัติงานที่มีความเกี่ยวเนื่องเชื่อมโยงกัน และเป็นเครื่องมือที่ช่วยให้องค์กรสามารถบริหารจัดการความเสี่ยงได้อย่างเหมาะสม รวมทั้งมองเห็นและใช้ประโยชน์จากโอกาสในการสร้างมูลค่าเพิ่มให้แก่องค์กรและผู้มีส่วนได้เสียทุกฝ่ายด้วยวิธีการที่ถูกต้อง มีความโปร่งใส และเอื้อให้องค์กรเติบโตอย่างยั่งยืน หรือเป็นองค์กรที่มีการกำกับดูแลที่ดีนั่นเอง

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ โดยคณะกรรมการวิชาชีพบัญชีด้านการวางระบบบัญชี ได้เล็งเห็นความสำคัญของระบบการควบคุมภายใน ซึ่งเป็นพื้นฐานและองค์ประกอบที่สำคัญในทุกกระบวนการดำเนินงานของทุก ๆ องค์กร โดยตระหนักดีว่าผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชี ไม่ว่าจะเป็นผู้สอบบัญชี นักบัญชี และผู้ที่เกี่ยวข้อง ต่างก็เป็นผู้ที่มีบทบาทสำคัญในการพัฒนาและผลักดันให้องค์กรของตน มีระบบการควบคุมภายในที่ดี ทั้งในฐานะผู้ออกแบบ ผู้แนะนำให้คำปรึกษา หรือผู้ปฏิบัติงาน สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ จึงได้ดำเนินการพัฒนาและให้ความรู้แก่ผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีและผู้สนใจอย่างต่อเนื่อง สำหรับแนวปฏิบัติที่ดีสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ภาคภาษาไทยฉบับนี้ คณะกรรมการวิชาชีพบัญชีด้านการวางระบบบัญชี ได้แปลและเรียบเรียง “แนวปฏิบัติที่ดีตามมาตรฐานสากล” ที่สหพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ (International Federation of Accountants Committee: IFAC) ได้นำออกเผยแพร่และแนะนำให้ทุกองค์กรใช้เป็นแนวปฏิบัติ ทั้งนี้เพื่อเสริมสร้างความรู้ความเข้าใจให้กับผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีไทยและผู้สนใจทั่วไป

แนวปฏิบัติที่ดีสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีภาคภาษาไทย ที่ได้จัดทำขึ้นครั้งนี้ประกอบด้วย 2 เรื่องดังนี้

เรื่องที่ 1: การประเมินและการปรับปรุงการควบคุมภายในขององค์กร

(IGPG: Evaluating and Improving Internal Control in Organizations)

เรื่องที่ 2: การประเมินและการปรับปรุงการกำกับดูแลในองค์กร

(IGPG: Evaluating and Improving Governance in Organizations)

เนื่องจากแนวปฏิบัติที่ดีฯ ภาคภาษาไทยชุดนี้ได้แปลและเรียบเรียงจาก International Good Practice Guidance: IGPG ที่สหพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศนำออกเผยแพร่ คณะผู้จัดทำจึงต้องคงเนื้อหาสาระ

ของต้นฉบับ โดยเรียบเรียงเป็นภาษาไทยให้เข้าใจง่ายและได้จัดทำคำอธิบายศัพท์เพิ่มเติม และขยายความ เพื่อความเข้าใจที่ชัดเจนขึ้นไว้ในภาคผนวก

คณะผู้จัดทำ หวังเป็นอย่างยิ่งว่าแนวปฏิบัติที่ดีสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีชุดนี้จะช่วยให้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในทุกองค์กรสามารถนำแนวปฏิบัติที่ดีสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีไปประยุกต์ใช้ให้เกิดประโยชน์แก่องค์กรของตน สังคม และประเทศชาติสืบไป รวมทั้งเป็นแหล่งเรียนรู้แก่คณาจารย์และนิสิต นักศึกษาของสถาบันต่าง ๆ ตลอดจนสาธารณชนในภาครศึกษาค้นคว้าต่อไป

คณะกรรมการวิชาชีพบัญชีด้านการวางระบบบัญชี

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

สารบัญ

บทสรุปผู้บริหาร	1
ส่วนที่ 1 บทนำ	3
ส่วนที่ 2 ความสำคัญของการควบคุมภายใน	5
ส่วนที่ 3 หลักการที่สำคัญของการประเมินและการปรับปรุงการควบคุมภายใน	8
หลักการข้อ 1 การสนับสนุนวัตถุประสงค์ขององค์กร	8
หลักการข้อ 2 การกำหนดบทบาทและความรับผิดชอบ	8
หลักการข้อ 3 การส่งเสริมวัฒนธรรมที่เข้มแข็ง	8
หลักการข้อ 4 การเชื่อมโยงการปฏิบัติงานแต่ละส่วนเข้าด้วยกัน	9
หลักการข้อ 5 การสร้างความเชื่อมั่นว่าบุคคลในองค์กรมีความรู้ความสามารถอย่างเพียงพอ	9
หลักการข้อ 6 การตอบสนองต่อความเสี่ยง	9
หลักการข้อ 7 การสื่อสารอย่างสม่ำเสมอ	9
หลักการข้อ 8 การติดตามและประเมินผลการควบคุม	9
หลักการข้อ 9 การจัดให้มีการตอบสนองต่อผลงานตามหน้าที่และมีความโปร่งใส	10
ส่วนที่ 4 แนวปฏิบัติในการนำหลักการไปใช้	10
หลักการข้อ 1 การสนับสนุนวัตถุประสงค์ขององค์กร	10
หลักการข้อ 2 การกำหนดบทบาทและความรับผิดชอบ	13
หลักการข้อ 3 การส่งเสริมวัฒนธรรมที่เข้มแข็ง	16
หลักการข้อ 4 การเชื่อมโยงการปฏิบัติงานแต่ละส่วนเข้าด้วยกัน	17
หลักการข้อ 5 การสร้างความเชื่อมั่นว่าบุคคลในองค์กรมีความรู้ความสามารถอย่างเพียงพอ	19
หลักการข้อ 6 การตอบสนองต่อความเสี่ยง	20
หลักการข้อ 7 การสื่อสารอย่างสม่ำเสมอ	23
หลักการข้อ 8 การติดตามและประเมินผลการควบคุม	24
หลักการข้อ 9 การจัดให้มีการตอบสนองต่อผลงานตามหน้าที่และมีความโปร่งใส	30
ภาคผนวก ก คำจำกัดความ	31
ภาคผนวก ข แหล่งข้อมูลที่สำคัญจากเว็บไซต์	35

การประเมินและการปรับปรุงการควบคุมภายในขององค์กร

บทสรุปผู้บริหาร (Executive Summary)

ปัจจุบันเป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไปว่าการมีระบบควบคุมภายใน (Internal control system) ที่มีประสิทธิภาพเป็นสิ่งคุ้มกันที่ดีที่สุดอย่างหนึ่งที่ช่วยธุรกิจไม่ให้ประสบความล้มเหลว ขณะเดียวกันก็เป็นปัจจัยสำคัญในการจัดการความเสี่ยง และขับเคลื่อนการดำเนินงานของธุรกิจ รวมทั้งสามารถสร้างและรักษาคุณค่าขององค์กร โดยองค์กรที่ประสบความสำเร็จเป็นองค์กรที่นำวิธีการควบคุมที่มีประสิทธิภาพมาใช้เพื่อหาประโยชน์จากโอกาส เผชิญกับภัยคุกคาม และปรับปรุงผลการดำเนินงานขององค์กรให้ดียิ่งขึ้นได้

สหพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ (IFAC) ได้ตระหนักถึงความสำคัญของระบบการควบคุมภายใน จึงได้ออก “แนวปฏิบัติที่ดีตามหลักสากล เรื่องการประเมินและปรับปรุงการควบคุมภายในขององค์กร” เพื่อเสริมสร้างความรู้ความเข้าใจ และให้แนวทางแก่ผู้บริหาร ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี และผู้ที่เกี่ยวข้องในการนำไปใช้ประเมินและปรับปรุงระบบการควบคุมภายในขององค์กรของตนให้มีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น ซึ่งแนวปฏิบัติที่ดีฉบับนี้สามารถใช้ได้กับทุกองค์กรไม่ว่าจะองค์กรเอกชนหรือภาครัฐ และไม่ว่าจะมีโครงสร้างลักษณะใดก็ตาม

สำหรับประเทศไทย คณะกรรมการสภาวิชาชีพบัญชีฯ ด้านวางระบบบัญชีได้แปลและเรียบเรียงแนวปฏิบัติที่ดีฉบับดังกล่าว เพื่อเผยแพร่ให้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในประเทศไทย ได้ศึกษาและนำไปประยุกต์ใช้ในทางปฏิบัติให้เกิดผลจริง แนวปฏิบัติที่ดีเกี่ยวกับการควบคุมภายในฉบับนี้ มุ่งเน้นให้ผู้บริหาร ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ปฏิบัติงานในองค์กรทุกประเภท เข้าไปมีบทบาทในการจัดให้องค์กรของตนมีระบบการควบคุมภายในที่เหมาะสม โดยมี หลักการสำคัญ 9 ข้อ ดังนี้

หลักการข้อ 1 การสนับสนุนวัตถุประสงค์ขององค์กร

การควบคุมภายในควรใช้เพื่อสนับสนุนให้องค์กรบรรลุวัตถุประสงค์ที่กำหนด โดยองค์กรควรบูรณาการการควบคุมภายใน และการบริหารความเสี่ยงเข้าด้วยกัน และนำไปฝังอยู่ในทุกขั้นตอนของการกำกับดูแลกิจการ

หลักการข้อ 2 การกำหนดบทบาทและความรับผิดชอบ

องค์กรควรกำหนดบทบาทหน้าที่และความรับผิดชอบของผู้ที่เกี่ยวข้องกับการควบคุมภายในให้ชัดเจน และให้มีการทำงานที่สอดคล้องกัน

การประเมินและการปรับปรุงการควบคุมภายในขององค์กร

หลักการข้อ 3 การส่งเสริมวัฒนธรรมองค์กรที่ให้อำนาจใจ

ผู้มีหน้าที่กำกับดูแลและผู้บริหารระดับสูง ต้องกำหนดวัฒนธรรมขององค์กรให้อำนาจสมาชิกในองค์กรที่จะถือเป็นแนวปฏิบัติ วัฒนธรรมองค์กรที่กำหนดขึ้นต้องเป็นไปในแนวทางเดียวกับกลยุทธ์การบริหาร ความเสี่ยงและการควบคุมภายใน

หลักการข้อ 4 การเชื่อมโยงการปฏิบัติงานแต่ละส่วนเข้าด้วยกัน

ผู้มีหน้าที่กำกับดูแล ผู้บริหารต้องเชื่อมโยงการบรรลุวัตถุประสงค์ขององค์กรกับวัตถุประสงค์ของการปฏิบัติงานของพนักงานแต่ละบุคคลและแต่ละส่วนงานเข้าด้วยกัน

หลักการข้อ 5 การสร้างความเชื่อมั่นว่าบุคคลในองค์กรมีความรู้ความสามารถอย่างเพียงพอ

ผู้ที่เกี่ยวข้องกับระบบการกำกับดูแลกิจการทุกฝ่าย จะต้องมีความรู้ความสามารถเพียงพอที่จะปฏิบัติหน้าที่

หลักการข้อ 6 การตอบสนองต่อความเสี่ยง

องค์กรต้องออกแบบการควบคุมภายในให้ตอบสนองต่อความเสี่ยง ซึ่งต้องมีความสมดุลกันระหว่างต้นทุนและผลประโยชน์ที่จะได้รับ

หลักการข้อ 7 การสื่อสารอย่างสม่ำเสมอ

ต้องมีการสื่อสารเกี่ยวกับระบบการควบคุมและผลลัพธ์ที่เกิดขึ้นไปยังพนักงานทุกระดับในองค์กรอย่างสม่ำเสมอเพื่อให้เข้าใจหลักการและนำไปปฏิบัติได้ถูกต้อง

หลักการข้อ 8 การติดตามและประเมินผลการควบคุม

ต้องมีการติดตามและประเมินผลการควบคุมทั้งโดยรวมและแต่ละเรื่องอย่างสม่ำเสมอ เพื่อให้มีระบบการควบคุมที่มีประสิทธิผล และเป็นไปในทิศทางเดียวกัน

หลักการข้อ 9 การจัดให้มีการรับผิดชอบต่อผลงานตามหน้าที่และมีความโปร่งใส

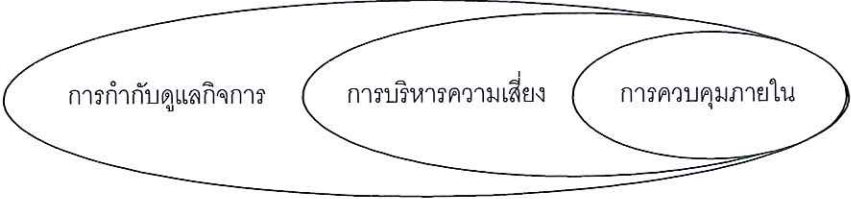
ต้องมีการรายงานอย่างโปร่งใสให้ผู้มีส่วนได้เสียทุกฝ่ายเป็นระยะๆ เกี่ยวกับ รายการความเสี่ยง แนวทางในการควบคุมและข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้น โดยต้องให้ข้อมูลสารสนเทศต่อผู้มีส่วนได้เสียให้เพียงพอต่อการตัดสินใจ

สำหรับรายละเอียดการนำหลักการข้างต้นไปใช้เป็นแนวปฏิบัติ สามารถศึกษาเพิ่มเติมได้จากเนื้อหาของแนวปฏิบัติที่สืบค้น

การประเมินและการปรับปรุงการควบคุมภายในขององค์กร

ส่วนที่ 1 บทนำ

- 1.1 การมีระบบการควบคุมภายใน (Internal control system) ที่มีประสิทธิผล เป็นสิ่งค้ำประกันที่ดีที่สุดอย่างหนึ่งที่ช่วยไม่ให้ธุรกิจประสบความล้มเหลว และขณะเดียวกันก็เป็นปัจจัยสำคัญที่มีผลต่อการขับเคลื่อนการดำเนินงานของธุรกิจ ในการจัดการความเสี่ยง รวมทั้งสามารถสร้างและรักษาคุณค่าขององค์กร องค์กรที่ประสบความสำเร็จทราบดีว่าจะนำวิธีการควบคุมที่มีประสิทธิผลมาใช้ เพื่อหาประโยชน์จากโอกาส (opportunities) เผชิญกับภัยคุกคาม (threats) และปรับปรุงผลการดำเนินงานขององค์กรให้ดียิ่งขึ้นได้อย่างไร
- 1.2 การควบคุมภายในรวมเป็นส่วนหนึ่งของระบบการกำกับดูแลกิจการ (organization's governance) และการบริหารความเสี่ยง (risk management) ซึ่งผู้มีหน้าที่กำกับดูแล (governing body) ผู้บริหาร และพนักงานควรดำเนินการติดตามอย่างจริงจังด้วยความเข้าใจและให้ได้ผล เพื่อหาประโยชน์จากโอกาสและเผชิญกับภัยคุกคาม เพื่อให้องค์กรบรรลุวัตถุประสงค์¹



ภาพที่ 1 ความสัมพันธ์ของการควบคุมภายใน การบริหารความเสี่ยง และการกำกับดูแลกิจการ

- 1.3 ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีทั่วโลกมีส่วนร่วมในการออกแบบ การนำไปปฏิบัติ การดำเนินการ การติดตาม การประเมินผล และการปรับปรุงระบบการควบคุมภายในขององค์กรของตน แนวปฏิบัติที่ดีฉบับนี้ จะครอบคลุมเรื่องหลัก ๆ ที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีสามารถชี้แนะเพื่อปรับปรุงระบบการควบคุมภายใน
- 1.4 แนวปฏิบัติที่ดีฉบับนี้ชี้ให้เห็นว่าทำไมระบบการควบคุมภายในขององค์กรจึงไม่มีประสิทธิผลอยู่เสมอ รวมทั้งให้หลักการที่แสดงให้เห็นว่าผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีสามารถสนับสนุนองค์กรของตนในการประเมินและการปรับปรุงระบบการควบคุมภายในได้อย่างไร แนวปฏิบัติที่ดีฉบับนี้ไม่ได้ประสงค์จะนำเสนอหลักการ แต่เป็นการให้ข้อพิจารณาในส่วนของการควบคุมภายในที่องค์กรจำเป็นต้องมีการปรับปรุงอย่างต่อเนื่องและประเด็นที่ต้องให้ความสนใจ

¹ ดูคำจำกัดความของคำว่า การกำกับดูแลกิจการ การบริหารความเสี่ยง และการควบคุมภายใน ที่ปรากฏอยู่ในภาคผนวก ก.

