

บทที่ 2

ทฤษฎีและผลงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

ในการศึกษาครั้งนี้ผู้วิจัยนำเสนอเอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง โดยจัดลำดับเนื้อหาสาระสำคัญดังนี้

- 1 ประวัติตลาดหลักทรัพย์ทางเลือกเพื่อการลงทุน (MAI)
- 2 แนวความคิดเกี่ยวกับการควบคุมภายใน
- 3 แนวความคิดเกี่ยวกับสภาพแวดล้อมภายในองค์กร
- 4 แนวความคิดเกี่ยวกับคุณภาพข้อมูลทางบัญชี
- 5 งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

ประวัติตลาดหลักทรัพย์ทางเลือกเพื่อการลงทุน (MAI)

1. ประวัติและพัฒนาการของตลาดหลักทรัพย์ทางเลือกเพื่อการลงทุน(MAI)

ศุภชัย ศรีสุชาติ (2547:44-46) ได้กล่าวเกี่ยวกับตลาดหลักทรัพย์ทางเลือกเพื่อการลงทุนไว้ว่าตลาดหลักทรัพย์ทางเลือกเพื่อการลงทุน หรือ ตลาดหลักทรัพย์ MAI (Market for Alternative Investment) จัดตั้งภายใต้พระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ เพื่อเป็นตลาดทางเลือกในการระดมทุนระยะยาวของธุรกิจ โดยได้เปิดดำเนินการอย่างเป็นทางการเมื่อวันที่ 21 มิถุนายน พ.ศ. 2542 ตลาดหลักทรัพย์ MAI เปิดโอกาสให้บริษัททุกขนาดที่มีศักยภาพในการเติบโตสูงเข้าจดทะเบียนซึ่งเป็นการเพิ่มศักยภาพทางการแข่งขัน ทำให้บริษัทสามารถเข้าถึงแหล่งเงินทุนระยะยาวที่ช่วยส่งเสริมให้ธุรกิจเติบโตอย่างมั่นคง เสริมสร้างภาพลักษณ์และความน่าเชื่อถือ ตลอดจนจูงใจบุคลากรที่มีความสามารถเข้าร่วมงานกับบริษัทได้ง่ายขึ้น โดยเฉพาะอย่างยิ่ง ธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อม (SMEs) ที่มีบทบาทสำคัญต่อการขับเคลื่อนเศรษฐกิจของประเทศ และถือเป็นรากฐานทางเศรษฐกิจที่สำคัญ ซึ่งหากธุรกิจดังกล่าวได้รับการดูแล สนับสนุน และส่งเสริมที่ดีก็จะเติบโตเป็นธุรกิจขนาดใหญ่ในที่สุด ทั้งนี้รูปแบบหรือระบบการซื้อขายหลักทรัพย์ในตลาดหลักทรัพย์ MAI เหมือนกับการซื้อขายหลักทรัพย์บนกระดานหลักของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย แต่มีเกณฑ์การเข้าเป็นบริษัทจดทะเบียนบางประการที่มีความแตกต่างกันเพื่อเป็นทางเลือกให้บริษัททุกขนาดสามารถเข้าระดมทุนในตลาดหลักทรัพย์ MAI ได้

ตลาดหลักทรัพย์ MAI จัดตั้งขึ้นเพื่อเป็นตลาดรองและเป็นแหล่งระดมทุนสำหรับบริษัทขนาดกลางและขนาดเล็กที่อาจยังมีคุณสมบัติไม่พร้อมที่จะเข้าระดมทุนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย แต่มีความต้องการที่จะเข้าสู่กระบวนการเป็นบริษัทจดทะเบียน โดยได้รับความเห็นชอบจากคณะกรรมการ ก.ล.ด. เมื่อวันที่ 11 พฤศจิกายน พ.ศ. 2541 และเปิดอย่างเป็นทางการ

ในวันที่ 21 มิถุนายน พ.ศ. 2542 หลังจากนั้นได้ดำเนินการเพื่อเตรียมความพร้อมในด้านการบริหารงาน และแผนการตลาดเพื่อชักชวนให้บริษัทในกลุ่มธุรกิจที่มีการเติบโตสูงและธุรกิจที่มีศักยภาพมาเข้าร่วมเป็นบริษัทจดทะเบียน จนกระทั่งวันที่ 17 กันยายน พ.ศ. 2544 ตลาดหลักทรัพย์ MAI จึงได้เริ่มเปิดการซื้อขายหลักทรัพย์เป็นครั้งแรก โดยมีบริษัทจดทะเบียนที่นำหลักทรัพย์เข้าซื้อขายในตลาดหลักทรัพย์ MAI เป็นบริษัทแรกคือ บริษัทบรู๊คเคอร์ กรุ๊ป จำกัด (มหาชน) และต่อมาเพื่อให้ผู้ลงทุนได้รับรู้ข้อมูลและเห็นภาพของแนวโน้มการเคลื่อนไหวของการซื้อขายหลักทรัพย์จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ MAI คล้ายกับกรณีของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย จึงมีการคำนวณและเผยแพร่ดัชนีราคาหุ้นตลาดหลักทรัพย์ MAI (MAI index) ซึ่งการคำนวณใช้หลักเกณฑ์เดียวกับดัชนีราคาหุ้นตลาดหลักทรัพย์ (SET index) โดยใช้ในวันที่ 2 กันยายน พ.ศ. 2545 เป็นวันฐานในการคำนวณ

นับจากวันแรกที่มีหลักทรัพย์เข้าจดทะเบียน ตลาดหลักทรัพย์ MAI มีธุรกิจที่มีศักยภาพจำนวนมากให้ความสนใจที่จะนำหลักทรัพย์เข้ามาจดทะเบียน โดยปัจจุบันมี 66 บริษัทเข้ามาจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ MAI (ที่มา : เว็บไซต์ ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย วันที่ 8 ม.ค. 2554) ในปีพ.ศ. 2547 ทางคณะกรรมการตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยได้ปรับปรุงเกณฑ์การรับหลักทรัพย์ และยกเลิกข้อบังคับต่าง ๆ มีผลให้บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ MAI ที่มีทุนชำระแล้วเกิน 300 ล้านบาท ไม่จำเป็นต้องย้ายเข้าไปจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

ตลาดหลักทรัพย์ MAI เน้นกลยุทธ์ด้านการตลาดเพื่อเพิ่มจำนวนบริษัทจดทะเบียน พร้อมทั้งสนับสนุนการพัฒนาระบบการกำกับดูแลกิจการให้เป็นไปตามหลักการที่ดี และกิจกรรมนักลงทุนสัมพันธ์ อันจะนำไปสู่การเพิ่มคุณภาพของบริษัทจดทะเบียนให้เป็นไปตามมาตรฐานสากล นอกจากนี้ยังสนับสนุนการเปิดเผยข้อมูลของบริษัทจดทะเบียนเพื่อช่วยการขยายฐานผู้ลงทุนคุณภาพ

2. วิสัยทัศน์และค่านิยมของตลาดหลักทรัพย์ MAI

วิสัยทัศน์ของตลาดหลักทรัพย์ MAI (ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, วันที่สืบค้น 8 มิ.ย. 2554 จาก http://www.set.or.th/th/about/overview/about_mai_vision.html)

มุ่งมั่นสู่การเป็นตลาดหลักทรัพย์ที่เหมาะสมและมีประสิทธิภาพในการสร้างมูลค่าให้กับธุรกิจที่มีศักยภาพ มีนวัตกรรม หรือบริษัทที่ได้รับการร่วมลงทุน ในภูมิภาคอาเซียน

ค่านิยมของตลาดหลักทรัพย์ MAI (ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, วันที่สืบค้น 8 มิ.ย. 2554 จาก http://www.set.or.th/th/about/overview/about_mai_vision.html)

1 มีความมุ่งมั่นในการสร้างมูลค่าเพิ่มให้บริษัทจดทะเบียน (Focus)

2 มีจิตสำนึกในความรับผิดชอบ (Accountable)

- 3 มีการสร้างเครือข่ายเพื่อขยายการเติบโตของบริษัทจดทะเบียน (Networking)
- 4 มีความตั้งใจและกระตือรือร้นอย่างสม่ำเสมอ (Zealous)
- 5 มีความคิดริเริ่มสร้างสรรค์ (Innovation)

3. หลักเกณฑ์การนำหุ้นสามัญเข้าจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ MAI

ในการพิจารณารับหุ้นสามัญของบริษัทเข้าจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ MAI จะพิจารณาทั้งจากคุณสมบัติของหุ้นสามัญและคุณสมบัติของบริษัทที่ยื่นคำขอครั้งนี้ (ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, วันที่สืบค้น 8 มิ.ย. 2554 จาก www.set.or.th/th/products/listing/criteria_p5.html)

3.1 คุณสมบัติของหุ้นสามัญ ต้องเป็นหุ้นระบุชื่อผู้ถือและไม่มีข้อจำกัดในการโอนหุ้น เว้นแต่ข้อจำกัดที่เป็นไปตามกฎหมายที่ระบุไว้ในข้อบังคับบริษัท

3.2 คุณสมบัติของบริษัทที่ยื่นคำขอ

3.2.1 สถานะ ต้องเป็นบริษัทมหาชนจำกัด หรือนิติบุคคลที่มีกฎหมายจัดตั้งขึ้น โดยเฉพาะ

3.2.2 ทุนชำระแล้วเฉพาะหุ้นสามัญ ต้องมากกว่า 20 ล้านบาท

3.2.3 การกระจายการถือหุ้นรายย่อยจำนวนผู้ถือหุ้นรายย่อยต้องมากกว่าหรือเท่ากับ 300 ราย และมีอัตราส่วนการถือหุ้นรวมกันมากกว่าร้อยละ 20 ของทุนชำระแล้ว แต่ละรายต้องถือหุ้นไม่น้อยกว่า 1 หน่วยการซื้อขายที่ตลาดหลักทรัพย์กำหนด ผู้ถือหุ้นรายย่อยคือ ผู้ที่ไม่ได้เป็น Strategic shareholders โดย Strategic shareholders คือ กรรมการผู้จัดการ และผู้บริหาร รวมถึงผู้ที่เกี่ยวข้อง และผู้ถือหุ้นที่ถือหุ้นมากกว่าร้อยละ 5 นับรวมผู้ที่เกี่ยวข้อง

3.2.4 การเสนอขายหุ้นแก่ประชาชน บริษัทที่จดทะเบียนต้องได้รับอนุญาตให้เสนอขายหุ้นจากสำนักงานคณะกรรมการ ก.ล.ด. (ยกเว้นนิติบุคคลที่มีกฎหมายจัดตั้งขึ้นโดยเฉพาะ) โดยจำนวนหุ้นที่เสนอขายต้องมากกว่าร้อยละ 15 ของทุนที่ชำระแล้ว โดยเสนอขายผ่านผู้จัดจำหน่ายหลักทรัพย์

3.2.5 ผลการดำเนินงาน บริษัทที่เข้าจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ MAI ต้องมีผลการดำเนินงานต่อเนื่องมากกว่า 2 ปี โดยอยู่ภายใต้การจัดการของผู้บริหาร ส่วนใหญ่ชุดเดียวกันมากกว่า 1 ปี ก่อนการยื่นคำขอ และกำไรสุทธิในปีล่าสุดก่อนยื่นคำขอมีกำไรสุทธิ และมีกำไรสุทธิในงวดสะสมของปีที่ยื่นคำขอในกรณีที่ผลการดำเนินการเพียง 1 ปี สามารถเข้าจดทะเบียนได้หากมีมูลค่าราคาตลาดของหลักทรัพย์ไม่น้อยกว่า 1,000 ล้านบาท

3.2.6 ฐานะทางการเงินของบริษัทจดทะเบียนต้องมีส่วนของผู้ถือหุ้นมากกว่า 20 ล้านบาท และสามารถพิสูจน์ได้ว่าบริษัทยังมีสถานะทางการเงินที่มั่นคง ตลอดจนมีเงินทุนหมุนเวียนที่เพียงพอ

3.2.7 การบริหารงาน สำหรับการบริหารงานบริษัทต้องมีผู้บริหารและผู้มีอำนาจควบคุมที่มีคุณสมบัติ และไม่มีลักษณะต้องห้ามตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดในประกาศสำนักงานคณะกรรมการ ก.ล.ต. และมีการกำหนดขอบเขตอำนาจหน้าที่ของคณะกรรมการบริษัทตามหลักเกณฑ์ที่กำหนด ในประกาศสำนักงานคณะกรรมการ ก.ล.ต.

3.2.8 การกำกับดูแลกิจการและการควบคุมภายใน บริษัทที่เข้าจดทะเบียนต้องมีระบบการกำกับดูแลกิจการที่ดี มีคณะกรรมการตรวจสอบ (Audit committee) ซึ่งมีคุณสมบัติตามที่ตลาดหลักทรัพย์กำหนด และจัดให้มีระบบการควบคุมภายในตามหลักเกณฑ์ในประกาศสำนักงานคณะกรรมการ ก.ล.ต.

3.2.9 ความขัดแย้งทางผลประโยชน์ บริษัทจดทะเบียนต้องไม่มีความขัดแย้งทางผลประโยชน์ ตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดในประกาศสำนักงานคณะกรรมการ ก.ล.ต.

3.2.10 ข้อบังคับบริษัทข้อจำกัดของบริษัทและบริษัทย่อยมีข้อจำกัดครบถ้วนตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดในประกาศสำนักงานคณะกรรมการ ก.ล.ต.

3.2.11 งบการเงินและผู้สอบบัญชี บริษัทจดทะเบียนต้องมีงบการเงินที่มีลักษณะและเป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดในประกาศสำนักงานคณะกรรมการ ก.ล.ต. ผู้สอบบัญชีของผู้ยื่นคำขอต้องได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการ ก.ล.ต.

3.2.12 กองทุนสำรองเลี้ยงชีพ บริษัทจดทะเบียนต้องมีการจัดตั้งกองทุนสำรองเลี้ยงชีพตามกฎหมายว่าด้วยกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ

4. การผ่อนผันเกณฑ์คุณสมบัติในเชิงตัวเลข

ในกรณีที่เห็นว่าการจดทะเบียนหลักทรัพย์ของบริษัทที่ยื่นขอจะเป็นประโยชน์ต่อตลาดทุนของประเทศไทย คณะกรรมการตลาดหลักทรัพย์ฯ อาจพิจารณาผ่อนผันคุณสมบัติของผู้ยื่นคำขอในเชิงตัวเลขดังต่อไปนี้ (ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, 2554: 16)

- 4.1 ทุนชำระแล้ว
- 4.2 การกระจายการถือหุ้นรายย่อย
- 4.3 ผลการดำเนินงาน
- 4.4 ฐานะการเงินและสภาพคล่อง
- 4.5 ทั้งนี้ในการผ่อนผัน ให้คณะกรรมการเปิดเผยการผ่อนผันคุณสมบัติของผู้ยื่นคำขอต่อประชาชน

5. ขั้นตอนการเข้าจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ MAI

ขั้นตอนการเข้าจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ทางเลือกเพื่อการลงทุนสามารถแบ่งเป็น 2 ขั้นตอนใหญ่ ๆ ได้ดังนี้

5.1 ขั้นตอนเตรียมความพร้อม(ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, 10)บริษัทที่มีแผนเข้าจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ฯ สามารถเตรียมความพร้อมด้วยตนเองในเบื้องต้นก่อนการจ้างที่ปรึกษาทางการเงินในเรื่องดังนี้

- 5.1.1 เปลี่ยนผู้สอบบัญชีให้เป็นผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงาน ก.ล.ต. ในงบการเงินปีล่าสุดก่อนปีที่ยื่นคำขออนุญาตเสนอขายหลักทรัพย์ต่อประชาชน
- 5.1.2 ปรับปรุงระบบบัญชีและการควบคุมภายในเพื่อให้ได้มาตรฐาน
- 5.1.3 เตรียมสรรหาบุคคลที่จะเป็นกรรมการอิสระและคณะกรรมการตรวจสอบ
- 5.1.4 จัดทำแผนธุรกิจเพื่อรองรับการใช้เงินที่จะได้จากการระดมทุนโดยเสนอขายหุ้นให้แก่ประชาชน
- 5.1.5 จัดเตรียมเอกสารให้เป็นหมวดหมู่ เพื่อสะดวกต่อการให้ที่ปรึกษาทางการเงินศึกษาข้อมูล

ภายหลังจากการเตรียมดังกล่าว บริษัทจึงทำการคัดเลือกและแต่งตั้งที่ปรึกษาทางการเงิน เพื่อช่วยในการจัดโครงสร้างบริษัท โครงสร้างธุรกิจ โครงสร้างทุนและผู้ถือหุ้น และจัดเตรียมข้อมูลในการยื่นคำขออนุญาตเสนอขายหลักทรัพย์ต่อประชาชนกับสำนักงาน ก.ล.ต. และการยื่นคำขอเข้าจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ฯ ทั้งนี้ บริษัทควรคัดเลือกที่ปรึกษาทางการเงินที่เหมาะสม จะสามารถทำงานร่วมกันกับบริษัทได้เป็นอย่างดี

5.2 ขั้นตอนการเข้าจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ฯ (ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, 10)แบ่งเป็นขั้นตอนย่อย ๆ ได้ดังนี้

5.2.1 ขั้นตอนการแต่งตั้งที่ปรึกษาทางการเงิน แต่งตั้งผู้สอบบัญชี (กรณียังไม่เปลี่ยนผู้สอบบัญชี) ใช้เวลาประมาณ 6 เดือน ถึง 1 ปี บริษัทดำเนินการคัดเลือกที่ปรึกษาทางการเงินที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงาน ก.ล.ต. เข้ามาช่วยในการเตรียมความพร้อมของบริษัท โดยที่ปรึกษาทางการเงินมีหน้าที่ดังนี้

- 5.2.1.1 จัดให้มีระบบควบคุมภายในที่มีมาตรฐานที่ดี
- 5.2.2.2 ศึกษาข้อมูลบริษัท(Due Diligence)
- 5.2.2.3 จัดโครงสร้างบริษัท จัดโครงสร้างธุรกิจ จัดโครงสร้างทุนและผู้ถือหุ้น
- 5.2.2.4 จัดเตรียมข้อมูลบริษัท สำหรับการยื่นคำขอ อนุญาตเสนอขายหลักทรัพย์แก่ประชาชนต่อ สำนักงาน ก.ล.ต. และยื่นคำขอเข้าจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ฯ
- 5.2.2.5 จัดจำหน่ายหลักทรัพย์(กรณีมีใบอนุญาตการเป็นผู้จัดจำหน่ายหลักทรัพย์) หรือประสานงานในการจัดหาผู้จัดจำหน่ายหลักทรัพย์

5.2.2.6 คู่มือบริษัทอย่างต่อเนื่องอีก 1 ปี นับจากวันที่บริษัทเข้าจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ฯ

5.2.2 ขั้นตอนการแปรสภาพเป็นบริษัทมหาชน ใช้ระยะเวลา 1 เดือน ก่อนการยื่นคำขอเสนอขายหลักทรัพย์ต่อสำนักงาน ก.ล.ต. บริษัทจะต้องจดทะเบียนแปรสภาพเป็นบริษัทมหาชนต่อกระทรวงพาณิชย์ให้แล้วเสร็จก่อน โดยปกติจะใช้เวลาประมาณ 1-2 เดือนในการแปรสภาพเป็นบริษัทมหาชน ในขั้นตอนนี้จะมีที่ปรึกษากฎหมายหรือทีมงานด้านกฎหมายของบริษัทช่วยดำเนินการ ตลอดจนให้คำปรึกษาในเรื่องประเด็นทางกฎหมายและข้อบังคับต่าง ๆ

5.2.3 ขั้นตอนการยื่นคำขออนุญาตเสนอขายหลักทรัพย์ต่อสำนัก ก.ล.ต. และยื่นคำขอจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ฯ ใช้ระยะเวลา 2-3 เดือน

ภายใต้หลักการแปรสภาพเป็นบริษัทมหาชน ที่ปรึกษาทางการเงินในฐานะตัวแทนของบริษัทจะดำเนินการยื่นคำขออนุญาตเสนอขายหลักทรัพย์ ต่อสำนักงาน ก.ล.ต. และยื่นคำขอให้รับหลักทรัพย์เป็นหลักทรัพย์จดทะเบียนต่อตลาดหลักทรัพย์ฯ ในขั้นตอนนี้ สำนักงาน ก.ล.ต. และตลาดหลักทรัพย์ฯ จะพิจารณาข้อมูลและไปเยี่ยมชมกิจการของบริษัท (Company Visit) ซึ่งให้บริษัทนำเสนอข้อมูลและตอบข้อซักถามเพิ่มเติม โดยสำนักงาน ก.ล.ต. จะใช้เวลา 45 วัน ในการพิจารณาแบบคำขออนับจากวันที่เอกสารครบถ้วน และเมื่อบริษัทได้รับอนุญาตจากสำนักงาน ก.ล.ต. แล้ว ตลาดหลักทรัพย์ฯ จะอนุมัติให้รับหลักทรัพย์เป็นหลักทรัพย์จดทะเบียนโดยมีเงื่อนไขให้บริษัทดำเนินการกระจายหุ้นให้ผู้ถือหุ้นรายย่อยครบตามเกณฑ์ที่กำหนด