การประเมินและการปรับปรุงการควบคุมภายในขององค์กร

- 1.5 แนวปฏิบัติที่ดัดฉบับนี้มุ่งเน้นให้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ปฏิบัติงานในองค์กรทุกประเภท ทั้งที่เป็นองค์กรเอกชนหรือองค์กรภาครัฐ ไม่ว่าจะ มีขนาดเล็กหรือใหญ่ หรือมีโครงสร้างลักษณะใดก็ตาม ควรจัดให้องค์กรของตนมีระบบการควบคุมภายในที่เหมาะสม

ส่วนที่ 2 ความสำคัญของการควบคุมภายใน

- 2.1 การควบคุมภายในนอกจากจะเป็นส่วนสำคัญของระบบการกำกับดูแลกิจการและการบริหารความเสี่ยงแล้ว ยังเป็นพื้นฐานที่ช่วยให้องค์กรบรรลุวัตถุประสงค์ ช่วยสร้าง เพิ่มพูนและปกป้องผลประโยชน์หรือคุณค่าของผู้มีส่วนได้เสีย (stakeholder value) จากความล้มเหลวขององค์กรที่มีชื่อเสียงทำให้มีการกำหนดหลักเกณฑ์และข้อกำหนดต่าง ๆ เพิ่มมากขึ้นอย่างไม่เหมาะสม ทำให้เสียเวลาและค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามหลักเกณฑ์และข้อกำหนดเหล่านั้น แต่อย่างไรก็ตาม การจัดทำมีการควบคุมภายในที่เหมาะสมจะช่วยให้องค์กรได้ประโยชน์จากโอกาส และลดความเสียหายจากภัยคุกคาม ประหยัดทั้งเงินและเวลา ช่วยส่งเสริมการสร้างและรักษาคุณค่าขององค์กร รวมทั้งสร้างความได้เปรียบทางการแข่งขันเนื่องจากการมีการควบคุมภายในที่มีประสิทธิผลจะทำให้องค์กรยอมรับความเสี่ยงได้เพิ่มขึ้น
- 2.2 ผลจากการสัมภาษณ์ผู้นำทางธุรกิจที่สำคัญ 25 คน ที่ได้สรุปไว้ในบทความเรื่อง Integrating the Business Reporting Supply Chain (2011) ยืนยันว่าการรวมการบริหารความเสี่ยงและการควบคุมภายในเข้าด้วยกันอย่างมีประสิทธิภาพ ควรเป็นงานส่วนสำคัญที่ผู้มีหน้าที่กำกับดูแลจะต้องกำกับดูแล จากวิกฤตการณ์ทางการเงินต่างๆ หลายเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นในช่วงปีที่ผ่านมาสะท้อนให้เห็นว่า องค์กร โดยเฉพาะสถาบันทางการเงินบางแห่งมีการปฏิบัติเกี่ยวกับการควบคุมภายในและการบริหารความเสี่ยงบกพร่องหรือไม่มีประสิทธิผลพอ ผู้ให้สัมภาษณ์กล่าวว่าองค์กรเหล่านั้นไม่ได้เข้าใจความเสี่ยงที่เกิดขึ้นทั้งหมด ระยะเวลาที่ยากก่อนเกิดวิกฤตทางการเงิน องค์กรหลายแห่งมุ่งความสนใจอย่างมากไปที่การควบคุมรายงานทางการเงิน ซึ่งแท้จริงแล้วเหตุวิกฤตทางการเงินที่ส่งผลกระทบต่อองค์กรส่วนใหญ่เกิดจากรiskในการดำเนินงานและจากสภาพแวดล้อมภายนอกมากกว่า ดังนั้นในการบริหารความเสี่ยงและระบบการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องจำเป็นต้องมีมุมมองที่กว้างขึ้น โดยพิจารณาตัวแปรต่างๆ ที่จะส่งผลกระทบต่อองค์กร และบ่อยครั้งที่ตัวแปรเหล่านั้นอยู่นอกเหนือการควบคุมขององค์กร การบริหารความเสี่ยงและการควบคุมภายในอย่างมีประสิทธิภาพ จึงเป็นหัวใจของการกำกับดูแลกิจการที่ดีในทุกหน่วยงานและในทุกระดับขององค์กร
- 2.3 รายงานผลการสำรวจของสหพันธ์นักบัญชีนานาชาติ (IFAC) เรื่องการบริหารความเสี่ยงและการควบคุมภายใน Global Survey on Risk Management and Internal Control (2011) ซึ่งได้จากผู้ตอบแบบสอบถามที่อยู่ในองค์กรทุกประเภทกว่า 600 คนทั่วโลก สรุปผลการสำรวจได้ว่า ทุกองค์กรควร

การประเมินและการปรับปรุงการควบคุมภายในขององค์กร

(1) เล็งเห็นผลประโยชน์ที่ได้จากการนำระบบการบริหารความเสี่ยงและระบบการควบคุมภายในไปปฏิบัติ และ

(2) รวมระบบการบริหารความเสี่ยงและระบบการควบคุมภายในเข้าด้วยกันและถือเป็นส่วนหนึ่งของการทำงานกับดูแลกิจการโดยรวมขององค์กร ทั้งในเรื่องกลยุทธ์และเรื่องการปฏิบัติ

ผลการสำรวจพบว่าการรวมระบบการบริหารความเสี่ยงและระบบการควบคุมภายในให้เป็นหนึ่งเดียวกันมีพลังขับเคลื่อนอย่างสูง แต่โดยแท้จริงแล้วยังไม่มีเครื่องมือและแนวทางในการดำเนินการที่ชัดเจน ปัจจุบันแนวทางการบริหารความเสี่ยงและแนวทางการควบคุมภายในยังแยกกันอยู่ ผู้ตอบแบบสอบถามจึงมีความเห็นว่า ในขั้นแรกต้องทำให้แนวทางทั้งสองนี้รวมเป็นหนึ่งเดียวกัน เพื่อช่วยเพิ่มความเข้าใจในภาพรวมว่า ทั้งการบริหารความเสี่ยงและการควบคุมภายในรวมเป็นส่วนหนึ่งของระบบการกำกับดูแลกิจการที่มีประสิทธิผล

2.4 แม้ว่าแนวปฏิบัติเกี่ยวกับการควบคุมภายในที่มีอยู่ในปัจจุบัน มีความเหมาะสมอยู่แล้ว แต่บ่อยครั้งที่องค์กรหลายแห่งนำแนวปฏิบัติดังกล่าวไปใช้ แล้วพบว่าวิธีการนำไปใช้นั้นล้มเหลว หรือต้องมีการปรับปรุง คณะกรรมการผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีของสหพันธ์นักบัญชีนานาชาติ (the Professional Accountants in Business (PAIB) Committee) จึงได้กำหนดแนวปฏิบัติที่ดีฉบับนี้ขึ้น โดยมุ่งเน้นให้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีเข้ามามีบทบาทในการช่วยสนับสนุน ให้องค์กรของตนสามารถประเมินและปรับปรุงระบบการควบคุมภายใน ที่ได้รวมระบบการกำกับดูแลกิจการและระบบการบริหารความเสี่ยงไว้เป็นหนึ่งเดียวกัน แนวปฏิบัติที่ดีฉบับนี้เป็นส่วนเสริมของแนวทางการควบคุมภายในที่มีอยู่ และเน้นในเรื่องการควบคุมภายในที่เป็นสาเหตุทำให้เกิดความยุ่งยากในทางปฏิบัติ

บทบาทของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี.....

2.5 ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีมีมากกว่าหนึ่งล้านคนทั่วโลกทำงานเพื่อสนับสนุนองค์กรให้ประสบความสำเร็จอย่างยั่งยืน ไม่ว่าจะองค์กรนั้นจะเป็นธุรกิจการค้า อุตสาหกรรม การบริการด้านการเงิน การศึกษา องค์กรภาครัฐ และองค์กรไม่หวังผลกำไร โดยพบว่าผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีเหล่านั้นทำงานอยู่ในหลายรูปแบบและหลายสถานะ ไม่ว่าจะเป็นพนักงาน ที่ปรึกษา ผู้จัดการหรือผู้ให้ข้อเสนอแนะของกิจการที่ตนเองเป็นเจ้าของ

2.6 จากคำอธิบายเพิ่มเติมใน Competent and Versatile - How Professional Accountants in Business Drive Sustainable Organizational Success (2011) ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีควรขยาย

การประเมินและการปรับปรุงการควบคุมภายในขององค์กร

บทบาทให้ครอบคลุมถึง การเป็นผู้ริเริ่ม ผู้สร้างสรรค์ให้ปฏิบัติได้ ผู้บำรุงรักษา และเป็นผู้รายงาน เกี่ยวกับการสร้างคุณค่าอย่างยั่งยืนสำหรับองค์กร

- 2.7 ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีหลายคนอยู่ในสถานะผู้นำด้านการวางกลยุทธ์หรือผู้นำในสายงานหลัก หรือเป็นหุ้นส่วนในองค์กรที่ตนทำงานอยู่ โดยมีหน้าที่วางแผน นำไปปฏิบัติ สั่งการ ประเมินผล หรือปรับปรุงการควบคุมภายใน นอกจากนี้ยังมีความรับผิดชอบในการให้ข้อมูลหรือสารสนเทศที่เที่ยงตรง ถูกต้องและทันเวลา รวมทั้งวิเคราะห์ข้อมูลเพื่อสนับสนุนกิจกรรมข้างต้น

การประเมินและการปรับปรุงการควบคุมภายในขององค์กร

หลักการข้อ 4 การเชื่อมโยงการปฏิบัติงานแต่ละส่วนเข้าด้วยกัน

ผู้มีหน้าที่กำกับดูแล และผู้บริหารควรเชื่อมโยงการบรรลุวัตถุประสงค์ของการควบคุมภายในขององค์กรกับวัตถุประสงค์ในการปฏิบัติงานของแต่ละส่วนงานเข้าด้วยกัน สมาชิกแต่ละคนในองค์กรควรมีส่วนรับผิดชอบในความสำเร็จของวัตถุประสงค์การควบคุมภายในขององค์กรที่กำหนดขึ้นมา

หลักการข้อ 5 การสร้างความเชื่อมั่นว่าบุคคลในองค์กรมีความรู้ความสามารถอย่างเพียงพอ

ผู้มีหน้าที่กำกับดูแล ผู้บริหาร และผู้ที่มีส่วนเกี่ยวข้องในระบบการกำกับดูแลกิจการควรมีความรู้ความสามารถเพียงพอที่จะปฏิบัติหน้าที่และความรับผิดชอบต่อการควบคุมภายในตามบทบาทของตน

หลักการข้อ 6 การตอบสนองต่อความเสี่ยง

องค์กรควรพิจารณาความเสี่ยงเฉพาะเรื่อง (specific risks) สาเหตุและผลที่จะได้รับ แล้วจึงออกแบบการควบคุมภายใน ดำเนินการและนำไปปฏิบัติให้ตอบสนองต่อความเสี่ยงนั้น

หลักการข้อ 7 การสื่อสารอย่างสม่ำเสมอ

ผู้บริหารควรมั่นใจว่ามีการสื่อสารระบบการควบคุมภายในและผลลัพธ์ที่เกิดขึ้น ไปยังทุกระดับในองค์กรอย่างสม่ำเสมอ เพื่อให้มั่นใจได้ว่าทุกคนในองค์กรเข้าใจหลักการควบคุมภายในเป็นอย่างดี และนำไปปฏิบัติอย่างถูกต้องครบถ้วน

หลักการข้อ 8 การติดตามและประเมินผลการควบคุม

องค์กรควรติดตามและประเมินผลการควบคุมภายในแต่ละเรื่อง รวมทั้งระบบการควบคุมภายในโดยรวมอย่างสม่ำเสมอ การระบุหรือป้องกันระดับความเสี่ยงสูงที่องค์กรยอมรับไม่ได้ ความล้มเหลวของการควบคุม (Control failures) หรือมีเหตุการณ์ซึ่งอยู่นอกเหนือระดับความเสี่ยงที่ยอมรับได้ สามารถที่จะใช้เป็นสัญญาณว่าการควบคุมภายในแต่ละเรื่องหรือระบบการควบคุมภายในโดยรวมไม่มีประสิทธิผล และจำเป็นต้องได้รับการปรับปรุง

การประเมินและการปรับปรุงการควบคุมภายในขององค์กร

หลักการข้อ 9 การจัดให้มีการรับผิดชอบต่อผลงานตามหน้าที่และมีความโปร่งใส

ผู้มีหน้าที่กำกับดูแลร่วมกับผู้บริหาร ควรรายงานเป็นระยะ ให้ผู้มีส่วนได้เสียได้รับทราบถึงปัจจัยเสี่ยงที่องค์กรเผชิญ รวมทั้งโครงสร้างและข้อเท็จจริงจากผลการปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายในขององค์กร

ส่วนที่ 4 แนวปฏิบัติในการนำหลักการไปใช้

การควบคุมภายในควรมีขอบเขตเพียงใด.....

ข้อ 1 การควบคุมภายในมักจะมีการรับรู้และถือว่าเป็นเพียงข้อกำหนดที่ต้องถือปฏิบัติ มากกว่าที่จะเป็นเครื่องมือที่ช่วยในการปรับปรุงผลการปฏิบัติงานขององค์กร การควบคุมภายในที่มีประสิทธิผลสามารถช่วยปรับปรุงผลการปฏิบัติงานขององค์กร โดยทำให้องค์กรสามารถรับโอกาสได้มากขึ้น และเอาชนะอุปสรรคในแนวทางที่มีการควบคุมได้เพิ่มขึ้น ดังนั้นองค์กรจึงจำเป็นต้องเพิ่มความเข้าใจให้มากขึ้นว่าผลการปฏิบัติงานขององค์กรมีความสัมพันธ์อย่างไรกับการบริหาร ความเสี่ยงที่มีประสิทธิผล และมีความสัมพันธ์อย่างไรกับบทบาทและความมีประสิทธิผลของการควบคุมภายใน

หลักการข้อ 1 การสนับสนุนวัตถุประสงค์ขององค์กร

การควบคุมภายในควรใช้เพื่อสนับสนุนให้องค์กรบรรลุวัตถุประสงค์ที่กำหนด โดยการจัดการความเสี่ยง ในขณะที่มีการปฏิบัติให้สอดคล้องกับกฎข้อบังคับและนโยบายขององค์กร ดังนั้นองค์กรจึงควรทำให้การควบคุมภายในเป็นส่วนหนึ่งของการบริหารความเสี่ยง และบูรณาการให้สองสิ่งนี้เป็นหนึ่งเดียวกันกับระบบการกำกับดูแลกิจการ

ข้อ 1.1 มีความไม่แน่นอนอยู่เสมอในการที่องค์กรจะบรรลุวัตถุประสงค์เชิงกลยุทธ์ วัตถุประสงค์ การดำเนินงานและวัตถุประสงค์อื่น อย่างไรก็ตามองค์กรสามารถกำหนดระดับความเสี่ยงที่ตนยอมรับได้เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์เหล่านั้น การประเมินความเสี่ยง และการควบคุมภายในที่เหมาะสมจะช่วยให้้องค์กรสามารถตัดสินใจเกี่ยวกับระดับความเสี่ยงที่ยอมรับได้ และนำการควบคุมที่จำเป็นมาใช้เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของตน อย่างไรก็ตามองค์กรไม่ควรรับ ความเสี่ยงหากไม่มีความเข้าใจอย่างชัดเจนเกี่ยวกับผลกระทบต่อการบรรลุวัตถุประสงค์ของ องค์กรที่อาจจะเกิดตามมา

การประเมินและการปรับปรุงการควบคุมภายในขององค์กร

ดังนั้นเพื่อให้แผนกลยุทธ์และแผนการดำเนินงานมีการจัดทำ และนำไปปฏิบัติอย่างมีประสิทธิภาพ ผู้มีอำนาจตัดสินใจต้องการได้ข้อมูลที่เกี่ยวข้องและน่าเชื่อถือซึ่งจะได้มาจากระบบการควบคุมภายใน

ข้อ 1.2 หลายปีมานี้ แนวคิดเกี่ยวกับการควบคุมภายในได้เปลี่ยนไป จากเดิมที่เคยถือว่าการควบคุมภายในเป็นเรื่องหนึ่งแยกต่างหาก ปัจจุบันถือว่าการควบคุมภายในรวมกันเป็นหนึ่งเดียวกับการบริหารความเสี่ยงและการกำกับดูแลกิจการ ตัวอย่างเช่น การกำกับดูแลกิจการจะเน้นไปที่การบริหารความเสี่ยงมากกว่าการควบคุมภายใน การควบคุมภายในจะมีประสิทธิภาพสูงสุดเมื่อนำมารวมกันเป็นหนึ่งเดียวกับการบริหารความเสี่ยง และนำการบริหารความเสี่ยงและการควบคุมภายในเข้าไปฝังอยู่ในทุกขั้นตอนของกระบวนการกำกับดูแลกิจการขององค์กร ดังนั้นการบริหารความเสี่ยงและการควบคุมภายในจึงมองเหมือนเป็นเหรียญสองด้าน ด้านที่หนึ่ง คือ การบริหารความเสี่ยงเป็นเรื่องของการระบุภัยคุกคามและโอกาส ในขณะที่ด้านที่สอง คือ ระบบการควบคุมภายในที่ออกแบบมาเพื่อให้สามารถจัดภัยคุกคามและหาประโยชน์จากโอกาสนั้นได้อย่างมีประสิทธิภาพ

ข้อ 1.3 ความสำเร็จอย่างยั่งยืนขององค์กร ขึ้นอยู่ที่ว่าองค์กรจะทำได้ดีเพียงใดในการรวมการบริหารความเสี่ยงและการควบคุมภายในไว้เป็นหนึ่งเดียวกันกับระบบการกำกับดูแลกิจการ โดยถือเป็นส่วนหนึ่งในกิจกรรมและกระบวนการตัดสินใจขององค์กร ระบบการกำกับดูแลกิจการที่มีการรวมการบริหารความเสี่ยงและการกำกับดูแลกิจการเข้าด้วยกันอย่างแข็งแกร่ง โดยถือเป็นส่วนหนึ่งของการจัดการองค์กรให้มีวินัยและมีการควบคุม การรวมกันดังกล่าวได้อย่างมีประสิทธิภาพจะส่งผลต่อการกำกับดูแล การบริหารความเสี่ยง และระบบการควบคุมภายในขององค์กร ดังนี้

- สนับสนุนผู้บริหารในการผลักดันองค์กรไปข้างหน้า ด้วยความสามัคคี เป็นหนึ่งเดียวกันและมี การปรับปรุงการทำงานให้เป็นไปในทิศทางเดียวกัน และดำเนินงานอย่างมีประสิทธิภาพ ประสิทธิภาพ มีจรรยาบรรณ และชอบด้วยกฎหมาย ภายใต้ระดับความเสี่ยงที่ยอมรับได้ตามที่กำหนดไว้ และ
- กิจกรรมและกระบวนการทำงานที่รวมเป็นหนึ่งเดียวกันต้องสัมพันธ์กับการกำหนดวัตถุประสงค์ การวางแผน นโยบายและขั้นตอนวิธีปฏิบัติ วัฒนธรรม ความรู้ความสามารถ การนำไปปฏิบัติ การวัดผลการปฏิบัติงาน การติดตามผล การปรับปรุงอย่างต่อเนื่อง และการจัดทำรายงาน

การประเมินและการปรับปรุงการควบคุมภายในขององค์กร

ข้อ 1.4 การให้ความสนใจเกี่ยวกับการควบคุมการรายงานทางการเงิน (financial reporting controls) อย่างเดียวและมากเกินไป ทำให้ผู้บริหารหันเหความสนใจไปจากการควบคุมการดำเนินงานหรือการควบคุมเชิงกลยุทธ์ว่ายังคงมีอยู่และบรรลุเป้าหมายหรือไม่ การวิเคราะห์สาเหตุพื้นฐานของความล้มเหลวของธุรกิจมักจะพบว่าเกิดจากการควบคุมความเสี่ยงที่ไม่เพียงพอในระดับปฏิบัติการ ซึ่งทำให้เกิดปัญหาที่สำคัญก่อนที่จะมีการจัดทำงบการเงิน ความท้าทายคือถึงแม้ว่าการควบคุมทางการเงินที่สำคัญจะผ่านการทดสอบว่ามีความสมเหตุสมผลแล้ว ก็อาจยังไม่มีประสิทธิผล เนื่องจากยังมีความเสี่ยงเกินกว่าระดับที่องค์กรยอมรับได้ ตัวอย่างเช่น แม้ว่าการควบคุมทางการเงินเกี่ยวกับสินค้าคงเหลือจะมีประสิทธิผล ก็ไม่ได้หมายความว่าจะสามารถลดความเสี่ยงเกี่ยวกับสินค้าคงเหลือในเรื่องอื่น เช่น สินค้าเสียหาย สินค้าเสื่อมสภาพหรือถูกขโมย ดังนั้นองค์กรจึงควรใช้วิธีการที่จะสามารถจัดการกับความเสี่ยงทุกประเภทให้ได้ ซึ่งจะกล่าวอยู่ในหลักการข้อ 6 การตอบสนองต่อความเสี่ยง

ข้อ 1.5 การประเมินและการปรับปรุงการบริหารความเสี่ยงและระบบการควบคุมภายในถือเป็นหนึ่งในความรู้ความสามารถหลักของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ดังนั้นผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีควรมีบทบาทเป็นผู้นำในการที่จะทำให้มั่นใจได้ว่าจะมีการนำการบริหารความเสี่ยงและการควบคุมภายในไปรวมไว้เป็นส่วนหนึ่งของระบบการกำกับดูแลกิจการ โดยผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีจะต้องกระตุ้นให้มีการปฏิบัติในเรื่องการบริหารความเสี่ยงและการควบคุมภายในเชิงองค์รวมมากขึ้น การตัดสินใจทางธุรกิจที่สำคัญทั้งหมดควรอยู่บนพื้นฐานการประเมินความเสี่ยงที่เหมาะสมซึ่งกำหนดจากผลกระทบโดยรวมของความไม่แน่นอนที่มีต่อวัตถุประสงค์ขององค์กร ดังนั้นความเสี่ยงแต่ละชนิดไม่ควรประเมินแยกจากกันหรือไม่เชื่อมโยงกัน โดยมีเรื่องที่ต้องพิจารณาดังนี้

- แผนกต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับความเสี่ยงเรื่องใดเรื่องหนึ่ง หรือต้องรับผิดชอบในการควบคุมที่เกี่ยวข้องกัน ได้ทำงานร่วมกันหรือไม่
- องค์กรมีความเข้าใจความเสี่ยงที่มีอยู่ในปัจจุบันอย่างถูกต้องและครบถ้วนหรือไม่
- องค์กรมีความเข้าใจหรือไม่ว่าความเสี่ยงต่าง ๆ อาจมีสาเหตุร่วมหรือผลที่ตามมาพร้อมกันอย่างไร
- ความเสี่ยงขององค์กรอยู่ในระดับความเสี่ยงที่ยอมรับได้ตามที่กำหนดไว้ในกลยุทธ์การบริหารความเสี่ยงและนโยบายการควบคุมภายในหรือไม่
- องค์กรจัดการความเสี่ยงแยกเป็นเรื่อง ๆ โดยไม่ได้พิจารณาผลกระทบของภาพรวมหรือไม่ องค์กรเข้าใจหรือไม่ว่าความเสี่ยงแต่ละเรื่องมีผลกระทบโดยรวมต่อวัตถุประสงค์ขององค์กร

การประเมินและการปรับปรุงการควบคุมภายในขององค์กร

- องค์กรทราบถึงวิธีการควบคุมที่มีประสิทธิผลอย่างเพียงพอหรือไม่ และวิธีการปรับปรุงการควบคุมนั้นต่อไปหรือไม่
- องค์กรทราบได้อย่างไรว่าคำตอบของคำถามข้างต้นถูกต้อง กระบวนการสำหรับการติดตามและประเมินผลเป็นอย่างไร และมีประสิทธิผลหรือไม่

ใครคือผู้รับผิดชอบการควบคุมภายใน.....

ข้อ 2 ความรับผิดชอบเกี่ยวกับการควบคุมภายในควรเป็นของผู้มีอำนาจสูงสุด มากกว่าจะมอบหมายเรื่องนี้ให้กับพนักงานที่ขาดอำนาจในการบริหาร

หลักการข้อ 2 การกำหนดบทบาทและความรับผิดชอบ

องค์กรควรกำหนดบทบาทและความรับผิดชอบของผู้ที่เกี่ยวข้องกับการควบคุมภายใน ซึ่งประกอบด้วยผู้มีหน้าที่กำกับดูแล ผู้บริหารทุกระดับ พนักงาน และผู้ตรวจสอบภายใน และผู้สอบบัญชี รวมทั้งจัดให้มีความร่วมมือกันระหว่างผู้มีส่วนเกี่ยวข้องทุกฝ่าย

ข้อ 2.1 ความรับผิดชอบสำหรับการควบคุมภายในได้กระจายไปยังกลุ่มต่าง ๆ ดังนี้

- ผู้มีหน้าที่กำกับดูแล ควรเป็นผู้รับผิดชอบงานทั้งหมด ตั้งแต่ การกำหนดกลยุทธ์ นโยบายและระบบการควบคุมภายในขององค์กร รวมทั้งถือปฏิบัติอย่างสอดคล้องกัน ควรกำหนดกลยุทธ์การบริหารความเสี่ยง อนุมัติระดับความเสี่ยงที่ยอมรับได้และอนุมัติมาตรการที่จะนำมาใช้ในการควบคุมภายใน และต้องมั่นใจได้ว่าผู้บริหารสามารถรับผิดชอบเกี่ยวกับการบริหารความเสี่ยงและการควบคุมภายในเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงได้อย่างมีประสิทธิภาพ (ตัวอย่างหน้าที่ในการสอดส่องดูแล)²
- ผู้บริหารในฐานะเจ้าของความเสี่ยงโดยตรง ควรออกแบบ นำไปปฏิบัติ รักษาไว้ ติดตามผล ประเมินผล และรายงานเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายในขององค์กรให้เหมาะสมกับกลยุทธ์ด้านความเสี่ยงและนโยบายการควบคุมภายใน ตามที่ได้รับอนุมัติจากผู้มีหน้าที่กำกับดูแล

² ตามมาตรฐานการบริหารความเสี่ยงข้อ 31000.2009 ที่ออกโดยThe International Organization of Standardization (ISO)(ดูข้อมูลได้จากหนังสือที่ระบุไว้ในภาคผนวก ข.) ใช้คำว่า "เกณฑ์ความเสี่ยง" ในการอธิบายว่าการประเมินความเสี่ยงที่สำคัญ แนวทางอีกเรื่องหนึ่งใช้คำว่า "ความเสี่ยงที่ยอมรับได้" และ "ขอบเขตความเสี่ยงที่ยอมรับได้" อย่างไรก็ตาม คำเหล่านี้ก็ไม่ชัดเจนเพียงพอ แนวปฏิบัติที่ดัดแปลงนี้จึงใช้คำว่า "ระดับความเสี่ยงที่ยอมรับได้"

การประเมินและการปรับปรุงการควบคุมภายในขององค์กร

- พนักงานในหน่วยงานสนับสนุน (เช่น เจ้าหน้าที่บริหารความเสี่ยง) หรือผู้เชี่ยวชาญภายนอกสามารถมีบทบาทในการอำนวยความสะดวกหรือช่วยสนับสนุนการทำงานได้ แต่ไม่ควรเป็นผู้รับผิดชอบในเรื่องการบริหารความเสี่ยงหรือประสิทธิผลของการควบคุมของสายงานนั้น
- ผู้ตรวจประเมินทั้งภายในและภายนอก เช่น ผู้ตรวจประเมินด้านสุขภาพ ความปลอดภัย สิ่งแวดล้อม คุณภาพ ประสิทธิภาพของการปฏิบัติงาน หรือการบัญชีการเงิน มีบทบาทสำคัญในการติดตามผลและการประเมินประสิทธิผลของระบบการควบคุมภายในและสื่อสารผลการประเมินอย่างอิสระจากผู้บริหารไปยังผู้มีหน้าที่กำกับดูแล อย่างไรก็ตาม ผู้ตรวจประเมินไม่ควรรับผิดชอบในการบริหารความเสี่ยงหรือรับผิดชอบเกี่ยวกับประสิทธิผลของการควบคุมของเรื่องนั้น

ข้อ 2.2 ผู้มีหน้าที่กำกับดูแลสามารถแต่งตั้งคณะกรรมการตรวจสอบหรืออนุกรรมการบริหารความเสี่ยง เพื่อแบ่งเบาบางอย่างที่เกี่ยวข้องกับการควบคุมภายใน อย่างไรก็ตาม ผู้มีหน้าที่กำกับดูแลยังคงมีหน้าที่และความรับผิดชอบทั้งหมดในการสอดส่องดูแลการบริหารความเสี่ยงและการควบคุมภายใน

ข้อ 2.3 บางองค์กรมีหน่วยงานบริหารความเสี่ยงแยกต่างหาก เจ้าหน้าที่บริหารความเสี่ยงดังกล่าวจะต้องทำให้ทุกคนในองค์กรตระหนักถึงการบริหารความเสี่ยงและการควบคุมภายใน ไม่ใช่ทำหน้าที่สั่งการให้มีการปฏิบัติตามกฎระเบียบ เจ้าหน้าที่บริหารความเสี่ยงสามารถเสริมสร้างความรู้ด้านการบริหารความเสี่ยงและการควบคุม ให้กับผู้มีหน้าที่กำกับดูแล ผู้บริหาร และพนักงาน ให้มีความเข้าใจมากยิ่งขึ้น แต่ไม่ควรเข้าไปรับผิดชอบในการบริหารความเสี่ยงและการควบคุมภายในแทนผู้จัดการตามสายงาน

ข้อ 2.4 ขณะที่ความเสี่ยงควรมี "เจ้าของ" การควบคุมก็ควรมีเจ้าของด้วยเช่นกัน โดยถือเป็นหน้าที่ของผู้ที่รับผิดชอบในการปฏิบัติงานนั้น ปกติเจ้าของการควบคุมหรือผู้ปฏิบัติงานจะเป็นคนที่ควบคุมการทำงานแบบวันต่อวัน และอาจจะเป็นคนละคนกับเจ้าของความเสี่ยงก็ได้³ องค์กรควรกำหนดและสื่อสารอย่างชัดเจนว่าใครเป็นเจ้าของความเสี่ยงและใครเป็นเจ้าของการควบคุมในเรื่องต่าง ๆ

³ เรื่องนี้ไม่มีผลกระทบต่อความรับผิดชอบโดยรวมของผู้เป็นเจ้าของความเสี่ยงในการที่จะปรับปรุงความเสี่ยงนั้นให้เหมาะสม รวมทั้งการออกแบบ การนำเสนอให้ปฏิบัติ การปรับใช้ การควบคุมและการประเมินผลลัพธ์ของการควบคุม

การประเมินและการปรับปรุงการควบคุมภายในขององค์กร

ข้อ 2.5 ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีซึ่งผ่านการอบรมและได้รับการปลูกฝังเกี่ยวกับการบริหารความเสี่ยงและการควบคุมภายในเป็นผู้ที่เหมาะสมในการสนับสนุนฝ่ายบริหารในการกำหนด รวมทั้งการนำไปปฏิบัติและการติดตามผล ในบทบาทหน้าที่และความรับผิดชอบที่เกี่ยวข้องกับการควบคุมภายใน ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีอาจจะทำหน้าที่เป็นเจ้าหน้าที่บริหารความเสี่ยงในองค์กรได้ด้วย

การประเมินและการปรับปรุงการควบคุมภายในขององค์กร

ความรับผิดชอบหรือการกระทำเกี่ยวกับการควบคุมภายในอื่นที่ผู้มีหน้าที่กำกับดูแลและผู้บริหารควรคาดหวัง.....