5.2.4 ขั้นตอนกระจายหุ้นต่อประชาชน ใช้ระยะเวลาประมาณ 2-3 วัน เมื่อบริษัทได้รับอนุญาตให้เสนอขายหลักทรัพย์ต่อประชาชน และได้รับอนุมัติให้เป็นบริษัทจดทะเบียนแบบมีเงื่อนไขให้กระจายหุ้นให้ผู้ถือหุ้นรายย่อยครบตามเกณฑ์ที่ตลาดหลักทรัพย์ฯ กำหนดแล้ว บริษัทจะต้องแต่งตั้งผู้จัดจำหน่ายและรับประกันการจัดจำหน่ายหลักทรัพย์เพื่อช่วยในการจัดจำหน่ายหลักทรัพย์ของบริษัท การจัดจำหน่ายหลักทรัพย์และรับประกันการจัดจำหน่ายหลักทรัพย์มี 2 วิธีหลักคือ

5.2.4.1 แบบ Firm Underwriting ผู้รับประกันการจัดจำหน่ายหลักทรัพย์จะต้องจำหน่ายหลักทรัพย์ให้หมด หากไม่สามารถจำหน่ายหลักทรัพย์ได้หมด ผู้รับประกันการจัดจำหน่ายหลักทรัพย์จะต้องรับซื้อหลักทรัพย์นั้นไว้เอง วิธีนี้บริษัทจะมั่นใจได้ว่าจะได้รับเงินจากการระดมครบทั้งจำนวน

5.2.4.2 แบบ Best Effort Underwriting ผู้รับประกันการจัดจำหน่ายหลักทรัพย์ จะพยายามจำหน่ายให้มากที่สุดเท่าที่จะทำได้ และหากไม่สามารถจำหน่ายหลักทรัพย์ได้หมด ก็ไม่ต้องรับซื้อหลักทรัพย์นั้นไว้เอง โดยทั่วไปวิธีนี้จะมีค่าธรรมเนียมต่ำกว่าวิธีแรก

5.2.5 ขั้นตอนการเข้าซื้อขายในตลาดหลักทรัพย์ฯ หลังจากบริษัทกระจายหุ้นให้ผู้ถือหุ้นรายย่อยได้ครบถ้วนตามเกณฑ์ที่ตลาดหลักทรัพย์ฯ กำหนดแล้ว ถึงเวลาที่หลักทรัพย์

ของบริษัทจะเริ่มให้ซื้อขายในตลาดหลักทรัพย์ อย่างไรก็ตาม ช่วงก่อนเวลาดังกล่าวให้บริษัท
ดำเนินการดังนี้

5.2.5.1 แต่งตั้งนายทะเบียนหลักทรัพย์โดยเปิดบัญชีกับบริษัท ศูนย์รับ
ฝากหลักทรัพย์ (ประเทศไทย) จำกัด

5.2.5.2 ฝากหลักทรัพย์ตามจำนวนที่ตลาดหลักทรัพย์ฯ กำหนดไว้ที่
บริษัท ศูนย์รับฝากหลักทรัพย์ (ประเทศไทย) จำกัด

5.2.5.3 เอกสารที่ต้องจัดส่งให้ตลาดหลักทรัพย์ฯ ภายหลังจากสิ้นสุดการ
กระจายหุ้นได้แก่ หนังสือรับรองทุนจากกระทรวงพาณิชย์ รายงานการกระจาย
หุ้น ชำระ
ค่าธรรมเนียม

5.2.5.4 เมื่อตลาดหลักทรัพย์ฯ ได้รับเอกสารครบถ้วนแล้ว ตลาด
หลักทรัพย์ฯ จะประกาศสั่งรับหลักทรัพย์ของบริษัทเป็นหลักทรัพย์จดทะเบียน
 ทั้งนี้ เพื่อลดความเสี่ยงของราคาที่จะเปลี่ยนแปลงจากสถานะตลาด ตลาด
หลักทรัพย์ฯ จึงต้องสนับสนุนให้หลักทรัพย์ที่มีการกระจายแล้วเสร็จเข้าซื้อขายโดยเร็ว เช่น ภายใน
3-4 วันทำการ นับจากวันที่สิ้นสุดการกระจายหุ้น เป็นต้น

ในการเข้าจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ MAI บริษัทจะมีที่ปรึกษาทางการเงินเป็นผู้ช่วย
ในการเตรียมการต่าง ๆ แต่หากบริษัทต้องการประหยัดค่าใช้จ่ายก็สามารถเตรียมความพร้อมด้วย
ตนเองก่อนการจ้างที่ปรึกษาทางการเงินให้ช่วยเตรียมการในขั้นตอนการยื่นคำขออนุญาตเสนอขาย
หลักทรัพย์ต่อประชาชนกับสำนักงาน ก.ล.ต. และการยื่นเข้าจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์กับ
ตลาดหลักทรัพย์ MAI ดังนี้ (ธนบูลย์ ห้าวหาญ, 2553: 32)

- 1 เปลี่ยนผู้สอบบัญชีให้เป็นผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงาน ก.ล.ต. ในงบ
การเงินปีล่าสุดก่อนปีที่ยื่นคำขออนุญาตเสนอขายหลักทรัพย์ต่อประชาชน
- 2 ปรับปรุงระบบบัญชีและการควบคุมภายในเพื่อให้ได้มาตรฐาน
- 3 เตรียมการสรรหาบุคคลที่จะเข้ามาเป็นกรรมการอิสระหรือคณะกรรมการตรวจสอบ
- 4 จัดเตรียมเอกสารภายในบริษัทให้เป็นหมวดหมู่เพื่อสะดวกต่อการให้ที่ปรึกษาทางการเงิน
เงินเข้ามาศึกษาข้อมูล ในการเตรียมยื่นคำขออนุญาตเสนอขายหลักทรัพย์ต่อประชาชนกับสำนักงาน
ก.ล.ต. และการยื่นเข้าจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์กับตลาดหลักทรัพย์ MAI
- 5 หลังจากนั้น บริษัทจึงจะทำการคัดเลือกและแต่งตั้งที่ปรึกษาทางการเงินเพื่อช่วยในการ
จัดโครงสร้างบริษัท โครงสร้างธุรกิจ โครงสร้างทุนและผู้ถือหุ้น และจัดเตรียมข้อมูลในการยื่นคำ
ขอ อนุญาตเสนอขายหลักทรัพย์ต่อประชาชนกับสำนักงาน ก.ล.ต. และการยื่นเข้าจดทะเบียนใน
ตลาดหลักทรัพย์ MAI และในการขายหุ้นนั้น บริษัทจะมีผู้จัดจำหน่ายและรับปร ะกั้นการจัด
จำหน่าย (Underwriter) มาช่วยในการจัดจำหน่ายหุ้นของบริษัทไปยังผู้ลงทุนได้อย่างกว้างขวาง
ตามจำนวนที่ต้องการภายในเวลาที่กำหนด

นอกจากนี้ ในการยื่นคำขออนุญาตเสนอขายหลักทรัพย์ต่อประชาชนกับสำนักงาน ก.ล.ต. และการยื่นแจ้งจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ MAI นั้น ก็มีขั้นตอนที่สะดวก คือ บริษัทสามารถยื่นคำขอต่อสำนักงาน ก.ล.ต. และตลาดหลักทรัพย์ MAI ได้พร้อมกัน และโดยทั่วไปสำนักงาน ก.ล.ต. จะใช้เวลาประมาณ 2 เดือน ในการพิจารณาอนุมัติให้ขายหุ้น และตลาดหลักทรัพย์ MAI จะใช้เวลาไม่เกิน 1 สัปดาห์หลังจากสำนักงาน ก.ล.ต. อนุมัติให้บริษัทกระจายหุ้นให้ประชาชนได้

6. คุณสมบัติของการเข้าเป็นบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ MAI

ตลาดหลักทรัพย์ MAI มุ่งมั่นสรรหาและคัดเลือกบริษัท ที่มีศักยภาพเข้าจดทะเบียนเพื่อสร้างความมั่นใจให้แก่ผู้ลงทุน บริษัทที่จะเข้าจดทะเบียนได้ ต้องเป็นบริษัทที่มีประวัติการดำเนินงานมาพอสมควร โดยมีผลกำไรที่ผ่านมาชัดเจน พร้อมการกระจายการถือหุ้นให้สาธารณชน และที่สำคัญต้องมีบรรษัทภิบาลที่ดี มีความโปร่งใส และมีความน่าเชื่อถือ โดยคุณสมบัติของบริษัทจดทะเบียนมีดังนี้ (ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย,18)

6.1 ทุนชำระแล้วและส่วนของผู้ถือหุ้น (หลังกระจายหุ้นให้กับประชาชนแล้ว)

6.1.1 ทุนชำระแล้วและส่วนของผู้ถือหุ้นไม่น้อยกว่า 20 ล้านบาท

6.2 ผลการดำเนินงาน

6.2.1 มีผลการดำเนินงานต่อเนื่องไม่ต่ำกว่า 2 ปี ภายใต้การจัดการของผู้บริหารส่วนใหญ่ในกลุ่มเดียวกันอย่างน้อย 1 ปี ก่อนยื่นคำขอ

6.2.2 มีกำไรสุทธิในปีล่าสุดก่อนยื่นคำขอ และมีกำไรสุทธิในงวดสะสมของปีที่ยื่นคำขอ

6.2.3 กรณีมีผลการดำเนินการเพียง 1 ปี จะต้องมียุทธศาสตร์ราคาตลาดของหลักทรัพย์เกินกว่า 1,000 ล้านบาท

6.3 การกระจายหุ้น จำนวนผู้ถือหุ้นรายย่อยต้องไม่น้อยกว่า 300 ราย อัตราส่วนการถือหุ้น ไม่น้อยกว่าร้อยละ 20 ของทุนชำระแล้ว

6.4 การเสนอขายหุ้นแก่ประชาชน จำนวนหุ้นที่เสนอขายต้องไม่น้อยกว่า 15 % ของทุนที่ชำระแล้ว

7. ค่าใช้จ่ายในการระดมทุน

ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (2554, 17-20) ได้อธิบายค่าใช้จ่ายในการเข้าจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ MAI ไว้ดังนี้ ค่าใช้จ่ายในการเข้าจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ประกอบด้วย ค่าใช้จ่าย 2 ส่วน ได้แก่ ค่าใช้จ่ายในการเตรียมเข้าตลาดหลักทรัพย์ครั้งแรก (IPO one-time expenses) และค่าใช้จ่ายประจำปี (Recurring expenses) โดยค่าใช้จ่ายในการเตรียมเข้าตลาดหลักทรัพย์ครั้งแรก ได้แก่ค่าธรรมเนียมที่ปรึกษาทางการเงิน ค่าธรรมเนียมการรับประกัน

การจัดจำหน่ายหลักทรัพย์ (Underwriting Fee) ค่าประชาสัมพันธ์และจัดทำหนังสือชี้ชวน
ค่าธรรมเนียม ก.ล.ต.และตลาดหลักทรัพย์ฯ เป็นต้น

ส่วนค่าใช้จ่ายประจำปี เป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นเป็นประจำทุกปี ได้แก่ ค่าสอบบัญชี
ค่าธรรมเนียมนายทะเบียนหลักทรัพย์ ค่าตอบแทนคณะกรรมการอิสระและกรรมการตรวจสอบ
ค่าธรรมเนียมรายปี ก.ล.ต.และตลาดหลักทรัพย์ฯ เป็นต้น ประมาณการค่าใช้จ่ายดังนี้

7.1 เตรียมพร้อมเข้าจดทะเบียน

7.1.1 ค่าธรรมเนียมที่ปรึกษาทางการเงิน ขึ้นอยู่กับปริมาณงานและความพร้อมของ
บริษัท และมีวิธีการชำระค่าบริการหลายวิธี เช่น คิดเป็นราคาเหมาจ่าย คิดเป็นร้อยละของมูลค่า
เงินทุนที่ระดมได้ หรือคิดเป็นสัดส่วนตามงานที่ทำเสร็จ

7.2 ยื่นคำขอต่อสำนักงาน ก.ล.ต.และตลาดหลักทรัพย์ฯ

7.2.1 ยื่นคำขอต่อสำนักงาน ก.ล.ต. พร้อมชำระค่าธรรมเนียมให้สำนักงาน ก.ล.ต.
ดังนี้

7.2.1.1 ชำระค่าธรรมเนียมคำขออนุญาต 50,000 บาท

7.2.1.2 ค่าธรรมเนียมการยื่น Filing ร้อยละ 0.08 ของมูลค่าการเสนอขาย
แบ่งชำระดังนี้

7.2.1.2.1 ชำระ 30,000 บาท ในวันนับ Filing วันแรก

7.2.1.2.2 ส่วนที่เหลือ (ถ้ามี) ในวันที่ Filing มีผลใช้บังคับ

7.2.1.3 ค่าธรรมเนียมรายปี คิดตามส่วนของผู้ถือหุ้น โดยคิดค่าธรรมเนียม
ดังนี้

ส่วนของผู้ถือหุ้น (ล้านบาท)	ค่าธรรมเนียม
น้อยกว่า 500	50,000 บาท
ตั้งแต่ 500 – 1,000	100,000 บาท
มากกว่า 1,000	300,000 บาท

ที่มา : จาก Going Public Guide, โดย ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, 2554.

7.2.2 ยื่นคำขอต่อตลาดหลักทรัพย์ MAI พร้อมชำระค่าธรรมเนียมดังนี้

7.2.2.1 ค่าธรรมเนียมยื่นคำขอ 25,000 บาท

7.2.2.2 ค่าธรรมเนียมแรกเข้าร้อยละ 0.025 ของทุนชำระแล้ว ขั้นต่ำ 50,000
บาท แต่ไม่เกิน 1,500,000 บาท

7.2.2.3 ค่าธรรมเนียมรายปีร้อยละ 0.02 ของทุนชำระแล้ว ขั้นต่ำ 25,000 บาท
แต่ไม่เกิน 1,500,000 บาท

7.2.3 ชำระให้กับนายทะเบียน ค่าธรรมเนียมรายปีในการเป็นนายทะเบียนคิดอัตราค่าธรรมเนียมที่ลดลงตามจำนวนทุนชำระที่เพิ่มขึ้น โดยคำนวณตามทุนชำระทุก 1 ล้านบาท และค่าธรรมเนียมสูงสุดไม่เกิน 5 ล้านบาท สรุปได้ดังนี้

ทุนชำระ (ล้านบาท)	อัตราค่าธรรมเนียมติดตาม ทุนชำระทุก 1 ล้านบาท	ค่าธรรมเนียมขั้นต่ำ (บาท)
ไม่เกิน 1,000	430 บาท	30,000
1,000 - 5,000	380 บาท	430,000
5,001 – 10,000	320 บาท	1,900,000
มากกว่า 10,000	230 บาท	3,200,000

ที่มา จาก Going Public Guide, โดย ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, 2554.

7.3 เสนอขายหุ้นค่าธรรมเนียมรับประกัน ชำระให้ผู้จัดจำหน่ายและรับประกันการจัดจำหน่ายในการจัดจำหน่ายหลักทรัพย์ประมาณร้อยละ 3 ของมูลค่าการระดมทุน

7.4 ค่าใช้จ่ายอื่น ๆ

7.4.1 ผู้สอบบัญชีขั้นต่ำประมาณ 500,000 บาท

7.4.2 ค่าจัดพิมพ์หนังสือชี้ชวนเสนอขายหุ้นสามัญ ประมาณ 100,000 – 300,000 บาท

7.4.3 ค่าใช้จ่ายประชาสัมพันธ์

8. ประโยชน์ที่ได้รับจากการเข้าจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์

การเข้าจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ MAI นั้น ไม่ได้มีประโยชน์เฉพาะกับบริษัทที่เข้าจดทะเบียนเท่านั้น ผู้ถือหุ้นของบริษัทก็จะได้รับประโยชน์ด้วย ดังรายละเอียดต่อไปนี้ (ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, 5)

8.1 ประโยชน์ของการเป็นบริษัทจดทะเบียนต่อบริษัท

ประโยชน์ของการนำบริษัทเข้าจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์มีประโยชน์ต่อบริษัทดังนี้ (ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, 5)

8.1.1 แหล่งเงินทุนระยะยาวที่ปราศจากภาระดอกเบี้ย การนำบริษัทเข้าจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ช่วยให้บริษัทสามารถระดมเงินทุนจากประชาชนทั่วไปโดยตรง เพื่อนำไปเป็นเงินทุนหมุนเวียนหรือขยายธุรกิจของบริษัทได้โดยไม่ต้องชำระคืนเงินต้น และดอกเบี้ย

ตามงวดเวลาที่กำหนดเหมือนการกู้ยืมเงินจากสถาบันการเงิน บริษัทมีความยืดหยุ่นในการบริหารเงินมากขึ้น

8.1.2 เพิ่มช่องทางระดมทุนเพื่อช่วยให้การบริหารเงินอย่างมีประสิทธิภาพ บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์สามารถระดมทุนเพิ่มเติมเมื่อมีความต้องการใช้เงินเพิ่มขึ้นได้ โดยการออกตราสารทางการเงินประเภทต่าง ๆ ได้หลากหลายยิ่งขึ้น ทั้งตราสารหนี้ ตราสารทุน และตราสารกึ่งหนี้กึ่งทุน เช่น หุ้นสามัญเพิ่มทุน หุ้นกู้ หุ้นบุริมสิทธิ ใบสำคัญแสดงสิทธิในการซื้อหลักทรัพย์ เป็นต้น ช่วยให้บริษัทสามารถจัดโครงสร้างทางการเงินที่เหมาะสมต่อการดำเนินธุรกิจของบริษัทได้

8.1.3 เสริมสร้างชื่อเสียงและภาพลักษณ์ที่ดีให้แก่บริษัท การเป็นบริษัทจดทะเบียนจะช่วยเสริมสร้างความน่าเชื่อถือและภาพลักษณ์ที่ดีในการบริหารงานและมาตรฐานการดำเนินงานของบริษัทมากขึ้น ผ่านกลไกการเปิดเผยข้อมูลของตลาดหลักทรัพย์ ซึ่งนอกจากจะช่วยสร้างความเชื่อมั่นให้นักลงทุนสนใจลงทุนในหลักทรัพย์ของบริษัทมากขึ้นแล้วยังช่วยสร้างความเชื่อถือให้แก่ลูกค้า คู่ค้า ทั้งในและต่างประเทศอีกด้วย

8.1.4 สร้างความภักดี และผลตอบแทนที่ดีให้แก่พนักงาน พนักงานของบริษัทนับว่าเป็นปัจจัยที่สำคัญยิ่งต่อการดำเนินธุรกิจให้ประสบความสำเร็จ การให้พนักงานมีส่วนร่วมในการเป็นเจ้าของจะช่วยสร้างความภักดีและความภูมิใจให้แก่พนักงาน มีความทุ่มเทความสามารถอย่างเต็มที่ในการสร้างความก้าวหน้าให้แก่บริษัท การเข้าจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์เป็นช่องทางหนึ่งที่บริษัทสามารถเปิดโอกาสให้พนักงานมีส่วนร่วมในการเป็นเจ้าของบริษัทได้ ผ่านโครงการเสนอขายหลักทรัพย์ให้แก่กรรมการหรือพนักงานของบริษัท (Employees stock Program)

8.1.5 สร้างความรับผิดชอบและการบริหารงานแบบมีอาชีพ การที่บริษัทจดทะเบียนเปิดเผยข้อมูล ข่าวสาร และความเคลื่อนไหวต่าง ๆ ผ่านช่องทางและระบบการเผยแพร่ข้อมูลข่าวสารของตลาดหลักทรัพย์ ช่วยทำให้บริษัทเป็นที่รู้จักของผู้ลงทุนมากขึ้น ช่วยสร้างความสนใจของผู้ลงทุนในบริษัทมากขึ้น และกระตุ้นให้ผู้บริหารบริษัทจดทะเบียนมีความรับผิดชอบต่อการบริหารงานมากขึ้นด้วย

8.1.6 การดำรงอยู่ของธุรกิจในระยะยาว การเป็นบริษัทจดทะเบียนจะช่วยให้บริษัทที่มีการบริหารงานแบบธุรกิจครอบครัวก้าวเข้าสู่การบริหารงานแบบมีอาชีพมากขึ้น มีผู้บริหารที่เป็นมืออาชีพเข้าร่วมบริหารกิจการ และเปิดโอกาสให้สมาชิกในครอบครัวของเจ้าของกิจการที่มีเป้าหมายในการดำเนินชีวิตหรือมีความถนัดที่แตกต่างกันไปสามารถเลือกประกอบอาชีพที่ต้องการ โดยยังคงมีฐานะเป็นผู้ถือหุ้นของบริษัทและได้รับผลตอบแทนจากการถือหุ้นอยู่เช่นเดิม