ข้อ 3 ทศนคติและท่าทีของผู้บริหารระดับสูงที่ไม่เหมาะสม คือปัจจัยสำคัญที่ทำให้องค์กรล้มเหลว

หลักการข้อ 3 การส่งเสริมวัฒนธรรมที่ให้อำนาจใจ

ผู้มีหน้าที่กำกับดูแล และผู้บริหารควรส่งเสริมวัฒนธรรมองค์กร (organizational culture) ซึ่งจุดใจสมาชิกขององค์กรให้ปฏิบัติในแนวทางเดียวกับกลยุทธ์การบริหารความเสี่ยงและนโยบายการควบคุมภายในที่ได้กำหนดขึ้น เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ขององค์กร ดังนั้น ทศนคติ ท่าที และการกระทำของผู้บริหารระดับสูง (tone and action at the top) เป็นสิ่งสำคัญยิ่งในเรื่องนี้

- ข้อ 3.1 ผู้มีหน้าที่กำกับดูแลและผู้บริหารควรมีความรู้อย่างเต็มที่เกี่ยวกับความสำคัญของ “ทศนคติและท่าทีของผู้บริหารระดับสูง” วัฒนธรรมและกรอบจรรยาบรรณขององค์กร เรื่องเหล่านี้มีความสำคัญต่อระบบการควบคุมภายในที่มีประสิทธิผล ผู้มีหน้าที่กำกับดูแลและผู้บริหารจะต้องเป็นผู้นำโดยแสดงเป็นตัวอย่างเกี่ยวกับการกำกับดูแลกิจการที่ดี การบริหารความเสี่ยง และการควบคุมภายใน ตัวอย่างเช่น หากผู้บริหารระดับสูงแสดงให้เห็นว่าไม่ได้สนใจเกี่ยวกับการบริหารความเสี่ยง และการควบคุมภายใน พนักงานระดับล่างก็จะรู้สึกว่ามันไม่จำเป็นต้องให้ความสำคัญกับการบริหารความเสี่ยงที่เหมาะสมโดยใช้การควบคุมที่มีประสิทธิผลเช่นเดียวกัน
- ข้อ 3.2 หน้าที่สำคัญอีกประการหนึ่งสำหรับการเป็นผู้นำคือ ต้องมั่นใจว่ามีการสื่อสารจากผู้บริหารระดับสูงให้ทุกคนทราบว่าค่านิยมหลักขององค์กรขึ้นอยู่กับกำกับการกำกับดูแลกิจการ การบริหารความเสี่ยง และการควบคุมภายใน แนวคิดนี้ต้องเป็นส่วนหนึ่งของวัฒนธรรมเกี่ยวกับความรับผิดชอบภายในองค์กร
- ข้อ 3.3 จรรยาบรรณสามารถสนับสนุนและสร้างรูปแบบพฤติกรรมที่พึงประสงค์ของพนักงาน และชี้ให้เห็นผลของการละเมิดหลักการของจรรยาบรรณหรือจริยธรรม นอกจากนี้จะมีจรรยาบรรณแล้ว ผู้บริหารควรมีการบังคับใช้หลักการอย่างต่อเนื่องและกล้าหาญ โดยการจัดโครงการฝึกอบรมสร้างพฤติกรรมต้นแบบ และมีการลงโทษที่เหมาะสมต่อผู้ละเมิดจรรยาบรรณ

การประเมินและการปรับปรุงการควบคุมภายในขององค์กร

- ข้อ 3.4 ทศนคติและท่าทีของผู้บริหารระดับสูงที่มีประสิทธิผล รวมถึงการกำหนดบทบาทหน้าที่และความรับผิดชอบที่ชัดเจนเกี่ยวกับการกำกับดูแลกิจการ การบริหารความเสี่ยงและการควบคุมภายใน รวมทั้งต้องให้ความสำคัญในเรื่องดังกล่าวเป็นลำดับแรกของการประชุมตามปกติของผู้มีหน้าที่กำกับดูแล ผู้บริหาร และการประชุมพนักงาน ตัวอย่างอื่นในการแสดงทัศนคติและท่าทีของผู้บริหารระดับสูง เช่น การเอาใจใส่ต่อการดำเนินงานเกี่ยวกับการควบคุม กระบวนการรับเรื่องร้องเรียนที่มีประสิทธิผล รวมทั้งการติดตามจุดอ่อนหรือความล้มเหลวของการควบคุมอย่างเหมาะสม
- ข้อ 3.5 การจัดให้มีทรัพยากรอย่างเพียงพอต่อการควบคุมภายใน ถือเป็นส่วนหนึ่งที่สำคัญในการกำหนดท่าทีที่ถูกต้อง
- ข้อ 3.6 ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่มีตำแหน่งอยู่ในระดับสูงขององค์กรสามารถที่จะสร้างการตระหนักรู้ระหว่างเพื่อนร่วมงานเกี่ยวกับความสำคัญของการกำกับดูแลกิจการ การบริหารความเสี่ยงและการควบคุมภายใน

ทำอย่างไรจึงจะให้ผู้บริหารให้ความสำคัญต่อวัตถุประสงค์ของการควบคุมภายในอย่าง

แท้จริง.....

- ข้อ 4 การรับรู้ผลการปฏิบัติงานในเชิงบวกสามารถสร้างการควบคุมภายในที่แข็งแกร่งได้ เพื่อให้ผู้บริหารและผู้จัดการตามสายงาน รวมถึงพนักงานในองค์กรให้ความสำคัญต่อการควบคุมภายในอย่างเหมาะสม วัตถุประสงค์ของการควบคุมภายในไม่ควรเพียงเชื่อมโยงกับวัตถุประสงค์ขององค์กรเท่านั้น แต่ยังคงทำให้เชื่อมโยงกับวัตถุประสงค์ในการปฏิบัติงานของแต่ละส่วนงานด้วย

หลักการข้อ 4 การเชื่อมโยงการปฏิบัติงานแต่ละส่วนเข้าด้วยกัน

ผู้มีหน้าที่กำกับดูแล และผู้บริหารควรเชื่อมโยงการบรรลุวัตถุประสงค์ของการควบคุมภายในขององค์กรกับวัตถุประสงค์ในการปฏิบัติงานของแต่ละส่วนงานเข้าด้วยกัน สมาชิกแต่ละคนในองค์กรควรมีส่วนรับผิดชอบในความสำเร็จของวัตถุประสงค์การควบคุมภายในขององค์กรที่กำหนดขึ้นมา

- ข้อ 4.1 องค์กรที่ต้องการมีความสำเร็จอย่างยั่งยืน 'ไม่ได้' เกิดขึ้นจากการให้ความสำคัญเฉพาะเรื่องของการควบคุมภายในเพียงอย่างเดียว การบรรลุวัตถุประสงค์ขององค์กรจะต้องเชื่อมโยงกับการรักษาการควบคุมที่มีประสิทธิผล เนื่องจากความสำเร็จอย่างยั่งยืนขององค์กรยังขึ้นอยู่กับ

การประเมินและการปรับปรุงการควบคุมภายในขององค์กร

ความสามารถของบุคลากรในการสร้างโอกาสและความคุ้มครองธุรกิจของตนได้อย่างเหมาะสม สิ่งเหล่านี้จะสะท้อนออกมาจากการประเมินผลการปฏิบัติงานขององค์กร ผู้จัดการควรมีความรับผิดชอบต่อผลงานตามหน้าที่ในการควบคุมที่เหมาะสมอย่างชัดเจน เช่น การกำหนดข้อพึงปฏิบัติของการควบคุม (control statements) หรือการรายงานความรับผิดชอบของผู้บริหารต่อระบบการควบคุมภายใน (letter of representation)

ข้อ 4.2 เรื่องนี้ได้รับการสนับสนุนจาก UK Financial Reporting Council's Review of the Turnbull Guidance on Internal Control - Evidence Paper. ซึ่งกล่าวว่า "บริษัทที่มองว่าการควบคุมภายในเป็นแนวปฏิบัติทางธุรกิจที่ดีซึ่งควรฝังอยู่ในกระบวนการดำเนินการทางธุรกิจตามปกติ และดูเหมือนบริษัทดังกล่าวจะได้ผลลัพธ์ที่เป็นประโยชน์ มากกว่าบริษัทที่มองว่าการควบคุมภายในเป็นเพียงข้อกำหนดที่ต้องปฏิบัติ"

ข้อ 4.3 องค์กรต้องมั่นใจว่าผู้รับผิดชอบในการบริหารความเสี่ยงแต่ละเรื่อง สามารถรักษาให้ความเสี่ยงให้อยู่ในระดับความเสี่ยงที่ยอมรับได้เท่าที่องค์กรกำหนดไว้ เนื่องจากผู้รับผิดชอบในการบริหารความเสี่ยง อาจโน้มเอียงที่จะเลือกกำหนดระดับความเสี่ยงที่ส่วนงานยอมรับได้ ไว้สูงกว่าระดับความเสี่ยงที่องค์กรยอมรับได้

ข้อ 4.4 ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีสามารถสนับสนุนองค์กรในการรวมข้อมูลเกี่ยวกับวัตถุประสงค์ของการควบคุมและผลการปฏิบัติตามการควบคุมเข้ากับระบบการบริหารผลการปฏิบัติงานขององค์กร และของแต่ละบุคคลหรือของกลุ่มบุคคลภายในองค์กร

**ทำอย่างไรจึงจะให้ทุกคนที่เกี่ยวข้องถือว่าระบบการควบคุมภายในอยู่ในความรับผิดชอบของ
ตน.....**

ข้อ 5 หากบุคคลที่ได้รับมอบหมายให้รับผิดชอบการควบคุมภายในนั้นไม่มีความรู้ ประสบการณ์ ทักษะ และเวลาอย่างเพียงพอที่จะรับผิดชอบทำงานให้สำเร็จตามความรับผิดชอบ ถือเป็นความเสี่ยงอย่างหนึ่งซึ่งเป็นจุดอ่อนที่สำคัญ และเป็นอันตรายต่อประสิทธิผลของระบบการควบคุมภายในซึ่งสามารถทำให้องค์กรเสียหาย

การประเมินและการปรับปรุงการควบคุมภายในขององค์กร

หลักการข้อ 5 การสร้างความเชื่อมั่นว่าบุคคลในองค์กรมีความรู้ความสามารถอย่างเพียงพอ

ผู้มีหน้าที่กำกับดูแล ผู้บริหาร และผู้ที่มีส่วนเกี่ยวข้องในระบบการกำกับดูแลกิจการควรมีความรู้ความสามารถเพียงพอที่จะปฏิบัติหน้าที่และความรับผิดชอบต่อการควบคุมภายในตามบทบาทของตน

ข้อ 5.1 ความรู้ความสามารถ ในที่นี้หมายถึง

- มีความเข้าใจอย่างเพียงพอว่ามีการเปลี่ยนแปลงอย่างไรเกี่ยวกับ วัตถุประสงค์ขององค์กร สภาพแวดล้อมภายนอกและภายใน กลยุทธ์ กิจกรรม กระบวนการ และระบบต่างๆ ที่ส่งผลกระทบต่อความเสี่ยงที่กำลังเผชิญอยู่
- ทราบว่าจะสามารถจัดการกับความเสี่ยงโดยใช้การควบคุมที่เหมาะสมได้อย่างไร ให้สอดคล้องกับกลยุทธ์การบริหารความเสี่ยงและนโยบายเกี่ยวกับการควบคุมภายใน
- ทราบหลักของการแบ่งแยกหน้าที่เพื่อให้แน่ใจว่า หน้าที่ที่ไม่สามารถปฏิบัติร่วมกันได้แบ่งแยกอย่างเหมาะสมเพื่อไม่ให้นุบุคคลเดียวสามารถควบคุมรายการทั้งหมดได้
- มีความสามารถในการนำไปปฏิบัติและประยุกต์ใช้การควบคุม ติดตามประสิทธิผล และพิจารณาความเสี่ยงที่ยังจัดการไม่เพียงพอ รวมถึงจุดอ่อนหรือความล้มเหลวของการควบคุมที่อาจเกิดขึ้น
- มีความสามารถเพียงพอในการประเมินและปรับปรุงการควบคุมแต่ละเรื่อง และ
- มีความสามารถในสิ่งการหรือสอบทานการประเมินและปรับปรุงระบบการควบคุมภายในขององค์กร

ข้อ 5.2 ในขณะที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีสามารถสนับสนุนองค์กรได้ด้วยการเป็นผู้ให้ความรู้และให้การฝึกอบรมในระหว่างการทำงานเกี่ยวกับการบริหารความเสี่ยงและการควบคุมภายใน การดำเนินงานตามบทบาทนี้จำเป็นต้องได้รับการสนับสนุนจากผู้บริหารระดับสูง รวมถึงการสนับสนุนทางการเงินด้วย การสนับสนุนเช่นนี้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีสามารถช่วยเพิ่มระดับความรู้ความสามารถในการควบคุมภายในให้กับบุคลากรภายในองค์กรได้

องค์กรควรเลือกการควบคุมภายใน นำไปปฏิบัติ และปรับใช้อย่างไร.....