8.2 ประโยชน์ของการเป็นบริษัทจดทะเบียนต่อผู้ถือหุ้น

ประโยชน์ของการนำบริษัทเข้าจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์มีประโยชน์ต่อผู้ถือหุ้นดังนี้(ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, 6)

8.2.1 เพิ่มสภาพคล่องให้กับผู้ถือหุ้นการเข้าเป็นบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ช่วยให้ผู้ถือหุ้นของบริษัทมีศูนย์กลางในการซื้อขายแลกเปลี่ยนหลักทรัพย์ที่ถือไว้เป็นเงินสดได้ง่ายสะดวก ซึ่งจะช่วยให้เกิดสภาพคล่องให้แก่ผู้ถือหุ้นของบริษัทได้

8.2.2 ลดภาระค่าประกันของผู้ถือหุ้นและกรรมการการเข้าเป็นบริษัทจดทะเบียนจะช่วยให้อำนาจบริษัทมีความน่าเชื่อถือเพิ่มขึ้น เนื่องจากบริษัทจะต้องปรับปรุงให้มีการกำกับดูแลกิจการที่ดี มีการเปิดเผยข้อมูลเพิ่มขึ้นตามหลักเกณฑ์ที่สำนักงาน ก.ล.ต. และตลาดหลักทรัพย์กำหนด นอกจากนี้การเป็นบริษัทจดทะเบียนและเข้าซื้อขายหลักทรัพย์ในตลาดหลักทรัพย์ ทำให้หลักทรัพย์ของบริษัทมีราคาอ้างอิง และมีสภาพคล่องเป็นหลักทรัพย์ที่มีความน่าเชื่อถือ ซึ่งผู้ถือหุ้นสามารถนำไปเป็นหลักประกันในการกู้ยืมเงินจากสถาบันการเงินได้ หรือเพื่อใช้ลดการค้ำประกันการกู้ยืมเงินที่ทำไว้ก่อนการแปรสภาพเป็นบริษัทมหาชน และเข้าจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ได้

8.2.3 ได้รับการยกเว้นภาษีกำไรจากการขายหุ้น บุคคลธรรมดาที่เป็นผู้ถือหุ้นในบริษัทจดทะเบียนจะได้รับการยกเว้นไม่ต้องนำกำไรที่ได้จากการขายหลักทรัพย์ในตลาดหลักทรัพย์มารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

แนวความคิดเกี่ยวกับการควบคุมภายใน

1. ก ความหมายและความสำคัญของการควบคุมภายใน

จากการศึกษาเอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง ซึ่งมีทั้งสถาบันและบุคคลได้ให้ความหมายและคำจำกัดความของการควบคุมภายในไว้ดังนี้

วิไล วีระปรีช, ประจิต หาวัตร, จงจิตต์ หลีกภัย (2551 : 10) ได้ให้ความหมายไวว่า นโยบายและวิธีการที่ผู้บริหารของกิจการได้กำหนดขึ้น เพื่อให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่าจะทำให้กิจการได้บรรลุถึงวัตถุประสงค์และเป้าหมายที่กำหนดไว้ นโยบายและวิธีการเหล่านี้ทำให้เกิดการควบคุมซึ่งเมื่อรวมกันแล้วจะประกอบขึ้นเป็นระบบการควบคุมภายในของกิจการ

วิเชียร พันธุ์ประไพ (2547 : 15) ได้ให้ความหมายของการควบคุมภายในไว้ว่า แผนจัดแบ่งส่วนงาน วิธีปฏิบัติงานที่ประสานกัน และมาตรการต่าง ๆ ที่ถือปฏิบัติในกิจการ เพื่อดูแลรักษาทรัพย์สิน ตรวจสอบความถูกต้องเชื่อถือได้ของข้อมูล

พยอม สิงห์เสนห์ (2542: 5-2) ได้ให้ความหมาย การควบคุมภายในไว้ว่า คือ นโยบายและวิธีการที่ได้วางไว้สำหรับปฏิบัติในกิจการเพื่อที่จะให้ได้รับความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลว่า

กิจการจะสามารถดำเนินการให้บรรลุถึงวัตถุประสงค์ที่ได้กำหนดไว้ การควบคุมภายในที่กิจการจัดให้มีขึ้นมีวัตถุประสงค์อันสำคัญดังต่อไปนี้

1. เพื่อดูแลรักษาสินทรัพย์
2. เพื่อตรวจสอบความถูกต้องและเชื่อถือได้ของข้อมูลทางบัญชี
3. เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพของการทำงาน
4. เพื่อส่งเสริมให้มีการปฏิบัติตามนโยบายของผู้บริหาร ข้อบังคับ และระเบียบปฏิบัติ

ของกิจการ รวมทั้งข้อกำหนดตามกฎหมาย

ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (2549 : 2) ได้ให้ความหมายของการควบคุมภายในไว้ว่า กระบวนการ ซึ่งได้รับการออกแบบไว้โดยคณะกรรมการบริษัท ผู้บริหารขององค์กร โดยมีวัตถุประสงค์หลักเพื่อให้เกิดความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลในเรื่องดังต่อไปนี้

1. ด้านการดำเนินงาน (Operations) มุ่งหมายให้การปฏิบัติงานเกิดประสิทธิภาพและประสิทธิผล ด้วยการกำกับการใช้ทรัพยากรทุกประเภทขององค์กรทั้ง คน เงิน เวลา ทรัพย์สิน วัสดุ เครื่องมือ เครื่องใช้ ให้เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ และบรรลุเป้าหมายที่ผู้บริหารองค์กรกำหนดไว้

2. ด้านรายงานการเงิน (Financial Reporting) รายงานทางการเงินไม่ว่าจะเป็นรายงานที่ใช้ภายใน หรือภายนอก ต้องมีความเชื่อถือได้ ทันเวลา มีคุณภาพเหมาะสมกับการนำไปใช้เป็นข้อมูลประกอบการพิจารณาและการตัดสินใจทางธุรกิจของ นักบริหาร เจ้าหนี้ ผู้ถือหุ้น และนักลงทุนทั่วไป

3. ด้านการปฏิบัติให้เป็นไปตาม กฎ ระเบียบและนโยบาย (Compliance with Applicable Laws and Regulations) ปฏิบัติงานหรือการดำเนินธุรกิจ ให้สอดคล้อง หรือเป็นไปตาม บทบัญญัติ ข้อกำหนด กฎหมาย นโยบาย ข้อบังคับ ระเบียบ โครงการ หรือแผนงาน มติ คณะกรรมการบริษัท ผู้บริหารที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินธุรกิจนั้นเพื่อป้องกันมิให้เกิดผลเสียหายใด ๆ จากการละเว้นการปฏิบัติให้เป็นไปตามกฎ ระเบียบ เหล่านั้น

คณะกรรมการมาตรฐานการสอบบัญชี สหพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ (IFAC) ได้ให้คำนิยามของระบบการควบคุมภายในไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 400 เรื่องการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีกับการควบคุมภายในไว้ดังนี้ ระบบการควบคุมภายใน หมายถึง นโยบาย และวิธีการปฏิบัติ ซึ่งผู้บริหารของกิจการกำหนดขึ้น เพื่อช่วยให้บรรลุวัตถุประสงค์ของผู้บริหารที่จะให้เกิดความมั่นใจเท่าที่จะสามารถทำได้ว่าการดำเนินธุรกิจเป็นไปอย่างมีระเบียบและมีประสิทธิภาพ ซึ่งรวมถึงการปฏิบัติตามนโยบายของผู้บริหาร การป้องกันรักษาทรัพย์สิน การป้องกันและการตรวจพบทุจริตและข้อผิดพลาด ความถูกต้องและครบถ้วนของการบันทึกบัญชี และการจัดทำข้อมูลทางการเงินที่เชื่อถือได้อย่างทันเวลา(จันทนา สาขากร, นิพันธ์ เห็น โชคชัยชนะ, ศิลปพร ศรีจันเพชร. 2550: 2-3)

สำนักงานมาตรฐานการสอบบัญชีภาคีอากร (2547 :109) ได้ให้ความหมายของการควบคุมภายในไว้ว่ากระบวนการที่ผู้บริหารกิจการ และพนักงานของกิจการร่วมกันกำหนดขึ้น เพื่อให้เกิดความมั่นใจที่สมเหตุสมผลว่า กิจการจะสามารถบรรลุ วัตถุประสงค์และเป้าหมายของกิจการในเรื่องต่อไปนี้

1. ความมีประสิทธิภาพประสิทธิผลของการดำเนินงาน
2. ความน่าเชื่อถือของงบการเงิน
3. การปฏิบัติตามกฎหมายและข้อกำหนด

Committee of Sponsoring Organization of the Tread way Commission หรือ COSO ได้ให้คำนิยามการควบคุมภายในตามแนวคิดของCOSOได้ดังนี้“Internal control as a process, effected by an entity’s board of directors, management and other personnel. This process is designed to provide reasonable assurance regarding the achievement of objectives in effectiveness and efficiency of operations, reliability of financial reporting, and compliance with applicable laws and regulations” (www.coso.org/resources.htm.: 6 มิ.ย. 2554)

มีความหมายดังนี้ “ การควบคุมภายใน คือ กระบวนการปฏิบัติงานที่ทุกคนในองค์กรไม่ว่าจะเป็นคณะกรรมการบริษัท ผู้จัดการ และพนักงานทุกคนมีส่วนร่วมในการกำหนดการควบคุมภายใน กระบวนการปฏิบัติงานที่ออกแบบขึ้น เพื่อสร้างความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลในการบรรลุความมีประสิทธิภาพ และความมีประสิทธิภาพในการปฏิบัติงาน ความเชื่อถือได้ของรายงานทางการเงิน และปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับต่าง ๆ”

จากความหมายต่าง ๆ ข้างต้นพอจะสรุปได้ว่า การควบคุมภายใน หมายถึงกระบวนการปฏิบัติงานที่ฝ่ายบริหารขององค์กรและพนักงานขององค์กรร่วมกันกำหนดขึ้นและถือปฏิบัติภายในองค์กร เพื่อความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลว่าการดำเนินงานขององค์กรจะเกิดประสิทธิภาพ ประสิทธิภาพ และสามารถบรรลุเป้าหมายขององค์กร

2.แนวคิดหลักการของการควบคุมภายใน

จากความหมายของการควบคุมภายใน ได้มีแนวคิดและหลักการคิดเกี่ยวกับการควบคุมภายในจากไว้ดังนี้

อุษณา ภัทรมนตรี (2547: 5-4) ได้ให้แนวคิดหลักการของการควบคุมภายในไว้แนวทาง 4 ประการคือ

- 1.การควบคุมภายใน เป็น กระบวนการ (Process) หมายถึงวิธีการที่ต้องกระทำอย่างเป็นขั้นตอน แต่ไม่ได้เป็นผลลัพธ์สุดท้าย ดังเช่นนักกีฬาต้องการผลลัพธ์สุดท้ายคือ การเป็นผู้ชนะ แต่การเป็นผู้ชนะต้องฝึกซ้อม ต้องมีโครงสร้างร่างกายแข็งแรงดังนั้นองค์กรต้องการลดความเสี่ยง แต่การลดความเสี่ยงต้องมีโครงสร้างและการกระทำตามระบบการควบคุมภายใน

2การควบคุมภายใน ไม่ใช่เพียงแต่การกำหนดนโยบาย แบบฟอร์มที่สวยงามและไม่ใช้ระบบที่ไปจ้างคนมาทำให้ หรือไม่ใช่คู่มือที่วางไว้บนหิ้งหนังสือ แต่เป็นกระบวนการที่ทุกคนในองค์กรต้องร่วมมือกันทำและมีการปรับปรุงอย่างต่อเนื่อง

3การควบคุมภายในให้ความเชื่อมั่นในการบรรลุตามวัตถุประสงค์อย่างสมเหตุสมผล หมายถึงความมั่นใจตามต้นทุนและประสิทธิผลที่คาดหวังตามปกติเท่านั้น การควบคุมไม่ได้ให้ความเชื่อมั่นและเป็นหลักประกันสมบูรณ์ เพราะการควบคุมมีข้อจำกัดที่แฝงอยู่

4เป็นการกระทำเพื่อความสำเร็จตามวัตถุประสงค์ 3 ประการของการควบคุม ได้แก่

4.1 วัตถุประสงค์ด้านการปฏิบัติงาน

4.2 วัตถุประสงค์ด้านความเชื่อถือได้ของรายงานทางการเงินการบัญชี

4.3 วัตถุประสงค์ด้านการปฏิบัติงานตามกฎหมายและกฎระเบียบที่เกี่ยวข้อง

อำนาจ ซีระวนิช(2547: 66) ได้ให้แนวคิดเกี่ยวกับการควบคุมภายในไว้ดังนี้

1การควบคุมภายในเป็นส่วนประกอบที่แทรกแฝงในการปฏิบัติงานตามปกติการควบคุมภายในมิใช่เหตุการณ์ใดเหตุการณ์หนึ่งโดยเฉพาะ และมีใช้เหตุผลสุดท้ายของการกระทำแต่เป็นกระบวนการที่ต่อเนื่องและแทรกอยู่หรือแฝงอยู่ในการปฏิบัติงานตามปกติของหน่วยรับตรวจ ฝ่ายบริหารจึงควรนำการควบคุมภายในมาใช้ โดยรวมเป็นส่วนหนึ่งของกระบวนการบริหารงาน ซึ่งได้แก่ การวางแผน การดำเนินการและการติดตามผล

2การควบคุมภายในเกิดขึ้นได้โดยบุคลากรของหน่วยรับตรวจ และบุคลากรทุกระดับเป็นผู้มีบทบาทสำคัญในการทำให้การควบคุมภายในเกิดขึ้นในหน่วยงานรับตรวจ ฝ่ายบริหารเป็นผู้รับผิดชอบในการจัดให้มีระบบการควบคุมภายในที่ดี โดยการกำหนดวัตถุประสงค์ วางกลไกการควบคุมและการกำหนดกิจกรรมต่าง ๆ รวมทั้งการติดตามผลการควบคุมภายใน ส่วนบุคลากรอื่นของหน่วยงานรับตรวจ รับผิดชอบต่อการปฏิบัติงานตามระบบการควบคุมภายในที่ดี

3การควบคุมภายในให้ความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลว่าจะบรรลุตามวัตถุประสงค์ที่กำหนด ถึงแม้ว่าการควบคุมภายในจะออกแบบไว้ดีเพียงใดก็ตามก็ไม่สามารถให้ความมั่นใจว่าจะทำให้การดำเนินงานบรรลุตามวัตถุประสงค์อย่างสมบูรณ์ เพราะยังมีปัจจัยอื่นซึ่งมีผลกระทบต่อ การบรรลุวัตถุประสงค์ของหน่วยงานรับตรวจ เช่น การใช้ดุลพินิจผิดพลาด การสมรู้ร่วมคิดกัน การปฏิบัติผิดกฎหมาย ระเบียบ กฎเกณฑ์ที่กำหนดไว้ นอกจากนี้ การวางระบบการควบคุมภายในจะคุ้มค่าจะต้องคำนึงถึงต้นทุนและผลประโยชน์ที่เกี่ยวข้องกัน โดยผลประโยชน์ที่ได้รับจากการควบคุมภายในจะต้องคุ้มค้ำกับต้นทุนที่เกิดขึ้น

3. ความสำคัญของการควบคุมภายใน

การควบคุมภายในที่ดีมีความสำคัญต่อการดำเนินงานของบรรดากิจการทั้งหลาย ตลอดจนผู้บริหารและผู้สอบบัญชี รวมทั้งผู้ตรวจสอบภายในของธุรกิจนั้น ในด้านการดำเนินงาน การจัดให้มีระบบการควบคุมภายในที่ดีก็เพื่อให้ธุรกิจมีความมั่นใจว่า (สมหมาย ปฐมวิชัยวัฒน์, 2539 : 32-34)

- 3.1 กิจการได้มีการบันทึกรายการเกี่ยวกับรายได้ที่พึงได้รับไว้ในบัญชีครบถ้วน
- 3.2 รายการจ่ายเงินทุกรายการได้กระทำอย่างถูกต้อง และได้มีการอนุมัติจากผู้ที่ได้รับมอบอำนาจ โดยถูกต้องแท้จริง
- 3.3 ได้มีการบันทึกรายการทรัพย์สินต่าง ๆ ไว้ครบถ้วน และได้มีมาตรการป้องกันการสูญหาย หรือเสียหายอย่างรัดกุม
- 3.4 ได้มีการบันทึกรายการหนี้สินที่เกิดขึ้นหรือภาระที่กิจการต้องผูกพันอย่างถูกต้องครบถ้วน
- 3.5 ได้มีการจัดทำและการดำเนินการทางการบัญชีอย่างเหมาะสมถูกต้องและสามารถเสนอข้อมูลที่สมบูรณ์เชื่อถือได้
- 3.6 ได้มีการดำเนินการตามแนวทางที่กำหนดอย่างมีประสิทธิภาพ

4. วัตถุประสงค์ของการควบคุมภายใน

วัตถุประสงค์ของระบบการควบคุมภายใน มีดังนี้ (กรมบัญชีกลาง, 2545 : 5)

- 4.1 เพื่อให้การปฏิบัติงานเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล ทำให้การใช้ทรัพยากรเป็นไปอย่างประหยัดและคุ้มค่า โดยลดขั้นตอนการปฏิบัติงานที่ซ้ำซ้อนหรือไม่จำเป็น ลดความเสี่ยงหรือผลเสียหายด้านการเงินหรือด้านอื่น ๆ ที่อาจมีขึ้นในหน่วยงานซึ่งจะช่วยลดต้นทุนการดำเนินงานแก่หน่วยงานในที่สุด
- 4.2 เพื่อให้มีข้อมูลและรายงานทางการเงินที่ถูกต้องครบถ้วน และเชื่อถือได้ สร้างความมั่นใจแก่ผู้บริหารในการตัดสินใจเกี่ยวกับการบริหารและการปฏิบัติงาน และบุคคลภายนอกที่เกี่ยวข้อง
- 4.3 เพื่อให้บุคลากรมีการปฏิบัติตามนโยบาย กฎหมาย เงื่อนไขสัญญา ข้อตกลง ระเบียบข้อบังคับต่าง ๆ ของหน่วยงานอย่างถูกต้องและครบถ้วน

5. ประโยชน์ของการควบคุมภายใน

ประโยชน์ของการควบคุมภายในมี 3 แนวทาง คือ (จันทนา สาขากร, นิพันธ์ เห็นโชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจันทพร, 2550: 2-13)

5.1 ประโยชน์สำหรับฝ่ายบริหาร ระบบการควบคุมภายในที่ดีจะเป็นเครื่องมือช่วยให้ผู้บริหารมีความแน่ใจว่าลูกจ้างและพนักงานได้ปฏิบัติงานอย่างถูกต้อง รายงานต่าง ๆ ที่จัดทำขึ้นถูกต้องเชื่อถือได้และทันเวลาที่กำหนด ตลอดจนมีการป้องกันความผิดพลาดและการทุจริตหรือการสูญหายของทรัพย์สินไว้อย่างรัดกุม

5.2 ประโยชน์สำหรับพนักงานและลูกจ้างระบบการควบคุมภายในจะเป็นเครื่องชี้แนะแนวทางการปฏิบัติงานที่ถูกต้องและเป็นไปตามนโยบายที่ผู้บริหารวางไว้ เป็นเครื่องช่วยเพิ่มประสิทธิภาพในการปฏิบัติงาน

5.3 ประโยชน์สำหรับผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายใน ผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายในจะใช้ประสิทธิภาพของระบบการควบคุมภายในเป็นปัจจัยที่สำคัญในการกำหนดขอบเขตการปฏิบัติงาน กิจกรรมที่มีการควบคุมภายในที่ดีจะทำให้การทำงานของ ผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายในรวดเร็วและมีประสิทธิภาพมากขึ้น

6. องค์ประกอบของการควบคุมภายใน

องค์ประกอบของการควบคุมภายในตามแนวคิดของ COSO ได้จำแนกเป็น 5 องค์ประกอบคือ (วิลโลว์ วีระปรีย, ประจิต หาว์ตร, จงจิตต์ หลีกภัย, 2551: 10)

- 6.1 สภาพแวดล้อมการควบคุม (Control Environment)
- 6.2 การประเมินความเสี่ยง (Risk Assessment)
- 6.3 กิจกรรมการควบคุม (Control Activities)
- 6.4 สารสนเทศและการสื่อสาร (Information and Communication)
- 6.5 การติดตามและประเมินผล (Monitoring)

6.1 สภาพแวดล้อมการควบคุม

วิลโลว์ วีระปรีย, ประจิต หาว์ตร, จงจิตต์ หลีกภัย (2551: 10) ได้ให้ความหมายของสภาพแวดล้อมการควบคุมไว้ดังนี้ ปัจจัยหลาย ๆ อย่างซึ่งมีผลกระทบต่อ การควบคุมของกิจการ ผลกระทบดังกล่าวอาจจะเป็นในทางบวกคือมีส่วนส่งเสริมให้ส่วนประกอบของการควบคุมส่วนอื่นพัฒนาขึ้น หรืออาจมีผลในทางลบคือ เป็นอุปสรรคต่อการเกิดขึ้นและการพัฒนาของส่วนประกอบอื่น ๆ จนทำให้เป็นระบบการควบคุมภายในที่มีจุดบกพร่องหรือจุดอ่อนมากมายจนไม่สามารถทำงานให้มีประสิทธิภาพได้

ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย(2548: 29) ได้ให้ความหมายไว้ดังนี้ สภาพแวดล้อมการควบคุม หมายถึง ปัจจัยต่าง ๆ ซึ่งร่วมกันส่งผลให้เกิดที่ท่าขององค์การที่มีต่อการควบคุมภายใน หรือทำให้นุเคราะห์ในองค์การให้ความสำคัญต่อการควบคุมมากขึ้น สภาพแวดล้อมของการควบคุม เป็นรากฐานที่มีผลต่อองค์ประกอบอื่น ๆ ของการควบคุมภายในให้อยู่ได้อย่าง

มั่นคง ทำให้เกิดระเบียบวินัยซึ่งบุคคลต้องยอมรับและนำไปปฏิบัติ รวมทั้งก่อให้เกิดโครงสร้างของการควบคุมที่จะตามมา

สภาพแวดล้อมของการควบคุม เป็นองค์ประกอบด้านแรกเกี่ยวกับการสร้างจิตสำนึก (Control Consciousness) และบรรยากาศของการควบคุมภายใน ให้นุคลากรทุกคนเข้าใจ และต้องมีจิตสำนึกที่ดีในการควบคุมและการปฏิบัติงานตามความรับผิดชอบ โดยเน้นที่ผู้บริหารระดับสูง(Tone at the top) ที่จะสร้างสภาพแวดล้อมของการควบคุมและการกระทำตนเป็นตัวอย่าง COSO ถือว่าบุคลากรเป็นองค์ประกอบแรกและสำคัญที่สุดการมีบุคคลดีเป็นแกนของจักรกลสำคัญในการผลักดันสิ่งดีอื่น ๆ ให้เกิดขึ้นภายในองค์กร (อุษณา ภัทรมนตรี. 2547 : 5-6)

สภาพแวดล้อมการควบคุมประกอบด้วยปัจจัยต่าง ๆ คือ (วิไล วีระปรีย, ประจิต หาวัตร, จงจิตต์ หลีกภัย. 2551: 10)

- 6.1.1 ความซื่อสัตย์และจรรยาบรรณของผู้บริหาร
- 6.1.2 ปรัชญาและรูปแบบของการทำงานของผู้บริหาร
- 6.1.3 บทบาทของคณะกรรมการบริษัทและกรรมการตรวจสอบ
- 6.1.4 ความรู้ความสามารถของบุคลากร
- 6.1.5 การจัดโครงสร้างองค์กร
- 6.1.6 การมอบอำนาจหน้าที่ความรับผิดชอบ
- 6.1.7 การบริหารบุคลากร
- 6.1.8 การตรวจสอบภายใน

6.1.1 ความซื่อสัตย์และจรรยาบรรณของผู้บริหาร

มาตรฐานของความประพฤติที่ผู้ประกอบอาชีพอย่างใดอย่างหนึ่งที่จะกำหนดขึ้นเป็นแบบอย่างให้มีการยึดถือปฏิบัติเพื่อส่งเสริมและรักษาไว้ซึ่งชื่อเสียงเกียรติคุณของวิชาชีพนั้น ๆ ในกิจการหรือองค์กรต่าง ๆ ถ้าผู้บริหารเป็นผู้ที่ปราศจากความซื่อสัตย์และจรรยาบรรณแล้ว การควบคุมภายในจะเกิดขึ้นไม่ได้ นอกจากนี้ ผู้บริหารระดับสูงจะต้องพยายามทุก ๆ วิธีทางให้ผู้บริหารทุกระดับและพนักงานทุกคนได้ตระหนักถึงความสำคัญและยึดมั่นในการปฏิบัติหน้าที่ด้วยความซื่อสัตย์และมีจรรยาบรรณด้วยเช่นกัน(วิไล วีระปรีย, ประจิต หาวัตร, จงจิตต์ หลีกภัย, 2551 : 10)

ความซื่อสัตย์และจริยธรรมเป็นเรื่องของจิตสำนึกและคุณภาพของคน ซึ่งเป็นนามธรรม มองเห็นจับต้องได้ยาก แต่ก็สามารถนำมาแสดงให้เห็นได้ โดยผู้บริหารจะต้องทำตนให้เป็นตัวอย่างอย่างสม่ำเสมอทั้งโดยคำพูดและการกระทำ มีการกำหนดเป็นนโยบายและข้อกำหนดด้านจริยธรรมไว้อย่างชัดเจน รวมถึงมีข้อห้ามพนักงานมิให้ปฏิบัติ อันจะถือว่าอยู่ในสถานะที่ขาดความซื่อสัตย์และจริยธรรม พร้อมทั้งมีการแจ้งให้พนักงานทุกคนรับทราบและเข้าใจ

ในหลักการที่กำหนดไว้ (จันทนา สาขากร, นิพนธ์ เห็น โชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจันทเพชร, 2550: 2-6)

6.1.2 ปรัชญาและรูปแบบของการทำงานของผู้บริหาร

ในกิจการแต่ละแห่งผู้บริหารย่อมมีปรัชญาและรูปแบบการทำงานไม่เหมือนกัน ผู้บริหารบางคนมีความมุ่งมั่นที่จะทำงานให้ประสบผลสำเร็จอย่างสูงสุดและรักษาคุณ ระเบียบ และข้อบังคับต่าง ๆ ของบริษัทอย่างเคร่งครัด ในขณะที่ผู้บริหารอื่น ๆ ชอบทำงานตาม สบายและถือว่ากฎ ระเบียบ และข้อบังคับต่าง ๆ เป็นเรื่องที่สามารถต่อรองกันได้ รูปแบบการทำงาน ของผู้บริหารจึงมีอิทธิพลอย่างสำคัญในการกำหนดระบบการควบคุมภายในของบริษัท (วิไล วีระ ปรีย, ประจิต หาว์ตร, จงจิตต์ หลีกภัย, 2551: 11)

ปรัชญา และรูปแบบการทำงานของผู้บริหารย่อมมีผลกระทบที่สำคัญ ต่อระบบการควบคุมภายในขององค์กร เพราะผู้บริหารมีหน้าที่โดยตรงในการกำหนดนโยบาย จัด ให้มีมาตรการและวิธีการควบคุม ความแตกต่างในด้านทัศนคติและรูปแบบวิธีการทำงานของ ผู้บริหาร จะเป็นตัวกำหนดระดับความเสี่ยงที่ยอมรับได้ในองค์กร อันนำไปสู่รูปแบบของการ ควบคุมภายในที่จัดให้มีขึ้น ผู้บริหารบางคนเป็นพวกอนุรักษนิยม บางคนกล้าได้ กล้าเสีย กล้า เสี่ยง และระดับของความกล้าก็ยังคงแตกต่างกันไป จึงทำให้ระดับของการควบคุมภายในแตกต่างกัน ไปด้วย (จันทนา สาขากร, นิพนธ์ เห็น โชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจันทเพชร, 2550: 2-6)

6.1.3 บทบาทของคณะกรรมการบริษัทและกรรมการตรวจสอบ

เนื่องจากคณะกรรมการบริษัทอาจมีความรู้ความสามารถด้านการเงิน และการบัญชีไม่เพียงพอ จึงต้องตั้งคณะกรรมการตรวจสอบขึ้นเพื่อทำหน้าที่ประเมินผลงานด้าน การบัญชีและการเงิน และรายงานให้คณะกรรมการทราบ นอกจากนั้นคณะกรรมการตรวจสอบ ยังเป็นผู้ประสานงานกับผู้ตรวจสอบภายในของบริษัท ผู้สอบบัญชีภายนอกและคณะกรรมการของ บริษัท ดังนั้นถ้าคณะกรรมการตรวจสอบเป็นผู้ที่มีความรู้ ความสามารถทางการเงินและการบัญชี อย่างเหมาะสมแล้ว ก็จะทำให้เกิดสภาพแวดล้อมที่มีส่วนส่งเสริมระบบการควบคุมภายในของ บริษัทเป็นอย่างดี (วิไล วีระปรีย, ประจิต หาว์ตร, จงจิตต์ หลีกภัย, 2551: 11)

คณะกรรมการตรวจสอบที่มีประสิทธิภาพจะต้องเป็นอิสระจาก ผู้บริหาร เป็นผู้ตรวจสอบการปฏิบัติงานของผู้บริหาร ซึ่งเป็นผู้มีหน้าที่รับผิดชอบโดยตรงในการ จัดให้มีระบบการควบคุมภายในที่ดีในองค์กร ดังนั้น คณะกรรมการบริหารและคณะกรรมการ ตรวจสอบ จึงเป็นตัวจักรสำคัญต่อบรรยากาศของการควบคุม โดยเฉพาะการส่งเสริมให้การ ตรวจสอบภายในและการสอบบัญชีเป็นไปอย่างมีอิสระและปฏิบัติตามได้ตามมาตรฐานของวิชาชีพ (จันทนา สาขากร, นิพนธ์ เห็น โชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจันทเพชร, 2550: 2-6)

6.1.4 ความรู้ความสามารถของบุคลากร

ความรู้ความสามารถของบุคลากรที่เหมาะสมกับหน้าที่การงาน ในกรปฏิบัติงานแต่ละชนิดนั้นจำเป็นต้องใช้บุคลากรที่มีความรู้ความสามารถอย่างเหมาะสม มิฉะนั้นการทำงานจะไม่ประสบความสำเร็จตามที่ควร หน้าที่ที่สำคัญอย่างหนึ่งของผู้บริหารระดับสูงก็คือการคัดเลือกบุคลากรที่มีความรู้ ความสามารถอันเหมาะสมกับงานในขณะนั้น และจัดให้มีการฝึกอบรมในระยะต่อมาเพื่อเพิ่มพูนความรู้ ความสามารถของบุคลากรเหล่านั้นให้ทันสมัยอยู่เสมอ (ไวไล วีระปริย, ประจิต หาว์ตร, จงจิตต์ หลีกภัย, 2551: 11)

ความรู้ทักษะและความสามารถของบุคลากรเป็นสิ่งจำเป็นต่อประสิทธิภาพ และประสิทธิผลขององค์กร มิใช่แต่บุคลากรไม่มีความรู้ ทักษะและความสามารถจะเป็นสิ่งอันตราย ถ้าบุคลากรมีความรู้ ทักษะและความสามารถมากเกินไปไม่เหมาะสมกับหน้าที่ ความรับผิดชอบก็อาจมีผลกระทบต่อประสิทธิภาพและประสิทธิผลได้เช่นกัน ดังนั้นองค์กรจึงจำเป็นต้องกำหนดระดับความรู้ ทักษะที่จำเป็น และความสามารถที่เหมาะสมสำหรับแต่ละงานไว้อย่างชัดเจน เพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการพิจารณา บรรจุ แต่งตั้ง ให้เหมาะสมกับหน้าที่ความรับผิดชอบ โดยจัดทำบรรยายลักษณะงาน หรือข้อกำหนดคุณลักษณะงาน (Job Description) ทุกตำแหน่งงานไว้อย่างชัดเจน (จันทนา สาขากร, นิพันธ์ เห็น โชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจันเพช, 2550: 2-6)

6.1.5 การจัดโครงสร้างองค์กร

โครงสร้างขององค์กรที่ได้รับการจัดไว้ดีย่อมเป็นพื้นฐานสำคัญทำให้ผู้บริหารสามารถวางแผนงานสั่งการ และควบคุมการปฏิบัติงานได้อย่างถูกต้อง รวดเร็ว มีประสิทธิภาพ โครงสร้างการจัดองค์กรรวมถึงการจัดแบ่งหน้าที่ความรับผิดชอบระหว่างหน่วยงานต่าง ๆ ในองค์กร และการกำหนดหน้าที่ความรับผิดชอบของบุคลากรในระดับต่าง ๆ โดยคำนึงถึงความรู้และความสามารถของบุคคลเหล่านั้นด้วย การรวมศูนย์อำนาจหรือกระจายอำนาจการตัดสินใจในระดับต่าง ๆ หากองค์กรเลือกใช้การรวมศูนย์อำนาจในการตัดสินใจ คุณสมบัติเฉพาะตัวของผู้ที่ได้รับอำนาจย่อมมีความสำคัญ หากเลือกวิธีการกระจายอำนาจการตัดสินใจ ระบบและขั้นตอนการทำงานรวมถึงกระบวนการในการติดตามผลย่อมมีความสำคัญมากกว่า (กุสุมา ไสเจียว, 2549: 23)

การจัดโครงสร้างองค์กรที่เหมาะสมกับขนาดและการดำเนินงานขององค์กรเป็นพื้นฐานสำคัญที่เอื้ออำนวยให้ผู้บริหารสามารถวางแผนสั่งการและควบคุมการปฏิบัติงานได้อย่างมีประสิทธิภาพและมีประสิทธิผล การจัดโครงสร้างองค์กรนอกจากจะเป็นการจัดแบ่งสายงานหน้าที่และความรับผิดชอบของแต่ละหน่วยงานแล้ว ยังเป็นตัวกำหนดระดับความรู้ความสามารถของบุคคลในองค์กร เช่น การจัดโครงสร้างแบบรวมศูนย์อำนาจการตัดสินใจย่อมต้องการคุณสมบัติของตัวบุคคลมากกว่าโครงสร้างองค์กรที่จัดในรูปแบบการกระจายศูนย์อำนาจ

การตัดสินใจ ซึ่งระบบขั้นตอนการทำงาน และกระบวนการในการติดตามผลจะมีความสำคัญมากกว่าคุณสมบัติของตัวบุคคล (จันทนา สาขากร, นิพันธ์ เห็น โชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจันเพชร, 2550: 2-7)

โครงสร้างของหน่วยงานที่ได้รับการจัดไว้เป็นอย่างดี จะเป็นพื้นฐานสำคัญที่ทำให้ผู้บริหารสามารถวางแผน สั่งการ และควบคุมการปฏิบัติงานได้ถูกต้อง รวดเร็ว และมีประสิทธิภาพ โดยการจัดโครงสร้างของหน่วยงานให้เหมาะสมกับลักษณะของกิจกรรมของหน่วยงานนั้นๆ เช่น(กรมบัญชีกลาง, 2545: 5)

6.1.5.1 การรวมศูนย์อำนาจ หรือกระจายศูนย์อำนาจการตัดสินใจในระดับต่าง ๆ หากกิจการเลือกใช้การรวมศูนย์อำนาจในการตัดสินใจ คุณสมบัติเฉพาะตัวของผู้ที่ได้รับอำนาจย่อมมีความสำคัญ กรณีวิธีกระจายอำนาจการตัดสินใจ ระบบและขั้นตอนการทำงาน รวมถึงกระบวนการในการติดตามผล ก็จะมีมีความสำคัญมากกว่าคุณสมบัติของตัวบุคคล

6.1.5.2 การจัดโครงสร้างของหน่วยงานที่มีการผลิตโดยเครื่องจักร อาจใช้โครงสร้างและการควบคุมที่เป็นระเบียบแบบแผนแน่นอน แต่โครงสร้างที่มีรูปแบบแน่นอน อาจไม่เหมาะสมกับกิจกรรมการบริการ หรืองานที่เกี่ยวข้องกับการค้นคว้าวิจัยทางวิชาการ เป็นต้น

6.1.5.3 การมอบอำนาจต้องให้เหมาะสมกับหน้าที่ความรับผิดชอบในการปฏิบัติงาน และต้องชัดเจน

6.1.6 การมอบอำนาจหน้าที่ความรับผิดชอบ

บุคลากรทุกคนที่ปฏิบัติหน้าที่ต่าง ๆ จะต้องเข้าใจอย่างชัดเจนถึงกรอบและขอบเขตของอำนาจและความรับผิดชอบของตน ต้องทราบด้วยว่างานของตนมีส่วนสัมพันธ์กับงานของผู้อื่นอย่างไร เพื่อป้องกันไม่ให้เกิดความซ้ำซ้อนในการปฏิบัติงานหรือมีการละเว้นการปฏิบัติงานใดงานหนึ่ง ฝ่ายบริหารอาจใช้วิธีจัดทำบรรยายลักษณะงานของพนักงานแต่ละระดับไว้อย่างชัดเจน เพื่อให้พนักงานใช้เป็นแนวทางอ้างอิงในการปฏิบัติงาน สำหรับงานที่มีความซับซ้อน หรือต้องใช้เทคโนโลยีสูง หรือลงทุนด้วยเงินจำนวนมาก อาจต้องมีการจัดทำคู่มือระบบงาน (System Documentation) ไว้ด้วย ส่วนการมอบอำนาจจะต้องให้เหมาะสมกับหน้าที่และความรับผิดชอบในแต่ละตำแหน่ง (จันทนา สาขากร, นิพันธ์ เห็น โชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจันเพชร, 2550: 2-7)

องค์การยุคใหม่นิยมการกระจายอำนาจในการบริหาร (Empowerment) โดยกระจายอำนาจบริหารตัดสินใจในกิจกรรมประจำวันจากส่วนกลางสู่ผู้ปฏิบัติงานแนวหน้า (Front line) ที่รับผิดชอบโดยตรง ทำให้ลดชั้นการบริหารแบบแนวตั้ง (Vertical Organization) มาสู่การบริหารแบบแนวราบ (Flat Organization) มากขึ้น โดยเห็นว่าการแก้ไขปัญหาโดยผู้เชี่ยวชาญเฉพาะหน้านั้นจริง ทำให้เกิดความคล่องตัว และมีการตอบสนองความต้องการลูกค้าได้ดีกว่าผู้บริหารที่อยู่ห่างไกล (อุษณา ภัทรมนตรี, 2547: 5-9)

6.1.7 การบริหารบุคลากร

คนเป็นปัจจัยสำคัญที่สุดต่อการปฏิบัติงานในทุกด้าน ประสิทธิภาพและประสิทธิผลของการควบคุมภายในจะถูกกระทบอย่างมากด้วยพฤติกรรมและอุปนิสัยของบุคลากรในองค์กร การกำหนดนโยบายและวิธีปฏิบัติในส่วนที่เกี่ยวกับการบริหารงานด้านทรัพยากรมนุษย์ ตั้งแต่การคัดเลือกบุคลากรเข้าทำงาน การประเมินผลการปฏิบัติงาน การฝึกอบรม การพัฒนาความรู้ของพนักงาน การเลื่อนตำแหน่ง การกำหนดค่าตอบแทนและผลประโยชน์อื่น เพื่อให้ได้บุคลากรที่มีความรู้ ความสามารถเหมาะสมกับตำแหน่งหน้าที่ และเพื่อให้สามารถรักษาบุคลากรที่มีคุณภาพไว้(จันทนา สาขากร, นิพันธ์ เห็น โชคชัยชนะ และศิลป์พร ศรีจันเพชร,2550: 2-7)

การมีนโยบายและระบบการบริหารบุคลากรที่ชัดเจนและเหมาะสม จะช่วยให้ระบบการควบคุมภายในมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลยิ่งขึ้น เช่น (กรมบัญชีกลาง,2545: 9)

6.1.7.1 กำหนดหลักเกณฑ์ที่ชัดเจนเกี่ยวกับการว่าจ้าง การพัฒนา การประเมินผลการปฏิบัติงาน การเลื่อนตำแหน่ง รวมทั้งการจ่ายค่าตอบแทนและผลประโยชน์

6.1.7.2 กำหนดคุณสมบัติและลักษณะงาน(Job Description)ของเจ้าหน้าที่ในแต่ละตำแหน่งให้ชัดเจน เพื่อใช้เป็นแนวทางสำหรับการปฏิบัติงาน

6.1.7.3 กำหนดมาตรฐานเกี่ยวกับการประกันความซื่อสัตย์

6.1.7.4 มีระบบการฝึกอบรมอย่างต่อเนื่อง และติดตามผลการปฏิบัติงานอย่างเป็นระบบและสม่ำเสมอ

6.1.7.5 กำหนดเป็นแนวปฏิบัติกรณีที่มีการขัดแย้งของผลประโยชน์ (Conflict of Interest) ต่อหน่วยงาน