ข้อ 6 บ่อยครั้งที่องค์กรมักจะนำการควบคุมภายในไปปฏิบัติโดยไม่มีการประเมินสภาพแวดล้อมภายในและภายนอก รวมทั้งวัตถุประสงค์ กิจกรรม กระบวนการ หรือระบบที่เป็นแหล่งที่มาของความเสี่ยง

การประเมินและการปรับปรุงการควบคุมภายในขององค์กร

หลักการข้อ 6 การตอบสนองต่อความเสี่ยง

องค์กรควรพิจารณาความเสี่ยงเฉพาะเรื่อง (specific risks) สาเหตุและผลที่จะได้รับ แล้วจึงออกแบบการควบคุมภายใน ดำเนินการและนำไปปฏิบัติให้ตอบสนองต่อความเสี่ยงนั้น

- ข้อ 6.1 การควบคุมเป็นหนทางไปสู่จุดหมาย กล่าวคือ การบริหารความเสี่ยงอย่างมีประสิทธิภาพจะสามารถทำให้องค์กรบรรลุวัตถุประสงค์ ดังนั้นก่อนที่จะออกแบบการควบคุม นำไปปฏิบัติประยุกต์ใช้ หรือประเมิน คำถามแรกที่ต้องถามคือ มีความเสี่ยงหรือกลุ่มของความเสี่ยงอะไรที่ต้องจัดให้มีการควบคุมที่เหมาะสม
- ข้อ 6.2 องค์กรควรกำหนดว่าการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์และการตัดสินใจในการดำเนินการทุกเรื่องต้องมีการบริหารความเสี่ยงมาสนับสนุน และตามด้วยการนำการควบคุมที่เหมาะสมไปใช้ปฏิบัติ รวมทั้งต้องประเมินสิ่งที่เบี่ยงเบนไปจากผลลัพธ์ที่คาดหวังทั้งหมด
- ข้อ 6.3 องค์กรควรตระหนักว่าความเสี่ยงต่าง ๆ สามารถก่อให้เกิดผลกระทบเป็นมวบรวมกับความไม่แน่นอนของการบรรลุวัตถุประสงค์ ดังนั้นองค์กรควรประเมินความเสี่ยงและออกแบบการควบคุมโดยคำนึงถึงสาเหตุร่วมต่างๆ รวมทั้งผลกระทบที่ตามมาเป็นทิวคูณและต่อเนื่องกันไป ตัวอย่างเช่น การเกิดอุทกภัยสามารถทำให้เกิดผลกระทบต่อเนื่องกันไป เริ่มจากความเสียหายที่เกิดกับสินทรัพย์ (จากการที่น้ำท่วมใส่อุปกรณ์ขาดตอน เช่น เครื่องจักรหรือวัตถุดิบเสียหาย เป็นต้น จะทำให้การผลิตเสียหายตามมา) ยอดขายลดลง ขาดสภาพคล่อง และความยุ่งยากอื่น ๆ ซึ่งสามารถนำไปสู่ความล้มเหลวทางธุรกิจได้
- ข้อ 6.4 การควบคุมที่เหมาะสมควรนำมาใช้เพื่อปรับความเสี่ยงให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ปัจจัยสำคัญที่ควรพิจารณาในการควบคุมเกี่ยวกับการเลือก การนำไปปฏิบัติ และการดำเนินการควบคุม ได้แก่
- คุณลักษณะ (สาเหตุ ผลกระทบ และโอกาสของการเกิดขึ้น) ของความเสี่ยงที่เกี่ยวข้อง
 - ระดับความเสี่ยงที่ยอมรับได้ขององค์กร
 - การควบคุมมีหลายรูปแบบ ตัวอย่างเช่น การควบคุมโดยการจัดการหรือการควบคุมรายการ การควบคุมเชิงป้องกันหรือเชิงสืบค้น และการควบคุมด้วยมือหรือควบคุมแบบอัตโนมัติ⁴

⁴ การควบคุมแบบอัตโนมัติมีประโยชน์เนื่องจากทำให้มีการแบ่งความรับผิดชอบอย่างชัดเจนและสามารถควบคุมได้อย่างต่อเนื่อง ทั้งนี้ที่มีการนำการควบคุมแบบอัตโนมัติมาใช้ปฏิบัติอย่างถูกต้อง การควบคุมนั้นก็สามารถทำงานได้ตลอดเวลา

การประเมินและการปรับปรุงการควบคุมภายในขององค์กร

- ความเหมาะสมของการผสมผสานรูปแบบของการควบคุม โดยคำนึงถึงขนาด โครงสร้าง และวัฒนธรรมขององค์กร
- ความคุ้มค่าโดยเปรียบเทียบส่วนเพิ่มของต้นทุนกับประโยชน์ที่ได้รับจากการเพิ่ม หรือเปลี่ยนวิธีการควบคุม และ
- การเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นตลอดเวลาซึ่งอาจทำให้การควบคุมที่มีอยู่ไม่มีประสิทธิผล หรือล้าสมัย จึงต้องประเมินความเหมาะสมการควบคุมภายในอยู่เป็นระยะ (ดูหลักการข้อ 8 การติดตามและประเมินผลการควบคุม)

องค์กรควรพิจารณาถึงความจำเป็นที่ต้องมีการปรับตัวให้ทันกาล หลีกเลี่ยงการควบคุมที่มากเกินไป และไม่ยึดติดแบบอย่างของระบบราชการเกินไป การควบคุมภายในควรเป็นเครื่องมือสนับสนุนให้องค์กรบรรลุวัตถุประสงค์ ไม่ใช่เป็นสิ่งที่ขัดขวาง

ข้อ 6.5 การควบคุมภายในของแต่ละองค์กรขึ้นอยู่กับความเสี่ยงและปัจจัยหลายประเภทที่แตกต่างกัน ดังกล่าวข้างต้น องค์กรควรพิจารณาตัดสินใจในเรื่องต่อไปนี้

- หลีกเลี่ยงความเสี่ยงโดยการไม่ทำหรือหยุดทำกิจกรรมที่เพิ่มความเสี่ยง
- รับความเสี่ยงเพิ่มเพื่อหวังผลตอบแทนมากขึ้น โดยทำกิจกรรมที่มีเพิ่มความเสี่ยง หรือลดระดับของการควบคุมภายใน
- ควบคุมความเสี่ยงด้วยการลดปัจจัยที่ทำให้เกิดความเสี่ยง ลดโอกาสที่เกิดความเสี่ยง หรือเปลี่ยนลักษณะ ขนาด หรือระยะเวลาของผลกระทบที่จะเกิดขึ้น
- โอนความเสี่ยงโดยการจัดให้มีการประกันภัยซึ่งถือเป็นการควบคุมอย่างหนึ่ง หรือ
- ยอมรับความเสี่ยงด้วยการไม่ทำอะไรเลย นอกจากการติดตามการเปลี่ยนแปลงของความเสี่ยงนั้น

ข้อ 6.6 การควบคุมควรจะต้องคุ้มค่า คือในภาพรวมประโยชน์ที่ได้รับมากกว่าต้นทุนที่เสียไป ทั้งทางด้านเศรษฐกิจ สิ่งแวดล้อม สังคม กฎหมาย และอยู่ในระดับความเสี่ยงที่ยอมรับได้ขององค์กร และยังประโยชน์ที่ได้รับมากกว่าต้นทุนที่เสียไป การควบคุมนั้นก็ยิ่งคุ้มค่ามากขึ้น หลักการข้อนี้เป็นเพียงการให้หลักประกันอย่างสมเหตุสมผลว่าองค์กรได้ทำตามวัตถุประสงค์ในการควบคุมเท่านั้น องค์กรควรตระหนักด้วยว่าความเสี่ยงบางอย่างถึงแม้ว่าคุ้มค่าในรูปของจำนวนเงิน แต่อาจจะส่งผลกระทบต่อที่สำคัญอย่างรุนแรงและต่อเนื่องได้ ดังนั้น จึงควรให้ความสำคัญกับผลกระทบของการควบคุมนั้นมากกว่าผลที่ได้เชิงปริมาณเพียงด้านเดียว ตัวอย่างเช่น การเลือกที่จะจ่ายเงินสินบนเพียงเล็กน้อยอาจส่งผลอย่างรุนแรงต่อการทำลายชื่อเสียงขององค์กร

การประเมินและการปรับปรุงการควบคุมภายในขององค์กร

- ข้อ 6.7 ความสมดุลระหว่างความเสี่ยงกับการควบคุมที่เกี่ยวข้องที่มีการเปลี่ยนแปลงอยู่ตลอดเวลาภายใต้สิ่งแวดล้อมที่เปลี่ยนแปลงไป ดังนั้นองค์กรควรประเมินและปรับการควบคุมให้เหมาะสมที่สุด การประเมินความเสี่ยงและการปรับการควบคุมภายในควรดำเนินไปเป็นวงจรอย่างต่อเนื่อง เมื่อผู้บริหารปรับกลยุทธ์สำหรับแต่ละวงจรธุรกิจ จะต้องมีการประเมินอีกครั้งเกี่ยวกับนโยบาย ความเสี่ยงและการควบคุมให้มีสัมพันธ์กันเสมอ การเปลี่ยนแปลงกลยุทธ์ในการรับความเสี่ยงนำไปสู่การเปลี่ยนแปลงปริมาณความเสี่ยงที่รับได้และหรือระดับการควบคุมที่นำมาใช้ นอกจากนี้ การพัฒนาจากภายนอกอาจมีผลกระทบต่อความเสี่ยงซึ่งอาจมีความจำเป็นต้องเปลี่ยนแปลงการควบคุมภายใน
- ข้อ 6.8 ความพยายามในการออกแบบ วางแผน สั่งการและติดตามการควบคุมภายในต้องมีความสมดุลอย่างเหมาะสมกับความพยายามในการวางแผน สั่งการและติดตามแผนธุรกิจขององค์กร การให้ความสนใจต่อการควบคุมภายในน้อยเกินไปอาจทำให้องค์กรไม่สามารถบรรลุวัตถุประสงค์ และในทางกลับกัน หากให้ความสนใจต่อการควบคุมมากเกินไปอาจทำให้องค์กรทำงานได้ช้าลงอย่างมาก เพราะการควบคุมภายในกลายเป็นวัตถุประสงค์ของตนเองไม่ใช่วัตถุประสงค์ขององค์กร
- ข้อ 6.9 ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่สามารถสนับสนุนองค์กรของตนได้โดยการออกแบบการควบคุมให้มีความคุ้มค่ามากขึ้น ตัวอย่างเช่น การเปลี่ยนแปลงส่วนผสมของการควบคุมหรือการนำการควบคุมไปรวมกับการปฏิบัติหน้าที่ตามปกติ ซึ่งเป็นลักษณะของการสร้างการควบคุมขึ้นภายใน (built-in Control) ดีกว่าจะเพิ่มการควบคุมเข้าไปต่างหาก (add-on Control)

การควบคุมภายในสามารถฝังอยู่ในองค์กรได้อย่างไร.....

- ข้อ 7 ในหลายองค์กร ระบบการควบคุมภายในมีอยู่ในคู่มือหรือเขียนไว้ในขั้นตอนการปฏิบัติงาน แต่อาจไม่ได้มีการนำมาใช้หรือไม่สามารถปฏิบัติตามได้อย่างมีประสิทธิภาพในการบริหารงานประจำวันหรือการดำเนินงานจริง
- ข้อ 7.1 การควบคุมภายในที่ดัดแปลงให้สามารถจัดการกับความเสี่ยงจะทำงานได้อย่างมีประสิทธิภาพก็ต่อเมื่อผู้ที่เกี่ยวข้องมีความเข้าใจอย่างชัดเจน ดังนั้น การควบคุมไม่ควรเป็นเพียงเอกสารและไม่ควรสื่อสารแยกต่างหาก แต่ต้องนำการควบคุมเข้าไปรวมเป็นหนึ่งเดียวกันกับองค์ประกอบของระบบการบริหารที่ตั้งใจให้มีการปฏิบัติ ไม่ว่าจะผ่านช่องทางอย่างเป็นทางการหรือไม่เป็นทางการ

การประเมินและการปรับปรุงการควบคุมภายในขององค์กร

ก็ตาม รวมทั้งนำไปรวมกับวัตถุประสงค์ กิจกรรม กระบวนการ ระบบ ความเสี่ยง และความรับผิดชอบที่เกี่ยวข้อง

หลักการข้อ 7 การสื่อสารอย่างสม่ำเสมอ

ผู้บริหารควรมั่นใจว่าการสื่อสารระบบการควบคุมภายในและผลลัพธ์ที่เกิดขึ้น ไปยังทุกระดับในองค์กรอย่างสม่ำเสมอ เพื่อให้มั่นใจได้ว่าทุกคนในองค์กรเข้าใจหลักการควบคุมภายในเป็นอย่างดี และนำไปปฏิบัติอย่างถูกต้องครบถ้วน

ข้อ 7.1 การควบคุมภายในที่ดัดแปลงให้สามารถจัดการกับความเสี่ยงจะทำงานได้อย่างมีประสิทธิภาพก็ต่อเมื่อผู้ที่เกี่ยวข้องมีความเข้าใจอย่างชัดเจน ดังนั้น การควบคุมไม่ควรเป็นเพียงเอกสารและไม่ควรสื่อสารแยกต่างหาก แต่ต้องนำการควบคุมเข้าไปรวมเป็นหนึ่งเดียวกันกับองค์ประกอบของระบบการบริหารที่ตั้งใจให้มีการปฏิบัติ ไม่ว่าจะผ่านช่องทางอย่างเป็นทางการหรือไม่เป็นทางการก็ตาม รวมทั้งนำไปรวมกับวัตถุประสงค์ กิจกรรม กระบวนการ ระบบ ความเสี่ยง และความรับผิดชอบที่เกี่ยวข้อง

ข้อ 7.2 เอกสารหลักฐานและการสื่อสารที่เหมาะสมถือเป็นสิ่งสำคัญยิ่งสำหรับการควบคุมภายในที่มีประสิทธิภาพ เมื่อองค์กรจัดทำเอกสารและสื่อสารเกี่ยวกับการควบคุม องค์กรควรให้ความสนใจเกี่ยวกับความสามารถในการนำไปใช้และความสามารถในการเข้าใจนโยบายและขั้นตอนการปฏิบัติงานต่าง ๆ การใช้ภาษาที่เข้าใจง่ายจะช่วยให้การควบคุมภายในมีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น ภาษาที่ใช้จะต้องเป็นมาตรฐานทางเทคนิคและทางวิชาชีพ แต่ก็ต้องให้ผู้ที่ไม่ได้เชี่ยวชาญในเรื่องนั้น ๆ (เช่น ผู้จัดการตามสายงาน หรือเจ้าของงาน เป็นต้น) สามารถเข้าใจได้

ข้อ 7.3 เอกสารหลักฐานเป็นเพียงจุดเริ่มต้น การบริหารความเสี่ยงและการควบคุมภายในควรฝังเข้าไปในหน้าที่งานของแต่ละบุคคล ดังนั้นผู้บริหารควรสื่อสารและหารือเพื่อให้แน่ใจว่า สิ่งที่เขียนไว้ในเอกสารนโยบายหรือคู่มือ นั้น พนักงานทั่วทั้งองค์กรมีความเข้าใจและสามารถนำไปปฏิบัติได้ วิธีที่จะฝังการบริหารความเสี่ยงและการควบคุมภายในเข้าไปในหน้าที่งานได้เป็นธรรมชาติคือ ทำให้ผู้ปฏิบัติงานมีความกระตือรือร้น โดยการฝึกอบรม และการประชุมทีมเพื่อให้มีการบริหารความเสี่ยงของตนเอง และมีการพัฒนา การนำไปปฏิบัติ การดำเนินงาน และการประเมินผลการควบคุมที่เกี่ยวข้อง เมื่อพนักงานมีการเปลี่ยนหน้าที่งานจำเป็นต้องให้พนักงานที่เข้ามาใหม่ได้รับรู้ข้อมูลอย่างครบถ้วนเกี่ยวกับความเสี่ยงทั้งหมด ระดับความเสี่ยงที่ยอมรับได้ การควบคุมที่ใช้ และความเสี่ยงที่เหลืออยู่

การประเมินและการปรับปรุงการควบคุมภายในขององค์กร

- ข้อ 7.4 การเปลี่ยนแปลงระบบการควบคุมภายในควรจะต้องแสดงไว้ในเอกสารหลักฐานที่เป็นปัจจุบันและต้องมีการสื่อสารเพิ่มเติม การเปลี่ยนแปลงนี้จำเป็นต้องมีการระบุ จัดทำเป็นลายลักษณ์อักษร และสื่อสารว่าใครเป็นผู้ตัดสินใจในการเปลี่ยนแปลงกระบวนการควบคุมซึ่งรวมถึงการอนุมัติ นำไปปฏิบัติ และติดตามผล นอกจากนี้จำเป็นต้องทบทวนการออกแบบการควบคุมใหม่ที่ได้ออกมาซึ่งสามารถนำไปใช้ในการปฏิบัติจริงได้อย่างมีประสิทธิภาพ
- ข้อ 7.5 การใช้ระบบออนไลน์ร่วมกันทั้งองค์กรช่วยให้เกิดความสะดวกและประสิทธิผลทั้งด้านการจัดทำเอกสาร การสื่อสาร และการติดตามผลการควบคุมภายใน ซึ่งจะช่วยให้องค์กรมั่นใจว่าสามารถเผยแพร่ข้อมูล และนโยบายและขั้นตอนการปฏิบัติของการควบคุมภายในไปใช้ได้อย่างมีประสิทธิภาพ รวมทั้งสามารถปรับปรุงให้เป็นปัจจุบัน
- ข้อ 7.6 บ่อยครั้งที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีมีส่วนร่วมในการปรับปรุงเอกสารหลักฐานและการสื่อสารระบบการควบคุมภายใน นอกจากนี้ยังสามารถสนับสนุนองค์กรในการจัดการฝึกอบรมการควบคุมภายในและการอธิบายภาษาของการควบคุมภายในที่เป็นมาตรฐานทางเทคนิคและมาตรฐานทางวิชาชีพ

การควบคุมภายในควรมีการติดตามและประเมินผลอย่างไร.....