6.1.8 การตรวจสอบภายใน

สมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งสหรัฐอเมริกา (The Institute of Internal Auditors (IIA) ได้ให้ความหมายหรือคำนิยามของ “การตรวจสอบภายใน” ไว้ดังนี้ การตรวจสอบภายใน คือ การให้ความเชื่อมั่นและการให้คำปรึกษา อย่างเที่ยงธรรมและเป็นอิสระ เพื่อเพิ่มคุณค่าและปรับปรุงการดำเนินงานขององค์กร การตรวจสอบภายในช่วยให้องค์กรบรรลุเป้าหมาย ด้วยการประเมินและปรับปรุงประสิทธิผลของกระบวนการบริหารความเสี่ยง การควบคุม และการกำกับดูแล อย่างเป็นระบบและเป็นระเบียบ (ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยและสมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทย,2548: 13)

การตรวจสอบภายในเป็นวิธีการที่สำคัญอย่างหนึ่งที่ผู้บริหารใช้ในการติดตามและประเมินผลเพื่อให้มั่นใจได้ว่าระบบการควบคุมที่วางไว้ได้มีการปฏิบัติตามอย่างเคร่งครัด ผู้ตรวจสอบภายในมีหน้าที่ในการตรวจสอบและประเมินผลการปฏิบัติงานด้านต่าง ๆ ทั้ง

ด้านการเงินและการบัญชีและงานด้านอื่น ๆ แล้วรายงานผลให้ผู้บริหารเพื่อจะได้หาทางแก้ไข จุดอ่อนของระบบได้อย่างทันกาล อย่างไรก็ตามแม้ว่าผู้ตรวจสอบภายในจะเป็นพนักงานของกิจการ แต่การที่ผู้ตรวจสอบภายในจะสามารถปฏิบัติหน้าที่ได้อย่างมีประสิทธิภาพนั้นจำเป็นต้องมีความเป็นอิสระในการทำงาน ดังนั้นจึงไม่ควรจะมีสายการบังคับบัญชาขึ้นตรงต่อผู้ที่จะต้องได้รับการตรวจสอบ ในบางกิจการจึงกำหนดให้สำนักงานผู้ตรวจสอบภายในมีหน้าที่รายงานต่อ คณะกรรมการของบริษัทโดยตรง ผู้ตรวจสอบภายในจะต้องเป็นผู้มีความรู้ความสามารถและ ประสบการณ์อย่างเพียงพอ สามารถแสดงความคิดเห็น และให้คำแนะนำในกรณีที่มีการปรับปรุงแก้ไข และอีกประการหนึ่งก็คือ ผู้ตรวจสอบภายในควรจะวางแผนการตรวจสอบให้ครอบคลุมถึง จุดอ่อนที่สำคัญของการควบคุมภายในทุกจุด และควรมีข้อเสนอแนะเพื่อปรับปรุงให้ดีขึ้น ประการสุดท้ายก็คือ ผู้บริหารควรจะสนใจต่อรายงานของผู้ตรวจสอบภายในและสนับสนุนให้มีการปฏิบัติตามข้อเสนอแนะดังกล่าว (วิล ไวระปรีย, ประจิต หาวัตร, จงจิตต์ หลีกภัย, 2551:15)

6.2 การประเมินความเสี่ยง

ความเสี่ยง หมายถึง เหตุการณ์ที่ไม่พึงประสงค์หรือการกระทำใด ๆ อันจะ ก่อให้เกิดผลลัพธ์ในด้านลบหรือเป็นผลลัพธ์ที่ไม่ต้องการ ทำให้งานไม่ประสบความสำเร็จตาม เป้าหมายที่กำหนด (กรมบัญชีกลาง, 2545: 10)

ความเสี่ยงของธุรกิจ คือ การที่กิจการไม่สามารถจัดการความสูญเสีย หรือการเสีย โอกาสที่พึงมีต่อธุรกิจ เนื่องจากไม่ดำเนินการจัดการความเสี่ยงอย่างเหมาะสม และทำให้องค์กร เสียโอกาสหรือได้รับความเสียหายอื่น ๆ อันอาจแก้ไขได้ยาก หรือในบางครั้งอาจมีผลกระทบ สำคัญต่อความอยู่รอดขององค์กร(วิล ไวระปรีย, ประจิต หาวัตร, จงจิตต์ หลีกภัย, 2551: 16)

การประเมินความเสี่ยง หมายถึง การวิเคราะห์ และการจัดระดับความเสี่ยง โดย นิยมพิจารณาจากความน่าจะเป็นและผลกระทบซึ่งความน่าจะเป็น(Likelihood)หมายถึง โอกาสที่ ความเป็นไปได้ที่เหตุการณ์ความเสี่ยงนั้นจะเกิด ส่วนผลกระทบ (Impact) หมายถึง ความเสียหาย ที่จะเกิดจากเหตุการณ์ความเสี่ยงนั้น ซึ่งเป็นการวิเคราะห์และจัดระดับความเสี่ยง นิยมให้เป็นระดับ (Scale Rating) เช่น ระดับ 3 ถึง 1 โดยระดับคะแนน 1 = ต่ำ ระดับคะแนน 2 = ปานกลาง และ ระดับคะแนน 3 = สูง (อุษณา ภัทรมนตรี, 2547: 4-6)

ทุกองค์กรไม่ว่าอยู่ในธุรกิจประเภทใด ย่อมดำเนินการอยู่ท่ามกลางความเสี่ยงทาง ธุรกิจในรูปแบบต่าง ๆ และสาเหตุแห่งความเสี่ยงมีทั้งสืบเนื่องมาจากปัจจัยภายในและปัจจัย ภายนอก จึงมีความจำเป็นที่ทุกธุรกิจจะต้องประเมินเพื่อทราบว่ามีความเสี่ยงอยู่อย่างไร และใน เรื่องหรือขั้นตอนใดของงาน เพื่อกำหนดและนำมาตราการควบคุมที่เหมาะสมและมีประสิทธิผลมา ระแวดระวังตรงเรื่องหรือขั้นตอนเหล่านั้น เพื่อให้เกิดความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลว่า ความ เสียหายหรือความผิดพลาดจะไม่เกิดขึ้น หรือหากเกิดขึ้นก็ไม่อยู่ในระดับที่อันตราย หรือเป็น

อุปสรรคต่อการดำเนินไปสู่ความสำเร็จตามวัตถุประสงค์ ไม่ถึงกับทำให้รายงานการเงินการบัญชี หรือข้อมูลต่าง ๆ เชื้อถือไม่ได้ ไม่ถึงกับทำให้สินทรัพย์ขององค์กรไม่ได้รับการดูแลรักษาให้อยู่ในสภาพที่พร้อมกับการใช้งาน และไม่ถึงกับทำให้เกิดการปฏิบัติที่ผิดกฎหมาย ระเบียบนโยบายหรือข้อกำหนดใดที่องค์กรต้องปฏิบัติตาม (กุสุมา โสเชียว, 2549: 27)

6.2.1 ความสัมพันธ์ของความเสี่ยงกับการควบคุมภายใน

6.2.1.1 ความเสี่ยงจากลักษณะงานหรือกิจกรรมของหน่วยงาน (Inherent Risk)

ความเสี่ยงลักษณะนี้ เป็นความเสี่ยงที่มีอยู่โดยธรรมชาติในงานนั้น ๆ เอง เมื่อใดก็ตามที่ตัดสินใจที่จะทำงานหรือกิจกรรม ก็ย่อมมีความเสี่ยงเกิดขึ้น เช่น การทำการธุรกิจค้าขายกับต่างประเทศ หรือการสั่งซื้อของจากต่างประเทศของทางราชการ ความเสี่ยงก็คือ อัตราการแลกเปลี่ยนที่อาจเปลี่ยนแปลงไป ฯลฯ (กรมบัญชีกลาง, 2545:10)

6.2.1.2 ความเสี่ยงจากการควบคุมภายใน (Control Risk)

เป็นความเสี่ยงที่ระบบการควบคุมภายในของหน่วยงานนั้น ไม่ครอบคลุม และไม่สามารถป้องกันข้อผิดพลาดจากการดำเนินงานของหน่วยงานได้ อาจเป็นเพราะหน่วยงานไม่มีระบบการควบคุมภายในที่ครอบคลุมเพียงพอในการที่จะลดความเสี่ยงในการดำเนินงาน หรือหน่วยงานนั้นไม่มีการปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายในที่จัดไว้ เป็นต้น (กรมบัญชีกลาง, 2545:10)

6.2.1.3 ความเสี่ยงจากการตรวจไม่พบข้อผิดพลาด (Detection Risk)

เป็นความเสี่ยงที่การตรวจสอบไม่สามารถค้นพบ ความผิดพลาดของรายการที่มีอยู่ เนื่องจากผู้ตรวจสอบไม่สามารถตรวจสอบทุกกิจกรรมในหน่วยงานนี้ได้ และจำเป็นต้องใช้ระบบการตรวจสอบโดยเลือกสุ่มตัวอย่างหรืออาจเนื่องจากผู้ตรวจสอบไม่มีความอิสระเพียงพอ หรือไม่อยู่ในวิสัยที่จะเข้าไปตรวจสอบได้ (กรมบัญชีกลาง, 2545:10)

ผู้บริหารควรเข้าใจถึงความสำคัญถึงความเสี่ยงจากธุรกิจที่องค์กรของตนประสบอยู่ และจะต้องเป็นผู้ตัดสินใจว่าจะลดความเสี่ยงนี้ได้อย่างไร โดยต้องพิจารณาว่า ความเสี่ยงระดับใดที่องค์กรของตนยอมรับได้ และพยายามจัดการให้ความเสี่ยงที่อยู่ในระดับยอมรับได้นั้น โดยทั่วไป ความเสี่ยงจากลักษณะธุรกิจลดลงได้ด้วยการจัดให้มีระบบการควบคุมภายในเพื่อการควบคุมความเสี่ยงนั้น ๆ ขึ้น

การควบคุมภายในสามารถ “กรอง” ความเสียหายต่าง ๆ ที่อาจเกิดขึ้นกับองค์กรให้ลดน้อยลงไปได้มากตามสมควรเมื่อเทียบกับการไม่จัดการควบคุมภายในใด ๆ ไว้เลย ผู้บริหารจึงควรพิจารณาจัดระบบการควบคุมภายในที่เหมาะสม เพราะหากองค์กรต้องการสร้างระบบการควบคุมภายในเพื่อครอบคลุมข้อผิดพลาดที่อาจเกิดขึ้นทั้งหมดอาจเป็นไปได้ยาก และอาจเกินความจำเป็น อีกทั้งอาจก่อให้เกิดต้นทุนการควบคุมภายในที่สูงเกินไป หรือประสิทธิภาพการ

ดำเนินงานลดลง หากมีระบบและขั้นตอนการควบคุมภายในมากเกินไป (ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย,2549: 6-4)

6.2.2 ขั้นตอนการประเมินความเสี่ยง (จันทนา สาขากร, นิพันธ์ เห็น โชคชัยชนะ และ ศิลปพร ศรีจันเพชร,2550: 2-8)

6.2.2.1การระบุปัจจัยความเสี่ยง (Risk identification)

6.2.2.2การวิเคราะห์ความเสี่ยง (Risk Analysis)

6.2.2.3การบริหารความเสี่ยง (Risk Management)

6.2.2.1การระบุปัจจัยความเสี่ยง

การเข้าใจว่าองค์กรมีความเสี่ยงหรือไม่ จะไม่มีประโยชน์เพียงพอ ถ้าไม่สามารถระบุได้ว่า ความเสี่ยงนั้น ๆ มีสาเหตุจากปัจจัยอะไร เนื่องจากปัจจัยความเสี่ยงแต่ละชนิดมีผลกระทบไม่เท่าเทียมกัน ปัจจัยความเสี่ยงบางชนิดมีผลกระทบต่อวัตถุประสงค์ในระดับกิจการโดยรวม ในขณะที่บางชนิดมีผลกระทบในระดับกิจกรรมเท่านั้น นอกจากนี้ปัจจัยบางอย่างจะมีผลกระทบเพียงในระยะสั้น แต่ปัจจัยบางอย่างส่งผลกระทบในระยะยาว และปัจจัยบางชนิดมีผลกระทบทั้งในระยะสั้นแล้วต่อเนื่องไปจนถึงระยะยาว ดังนั้นจึงต้องทำความเข้าใจและสามารถระบุได้ว่าความเสี่ยงนั้น ๆ มีสาเหตุจากปัจจัยอะไรเป็นปัจจัยที่เกิดขึ้นภายในองค์กร หรือเป็นปัจจัยภายนอกเช่น (จันทนา สาขากร, นิพันธ์ เห็น โชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจันเพชร,2550: 2-8)

-การซื้อสินค้าผูกขาดโดยผู้ผลิตไม่กี่ราย เป็นความเสี่ยงระดับกิจการโดยรวมที่มีสาเหตุมาจากการกระทำภายในองค์กรเอง

- องค์กรประกอบธุรกิจประเภทซื้อมาขายไป โดยตั้งซื้อสินค้าจากต่างประเทศที่มีอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราผันผวนมาก และนำสินค้ามาขายในประเทศ จึงมีความเสี่ยงระดับกิจการโดยรวม แต่มีสาเหตุจากปัจจัยภายนอก

-ความซับซ้อนของระบบคอมพิวเตอร์ที่ใช้ในการประมวลข้อมูลเป็นความเสี่ยงระดับกิจกรรมที่มีสาเหตุจากปัจจัยภายในองค์กร

- การปฏิบัติงานของหน่วยงานต่าง ๆ ภายในองค์กร เป็นความเสี่ยงระดับกิจกรรมที่มีสาเหตุจากปัจจัยภายในองค์กร(จันทนา สาขากร, นิพันธ์ เห็น โชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจันเพชร,2550: 2-8)

6.2.2.2 การวิเคราะห์ความเสี่ยง

เมื่อสามารถระบุปัจจัยความเสี่ยงได้แล้ว ขั้นตอนต่อไปคือ การนำปัจจัยความเสี่ยงนั้นมาวิเคราะห์ว่า มีผลกระทบต่อองค์กรแค่ไหน เพียงใด โดยกำหนดระดับความสำคัญของความเสียหายที่จะเกิดจากความเสี่ยงและโอกาสที่จะเกิดความเสี่ยงดังกล่าวว่ามี

หรือไม่ ถ้ามี มีมากหรือน้อยเพียงใด เพื่อนำมาพิจารณาหาวิธีที่จะรับมือหรือจัดการกับความเสี่ยงที่มีสาระสำคัญ มีโอกาสที่จะเกิดสูง (จันทนา สาขากร, นิพันธ์ เห็น โชคชัยชนะ และศิลาพร ศรีจันเพชร, 2550: 2-9)

สำหรับเทคนิคในการวิเคราะห์ความเสี่ยงมีหลายวิธีจะต้องเลือกใช้ให้เหมาะสม เพราะบางครั้งผลกระทบของความเสี่ยงที่มีต่อองค์กร หรือโอกาสที่จะเกิดความเสี่ยงอาจไม่สามารถวัดได้เป็นตัวเลข จึงต้องใช้วิธีวิเคราะห์โดยการประเมินเป็นระดับ เช่น สูงมาก สูง ปานกลาง น้อย หรือน้อยมาก (จันทนา สาขากร, นิพันธ์ เห็น โชคชัยชนะ และศิลาพร ศรีจันเพชร , 2550: 2-9)

6.2.2.3 การบริหารความเสี่ยง

การบริหารความเสี่ยงเป็นการกำหนดแนวทางที่จะรับมือหรือจัดการกับความความเสี่ยงที่มีสาระสำคัญ มีโอกาสที่จะเกิดขึ้นสูงอย่างเหมาะสม โดยทั่วไปแล้วถ้าเป็นความเสี่ยงที่เกิดจากปัจจัยภายในจะใช้วิธีจัดระบบการควบคุมภายใน กรณีเป็นความเสี่ยงจากปัจจัยภายนอกจะใช้วิธีการบริหารความเสี่ยง (จันทนา สาขากร, นิพันธ์ เห็น โชคชัยชนะ และศิลาพร ศรีจันเพชร , 2550: 2-9)

การจัดการความเสี่ยงที่เกิดจากปัจจัยภายนอกสามารถบริหารความเสี่ยงด้วยวิธีการดังนี้ (ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, 2553: 81)

1. การหลีกเลี่ยง การดำเนินการเพื่อเลี่ยงเหตุการณ์ที่ก่อให้เกิดความเสี่ยง
2. การร่วมจัดการ การร่วมหรือการแบ่งความรับผิดชอบกับผู้อื่นในการจัดการความเสี่ยง
3. การลดการดำเนิน การเพิ่มเติมเพื่อลดโอกาสที่อาจเกิดขึ้นหรือผลกระทบของความเสี่ยงให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้
4. การยอมรับ ความเสี่ยงที่เหลือในปัจจุบันอยู่ในระดับที่ต้องการและยอมรับได้แล้ว โดยไม่ต้องมีการดำเนินการเพิ่มเติมเพื่อลดโอกาสหรือผลกระทบที่อาจจะเกิดขึ้น

6.3 กิจกรรมการควบคุม

กิจกรรมการควบคุม หมายถึง นโยบาย มาตรการ และวิธีการต่าง ๆ ที่ฝ่ายบริหารนำมาใช้เพื่อก่อให้เกิดความเชื่อมั่นได้ว่า คำสั่งหรือวิธีการปฏิบัติต่าง ๆ ที่ฝ่ายบริหารกำหนดขึ้นได้มีการปฏิบัติตาม และมีการดำเนินมาตรการต่าง ๆ ที่จำเป็นในการที่จะจัดการกับความความเสี่ยงได้อย่างเหมาะสม เพื่อให้สามารถบรรลุวัตถุประสงค์ขององค์กรได้ (ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย , 2548: 30)

6.3.1 ประเภทการควบคุม

กิจกรรมการควบคุมอาจแยกตามความจำเป็นและลักษณะของการควบคุม ทั้งนี้ ขึ้นอยู่กับความเหมาะสมในการดำเนินงานของหน่วยงานนั้น (สำนักบัญชีและตรวจสอบภายใน กรมบัญชีกลาง ,2545: 17)

6.3.1.1 การควบคุมในลักษณะการป้องกันการผิดพลาดที่อาจเกิดขึ้นในทางปฏิบัติ (Preventive Control) เป็นวิธีการควบคุมที่กำหนดขึ้น เพื่อป้องกันมิให้เกิดความเสี่ยงและข้อผิดพลาดตั้งแต่แรก โดยเหตุการณ์ที่ก่อให้เกิดความเสี่ยงยังไม่เกิดขึ้น เช่น การแบ่งแยกหน้าที่ผู้รับเงิน ผู้จ่ายเงิน และผู้บันทึกบัญชี การกำหนดวงเงินสำหรับผู้มีอำนาจเงินในแต่ละระดับชั้น เป็นต้น

6.3.1.2 การควบคุมในลักษณะของการค้นพบข้อผิดพลาด (Detective Control) เป็นการควบคุมที่กำหนดขึ้น เพื่อค้นพบข้อผิดพลาดที่อาจเกิดขึ้นในการปฏิบัติงาน เช่น การทำงบกระทบยอดเงินฝากธนาคาร การตรวจนับพัสดุประจำปี การทบทวนการปฏิบัติงานของหน่วยงานในภาพรวม เป็นต้น

6.3.1.3 การควบคุมในลักษณะการเสนอแนะ (Suggestive Control) เป็นการควบคุมที่กำหนดขึ้น เพื่อเสนอแนะ ปรับปรุง และพัฒนาระบบการดำเนินงานและระบบการควบคุมภายในให้เหมาะสมกับสถานการณ์

6.3.1.4 อื่น ๆ ตามความจำเป็นและเหมาะสมในการดำเนินงานของหน่วยงาน

6.3.2 กิจกรรมการควบคุมที่สำคัญ

กิจกรรมการควบคุมเป็นนโยบาย มาตรการและวิธีการดำเนินงานต่าง ๆ ที่ฝ่ายบริหารนำมาใช้เพื่อให้เกิดความมั่นใจว่า มาตรการต่าง ๆ ที่กำหนดขึ้นสามารถลด หรือควบคุมความเสี่ยงและได้รับการตอบสนอง และปฏิบัติตาม กิจกรรมการควบคุมประกอบด้วย(จันทนา สาขากร, นิพันธ์ เห็น โชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจันเพชร , 2550: 2-9)

6.3.2.1 การกำหนดนโยบายและแผนงาน (Policies and Plans)

6.3.2.2 การสอบทานโดยผู้บริหาร (Management Review)

6.3.2.3 การประมวลผลข้อมูล (Information Processing)

6.3.2.4 การควบคุมทางกายภาพ (Physical Control)

6.3.2.5 การแบ่งแยกหน้าที่ (Segregation of Duties)

6.3.2.6 ดัชนีชี้วัดผลการดำเนินงาน (Performance Indicators)

6.3.2.7 การจัดทำเอกสารหลักฐาน (Documentation)

6.3.2.8 การตรวจสอบการปฏิบัติงานอย่างเป็นอิสระ (Independent Checks on Performance)

6.3.2.1 การกำหนดนโยบายและแผนงาน(Policies and Plans) ฝ่ายบริหารจะเป็นผู้กำหนดขึ้นเพื่อใช้เป็นแนวทางในการปฏิบัติงาน ซึ่งจะใช้เป็นเครื่องมือในการควบคุม ติดตามและประเมินผล ทั้งนี้โดยมีการกำหนดผลงานที่คาดหวังไว้อย่างชัดเจนทั้งในรูปจำนวน ผลงาน และระยะเวลาปฏิบัติงานตามแผนงานดังกล่าว เพื่อให้เกิดความชัดเจน(จันทนา สาขากร, นิพนธ์ เห็น โชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจันเพชร, 2550: 2-11)

6.3.2.2 การสอบทานโดยผู้บริหาร เป็นกิจกรรมการควบคุมที่ผู้บริหารเป็นผู้กระทำ โดยผู้บริหารระดับสูงจะใช้วิธีวิเคราะห์เปรียบเทียบการปฏิบัติงานจริงกับแผนงานหรือ งบประมาณที่ได้จัดทำไว้ล่วงหน้า เพื่อให้เห็นภาพรวมของการดำเนินงานว่ามีปัญหาใหญ่ ๆ ใน ด้านใด เพื่อนำมาพิจารณาแก้ไขและเตรียมรับสถานการณ์ในอนาคตได้ ส่วนผู้บริหารระดับกลาง ก็ใช้วิธีสอบทานผลการปฏิบัติงานของพนักงานในสายบังคับบัญชาของตนว่า การปฏิบัติงาน เป็นไปตามนโยบาย แผนงาน และงบประมาณ ตลอดจนวิธีการปฏิบัติงานจริงเป็นไปตามระเบียบ ข้อบังคับที่กำหนด ซึ่งการสอบทานของผู้บริหารระดับกลางจะกระทำบ่อยครั้งเพียงใด ขึ้นอยู่กับ ลักษณะของความเสี่ยง

6.3.2.3 การประมวลผลข้อมูลในที่นี้ ครอบคลุมทั้งข้อมูลทางบัญชีการเงิน และข้อมูลอื่นที่จำเป็นสำหรับประกอบการตัดสินใจทางการบริหาร ซึ่งต้องการข้อมูลที่มีความถูกต้อง สมบูรณ์ กะทัดรัด มีเนื้อหาที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจและต้องได้ทันเวลาที่ต้องการ ดังนั้น การ ควบคุมการประมวลผลข้อมูล จึงต้องเริ่มจากการอนุมัติรายการ การบันทึกรายการ การสอบยัน ข้อมูลระหว่างกัน การเก็บรักษาข้อมูล และควบคุมข้อมูลที่สำคัญ การออกแบบแบบการใช้ เทคโนโลยีที่เหมาะสมช่วยในการประมวลผลข้อมูล

6.3.2.4 การควบคุมทางกายภาพ คือ การดูแลรักษาและป้องกันทรัพย์สินที่มี ตัวตนจากการถูกทำลายหรือสูญหาย และมีสภาพพร้อมเสมอสำหรับการใช้งาน กิจกรรมการ ควบคุมจึงรวมทั้งวิธีใช้เพื่อป้องกัน ค้นหา แก้ไขและสนับสนุน เช่น การจัดให้มีสถานที่จัดเก็บ อย่างปลอดภัย เหมาะสม การมีเวรยามรักษาการณ์ การตรวจนับ การเปรียบเทียบจำนวนจริงกับ ทะเบียนหรือหลักฐานทางการบัญชี การทำประกันภัย

6.3.2.5 การแบ่งแยกหน้าที่ เป็นการแบ่งแยกหน้าที่ระหว่างบุคคลหรือ หน่วยงาน โดยจัดให้มีการสอบยันความถูกต้องระหว่างกัน ไม่ให้บุคคลคนเดียวปฏิบัติงานตั้งแต่ ต้นจนจบ เพื่อป้องกันความเสี่ยงต่อข้อผิดพลาดและการทุจริต หรือการกระทำที่ไม่เหมาะสม ควรใช้ในกรณีทำงานมีลักษณะเสี่ยงต่อความผิดพลาดหรือเสียหายได้ง่าย โดยแยกหน้าที่การอนุมัติ การจดบันทึก การเก็บรักษา และการสอบทานออกจากกัน เช่น พนักงานคนเดียวไม่ควรมีหน้าที่ อนุมัติการจ่ายเงิน เก็บรักษาเงิน นำเงินฝากธนาคาร บันทึกบัญชีธนาคาร ลูกหนี้ และจัดทำงบ พิสูจน์ยอดเงินฝากธนาคาร

6.3.2.6 ดัชนีวัดผลการดำเนินงาน เป็นเครื่องมือที่ใช้บ่งบอกให้ทราบว่าสถานะขององค์กรเป็นอย่างไร อยู่ในระดับน่าพอใจหรือไม่ ควรให้ความสนใจในเรื่องใดเป็นพิเศษ เพื่อนำมาพิจารณาสั่งการแก้ไขปัญหาได้ทันกาล ดัชนีวัดผลการดำเนินงานที่นิยมใช้มักอยู่ในรูปของอัตราส่วนต่าง ๆ ที่แสดงความสัมพันธ์ของข้อมูลทางการเงิน หรือการดำเนินงานอย่างหนึ่งกับข้อมูลอีกอย่างหนึ่ง

6.3.2.7 การจัดทำเอกสารหลักฐานเป็นการควบคุมโดยกำหนดให้กิจกรรมหรือระบบงานที่มีความสำคัญ ต้องจัดทำเอกสารไว้เป็นหลักฐาน เอกสารทำหน้าที่เป็นตัวส่งผ่านข้อมูลในองค์กรและระหว่างองค์กรเป็นหลักฐานเพื่อใช้อ้างอิง ตรวจสอบหรือเป็นแนวทางปฏิบัติงานได้อย่างถูกต้อง เช่น การทำสัญญาซื้อ – ขาย การจัดทำเอกสารระบบงาน การจัดทำคู่มือปฏิบัติงาน การกำหนดแบบฟอร์มเอกสาร ตลอดจนการกำหนดเลขที่เอกสารที่เรียงลำดับไว้ล่วงหน้า

6.3.2.8 การตรวจสอบการปฏิบัติงานอย่างเป็นทางการเป็นอิสระหรือการตรวจสอบภายใน เป็นวิธีหนึ่งในกิจกรรมการควบคุม โดยผู้ทำหน้าที่ตรวจสอบจะต้องเป็นอิสระจากกลุ่มผู้รับผิดชอบงาน หรือผู้ปฏิบัติงานนั้น ๆ

6.4 ข้อมูลสารสนเทศและการสื่อสาร

ข้อมูลสารสนเทศ เป็นสิ่งจำเป็นสำหรับการบริหารงานโดยเฉพาะอย่างยิ่งในยุคปัจจุบัน ซึ่งเป็นยุคที่ผู้สามารถได้ข้อมูลข่าวสารที่รวดเร็วและถูกต้องจะสามารถช่วงชิงโอกาสได้ก่อนผู้อื่น ข้อมูลสารสนเทศ หมายความว่ารวมถึงข้อมูลข่าวสารทางการเงิน และข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานอื่น ๆ ที่มาจากทั้งแหล่งข้อมูลภายใน และแหล่งข้อมูลภายนอกองค์กร ข้อมูลสารสนเทศมีความสำคัญต่อการปฏิบัติงานของผู้บริหารและผู้ปฏิบัติงานในทุกๆระดับ ผู้บริหารใช้ข้อมูลสารสนเทศในการพิจารณาสั่งการ และวางแผนส่วนผู้ปฏิบัติงานใช้เพื่อเป็นเครื่องชี้แนะในการปฏิบัติงานตามหน้าที่และความรับผิดชอบ (จันทนา สาขากร, นิพันธ์ เห็นโชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจันเพชร, 2550: 2-11)

ข้อมูลข่าวสารที่ดีซึ่งทุกองค์กรควรจัดให้มี ควรมีลักษณะดังนี้

- 1.เหมาะสมกับการใช้ คือ มีเนื้อหาสาระที่จำเป็นต่อการตัดสินใจ
- 2.มีความถูกต้อง สมบูรณ์ สะท้อนผลตามความเป็นจริง และมีรายละเอียดที่จำเป็นครบถ้วน
- 3.เป็นปัจจุบัน คือ ให้ข้อมูลล่าสุด หรือใกล้เคียงกับวันที่ตัดสินใจมากที่สุด
- 4.ทันเวลา คือ ได้ข้อมูลที่ต้องการทันเวลาที่จะใช้
- 5.เหมาะสมในการเข้าถึง คือ ควรง่ายสำหรับบุคคลที่มีอำนาจเกี่ยวข้องและสมควรเข้าถึงแต่มีระบบการควบคุมป้องกันสำหรับผู้ไม่มีหน้าที่เกี่ยวข้องไม่ให้เข้าถึงข้อมูลดังกล่าว

การสื่อสาร หมายความว่า รวมทั้งการสื่อสารกับบุคคลหรือหน่วยงานทั้งภายในและภายนอกองค์กร ข้อมูลสารสนเทศจะมีประโยชน์เมื่อองค์กรจะมีระบบการสื่อสารที่สามารถส่งถึงผู้สมควรได้รับ และสามารถนำข้อมูลแบบโต้ตอบกันได้ การติดต่อสื่อสารทั้งภายในและภายนอกองค์กรควรมีการประเมินเป็นระยะ ๆ อย่างสม่ำเสมอ เพื่อทราบประสิทธิภาพและประสิทธิผลของระบบการสื่อสารที่องค์กรใช้อยู่(จันทนา สาขากร, นิพันธ์ เห็น โชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจันเพชร ,2550: 2-11)

กรมบัญชีกลาง ได้ให้ความหมายของสารสนเทศ และการสื่อสารไว้ดังนี้
สารสนเทศ หมายถึง ข้อมูลข่าวสารที่ใช้ในการบริหาร ซึ่งเป็นข้อมูลเกี่ยวกับการเงิน และไม่ใช้การเงินรวมทั้งข้อมูลข่าวสารอื่น ๆ ทั้งจากแหล่งภายในและภายนอก
การสื่อสาร หมายถึง การรับและส่งข่าวสารระหว่างกัน เพื่อให้เกิดความเข้าใจอันดีระหว่างบุคคลที่มีหน้าที่ความรับผิดชอบในงานที่สัมพันธ์กัน การสื่อสารจะเกิดได้ทั้งภายในและภายนอกหน่วยงาน ระบบสื่อสารที่ดีและมีประสิทธิภาพ ควรเป็นการสื่อสารสองทาง และติดต่อระหว่างหน่วยงานได้ครบถ้วน

การสื่อสารจึงเป็นเรื่องสำคัญที่ผู้บริหารต้องจัดให้มีขึ้น และควรเป็นระบบการสื่อสารสองทาง การสื่อสารภายในหน่วยงานที่ชัดเจน ไม่ว่าจะผ่านทางหรือไม่ก็ตามจะเป็นผลดีต่อการปฏิบัติงานให้สามารถลุเป้าหมายที่วางไว้ ซึ่งปัจจัยสำคัญที่ทำให้การสื่อสารเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล คือ (กรมบัญชีกลาง,2545 : 20)

1. เจ้าหน้าที่ทุกคน ต้องได้รับข้อมูลข่าวสารที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงานของตนอย่างชัดเจนและทันกาล ทั้งจากภายในหรือภายนอกหน่วยงาน รวมทั้งข้อมูลข่าวสารที่มีผลต่อความเสี่ยงที่อาจเกิดกับหน่วยงาน เช่น นโยบายของรัฐบาล การเปลี่ยนแปลงด้านกฎหมายใหม่ ๆ ฯลฯ

2.การกำหนดภาระหน้าที่และความรับผิดชอบในแต่ละตำแหน่งงานต้องชัดเจน เจ้าหน้าที่ทุกคนต้องเข้าใจถึงบทบาท ที่เกี่ยวข้องกับการงานของตนและของผู้อื่น รวมทั้งให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามระบบการควบคุมที่กำหนดไว้

3.การจัดให้มีช่องทางการสื่อสารข้อมูลที่ดีระหว่างผู้บริหารและผู้ปฏิบัติงานทำให้สามารถทำความเข้าใจ และประสานงานกันได้เป็นอย่างดี

ในทำนองเดียวกันควรให้ความสำคัญกับการสื่อสารภายนอกหน่วยงานซึ่งจะมีผลกระทบต่อการบริหารงานของหน่วยงานด้วย ดังนั้นประเด็นสำคัญที่ควรดำเนินการ คือ

1. กำหนดช่องทางการสื่อสารกับบุคคลภายนอกที่เกี่ยวข้องให้ง่ายขึ้น
2. เจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้องกับหน่วยงานภายนอก ต้องเรียนรู้วัฒนธรรมของหน่วยงานที่เกี่ยวข้องด้วย

3. ผู้บริหารควรรีความสนใจข้อสังเกตหรือข้อเสนอแนะของผู้ตรวจสอบ

ภายนอก

4. การติดต่อสื่อสารกับบุคคลภายนอก ต้องมีข้อมูลข่าวสารที่เพียงพอและสัมพันธ์กันในอันที่จะทำให้เกิดความเข้าใจอันดีต่อกัน และเข้าใจถึงสภาพความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้น (กรมบัญชีกลาง,2545: 20)

6.5 การติดตามและประเมินผล

การติดตาม หมายถึง การสอดส่องดูแลกิจกรรมที่อยู่ระหว่างการดำเนินงานเพื่อให้เกิดความมั่นใจว่า การดำเนินงานเป็นไปตามระบบการควบคุมภายในที่กำหนด(กรมบัญชีกลาง ,2545 : 21)

การประเมินผล หมายถึง การเปรียบเทียบผลการปฏิบัติงานกับระบบการควบคุมภายในที่กำหนดไว้ว่ามีความสอดคล้องหรือไม่ เพียงใด และประเมินระบบการควบคุมภายในที่มีอยู่ว่ายังมีความเหมาะสมกับสภาพแวดล้อมในปัจจุบันหรือไม่ รวมทั้งการวิเคราะห์การหาสาเหตุของความแตกต่างระหว่างแผนงานกับผลการดำเนินงาน สรุปผลและเสนอแนะ เพื่อให้การดำเนินงานมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล(กรมบัญชีกลาง,2545: 21)

การติดตามและประเมินผล ควรทำอย่างอิสระโดยผู้ที่ไม่มีส่วนเกี่ยวข้องกับการออกแบบมาตรการหรือวางระบบการควบคุมภายในนั้น ทั้งนี้เพื่อให้สามารถแสดงความคิดเห็นได้อย่างตรงไปตรงมาชัดเจน และมีความหมายเหมาะสมซึ่งจะทำให้ข้อสรุปที่ได้จากการติดตามและประเมินผลเป็นข้อมูลที่เป็นประโยชน์สูงสุดต่อการพิจารณาตัดสินใจคงไว้ หรือตัดทอน หรือเพิ่มเติมระบบการควบคุมภายในที่กำลังนำออกใช้ หรือที่ใช้อยู่ในองค์กร ซึ่งโดยสรุปทั่วไป องค์กรที่มีผู้ตรวจสอบภายในและการตรวจสอบภายในดำเนินไปอย่างถูกต้องตามหลักการวิชาชีพ ผู้ตรวจสอบภายในก็อยู่ในฐานะเหมาะที่จะทำหน้าที่ติดตามและประเมินผล แต่ในบางกรณีที่ผู้ตรวจสอบภายในจำเป็นต้องเข้าไปมีส่วนเกี่ยวข้องกับการวางระบบหรือออกแบบมาตรการควบคุมภายใน เช่น ผู้บริหารสั่งการให้ทำ กรณีนี้ผู้ตรวจสอบภายนอกหรือผู้ชำนาญการภายนอกอาจอยู่ในฐานะที่เหมาะสมกว่าที่จะเป็นผู้ติดตาม หรือประเมินผล (ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ,2549: 30)

การประเมินองค์ประกอบในการติดตามประเมินผลได้แก่ การประเมินการเกิดขึ้นจริงขององค์ประกอบย่อยต่าง เช่น (อุษณา ภัทรมนตรี,2547 : 5-18)

1. การติดตามผลระหว่างการดำเนินงาน (On Going Monitoring) หมายถึง การสังเกต การติดตาม การมีระบบรายงานความคืบหน้าของงาน รวมทั้งการสอบทานหรือการยืนยันยอดระหว่างการปฏิบัติงาน

2. การประเมินผลอิสระ เป็นการประเมินตามช่วงเวลาที่กำหนดขึ้น (Separate Evaluation) หรือการประเมินอิสระ (Independent Evaluation) หมายถึง การประเมินอิสระโดยผู้ที่ไม่มีส่วนเกี่ยวข้องกับการกำหนดระบบการควบคุมภายในนั้นเพื่อให้ความสามารถแสดงความคิดเห็นได้อย่างเป็นอิสระเช่นการประเมินจากผู้ตรวจสอบภายใน เป็นต้น

3.การประเมินการควบคุมตนเอง (ControlSelf-Assessment) เป็นแนวคิดในการควบคุมสมัยใหม่อีกประการหนึ่ง ซึ่ง เป็นการจัดการประชุมเชิงปฏิบัติการร่วมกันระหว่างผู้บริหาร ผู้ปฏิบัติงาน ผู้มีความรู้ด้านการควบคุม และผู้อื่นที่มีส่วนเกี่ยวข้อง เพื่อกำหนดกิจกรรมควบคุมและประเมินผลร่วมกันในแต่ละด้านที่รับผิดชอบ การประชุมดังกล่าวจะทำให้ทุกฝ่ายที่เกี่ยวข้องเข้าใจความจำเป็นและการยอมรับการควบคุมจากมติที่ประชุม ซึ่งได้ผลดีกว่าการควบคุมจากการสั่งโดยผู้บริหารแต่ฝ่ายเดียว

4.การรายงานผลการประเมินและการสั่งการแก้ไข การติดตามและประเมินผลไม่ว่าจะกระทำโดยผู้ใด COSO กำหนดให้ต้องจัดทำรายงานผลการประเมินที่สำคัญเสนอผู้บริหารที่รับผิดชอบ เช่นการจัดทำรายงานแสดงผลความคลาดเคลื่อนของการดำเนินงานเป็นระยะๆ รายงานดังกล่าวควรจัดทำโดยมีคำชี้แจงหรืออธิบายให้ทราบว่าความแตกต่างระหว่างผลการดำเนินงานจริงกับตัวเลขตามประมาณการเกิดขึ้นเพราะเหตุใดผู้รับผิดชอบกับการที่เกิดผลต่างนั้น หรือในการหาวิธีการแก้ไขข้อบกพร่องรายงานดังกล่าวควรรวมถึงการรายงานสั่งการแก้ไขและเหตุผลของผู้รับผิดชอบที่ไม่สั่งการแก้ไข

ระบบการควบคุมจำเป็นต้องมีการเฝ้าติดตามประเมิน ซึ่งเป็นกระบวนการประเมินระบบการควบคุมภายในในช่วงเวลานั้น ๆ ซึ่งอาจกระทำโดยการประเมินกิจกรรมอย่างต่อเนื่องหรือแยกประเมินเป็นครั้งคราว หรืออาจรวมทั้งสองแบบเข้าด้วยกัน (ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, 2548: 31)

การประเมินอย่างต่อเนื่องจะเกิดในช่วงของการปฏิบัติงาน ซึ่งได้แก่ การควบคุมการปฏิบัติงาน โดยผู้บังคับบัญชาและกิจกรรมใดๆ ที่บุคลากรต้องกระทำในขณะที่ปฏิบัติงาน รวมถึงกิจกรรมในทางการบริหารและการกำกับดูแลโดยผู้บริหารด้วยส่วนขอบเขตและความถี่ในการประเมินแบบแยกประเมินนั้น ขึ้นอยู่กับการประเมินความเสี่ยงและประสิทธิผลของการประเมินแบบต่อเนื่อง จากการประเมินดังกล่าว ควรจะต้องมีการรายงานจุดบกพร่องของระบบควบคุมให้ผู้บังคับบัญชาทราบ และถ้าเป็นประเด็นที่ร้ายแรงก็ต้องรายงานให้ผู้บริหารระดับสูงและคณะกรรมการขององค์กรทราบโดยด่วน(ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย,2548: 31)

การติดตามประเมินผลจะได้ผลดี ควรมีหลักในการปฏิบัติดังนี้ (กรมบัญชีกลาง ,2545: 23)

1. มีการสอบทานและรายงานผลเกี่ยวกับประสิทธิภาพผลของทุกองค์ประกอบของการควบคุมภายในในทุก ๆ ด้านอย่างสม่ำเสมอ ซึ่งเป็นการรายงานจากภายในและจาก