- ข้อ 8 องค์กรควรตระหนักอยู่เสมอว่าการควบคุมที่มีอยู่ไม่ว่าจะเป็นการควบคุมแต่ละเรื่องหรือระบบการควบคุมภายในโดยรวมอาจมีปัญหาคือเกิดขึ้นเมื่อเวลาผ่านไป ดังนั้น องค์กรจึงต้องหาวิธีการควบคุมใหม่ ๆ เพื่อป้องกันหรือกำจัดความเสียหายที่จะตามมา อย่างไรก็ตาม ในหลายกรณีปัญหาการควบคุมภายในมักจะไม่ได้ได้รับความสนใจเพียงพอ ทำให้ยังไม่ชัดเจนได้ว่าการควบคุมภายใน เรื่องใดที่ควรติดตามและประเมินผล แล้วจะต้องทำอย่างไร และใครเป็นผู้ทำ

หลักการข้อ 8 การติดตามและประเมินผลการควบคุม

องค์กรควรติดตามและประเมินผลการควบคุมภายในแต่ละเรื่อง รวมทั้งระบบการควบคุมภายในโดยรวมอย่างสม่ำเสมอ การระบุหรือบ่งชี้ระดับความเสี่ยงสูงที่องค์กรยอมรับไม่ได้ ความล้มเหลวของการควบคุม (Control failures) หรือมีเหตุการณ์ซึ่งอยู่นอกเหนือระดับความเสี่ยงที่ยอมรับได้ สามารถที่จะใช้เป็นสัญญาณว่าการควบคุมภายในแต่ละเรื่องหรือระบบการควบคุมภายในโดยรวมไม่มีประสิทธิภาพ และจำเป็นต้องได้รับการปรับปรุง

การประเมินและการปรับปรุงการควบคุมภายในขององค์กร

ข้อ 8.1 หลายคนสับสนกับการติดตามและประเมินผลระหว่างระบบการควบคุมภายในโดยรวมกับการควบคุมแต่ละเรื่อง มองเห็น ๆ ดูเหมือนว่าการควบคุมแต่ละเรื่องมีประสิทธิภาพ แต่ก็มี การประเมินด้วยว่าระบบการควบคุมภายในโดยรวมมีประสิทธิภาพเช่นเดียวกันด้วยหรือไม่ ในทางกลับกัน หากระบบการควบคุมภายในโดยรวมมีประสิทธิภาพ แต่การควบคุมแต่ละเรื่อง อาจกลายเป็นงานที่ไม่มีประสิทธิภาพหรือซ้ำซ้อนได้ ดังนั้น ควรมีการติดตามและประเมินผล การควบคุมแต่ละเรื่อง (ดูข้อ 8.2) และระบบการควบคุมภายในโดยรวม (ดูข้อ 8.3) ร่วมกัน อย่างสม่ำเสมอ โดยใช้ "วงจรการวางแผน-ลงมือทำ-ตรวจ-ปรับปรุง" (Plan-Do-Check-Act Cycle) ตามหลักการควบคุมภายใน⁵

ข้อ 8.2 การติดตาม การประเมินผล และการปรับปรุงการควบคุมแต่ละเรื่อง

ข้อ 8.2.1 การควบคุมแต่ละเรื่องซึ่งก่อนหน้านี้ได้รับการพิสูจน์แล้วว่ามีประสิทธิภาพ แต่เมื่อเวลาผ่านไปการควบคุมเหล่านั้นอาจมีจุดอ่อน ล้มเหลวหรือกลายเป็นซ้ำซ้อนได้ การควบคุม ที่มีอยู่เดิมอาจไม่จำเป็นต้องมีอีกต่อไป สาเหตุที่อาจเป็นไปได้ที่ทำให้การควบคุม มีจุดอ่อนหรือล้มเหลว ได้แก่

- การเปลี่ยนแปลงอย่างต่อเนื่องในองค์กรไม่ว่าจะเป็นการเปลี่ยนแปลงวัตถุประสงค์ การกระทำและสภาพแวดล้อม สามารถทำให้ลักษณะหรือระดับของความเสี่ยง เปลี่ยนไปและส่งผลให้การควบคุมที่มีอยู่ไม่มีประสิทธิภาพหรือไม่เหมาะสมอีกต่อไป
- การวิเคราะห์ความเสี่ยงไม่ถูกต้องทำให้เกณฑ์ที่ใช้ในการควบคุมจึงไม่ถูกต้องด้วยเช่นกัน
- การออกแบบการควบคุมไม่เหมาะสมกับความเสี่ยง หรือออกแบบไม่เหมาะสมกับ ลักษณะงาน (ข้อบกพร่องในการออกแบบ)
- การควบคุมถูกนำไปปฏิบัติอย่างไม่เหมาะสม (ข้อบกพร่องในการปฏิบัติงาน) ตัวอย่างของสาเหตุที่ทำให้เกิดความไม่เหมาะสม เช่น
 - ขาดทรัพยากรสำหรับการควบคุม
 - เปลี่ยนผู้บริหารหรือพนักงานที่ได้รับมอบหมายให้ทำหน้าที่ควบคุม และบุคคล เหล่านั้นไม่ตระหนักอย่างเพียงพอถึงความรับผิดชอบในการควบคุม

⁵ "วงจรการวางแผน-ลงมือทำ-ตรวจ-ดำเนินการ" อีกนัยหนึ่งเรียกว่า "วงจรการควบคุมคุณภาพ" เป็นกระบวนการบริหารงานภายในองค์กร 4 ขั้นตอนเพื่อควบคุมและปรับปรุงกระบวนการหรือผลผลิตอย่างต่อเนื่อง สามารถค้นหาข้อมูลเพิ่มเติมได้จาก International Organization for Standardization's website

การประเมินและการปรับปรุงการควบคุมภายในขององค์กร

- ขาดความรู้หรือความสามารถเกี่ยวกับการดำเนินการควบคุม
- เพิกเฉย ละเลย หรือบกพร่องในการสอดส่องดูแล หรือ
- ยอมรับการให้ความเชื่อมั่นบุคคลที่สาม ทั้ง ๆ ที่สิ่งนั้นไม่สามารถชดเชยความเสียหายได้

แม้ว่าจะมีการแก้ไขการควบคุมที่ด้อยประสิทธิภาพแล้ว ความเสี่ยงที่เหลืออยู่อาจยังเกินระดับความเสี่ยงที่องค์กรยอมรับได้ ทำให้ต้องมีการเพิ่มการควบคุมหรือสร้างการควบคุมที่แตกต่างจากเดิม ตัวอย่างเช่น การเจาะเข้าถึงข้อมูลโดยไม่ได้อนุญาตของระบบคอมพิวเตอร์ขององค์กรและหน่วยงานราชการได้กลายเป็นเรื่องที่ซับซ้อนมากขึ้น ดังนั้นการควบคุมภายในที่ดีที่เคยใช้อยู่เมื่อ 1 ถึง 2 ปีที่ผ่านมา อาจจะไม่เพียงพอแล้วในปัจจุบัน

ข้อ 8.2.2 การออกแบบหรือการนำการควบคุมไปปฏิบัติอย่างไม่เหมาะสมเป็นปัจจัยสำคัญที่ทำให้เกิดความเสียหาย จึงควรประเมินความเสี่ยงของการออกแบบและการนำการควบคุมไปปฏิบัติ โดยเฉพาะอย่างยิ่ง การควบคุมที่ทำเป็นคู่มือหรือขั้นตอนการปฏิบัติที่เป็นลายลักษณ์อักษร องค์กรควรออกแบบแบบประเมินความเสี่ยงที่เหมาะสมเพื่อมาใช้ประเมินการควบคุมให้มีประสิทธิภาพสูงสุด ในขณะเดียวกัน การนำการควบคุมไปปฏิบัติจะต้องมีการฝึกอบรมและการสื่อสาร⁶

ข้อ 8.2.3 การติดตามและการประเมินผลของการควบคุมแต่ละเรื่องควรทำเมื่อใด ทำเป็นครั้งคราวหรือทำอย่างต่อเนื่อง ขึ้นอยู่กับปัจจัยต่าง ๆ ได้แก่ ความผันผวนของสภาพแวดล้อม ความสำคัญของการควบคุม ลักษณะของการควบคุม (ต้องทำเป็นประจำหรือไม่) เสถียรภาพของการควบคุม ประวัติความล้มเหลวของการควบคุม การควบคุมทดแทนที่มีอยู่ และข้อพิจารณาต้นทุนและผลประโยชน์ การติดตามควรรวมถึงการสืบสวนเหตุการณ์และสิ่งอื่น ๆ ที่เกิดขึ้น เพื่อกำหนดว่าการควบคุมควรมีการปฏิบัติ

อย่างไรและสามารถปรับปรุงให้ดีขึ้นได้อย่างไร การควบคุมที่มีอยู่ควรได้รับการประเมินโดยถือว่าเป็นส่วนหนึ่งของการประเมินความเสี่ยง และควรมีการประเมินอย่างสม่ำเสมอ

⁶ ยกตัวอย่าง จากการศึกษาจากเรื่องอันตรายจากการทำงาน (HAZOP) ซึ่งมีการประเมินแผนงานหรือกระบวนการควบคุมที่มีอยู่อย่างมีระบบเพื่อระบุและประเมินจุดอ่อนหรือข้อบกพร่อง

การประเมินและการปรับปรุงการควบคุมภายในขององค์กร

ข้อ 8.2.4 ใครเป็นผู้รับผิดชอบในการติดตามและประเมินผลการควบคุมแต่ละเรื่อง

- ในขั้นแรก ผู้ที่เกี่ยวข้องโดยตรงในการทำกิจกรรมการควบคุมควรตรวจสอบประสิทธิผลของการควบคุมที่มีอยู่ โดยถือว่าเป็นส่วนหนึ่งของการควบคุมที่ต้องทำเป็นประจำ (เช่น การควบคุมด้วยตนเอง)
- ขั้นต่อไป ผู้จัดการที่เป็น "เจ้าของ" ความเสี่ยงมีหน้าที่รับผิดชอบในการควบคุมให้มีการปฏิบัติเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและต่อเนื่อง มีการติดตามอย่างสม่ำเสมอ เช่น การกำกับดูแลผ่านหัวหน้างานที่รับผิดชอบโดยตรง เนื่องจากหัวหน้างานสามารถควบคุมได้อย่างใกล้ชิดและป้องกันได้อย่างรวดเร็ว นอกจากนี้ ยังเป็นการเน้นย้ำว่าการควบคุมคือความรับผิดชอบของทั้งผู้จัดการและหัวหน้างาน
- นอกจากนี้การติดตามและประเมินผลอย่างอิสระ (ตัวอย่างเช่น การตรวจสอบภายในและการสอบบัญชี) สามารถให้ความเที่ยงธรรมได้มากกว่า และเพิ่มความเชื่อมั่นเกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพของการควบคุมแต่ละเรื่อง ดูตัวอย่างของการติดตามและประเมินผลของระบบการควบคุมภายใน ตามข้อ 8.3

ข้อ 8.2.5 องค์กรควรดำเนินการติดตามการควบคุมแต่ละเรื่องอย่างไร การติดตามและประเมินประสิทธิผลของการควบคุมที่นำมาใช้ควรถือเป็นความรับผิดชอบของแต่ละส่วนงาน โดยทั่วไปการติดตามและประเมินผลควรปฏิบัติโดยบุคคลที่มีความรู้ความสามารถอย่างเพียงพอ วิธีที่ดีที่สุดคือการมอบหมายการควบคุมให้แก่เจ้าของงาน (คู่มือการใน 2 การกำหนดบทบาทและความรับผิดชอบ) ผู้บริหารควรสื่อสารให้พนักงานและผู้อื่นทราบถึงวิธีการรายงานข้อบกพร่องหรือการฝ่าฝืนการควบคุมที่กำหนดไว้ ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของระบบการกำกับดูแลกิจการโดยรวม

ข้อ 8.2.6 เมื่อองค์กรติดตามและประเมินผลการควบคุมแต่ละเรื่อง ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีสามารถช่วยองค์กรสร้างระบบการติดตามอย่างต่อเนื่องและให้องค์กรเห็นคุณค่าของหลักฐานทางตรงของประสิทธิภาพ ตัวอย่างเช่น อัตราการผิดพลาด คำร้องเรียนจากลูกค้า จำนวนรายการและจำนวนเงินของรายการเงินสดที่ไม่ตรงกัน ตัวอย่างเหล่านี้ถือเป็นแหล่งข้อมูลที่ดีที่สุดของความล้มเหลวของการควบคุม

การประเมินและการปรับปรุงการควบคุมภายในขององค์กร

ข้อ 8.2.7 การกระทำที่เกิดจากการประเมินผลมีดังนี้

- พิจารณาว่าการควบคุมยังคงทำงานในทิศทางที่กำหนดไว้หรือไม่
- แก้ไขความล้มเหลวหรือข้อผิดพลาด เข้าใจว่าเหตุใดความล้มเหลวหรือข้อผิดพลาดจึงเกิดขึ้น และทำให้มั่นใจว่าสิ่งเหล่านี้จะไม่เกิดขึ้นอีก ทั้งหมดนี้ควรเป็นส่วนหนึ่งของวงจรการปรับปรุงอย่างต่อเนื่อง
- ยกเลิกการควบคุมที่ล้าสมัย ถ้าแน่ใจว่าการควบคุมนั้นล้าสมัยจริง เพื่อดำรงไว้ซึ่งระบบการควบคุมที่มีประสิทธิผล
- มีการบันทึกการแก้ไขการควบคุมภายในอย่างเหมาะสม และสื่อสารสิ่งที่ได้แก้ไขแล้วให้ผู้ที่เกี่ยวข้องทุกคนได้รับทราบ
- สรุปความล้มเหลวของการควบคุมแต่ละเรื่องทั้งหมด โดยถือเป็นข้อมูลที่น่ามาใช้ในการประเมินระบบการควบคุมภายใน ยิ่งมีความล้มเหลวของการควบคุมแต่ละเรื่องมากเท่าใด อาจชี้ได้ว่ามีจุดอ่อนของระบบการควบคุมภายในโดยรวม

ข้อ 8.3 การติดตามและประเมินผลของระบบการควบคุมภายใน

ข้อ 8.3.1 แม้ว่าที่ผ่านมาระบบการควบคุมภายในมีประสิทธิผล แต่เมื่อเวลาผ่านไปการควบคุมนั้นอาจจะด้อยลง และสูญเสียประสิทธิผล ถึงจุดที่จะเกิดข้อบกพร่องหรือความล้มเหลวที่สำคัญ ดังนั้น องค์กรควรติดตามและประเมินผลอยู่เป็นระยะว่า องค์กรประกอบที่จำเป็นของระบบการควบคุมภายในที่มีประสิทธิผลและคุ้มค่ายังคงมีอยู่และทำหน้าที่ได้อย่างดีตามแนวปฏิบัติที่ดีฉบับนี้

ข้อ 8.3.2 องค์กรต้องมีกระบวนการที่มีแบบแผนเพื่อให้มั่นใจว่ามีการประเมินระบบการควบคุมภายในอย่างครบถ้วนในเวลาที่เหมาะสม

ข้อ 8.3.3 องค์กรควรติดตามผลของระบบการควบคุมภายในเมื่อใด เวลาที่เหมาะสมคืออย่างน้อยควรมีการติดตามผลเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงทั้งจากภายในและภายนอกองค์กร ตัวอย่างเช่น ควรมีการติดตามผลตามวงจรการวางแผนธุรกิจและตามด้วยการประเมินผลประจำปี หรือเมื่อมีสิ่งบ่งชี้ว่าการควบคุมมีประสิทธิผลลดลง เช่น ความล้มเหลวของการควบคุมแต่ละเรื่องที่เกิดขึ้นหลายครั้ง เป็นต้น

การประเมินและการปรับปรุงการควบคุมภายในขององค์กร

ข้อ 8.3.4 ใครควรเป็นผู้รับผิดชอบติดตามผลของระบบการควบคุมภายใน ผู้รับผิดชอบ ได้แก่

- (1) ผู้มีหน้าที่กำกับดูแลซึ่งอาจเป็นคณะกรรมการตรวจสอบ ควรทำให้มั่นใจได้ว่ามีการติดตามและประเมินผลระบบการควบคุมภายในอยู่เป็นระยะ ๆ
- (2) ผู้บริหารขององค์กรควรทำหน้าที่ประเมินการควบคุมภายในที่มีอยู่
- (3) พนักงานที่มีความเป็นอิสระเพียงพอจากความรับผิดชอบที่มีต่อระบบงานนั้น เช่น ผู้ตรวจสอบภายใน ซึ่งสามารถเพิ่มความเชื่อมั่นเกี่ยวกับประสิทธิผลและความคุ้มค่าของระบบการควบคุมภายใน

ข้อ 8.3.5 องค์กรควรติดตามระบบการควบคุมภายในอย่างไร การติดตามระบบการควบคุมภายในคือ ควรติดตามและประเมินผลให้สอดคล้องกับกลยุทธ์การบริหารความเสี่ยง และนโยบายเกี่ยวกับการควบคุมภายใน ซึ่งรวมถึงด้านกลยุทธ์ ด้านการเงิน และด้านการดำเนินงาน และความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับการบรรลุวัตถุประสงค์ดังกล่าว การติดตามและประเมินผลควรรวมถึงการตรวจสอบซ้ำเกี่ยวกับการเลือกการควบคุม หลักการควบคุม และประเมินการควบคุมจนถึงระบบปัจจุบัน สอบทานความล้มเหลวของการควบคุมตามที่ได้รับรายงานย้อนหลังไปจนถึงวันที่มีผลการประเมินครั้งสุดท้าย สอบทานพัฒนาการต่าง ๆ ทั้งภายในและภายนอกที่อาจทำให้ต้องมีการพิจารณาทางเลือกของการควบคุมทั้งหมดใหม่อีกครั้ง

ข้อ 8.3.6 การกระทำที่เกิดขึ้นจากการประเมินระบบการควบคุมภายในควรรวมผลที่เกิดขึ้นแล้วของ “วงจรการวางแผน-ปฏิบัติ-ตรวจสอบ-ดำเนินการ” เข้ากับสิ่งที่เกิดขึ้นใหม่ เพื่อให้องค์กรสามารถปรับแผนได้โดยเร็วและมีประสิทธิผล และปรับให้เหมาะสมกับสภาพแวดล้อมที่เปลี่ยนไปซึ่งมีผลกระทบต่อความสามารถในการบรรลุวัตถุประสงค์ขององค์กรภายใต้ระดับความเสี่ยงที่ยอมรับได้

ข้อ 8.3.7 องค์ประกอบหนึ่งของการติดตามและประเมินผลระบบการควบคุมภายใน คือ การรายงานผลและสถานะของแผนการปรับปรุงแก้ไขไปยังผู้มีหน้าที่กำกับดูแล เพื่อให้สามารถปลดปล่อยภาระหน้าที่ตามความรับผิดชอบของผู้มีหน้าที่กำกับดูแลได้

การประเมินและการปรับปรุงการควบคุมภายในขององค์กร

องค์กรควรรายงานผลการปฏิบัติเกี่ยวกับการควบคุมภายในอย่างไร.....

ข้อ 9 ผู้มีส่วนได้เสียทั้งภายในและภายนอกสนใจกับการมีอยู่จริง และผลการปฏิบัติงานเกี่ยวกับการบริหารความเสี่ยงและระบบควบคุมภายในขององค์กร

หลักการข้อ 9 การจัดให้มีความรับผิดชอบต่อผลงานตามหน้าที่และมีความโปร่งใส

ผู้มีหน้าที่กำกับดูแลร่วมกับผู้บริหาร ควรรายงานเป็นระยะ ๆ ให้ผู้มีส่วนได้เสียได้รับทราบถึงปัจจัยเสี่ยงที่องค์กรเผชิญอยู่ รวมทั้งโครงสร้างและข้อเท็จจริงจากผลการปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายในขององค์กร

ข้อ 9.1 องค์กรควรรายงานอย่างโปร่งใสเกี่ยวกับโครงสร้างและผลการปฏิบัติของการกำกับดูแลกิจการ การบริหารความเสี่ยงและการควบคุมภายในต่อผู้มีส่วนได้เสียทั้งภายในและภายนอก เช่น การรายงานผลการปฏิบัติงานตามหน้าที่เป็นรายงวด หรือผ่านเว็บไซต์ขององค์กร

ข้อ 9.2 อย่างไรก็ตาม องค์กรไม่ควรรายงานเฉพาะระบบที่องค์กรมีอยู่ แต่ต้องรายงานความเสี่ยงสำคัญที่องค์กรกำลังเผชิญอยู่ และกำหนดการควบคุมไว้ได้อย่างไร มีการติดตามและประเมินผลการควบคุมนั้นอย่างไร ระบบทำงานอย่างไร และองค์กรได้ทำอะไรเพื่อแก้ไขจุดอ่อนหรือความล้มเหลวของการควบคุมนั้น การมีความเข้าใจที่ดีขึ้นว่าองค์กรมีการบริหารความเสี่ยงอย่างไรจะช่วยสร้างความไว้วางใจและให้ความเชื่อมั่นที่จำเป็นอีกระดับหนึ่งต่อผู้มีส่วนได้เสีย

ข้อ 9.3 ขอบเขตและรายละเอียดของการรายงาน องค์กรควรประเมินว่าสารสนเทศใดที่ผู้มีส่วนได้เสียทุกฝ่ายจำเป็นต้องทราบ เพื่อให้เพียงพอต่อการใช้ในการตัดสินใจเกี่ยวกับองค์กร สารสนเทศส่วนใหญ่ที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจในการบริหารงานมักจะเกี่ยวข้องกับผู้มีส่วนได้เสียภายนอกด้วย อย่างไรก็ตาม องค์กรควรคำนึงถึงสารสนเทศที่เป็นความลับและมีผลเชิงแข่งขัน การสื่อสารแบบเปิดกับผู้มีส่วนได้เสียเกี่ยวกับการกำกับดูแลกิจการ การบริหารความเสี่ยงและการควบคุมภายในขององค์กรเป็นเครื่องมือที่ทำให้องค์กรเป็นที่ยอมรับ

ข้อ 9.4 องค์กรควรพัฒนากลไกเพื่อให้ทราบข้อมูลย้อนกลับจากผู้มีส่วนได้เสียทุกฝ่ายเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายในขององค์กร

ภาคผนวก ก: คำจำกัดความ

การควบคุมภายใน (Internal control): IFAC ยอมรับว่า คำว่า "การควบคุมภายใน" สามารถตีความได้หลายความหมาย ดังนี้

- ระบบหรือกระบวนการ ระบบทั้งหมดของการควบคุมภายในขององค์กร เช่น ระบบใดระบบหนึ่งของระบบการควบคุมภายในขององค์กร เป็นต้น
- กิจกรรมหรือมาตรการ มาตรการที่มีการนำมาใช้จริงเพื่อลดความเสี่ยงและเพื่อให้การควบคุมภายในมีประสิทธิภาพ เช่น การควบคุมแต่ละเรื่อง เป็นต้น
- สถานะหรือผลลัพธ์ ผลที่ได้จากระบบหรือกระบวนการควบคุมภายใน เช่น องค์กรประสบความสำเร็จหรือสามารถดำรงไว้ซึ่งการควบคุมภายในที่เหมาะสมหรือมีประสิทธิภาพ เป็นต้น

ความหมายข้างต้นทั้งสามความหมาย ขยายความได้ดังนี้

กระบวนการหรือระบบการควบคุมภายใน (Internal control system or process) เป็นความหมายที่ the Committee of Sponsoring Organizations of the Tread way Commission (COSO) the International Auditing and Assurance Standards Board ใช้ ซึ่งได้ให้คำนิยามของการควบคุมภายในไว้ว่า เป็น "กระบวนการที่ได้ออกแบบ นำไปปฏิบัติ และ ดูแลรักษาให้คงไว้โดยผู้ที่มีหน้าที่กำกับดูแลผู้บริหาร และพนักงานในองค์กรเพื่อให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลในการบรรลุวัตถุประสงค์ขององค์กรในเรื่องความน่าเชื่อถือของรายงานทางการเงิน ประสิทธิภาพและประสิทธิภาพของการดำเนินงาน และการปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ"

จากผลการสำรวจทั่วโลกของ IFAC ในระหว่างปี ค.ศ. 2011 ในเรื่องการบริหารความเสี่ยงและการควบคุมภายใน ได้เพิ่มความสำคัญและขยายขอบเขตของการควบคุมภายในให้กว้างขวางมากขึ้น โดยให้ข้อเสนอแนะว่า การควบคุมภายในเป็นการผสมผสานเป็นหนึ่งในเดียวกันของระบบการกำกับดูแลขององค์กรและการบริหารความเสี่ยง โดยผู้ที่มีหน้าที่กำกับดูแล ผู้บริหารและพนักงานขององค์กรต้องมีความเข้าใจ การติดตามอย่างกระตือรือร้น และมีประสิทธิภาพเพื่อใช้ประโยชน์จากโอกาสและขจัดภัยคุกคามในแนวทางที่สอดคล้องกับกลยุทธ์การบริหารความเสี่ยง และนโยบายการควบคุมภายในที่กำหนดโดยผู้ที่มีหน้าที่กำกับดูแลเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ขององค์กร ในเรื่องดังนี้

- การดำเนินกลยุทธ์และกระบวนการดำเนินงานเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและมีประสิทธิผล
- จัดทำข้อมูลที่เป็นประโยชน์สำหรับผู้ใช้ทั้งภายในและภายนอก โดยสามารถนำข้อมูลนั้นมาใช้ตัดสินใจได้อย่างเหมาะสมและทันเวลา

- มั่นใจว่ามีการปฏิบัติถูกต้องตามกฎหมายและข้อบังคับต่าง ๆ รวมถึงสอดคล้องกับนโยบาย ขั้นตอน และแนวปฏิบัติขององค์กร
- ปกป้องทรัพยากรขององค์กรไม่ให้สูญหายเกิดการทุจริต นำไปใช้ในทางที่ผิด และเกิดความเสียหาย
- ดูแลรักษาระบบสารสนเทศขององค์กรให้อยู่ในสภาพพร้อมใช้งาน เป็นความลับ และถูกต้อง

กิจกรรมหรือมาตรการการควบคุมภายใน (Internal control activity or measure) กิจกรรมที่ดำเนินการเพื่อลดความเสี่ยงและเป็นการควบคุมภายในที่มีประสิทธิผล ตัวอย่างของกิจกรรมการควบคุมที่มีการนำมาใช้จริงรวมถึงการควบคุมด้านบริหารจัดการ เช่น การดำเนินการ "วงจรรววางแผน-ลงมือทำ-ตรวจ-ดำเนินการ" หรือการทำรายการควบคุม เช่น การสอบยัน การกระทบยอด การอนุมัติ การควบคุมทางกายภาพ และการควบคุมของหัวหน้างานที่ดูแลการทำรายการควบคุม การควบคุมภายในเป็นกิจกรรมหรือมาตรการซึ่งบางครั้งก็เรียกง่าย ๆ ว่า "การควบคุม"

การควบคุมภายในเป็นสถานะหรือผลลัพธ์ (Internal control as a state or outcome) จะถือว่าองค์กรมีการควบคุมก็ต่อเมื่อองค์กรนั้นบรรลุวัตถุประสงค์การควบคุมภายใน

วัตถุประสงค์การควบคุมภายใน (Internal control objective) ระดับที่ต้องการของการควบคุมภายใน ซึ่งสามารถจัดการความเสี่ยงที่องค์กรมีอยู่ให้สอดคล้องกับกลยุทธ์การบริหารความเสี่ยงและนโยบายการควบคุมภายใน และบรรลุวัตถุประสงค์องค์กรด้วย

ความเสี่ยง (Risk): ISO Standard 31000:2009 - การบริหารความเสี่ยง (ตามเอกสารหรือบทความที่อ้างถึงในภาคผนวก ข) ได้ให้คำจำกัดความของความเสี่ยงว่า "เป็นผลกระทบของความไม่แน่นอนที่ส่งผลต่อวัตถุประสงค์" ซึ่งเป็นได้ทั้งด้านบวกและด้านลบ

การบริหารความเสี่ยง (Risk management) มาตรฐาน ISO Standard 31000:2009 - การบริหารความเสี่ยง ได้ให้คำจำกัดความของการบริหารความเสี่ยงว่า "เป็นกิจกรรมที่ร่วมประสานกันเพื่อสั่งการและควบคุมองค์กรโดยคำนึงถึงความเสี่ยง"