บุคคลภายนอก เช่น ผู้ตรวจสอบ ผู้ตรวจราชการ ผู้มาติดต่อ โดยเปรียบเทียบกับข้อมูลที่ปฏิบัติงานจริง

2. จำแนกเรื่องที่จะประเมินผล ซึ่งจะเป็นโยบายต่อการควบคุมภายในเฉพาะจุด เช่น การประเมินประสิทธิภาพในหน่วยงาน การประเมินระบบงาน การประเมินการบรรลุตามวัตถุประสงค์ การประเมินบุคคล เป็นต้นซึ่งการประเมินควรพิจารณาขอบเขตและความถี่ของการประเมินด้วย เพื่อให้มั่นใจถึงประสิทธิภาพของระบบการควบคุมภายในในเรื่องนั้น ๆ ว่า สามารถป้องกันความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้นได้ โดยเครื่องมือการประเมินผล รวมถึงการตรวจเช็คการตอบแบบสอบถาม และการวิเคราะห์เชิงปริมาณ นอกจากนี้ ตัวชี้วัดและการเปรียบเทียบกับผลงานของหน่วยงานอื่น หรือมาตรฐานที่ยอมรับกันโดยทั่วไป ก็เป็นเครื่องมือช่วยในการประเมินผลได้เช่นกัน

3. รายงานผลตามข้อเท็จจริงอย่างเป็นอิสระ ไม่ปิดบังสิ่งผิดปกติ

4. ส่งการให้มีการแก้ไขและติดตามผลอยู่เสมอสำหรับการกำหนดรูปแบบการติดตามผล ควรมีอยู่ในทุกขั้นตอนของการปฏิบัติงาน และควรทำอย่างต่อเนื่อง ทั้งนี้รวมถึงกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับการกำหนด กฎหมาย ระเบียบ การบริหารงาน และที่ปรึกษาต่าง ๆ โดยมีวิธีการ เช่น การเปรียบเทียบผลการดำเนินงาน การตรวจสอบ การกระทบยอด ฯลฯ สำหรับบางโครงการอาจกำหนดรูปแบบการติดตามประเมินผลโดยเฉพาะ แยกต่างหากจากที่ได้กำหนดการติดตามประเมินผลโดยปกติ การติดตามประเมินผลโครงการที่เป็นกรณีเฉพาะ อาจใช้แบบประเมินตนเอง การออกแบบควบคุมโดยเฉพาะ การทดสอบ หรืออาจจ้างผู้เชี่ยวชาญ หรือผู้ตรวจสอบภายนอกมาดำเนินการได้ (กรมบัญชีกลาง, 2545: 23)

การติดตามประเมินผลในระบบการควบคุมภายในควรหมายรวมถึงการประเมินผลนโยบาย กฎระเบียบ ระบบงานต่าง ๆ ของหน่วยงานด้วยเพื่อให้มั่นใจว่า (กรมบัญชีกลาง , 2545: 23)

1. ได้มีการกำหนดกรอบระยะเวลาการปฏิบัติงานที่เหมาะสมและถูกต้องและเป็นผลดีต่อการบริหารงานของหน่วยงาน

2. ได้มีการตรวจสอบและติดตามผล รวมทั้งรายงานของผู้ตรวจสอบที่ได้สอนงานและตั้งข้อสังเกตไว้ต่อผู้บริหารของหน่วยงาน ข้อสังเกตเหล่านั้น ได้มีการแก้ไขปฏิบัติตามในระยะเวลาที่เหมาะสม

3. การดำเนินงานต่าง ๆ สามารถบรรลุวัตถุประสงค์ที่หน่วยงานตั้งไว้

4. การจัดทำรายงานทางการเงินเป็นไปอย่างถูกต้องเชื่อถือได้

การติดตามผลและประเมินผลไม่ควรจัดทำเฉพาะกับระบบหรือมาตรการควบคุมภายในเท่านั้น แต่ควรจัดให้มีการติดตาม และประเมินผลเป็นส่วนหนึ่งของกระบวนการบริหารและการปฏิบัติงานด้านอื่น ๆ ทุกด้านด้วย (ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, 2549: 19)

7. อุปสรรคและข้อจำกัดของการควบคุมภายใน

การควบคุมภายในที่ทุกองค์กรจัดให้มีขึ้น แม้ว่าจะได้ดำเนินการตามขั้นตอนและมีการประเมินความเสี่ยง ตลอดจนวินิจฉัยเลือกวิธีการอย่างรอบคอบระมัดระวังเพียงใดแล้วก็ตาม การควบคุมภายในก็จะให้ได้เพียงความมั่นใจตามสมควร หรือความมั่นใจในระดับที่สมเหตุสมผล เท่านั้นว่า จะช่วงปกป้องไม่ให้เกิดความสูญเสียชีวิต สูญเปล่าหรือการดำเนินงานจะบรรลุวัตถุประสงค์ และมีประสิทธิภาพ การควบคุมภายในไม่ใช่หลักประกันและไม่สามารถให้ความมั่นใจที่สมบูรณ์ร้อยเปอร์เซ็นต์ได้ว่า กิจกรรมจะไม่ประสบความล้มเหลวทางธุรกิจที่เป็นนี้เพราะการควบคุมภายในมีข้อจำกัดอยู่หลายประการ และการที่ระบบการควบคุมภายในจะมีประสิทธิผลต้องขึ้นอยู่กับปัจจัยอื่น ๆ อีกหลายปัจจัยซึ่งส่วนใหญ่เป็นปัจจัยที่เกี่ยวกับ พฤติกรรมของคน (ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, 2549: 22)

ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (2549:23) ได้ระบบเหตุที่อาจทำให้ระบบหรือมาตรการควบคุมภายในล้มเหลวไว้ดังนี้

1. การใช้วิจารณ์ญาณ หรือดุลพินิจในการตัดสินใจทางธุรกิจมักส่งผลให้เกิดข้อจำกัดต่อประสิทธิภาพของระบบหรือมาตรการควบคุมภายใน โดยเฉพาะ เมื่อต้องตัดสินใจบ่อย ๆ ภายใต้ความกดดันบางประการทางธุรกิจ

2. ผู้บริหารเป็นเหตุแห่งความล้มเหลวของระบบการควบคุมภายในเสียเอง โดยใช้อำนาจหรืออิทธิพลสั่งการเป็นอย่างอื่น หรือให้ยกเว้นกฎเกณฑ์ในสิ่งที่ตนสั่งการให้ปฏิบัติ เช่น ผู้บริหารอาจสั่งให้จัดทำรายงานแสดงผลการดำเนินงาน หรือฐานะการเงินให้ผิดไปจากหลักการบัญชี เพื่อปกปิดความผิดพลาดในการบริหารงาน หรือเพื่อทำให้ผู้อื่นเป็นว่าองค์กรมีกำไรดี เพื่อช่วยให้ขายหุ้นที่นำออกจำหน่ายใหม่ได้ง่าย เป็นต้น กรณีข้างต้นผู้บริหารอาจมีเจตนาดีต่อองค์กร แต่บางครั้งก็อาจพบว่าผู้บริหารไม่ทำตามระบบการควบคุมภายในด้วยเหตุที่ผู้บริหารต้องการผลประโยชน์ส่วนตัวในทางไม่สุจริต

3. ผู้ปฏิบัติงานแต่ละคน ซึ่งอยู่ภายใต้ระบบการควบคุมไม่ปฏิบัติตามมาตรการ หรือระบบการควบคุมภายในที่องค์กรได้กำหนดไว้ ทำให้การควบคุมซึ่งแม้จะได้รับการวางระบบหรือกำหนดวิธีการไว้ดีเลิศเพียงใดก็ไม่อาจเกิดประสิทธิผลได้ การควบคุมภายในที่กำหนดไว้ย่อมไร้ผลโดยสิ้นเชิง

4. พนักงานมากกว่าหนึ่งคนร่วมมือ หรือสมคบกันลับ ๆ และโดยทุจริตกระทำการฉ้อโกง โดยไม่ปฏิบัติตามระบบงาน หรือมาตรการควบคุมภายในที่องค์กรกำหนดไว้ แล้วหาประโยชน์ร่วมกัน การร่วมมือกันเช่นนี้นอกจากเป็นเหตุให้การควบคุมภายในไม่บรรลุผลตามวัตถุประสงค์แล้ว ยังทำให้ยากต่อการค้นพบการกระทำที่มิชอบนั้นอีกด้วย เช่น พนักงานฝ่ายขายทำรายงานการขายโดยพนักงานบัญชีจึงใจไม่สอบทานรายงานการขายของพนักงานขายผู้นี้ และส่ง

รายงานเท็จนั้นให้ผู้มีหน้าที่คิดเงินค่านายหน้าจากการขาย ซึ่งทำให้ค่านายหน้าที่คิดให้สูงกว่าที่ควรได้รับแล้วแบ่งปันผลประโยชน์ส่วนเกินระหว่างสองคนนั้น

5. การควบคุมภายในที่ได้รับการออกแบบดีที่สุด บางครั้งก็อาจไม่สามารถช่วยป้องกันมิให้เกิดสิ่งที่ไม่พึงปรารถนาทางการบริหาร เนื่องจากผู้ปฏิบัติขาดความเข้าใจกลไกของการควบคุมที่จัดขึ้นนั้น ซึ่งอาจเป็นเพราะไม่มีคู่มือการปฏิบัติหรือมีแต่เขียนไว้ไม่ชัดเจน หรือผู้ปฏิบัติอาจปฏิบัติผิดพลาดเพราะความสะเพร่าหรือไม่ระมัดระวังเพียงพอ เช่น องค์กรสั่งการให้เปลี่ยนแปลงวิธีการอย่างกะทันหันจนผู้ปฏิบัติทำไม่ถูก เพราะยังไม่ได้รับการอธิบายหรือการอบรมให้เข้าใจวิธีการใหม่ดีพอ ในบางกรณีผู้มีหน้าที่ตรวจสอบการปฏิบัติงานที่ผิดปกติยุติการตรวจสอบเร็วเกินไป แทนที่จะสอบถามข้อเท็จจริงบางอย่างในแนวลึกยิ่งขึ้นทำให้ไม่พบสิ่งผิดปกติที่เกิดขึ้นเป็นต้น

6 .บางครั้งการจัดให้มีระบบการควบคุมภายในขึ้นทำให้เกิดต้นทุนที่สูงและอาจไม่คุ้มกับผลประโยชน์ที่ได้รับ

7 .การควบคุมส่วนใหญ่มีไว้สำหรับรายการ ซึ่งคาดได้ว่าจะเกิดขึ้นตามปกติ วิธีการควบคุมภายในที่มีอยู่อาจไม่เพียงพอ หรือไม่เหมาะสม เนื่องจากสถานการณ์ได้เปลี่ยนไป ทำให้เกิดรายการใหม่ขึ้น

นอกจากนี้ กรมบัญชีกลาง กระทรวงการคลัง (2545: 25) ยังได้ระบุข้อจำกัดของการควบคุมภายในไว้ดังนี้

1 .การตัดสินใจของฝ่ายบริหาร ในบางครั้งแม้ว่ามีระบบการควบคุมภายในที่เหมาะสม แต่หากฝ่ายบริหารตัดสินใจโดยใช้ดุลยพินิจที่ไม่ถูกต้องอันเนื่องมาจากระบบข้อมูลที่มีอยู่ในขณะนั้น หรือเหตุจำเป็นที่ไม่สามารถหลีกเลี่ยงได้ ระบบการควบคุมภายในก็ไม่สามารถเป็นเครื่องมือที่จะช่วยได้ในสถานการณ์เช่นนั้น

2 .การปฏิบัติงานของบุคลากรการที่บุคลากรละเว้นไม่ปฏิบัติตามวิธีการควบคุมภายในที่วางไว้ ระบบการควบคุมภายในที่มีอยู่ดังกล่าวก็ไม่สามารถเป็นกลไกและเครื่องมือช่วยในการปฏิบัติงานได้

3 .เหตุการณ์ที่อยู่นอกเหนือการควบคุม ระบบการควบคุมภายในที่มีอยู่อาจไม่สามารถรองรับเหตุการณ์ที่อยู่นอกเหนือการควบคุม โดยผลสืบเนื่องมาจากปัจจัยภายนอกหรือบางกรณีเกิดเหตุการณ์พิเศษที่มีได้คาดคิดมาก่อน

4. การทุจริตในหน่วยงาน ในบางกรณีบุคลากรในหน่วยงานร่วมมือทุจริตเพื่อหาผลประโยชน์ร่วมกันซึ่งจะเป็นการทำลายระบบการควบคุมที่กำหนดไว้ได้

5. ต้นทุนค่าใช้จ่ายเมื่อเทียบกับผลตอบแทนที่ได้ บางครั้งผู้บริหารต้องยอมรับในอัตราความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้นเมื่อพิจารณาพบว่าต้นทุนค่าใช้จ่ายที่เสียไปในการป้องกันความเสี่ยงมากกว่าผลตอบแทนที่จะได้รับ

แนวคิดเกี่ยวกับสภาพแวดล้อมภายในองค์กร

1. ความหมายของสภาพแวดล้อมภายในองค์กร

สภาพแวดล้อมภายในองค์กรเป็นกระบวนการที่จะบริหารและจัดการองค์กรให้เกิดประสิทธิภาพและประสิทธิผลสูงสุด โดยมีผู้ให้ความหมายของสภาพแวดล้อมภายในองค์กรไว้หลายความหมายดังตัวอย่างเช่น

วณัณฑ์ ชื่นพิบูลย์ (2552:21) ได้ให้ความหมายไว้ว่า สภาพแวดล้อมภายในองค์กรหมายถึง สภาพแวดล้อมภายในองค์กรที่ผู้บริหารเข้าใจและสามารถควบคุมได้ เป็นสภาพแวดล้อมที่เป็นเงื่อนไขของการทำงานและเกิดขึ้นจากระบบการบริหารจัดการโครงสร้างขององค์กร และวัฒนธรรมองค์กร และมีอิทธิพลต่อกัน

สมยศ นาวิการ (2524: 156) ได้กล่าวถึงสภาพแวดล้อมภายในองค์กรไว้ดังนี้ ทักษะที่สำคัญมากที่สุดอย่างหนึ่งของผู้บริหารทุกคนคือ ความสามารถในการวิเคราะห์สภาพแวดล้อม รูปจำลองความเป็นผู้นำแบบสามมิติถูกสร้างขึ้นมาจากพื้นฐานของแนวความคิดว่าความมีประสิทธิภาพของความเป็นผู้นำขึ้นอยู่กับการใช้แบบของความเป็นผู้นำที่เหมาะสมกับสภาพแวดล้อม ดังนั้นผู้บริหารหรือผู้นำทุกคนควรจะเรียนรู้การวิเคราะห์สภาพแวดล้อมของพวกเขา

สภาพแวดล้อมภายในองค์กรในองค์กรใดองค์กรหนึ่งประกอบด้วยผู้นำ ผู้ที่อยู่ใต้บังคับบัญชาของผู้นำ ผู้บังคับบัญชาของผู้นำ บุคคลที่ทำงานอยู่ระดับเดียวกับผู้นำ องค์กรและลักษณะของงาน ตัวแปรผันสภาพแวดล้อมดังกล่าวนี้เป็นส่วนหนึ่งของสภาพแวดล้อมภายในองค์กรเท่านั้น

อำนาจ ธีระวนิช (2547:66) ได้ให้ความหมายไว้ว่า สภาพแวดล้อมภายในองค์กรประกอบด้วย เงื่อนไขและพลังผลักดันจากภายในองค์กร เช่น ผู้ถือหุ้น กรรมการบริษัท บุคลากร และวัฒนธรรมองค์กร เป็นต้น ซึ่งสภาพแวดล้อมภายในนี้ ถือเป็นปัจจัยที่องค์กรสามารถควบคุมได้ ในด้านการจัดการ ผู้จัดการต้องทำการศึกษาปัจจัยเหล่านี้เพื่อประเมินจุดแข็ง และจุดอ่อนขององค์กร

วิทยา ดำนธรังกุล (2546: 73) ได้ให้ความหมายไว้ว่า สภาพแวดล้อมภายในองค์กรหมายถึง สภาพแวดล้อมที่ผู้บริหาร สามารถควบคุมได้ เป็นสภาพแวดล้อมที่เป็นเงื่อนไขของการทำงานและเกิดขึ้นจากโครงสร้าง และวัฒนธรรมขององค์กรเอง

อนิวัช แก้วจางง (2550:15) ได้ให้ความหมายไว้ว่า เป็นสภาพแวดล้อมที่เกิดขึ้นภายในองค์กรโดยมีความสัมพันธ์และเกี่ยวข้องกับองค์กรโดยตรง และองค์กรสามารถควบคุมได้ ตัวอย่างเช่น โครงสร้างองค์กร เทคโนโลยี เครื่องจักร และพนักงาน เป็นต้น

ศิริวรรณ เสรีรัตน์ และคณะ (2545:68) ได้ให้ความหมายไว้ว่า สภาพแวดล้อมภายในองค์กร เป็นแรงกดดันภายในองค์กรซึ่งมีอิทธิพลต่อองค์กรและการทำงานขององค์กร ซึ่งประกอบด้วย เจ้าของกิจการและผู้ถือหุ้น คณะกรรมการบริหาร พนักงาน วัฒนธรรมองค์กร หน้าที่งานต่าง ๆ ขององค์กร ระบบการบริหารจัดการ และโครงสร้างขององค์กร

จากความหมายข้างต้นของสภาพแวดล้อมภายในองค์กร สามารถสรุปได้ว่า สภาพแวดล้อมภายในองค์กร หมายถึง สภาพแวดล้อมที่อยู่ภายในองค์กรที่เป็นแรงผลักดันที่มีอิทธิพลต่อองค์กรและการทำงานของบุคลากรในองค์กร เป็นสภาพแวดล้อมที่ผู้บริหารสามารถควบคุมได้ ซึ่งประกอบด้วยปัจจัย เจ้าของและผู้ถือหุ้น คณะกรรมการบริหาร พนักงาน วัฒนธรรมองค์กร หน้าที่ต่างๆขององค์กร ระบบการบริหารจัดการ และโครงสร้างองค์กร ซึ่งแต่ละปัจจัยมีอิทธิพลต่อกัน ผู้บริหารควรจะเรียนรู้และวิเคราะห์สภาพแวดล้อมขององค์กรตนเอง เพื่อนำไปปรับสภาพแวดล้อมต่าง ๆ ต่างเหล่านั้น ให้เป็นจุดแข็ง และลดจุดอ่อนขององค์กร

2. ความสำคัญของสภาพแวดล้อมภายในองค์กร

อำนาจ ชีระวนิช ได้กล่าวถึงความสำคัญของสภาพแวดล้อมภายในองค์กรที่มีต่อองค์กรไว้ดังนี้ สภาพแวดล้อมองค์กร เป็นพลังและเงื่อนไขทั้งหมดที่มีศักยภาพในการสร้างผลกระทบต่อ การดำเนินงาน และนำมาซึ่งความสำเร็จและความล้มเหลว ในการบรรลุเป้าหมายขององค์กร ผู้จัดการองค์กรทุกประเภทต้องพิจารณาถึงสภาพแวดล้อมที่มีผลกระทบต่อ การตัดสินใจและ กิจกรรมต่าง ๆ ขององค์กรทั้งนี้เพื่อให้องค์กรสามารถตอบสนองต่อ โอกาสที่เอื้ออำนวย อุปสรรค และแผนในอนาคต

หน้าที่ทางเศรษฐกิจขององค์กรธุรกิจจะต้องสัมพันธ์กับบทบาทของสังคมและการเมือง องค์กรธุรกิจเองต้องจัดระเบียบตัวเองเพื่อสนองตอบหน้าที่ความรับผิดชอบใหม่ ซึ่งในปัจจุบันการตัดสินใจโดยใช้เหตุผลในเชิงเศรษฐกิจหรือในเชิงธุรกิจแต่เพียงอย่างเดียวไม่อาจทำให้องค์กรธุรกิจ ประสบความสำเร็จได้ ผู้บริหารจะต้องคำนึงถึงสภาพแวดล้อมในเรื่องอื่น ๆ ที่มีผลกระทบทั้ง ทางตรงและทางอ้อมต่อธุรกิจด้วย และต้องทำความเข้าใจในสภาพแวดล้อมทั้งภายในและภายนอก องค์กร ผู้บริหารจำเป็นต้องศึกษาทำความเข้าใจสภาพแวดล้อมทั้งภายในและภายนอกองค์กรให้ดี เพื่อใช้เป็นแนวทางในการวิเคราะห์ผลกระทบของสภาพแวดล้อมต่องานด้านการเงิน การตลาด การบริหารงานบุคคล และการวางแผนกลยุทธ์ในการดำเนินงานขององค์กร เพื่อให้การดำเนินงาน ขององค์กรเป็นไปอย่างราบรื่นและบรรลุเป้าหมาย (อำนาจ ชีระวนิช, 2549: 72)