การกำกับดูแล (Governance): ความรับผิดชอบและการปฏิบัติที่ดำเนินการโดยผู้ที่มีหน้าที่กำกับดูแลโดยมีจุดมุ่งหมายเพื่อ (ก) กำหนดทิศทางของแผนกลยุทธ์ (ข) ทำให้มั่นใจว่าจะบรรลุตามวัตถุประสงค์ (ค) ต้องแน่ใจว่าความเสี่ยงได้รับการจัดการอย่างเหมาะสม และ (ง) สอบทานว่ามีการใช้ทรัพยากรขององค์กรอย่างสมเหตุสมผล⁷ คำจำกัดความนี้สะท้อนให้เห็นมุมมองสองด้านของหลักการกำกับดูแลกิจกรรมทั้งด้านการปฏิบัติงาน และด้านการปฏิบัติตาม

⁷ Board Briefing on IT Governance 2 nd Edition (IT Governance Institute, 2003)

ระบบการกำกับดูแลโดยรวม (Integrated governance system) ผู้ที่มีหน้าที่กำกับดูแลและผู้บริหารระดับรองลงมาได้รวมการกำกับดูแลกิจการเป็นหนึ่งเดียวกันกับกลยุทธ์ การบริหาร การควบคุมดูแล และความรับผิดชอบต่อหน้าที่ ทั้งนี้เพื่อที่จะให้องค์กรบรรลุความสำเร็จอย่างยั่งยืน

ผู้ที่มีหน้าที่กำกับดูแล (Governing body): บุคคลหรือหน่วยงาน (ได้แก่ คณะกรรมการบริษัท) ผู้มีความรับผิดชอบหลักในการกำกับดูแล กำหนดทิศทางกลยุทธ์ขององค์กร และความรับผิดชอบต่อหน้าที่ภายในองค์กร รวมถึงกำกับดูแลกระบวนการจัดทำรายงานทางการเงิน ผู้ที่มีหน้าที่นี้สามารถแต่งตั้งจากกรรมการอิสระ หรือไม่เป็นกรรมการอิสระก็ได้ และยังสามารถแต่งตั้งคณะกรรมการชุดย่อยได้ตามความจำเป็น เช่น คณะกรรมการตรวจสอบ คณะกรรมการกำหนดค่าตอบแทน หรือคณะกรรมการจรรยาบรรณ เป็นต้น ในบางหน่วยงานหรือบางนิติบุคคล ผู้ที่มีหน้าที่กำกับดูแลอาจเป็นบุคคลทางด้านบริหาร ผู้บริหารระดับสูงขององค์กรเอกชนหรือองค์กรภาครัฐ หรือผู้จัดการที่เป็นเจ้าของกิจการร่วมเป็นกรรมการด้วย

ด้านการปฏิบัติตามหลักการ (Conformance): การปฏิบัติให้ถูกต้องตามกฎหมายและข้อบังคับ ข้อพึงปฏิบัติให้เป็นไปตามหลักการกำกับดูแลกิจการที่ดี มีความรับผิดชอบต่อผลงานตามหน้าที่ และให้ความเชื่อมั่นต่อผู้มีส่วนได้เสียในเรื่องทั่ว ๆ ไป นอกจากนี้ยังหมายรวมถึง ข้อกำหนดต่าง ๆ ที่เกิดจากบุคลากรภายใน ได้แก่ พนักงาน ผู้ถือหุ้น หรือระเบียบข้อบังคับขององค์กร รวมทั้งข้อกำหนดที่เกิดจากแรงกดดันจากภายนอก ได้แก่ กลุ่มผู้บริโภค ลูกค้า และผู้ควบคุมกฎระเบียบต่าง ๆ

ด้านการปฏิบัติงาน (Performance) : นโยบายและวิธีปฏิบัติซึ่งมุ่งเน้นไปที่โอกาสและความเสี่ยง กลยุทธ์การเพิ่มคุณค่า และการใช้ทรัพยากร และให้แนวทางในการตัดสินใจขององค์กร

ผู้มีส่วนได้เสีย (Stakeholder): บุคคล กลุ่มคน หรือหน่วยงานซึ่งมีส่วนได้เสียกับกิจกรรมขององค์กร ทรัพยากร หรือผลลัพธ์ หรือผลกระทบจากผลลัพธ์ดังกล่าว ผู้มีส่วนได้เสียหมายรวมถึงผู้ควบคุมกฎระเบียบ ผู้ถือหุ้น เจ้าหนี้ พนักงาน ลูกค้า ผู้ขายสินค้า ผู้สนับสนุน ทุนายความ รัฐบาล และสังคมโดยรวม

คุณค่าของผู้มีส่วนได้เสีย (Stakeholder value) คุณค่าขององค์กรที่ได้ก่อให้เกิดขึ้นเพื่อผู้มีส่วนได้เสีย ด้วยการกำหนด นำไปปฏิบัติ และการจัดการอย่างมีประสิทธิภาพกับกลยุทธ์ กระบวนการ กิจกรรมและสินทรัพย์อย่างมีประสิทธิภาพ การสร้างคุณค่าอย่างยั่งยืนให้แก่ผู้มีส่วนได้เสียจะเกิดขึ้นก็ต่อเมื่อประโยชน์ที่ได้รับมากกว่าทรัพยากรที่ผู้มีส่วนได้เสียจ่ายไป ในมุมมองของผู้ถือหุ้นโดยทั่วไปมักจะวัดคุณค่าในรูปของตัวเงิน แต่อย่างไรทั้งผู้ถือหุ้นและผู้มีส่วนได้เสียอื่นสามารถที่จะวัดในรูปของประโยชน์ต่อสังคมและสิ่งแวดล้อมได้ด้วยเช่นกัน

ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ (Useful information): ข้อมูลที่จะเป็นประโยชน์ได้ จะต้องเป็นข้อมูลที่เกี่ยวข้องและเป็นตัวแทนที่น่าเชื่อถือของสิ่งที่ข้อมูลนั้นอ้างถึง ประโยชน์ของข้อมูลจะเพิ่มขึ้นหากเป็นข้อมูล

ที่สามารถเปรียบเทียบได้ ตรวจสอบได้ ทันเวลาและเข้าใจได้ ซึ่งความหมายนี้จะสอดคล้องกับคำนิยามของ ข้อมูลทางการเงินที่มีประโยชน์ใน Conceptual Framework for Financial Reporting (International Accounting Standards Board, 2010)

ทัศนคติและท่าทีของผู้บริหารระดับสูง (Tone at the top): คำพูดและการกระทำของผู้ที่มีหน้าที่กำกับดูแลขององค์กรและผู้บริหารระดับสูงซึ่งเป็นผู้กำหนดคุณค่า วัฒนธรรม พฤติกรรม และการกระทำของแต่ละบุคคล นอกจากนี้ยังอาจให้คำจำกัดความว่า “นำโดยการทำเป็นตัวอย่าง” หรือ “ทำตามที่พูด”

ภาคผนวก ข: แหล่งข้อมูลที่สำคัญจากเว็บไซต์

This list of resources is not intended to be exhaustive. Use the IFACnet at www.ifac.org to search IFAC and many of its member body websites for additional information (click on the search function and select IFACnet).

- The IGPG *Defining and Developing an Effective Code of Conduct for Organizations* (IFAC, 2007) helps organizations encourage an ethics-based culture and define and develop a code of conduct. It also refers to the most significant resources in this area.
- *Internal Control from a Risk-Based Perspective* (IFAC, 2007) includes ten senior-level professional accountants in business who share their experiences and views on establishing effective internal control systems.
- *Global Survey on Risk Management and Internal Control—Results, Analysis, and Proposed Next Steps* (IFAC, 2011) contains over 600 responses from around the globe and provides an analysis of survey results and summarizes respondents' recommendations for the next steps in this area.
- The IGPG *Evaluating and Improving Governance in Organizations* (IFAC, 2009) includes a framework—consisting of a series of fundamental principles, supporting guidance, and references—for how professional accountants can contribute to evaluating and improving governance in organizations.
- *Integrating the Business Reporting Supply Chain* (IFAC, 2011) features 25 prominent business leaders provide their recommendations on what should be done to effectively improve governance (including risk management and internal control), the financial reporting process, audit, and the usefulness of business reports in the aftermath of the financial crisis of 2008. The report provides a summary of interviewees' recommendations in each area and highlights some of IFAC's related initiatives.
- *Competent and Versatile: How Professional Accountants in Business Drive Sustainable Organizational Success* (IFAC, 2011) outlines the diverse roles of professional accountants in business and the many ways they serve their employers and the public interest.

- *Enterprise Risk Management—Integrated Framework* (COSO, 2004) expands on internal control and provides key principles and concepts on the broader subject of enterprise risk management. A summary can be downloaded at the COSO website at www.coso.org.
- COSO is also set to release its revised *Internal Control - Integrated Framework* and companion documents in early 2013. Visit the COSO website for further information.
- *Standard 31000:2009—Risk Management* (International Organization for Standardization, 2009) sets out principles, a framework, and a process for the management of risk that are applicable to any type of organization in the public or private sector. It does not mandate a "one size fits all" approach, but rather emphasizes the fact that the management of risk must be tailored to the specific needs and structure of the particular organization.
- *HB158: Delivering Assurance Based on ISO 31000:2009 Risk Management—Principles and Guidelines* (Standards Australia, Standards New Zealand, and the Institute of Internal Auditors—Australia, 2010) describes how to develop a risk-based assurance strategy and program, plan an assurance engagement, report the assurance program, and design controls.
- On March 1, 2010, the *King Code of Governance for South Africa* (King III) came into effect. The code recommends companies maintain effective governance, risk management, and internal control system.
- IDW Accounting Standard IDW RS FAIT 1 *Grundstze ordnungsmiger Buchfhrung bei Einsatz von Informationstechnologie* [Principles of Proper Booking When Applying Information Technology] (Institut der Wirtschaftsprüfer, 2002) is Germany's generally recognized standard on internal control over financial reporting.
- *Managing Opportunities and Risks* (Certified Management Accountants Association of Canada, 2012) explores ways to use the risk management process to exploit opportunities, drive organizational innovation, and generate short-and long-term profits.
- *Rules for Risk Management: Culture, Behaviour and the Role of Accountants* (Association of Chartered Certified Accountants, 2012) examines members' views of integrated risk management and the role that accountants play, both in terms of the role that they play now

and the extent to which their expertise could be used in more effectively managing risk in the future.

- *Basic Standard for Enterprise Internal Control* (Chinese Ministry of Finance, Chinese National Audit Office, China Securities Regulatory Commission, China Banking Regulatory Commission, and China Insurance Regulatory Commission, 2008) applies to all companies listed on the Shanghai and Shenzhen stock exchanges. Large, non-listed and listed medium-sized Chinese companies will also be encouraged to adopt its provisions. More information on the Chinese-language document is available in English from KPMG and *China Briefing*.
- *Internal Control: Guidance to Directors* (UK Financial Reporting Council, 2005), also known as the Turnbull guidance, sets out best practice on internal control for UK listed companies, and assists them in applying the UK Corporate Governance Code.
- COBIT®, developed and issued by ISACA, is a business framework for the governance and management of enterprise IT that allows managers to bridge the gap between control requirements, technical issues, and business risk.
- *A Framework for Board Oversight of Risk* (Canadian Institute of Chartered Accountants, 2012) provides a practical approach to risk oversight designed specifically for boards of directors, including a framework, methodology, and toolsets.

รายชื่อคณะกรรมการวิชาชีพบัญชีด้านการวางระบบบัญชี

คณะกรรมการวิชาชีพบัญชีด้านการวางระบบบัญชี ปี 2553-2556

1. คุณลักษณะน้อย	พึงรัศมี	ประธานกรรมการ
2. คุณอนุวัฒน์	จงยินดี	รองประธานกรรมการ
3. ดร.วีระ	วีระกุล	ที่ปรึกษา
4. นางมณีรัตน์	ติรไพรวงษ์	ที่ปรึกษา
5. นางสาวศิริภรณ์	จุฬเศรษฐ์ภักดี	ที่ปรึกษา
6. รศ.นิพันธ์	เห็นโชคชัยชนะ	กรรมการ
7. รศ.บุญสวาท	พฤชิกานนท์	กรรมการ
8. รศ.วิสาข์	หงษ์ศิริรัตน์	กรรมการ
9. รศ.ดร.พรรณนิภา	รอดวรรณะ	กรรมการ
10. นางสาวมนัญญา	ศรีพันลำ	กรรมการ
11. รศ.ดร.วัชนีพร	เศรษฐ์ศักดิ์โก	กรรมการ
12. นายศรชัย	วงศ์หิรัวัตร	กรรมการ
13. นางสาวสวาสดีวดี	อนุมานราชธน	กรรมการ
14. นางสุวิมล	กุลาเลิศ	กรรมการ
15. ดร.สุวัจชัย	เมฆะอำนวยการชัย	กรรมการ
16. นางกฤษณา	เยี่ยมวรสมบัติ	กรรมการและเลขานุการ

คณะกรรมการวิชาชีพบัญชีด้านการวางระบบบัญชี ปี 2557-2560

1. นางวารุณี	ปรีदानนท์	ประธานคณะกรรมการ
2. ศ.ดร.ศิริลักษณ์	โรจนกิจอำนวย	ที่ปรึกษา
3. ดร.วีระ	วีระกุล	ที่ปรึกษา
4. นายลักษณะน้อย	พึงรัศมี	ที่ปรึกษา
5. นางสาววรางคณา	มุสิกะสังข์	ที่ปรึกษา
6. นางวรัชญา	ศรีมาจันทร์	ที่ปรึกษา
7. นางพรรณชนิดตา	บุญครอง	ที่ปรึกษา
8. นางสาวศิริพร	วาณิชยานนท์	ที่ปรึกษา
9. นายศิวัรักษ์	พินิจอารมณ์	ที่ปรึกษา
10. นางสินีนาง	แจ่มศรี	ที่ปรึกษา

11. ศ.ดร.พรชัย	ชุนหจินดา	กรรมการ
12. รศ.ดร.ประจิต	หาวัตร	กรรมการ
13. รศ.วิสาข์	หงษ์ศิริรัตน์	กรรมการ
14. รศ.ดร.ขวัญสกุล	เต็งอำนวย	กรรมการ
15. ดร.ชาญชัย	ตั้งเรือนรัตน์	กรรมการ
16. ดร.พรสิริ	ปุ่นเกษม	กรรมการ
17. ดร.สุวัจชัย	เมฆะอำนวยชัย	กรรมการ
18. นางสาวนิตยา	ดิเรกสถาพร	กรรมการ
19. นายพงศ์ศักดิ์	แสงสิงคี	กรรมการ
20. นายพิสูจน์	สุขแสงทิพย์	กรรมการ
21. นายศรชัย	วงศ์หิรัวัตร	กรรมการ
22. นายสันทัต	สงวนดีกุล	กรรมการ
23. นายอนุวัฒน์	จงยินดี	กรรมการ
24. นางกฤษณา	เยี่ยมวรสมบัติ	กรรมการและเลขานุการ

คณะกรรมการแปล International Good Practice Guidance (IGPG)

1. ดร.สุวัจชัย	เมฆะอำนวยชัย	ประธานคณะกรรมการ
2. รศ.นิพันธ์	เห็นโชคชัยชนะ	คณะกรรมการ
3. รศ.วิสาข์	หงษ์ศิริรัตน์	คณะกรรมการ
4. รศ.ดร.พรธมนิภา	รอดวรรณนะ	คณะกรรมการ
5. นางสาวสุวิมล	กุลาลเลิศ	คณะกรรมการ
6. นางกฤษณา	เยี่ยมวรสมบัติ	คณะกรรมการ
7. นางสาวมนัสญา	ศรีพันลำ	คณะกรรมการ
8. นางสาวจิรารัช	พิพัฒน์นราพงศ์	คณะกรรมการและเลขานุการ