3. ลักษณะโดยรวมของสภาพแวดล้อมภายในองค์กร

สภาพแวดล้อมภายในองค์กรเป็นปัจจัยที่มีความสำคัญกับความสำเร็จขององค์กรนั้น ๆ อย่างมาก เพราะแม้พลังผลักดันจากสภาพแวดล้อมภายนอกองค์กรจะมีอิทธิพลต่อการดำเนินงาน

ขององค์กร โดยเฉพาะอย่างยิ่งในยุคโลกาภิวัตน์ แต่ผู้จัดการต้องติดตามและจัดการกับผลกระทบของพลังเหล่านี้ภายในกรอบขององค์กร ดังนั้นปัจจัยภายในองค์กรจึงมีความสำคัญต่อการเปลี่ยนแปลงขององค์กรให้สอดคล้องและอยู่ในแนวเดียวกับสภาพแวดล้อมภายนอก ซึ่งสภาพแวดล้อมภายในองค์กรประกอบด้วย (อำนาจ ชีระวนิช,2547: 76) , (ศิริวรรณ เสรีรัตน์,2545: 65)

- 1 เจ้าของและผู้ถือหุ้น
- 2 คณะกรรมการ
- 3 บุคลากร
- 4 วัฒนธรรมองค์กร
- 5 หน้าที่งานต่าง ๆ
- 6 ระบบบริหารจัดการ
- 7 โครงสร้างขององค์กร

1.เจ้าของและผู้ถือหุ้น (Owner and Shareholders) ในธุรกิจขนาดย่อมเจ้าของกิจการถือเป็นผู้มีอิทธิพลอย่างยิ่งต่อองค์กรและการดำเนินงานในทุกรูปการ เมื่อองค์กรเติบโตขึ้นและมีความต้องการเงินทุนมากขึ้นเจ้าของอาจขายหุ้นของกิจการให้กับบุคคลหรือองค์กรอื่น ซึ่งผู้ลงทุนเหล่านี้ถือว่าเป็นผู้ถือหุ้น ในธุรกิจขนาดย่อมผู้ถือหุ้นอาจมีเพียงไม่กี่ราย แต่สำหรับในกิจการขนาดใหญ่แล้วผู้ถือหุ้นอาจมีหลายพันราย ซึ่งเป็นไปไม่ได้ที่ผู้ถือหุ้นทุกรายจะเข้าไปจัดการและดำเนินงานในกิจการโดยตรง ดังนั้นเพื่อปกป้องผลประโยชน์ ผู้ถือหุ้นจึงได้เลือกคณะกรรมการของกิจการ (Board of Directors) ขึ้นมาเพื่อกำกับดูแลการจัดการองค์กร สำหรับธุรกิจขนาดย่อมเจ้าของถือว่าเป็นบุคคลหรือกลุ่มบุคคลที่มีบทบาทสำคัญยิ่งต่อความสำเร็จหรือความล้มเหลวขององค์กร เพราะเป็นผู้มีอำนาจเพียงกลุ่มเดียวที่กุมการทำงานทั้งหมดในองค์กร แต่ในองค์กรที่มีขนาดใหญ่ ผู้ถือหุ้นเป็นกลุ่มคนที่มีบทบาทในองค์กรอีกกลุ่มหนึ่งเพราะคนกลุ่มนี้เป็นผู้เลือกคณะกรรมการของกิจการให้เข้ามากำหนดนโยบาย จัดการและกำกับติดตามผลการดำเนินงานของกิจการ นอกจากนั้นตามปกติสิ่งที่ผู้ถือหุ้นต้องการนอกจากความต้องการในการเข้ามาควบคุมกิจการแล้ว ยังต้องการที่จะได้รับเงินปันผลในระดับสูงด้วย (อำนาจ ชีระวนิช,2547: 76-77)

2. คณะกรรมการบริหารงาน (Board of Directors) การที่ผู้ถือหุ้นได้เลือกคณะกรรมการของกิจการให้เป็นตัวแทนในการกำกับดูแลการจัดการองค์กรและผลงานในภาพรวม ดังนั้นคณะกรรมการของกิจการจึงเป็นผู้มีบทบาทสำคัญในการแต่งตั้งหรือโยกย้ายผู้จัดการระดับสูงขององค์กร อนุมัติเป้าหมายและแผนการดำเนินงานที่สำคัญขององค์กร และในองค์ไม่แสวงกำไรจำนวนมาก คณะกรรมการอาจเข้าไปดำเนินงานโดยเข้าไปกำกับดูแลและกำหนดทิศทางนโยบาย และลำดับความสำคัญก่อนหลังในการดำเนินงานขององค์กรโดยตรง ส่วนใน

องค์กรแสวงหาผลกำไร กรรมการของกิจการสามารถแบ่งออกได้เป็น 2 ประเภท คือ กลุ่มที่ทำงานเต็มเวลาในบทบาทผู้บริหารระดับสูงกับกลุ่มที่กำกับดูแลจากภายนอกคณะกรรมการจึงถือว่าเป็นผู้มีบทบาทสำคัญในฐานะตัวแทนของผู้ถือหุ้น (อำนาจ ชีระวนิช,2547:77)

3.บุคลากร (Employee) เมื่อผู้จัดการได้เลือก บุคคลเข้ามา ปฏิบัติงาน ในองค์กร บุคลากรเหล่านี้ได้กลายเป็นส่วนหนึ่งของสภาพแวดล้อมภายใน ในบางกรณี บุคลากรอาจเป็นเจ้าของ กรรมการ หรือผู้ถือหุ้นก็ได้ แต่มีบทบาทในฐานะบุคลากรของกิจการเพราะได้เข้ามาปฏิบัติงานประจำวันในหน้าที่ต่าง ๆ ขององค์กร ซึ่งแตกต่างจากบทบาทในฐานะที่เป็นเจ้าของ กรรมการหรือผู้ถือหุ้นโดยทั่วไป การที่บุคลากรในฐานะที่ปฏิบัติงานประจำเป็นผู้ที่มีบทบาทโดยตรงในการมีปฏิสัมพันธ์กับสภาพแวดล้อมเกี่ยวกับงาน โดยปฏิบัติงานเพื่อสร้างผลงานและส่งมอบคุณค่าให้กับลูกค้า บุคคลกลุ่มนี้จึงถือเป็นกลุ่มคนที่มีอิทธิพลต่อความสำเร็จและความล้มเหลวของกิจการ (อำนาจ ชีระวนิช,2547: 77)

4.วัฒนธรรมองค์กร (Organizational Culture) สภาพแวดล้อมภายใน อีกประการหนึ่งซึ่งถือเป็นพลังที่มีความสำคัญต่อองค์กร ได้แก่ วัฒนธรรมองค์กรซึ่งเป็น “ชุดของค่านิยม (Values) และบรรทัดฐาน (Norms) ที่สมาชิกองค์กรมีส่วนร่วมในการกำหนดขึ้นมา ซึ่งถือเป็นรากฐานของระบบการจัดการ และการปฏิบัติของบุคลากร” ค่านิยมร่วม (Shared Value) ของวัฒนธรรมองค์กรที่มีผลต่อรูปแบบเชิงพฤติกรรม ซึ่งกลายมาเป็นบรรทัดฐานที่ให้แนวทางปฏิบัติแก่บุคลากรขององค์กรหนึ่ง ๆ (อำนาจ ชีระวนิช,2547: 77)

5.หน้าที่ต่าง ๆ (Functions) เป็นกิจกรรมต่าง ๆ ที่องค์กรกำหนดขึ้นเพื่อให้การปฏิบัติงานโดยรวมขององค์กรบรรลุผลสำเร็จตามวัตถุประสงค์ ได้แก่ การผลิต การบัญชี การเงิน ระบบข้อมูลเพื่อการบริหารการตลาด ทรัพยากรมนุษย์ การจัดซื้อ เป็นต้น (ศิริวรรณ เสรีรัตน์ ,2545: 69)

6.ระบบการบริหารจัดการ (Management System) เป็นระบบที่เกี่ยวข้องกับการวางระบบการบริหารจัดการที่องค์กรนำมาใช้ในการบริหาร เป็นกระบวนการออกแบบและรักษาซึ่งสภาพแวดล้อมซึ่ง บุคคลทำงานร่วมกันในกลุ่มให้บรรลุเป้าหมายที่กำหนดไว้ได้อย่างมีประสิทธิภาพ หรือ หมายถึง กระบวนการเพื่อให้บรรลุจุดมุ่งหมายขององค์กร โดยการวางแผน (Planning) การจัดองค์กร (Organizing)การชักนำ (Leading)และการควบคุม (Controlling) ทรัพยากรมนุษย์ สิ่งแวดล้อมทางกายภาพ การเงิน ทรัพยากรข้อมูลขององค์กร ได้อย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล (วณัณพรณ์ ชื่นพิบูลย์, 2552: 21)

7. โครงสร้างขององค์กร (Organizational Structure) เป็นการแสดงตำแหน่งงาน หน้าที่งานต่าง ๆ และเส้นโยงความสัมพันธ์ของงานต่าง ๆ เหล่านั้น โครงสร้างจะครอบคลุม แนวทางและกลไกในการประสานงาน และการติดต่อสื่อสาร และระบบต่าง ๆ ที่เกี่ยวเนื่อง เช่น การมอบหมายงาน การกำหนดความชัดเจนในหน้าที่งานด้านต่าง ๆ เป็นต้น โครงสร้างของ องค์กรยังรวมถึงการจัดวางตำแหน่งงาน และกลุ่มของตำแหน่งงานต่าง ๆ ภายในองค์กรซึ่ง โครงสร้างจะแสดงให้เห็นความสัมพันธ์ของงานที่จะมีต่อกัน รูปแบบปฏิสัมพันธ์และการจัดสรร หน้าที่และความรับผิดชอบภายในองค์กรนั้น (สุพานี สฤณภูวนิช, 2549: 436)

ในการวิจัยครั้งนี้ผู้วิจัยได้เลือกปัจจัย 3 ด้าน คือ โครงสร้างองค์กร ระบบบริหารจัดการ และวัฒนธรรมองค์กร เนื่องจากได้พิจารณาว่า โครงสร้างองค์กรมีความสัมพันธ์กับระบบการ ควบคุมภายในเป็นอย่างยิ่ง เนื่องจาก ระบบโครงสร้างองค์กรจะมีผลต่อการวางระบบการควบคุม ภายในองค์กร ทำให้การวางระบบควบคุมภายในเปลี่ยนแปลงไปตามโครงสร้างองค์กร ซึ่งใน โครงสร้างองค์กรจะมีระบบการควบคุมภายในควบคู่ไปด้วยกัน และการจัดโครงสร้างองค์กรที่ดี จะมีผลทำให้ระบบการควบคุมภายในดีไปด้วยเช่นกัน ระบบบริหารจัดการเป็นการจัดระบบการ ทำงานที่นำไปใช้การบริหารงานภายในองค์กรให้บรรลุวัตถุประสงค์และเป้าหมายขององค์กร โดย มีองค์ประกอบของการวางแผน การจัดองค์กร การชักนำ และการควบคุม ซึ่งการระบบการ บริหารงานต้องการการควบคุมภายในที่ดีพอ เพื่อให้มั่นใจว่า บุคลากร หน่วยงาน และองค์กร ได้ ปฏิบัติตามแผนงานที่วางไว้ เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์และเป้าหมาย วัฒนธรรมองค์กรเป็นเรื่อง เกี่ยวกับความเชื่อ ค่านิยม และบรรทัดฐานของพนักงานในองค์กร ซึ่งวัฒนธรรมเหล่านี้ถูก กำหนดจากพื้นฐานความเชื่อภายในองค์กร แล้วมีผลต่อพฤติกรรมของพนักงานในองค์กรนั้น ๆ ดังนั้นการที่ผู้บริหารเข้าใจถึงวัฒนธรรมในองค์กรจะส่งผลให้ผู้บริหารสามารถวางแผนงานต่าง ๆ ได้โดยไม่ขัดต่อวัฒนธรรมองค์กร ซึ่งจะทำให้เกิดความร่วมมือร่วมใจในการทำงานจากพนักงาน ในองค์กร และผลงานของพนักงานแต่ละหน่วยงานมีคุณภาพเชื่อถือได้ และข้อมูลต่างที่เกิดขึ้น และบันทึกในองค์กรมีความถูกต้องน่าเชื่อถือ ดังเช่นงานวิจัยของ วานันพรณ์ ชื่นพิบูลย์ (2552) ได้ศึกษาผลกระทบของสภาพแวดล้อมภายในองค์กรกับคุณภาพข้อมูลทางบัญชีของธุรกิจ SMEs ในเขตภาคเหนือ ได้เลือกปัจจัยสภาพแวดล้อมภายในองค์กร 3 ปัจจัยได้แก่ โครงสร้างองค์กร ระบบบริหารจัดการ และวัฒนธรรมองค์กรในการทำวิจัย โดยปัจจัยทั้ง 3 สามารถตอบ วัตถุประสงค์และเป้าหมายได้ และงานวิจัยของ มหาวิทยาลัยราชภัฏ ภูเก็ตสะเกษ(วันที่สืบค้น 8 มิถุนายน 2554 (http://www.kana.sskru.ac.th/2011_new/kana_new/vijai.htm) ได้ศึกษาเกี่ยวกับ ผลกระทบของวัฒนธรรมองค์กรที่มีต่อประสิทธิภาพของระบบข้อมูลสารสนเทศทางการบัญชี : กรณีศึกษาสหกรณ์ออมทรัพย์ในเขตสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 4 เพื่อศึกษาคูความสัมพันธ์ของ

วัฒนธรรมองค์กรกับความมีประสิทธิภาพของระบบข้อมูลสารสนเทศทางการบัญชี และเพื่อ
เสริมสร้างวัฒนธรรมองค์กรที่ดี

แนวความคิดเกี่ยวกับคุณภาพข้อมูลทางบัญชี

1. ความหมายของคุณภาพข้อมูลทางบัญชี

เมธากุล เกียรติกระจาย และศิลปพร ศรีจันทพร (2547: 4-11) ได้กล่าวได้เกี่ยวกับ
คุณภาพข้อมูลทางบัญชีไว้ว่า การกำหนดคุณภาพของข้อมูลทางการบัญชีมีวัตถุประสงค์เพื่อ
วิเคราะห์ลักษณะของข้อมูลทางการบัญชีที่มีประโยชน์ ซึ่งอาจมีลักษณะเชิงคุณภาพหลายลักษณะ
และอาจเปลี่ยนแปลงไปตามสภาพแวดล้อม คุณภาพข้อมูลทางการบัญชียังสามารถใช้เป็นเกณฑ์ใน
การตัดสินใจเลือกวิธีการบัญชีอีกด้วย

นิพันธ์ เห็นโชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจันทพร (2551: 4-12) ได้อธิบายถึงคุณภาพของ
งบการเงินไว้ว่า งบการเงินจะมีประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงินก็ต่อเมื่อบการเงินนั้นมีลักษณะเชิง
คุณภาพตามที่แม่บทการบัญชีกำหนดไว้ ลักษณะเชิงคุณภาพของงบการเงิน(Qualitative
Characteristics of Financial Statments) หมายถึง คุณสมบัติที่ทำให้ข้อมูลในงบการเงินมีประโยชน์
ต่อผู้ใช้

การกำหนดลักษณะเชิงคุณภาพของงบการเงินมีวัตถุประสงค์เพื่อวิเคราะห์ลักษณะของ
ข้อมูลทางการบัญชีที่มีประโยชน์ต่อผู้ใช้ข้อมูลทุกฝ่ายดังนี้

1. ช่วยให้ผู้จัดทำงบการเงินมีแนวทางและบรรทัดฐานในการตัดสินใจเลือกวิธีการ
บัญชี ซึ่งจะเป็ประโยชน์ต่อผู้ใช้ข้อมูลทุกฝ่าย

2. ช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจถึงประโยชน์ที่ได้รับ และข้อจำกัดของข้อมูลทางการ
บัญชี

3. ช่วยเสริมสร้างความเข้าใจระหว่างบุคคลหลายฝ่าย ทั้งผู้จัดทำและผู้ใช้งบการเงินให้
เข้าใจและนำแม่บทการบัญชี และมาตรฐานการบัญชีไปใช้ได้ถูกต้องและเหมาะสม

สุธีรา วิเศษกุล (2543 : 51) ได้ให้ความหมายไว้ดังนี้ คุณภาพข้อมูลทางการบัญชีเป็น
แนวทางในการเลือกใช้วิธีการบัญชี กล่าวคือ ข้อมูลทางการบัญชีที่มีประโยชน์อาจมีหลาย
รูปแบบ ซึ่งจะเปลี่ยนแปลงไปตามสถานการณ์ ทางเศรษฐกิจ การเมืองและสังคม ทำให้ผู้ใช้ข้อมูล
ทางการบัญชีนั้นต้องมีการเลือกวิธีปฏิบัติทางการบัญชีจากทางเลือกที่มีอยู่หลายทาง

วนันพรณ์ ชื่นพิบูลย์ (2552 : 26) ได้ให้ความหมายของคุณภาพข้อมูลทางบัญชีไว้ดังนี้
คุณภาพข้อมูลทางบัญชี ลักษณะคุณภาพเชิงปริมาณที่เป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงิน ผู้บริหาร
และผู้ถือหุ้น และมีประโยชน์ในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจซึ่งอาจมีลักษณะเชิงคุณภาพหลาย
ลักษณะและอาจเปลี่ยนแปลงไปตามสภาพแวดล้อม คุณภาพข้อมูลทางการบัญชียังสามารถแบ่ง
คุณภาพข้อมูลออกเป็น 2 ระดับ คือ คุณภาพข้อมูลขั้นต้น และคุณภาพขั้นรองของข้อมูล

จากความหมายของคุณภาพข้อมูลทางการบัญชีข้างต้น สามารถสรุปได้ว่า คุณภาพข้อมูลทางการบัญชี หมายถึง ลักษณะเชิงคุณภาพเชิงปริมาณที่เป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงิน ผู้บริหาร และผู้ถือหุ้น และมีประโยชน์ในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจซึ่งอาจมีลักษณะเชิงคุณภาพหลายลักษณะ ซึ่งอาจเปลี่ยนแปลงไปตามสภาพแวดล้อม

2. ลักษณะเชิงคุณภาพของข้อมูลทางการบัญชี

เมธากุล เกียรติกระจาย และ ศิลปพร ศรีจันทเพร (2547 : 4-12) ได้กล่าวถึงลักษณะเชิงคุณภาพของข้อมูลทางการบัญชีไว้ว่า คุณภาพของข้อมูลทางการบัญชีกำหนดขึ้นสำหรับผู้ใช้ที่มีความรู้ ความเข้าใจพอสมควรเกี่ยวกับธุรกิจ และเหตุการณ์ทางเศรษฐกิจ และมีความพยายามที่จะศึกษาข้อมูลนั้น คุณภาพของข้อมูลทางการบัญชีกำหนดขึ้นโดยพิจารณาจากประโยชน์และคุณลักษณะที่จะให้ข้อมูลที่มีประโยชน์ในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ

นิพันธ์ เห็นโชคชัยชนะ และ ศิลปพร ศรีจันทเพร (2551: 4-15) ได้กล่าวถึงลักษณะเชิงคุณภาพของงบการเงิน ซึ่งมีส่วนในลักษณะเชิงคุณภาพที่ตรงกัน โดยได้อธิบายไว้ดังนี้ การนำลักษณะเชิงคุณภาพของงบการเงิน และมาตรฐานการบัญชีที่เหมาะสมมาใช้ในการจัดทำงบการเงิน ช่วยให้งบการเงินมีความถูกต้องตามควร (True and Fair View) หรือ ถูกต้องตามที่ควร (Fairly State) ซึ่งจะเป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงินตามวัตถุประสงค์

นิพันธ์ เห็นโชคชัยชนะ และ ศิลปพร ศรีจันทเพร ได้อธิบายเพิ่มเติมอีกว่า แม้บทการบัญชีได้กำหนดลักษณะเชิงคุณภาพหลักหรือ แรก ของงบการเงินไว้ 4 ประการดังนี้

- 1.ความเข้าใจได้ (Understandability)
- 2.ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ (Relevance)
- 3.ความเชื่อถือได้ (Reliability)
- 4.การเปรียบเทียบได้ (Comparability)

อังครัตน์ เปรียบจริยวัฒน์ (2549: 3) ได้กล่าวถึงลักษณะเชิงคุณภาพของข้อมูลทางการบัญชีไว้ว่า ลักษณะเชิงคุณภาพเป็นส่วนประกอบที่ทำให้ข้อมูลในงบการเงินมีประโยชน์ต่อผู้ลงทุน เจ้าหนี้ และผู้ใช้งบการเงินกลุ่มอื่น ๆ โดยระบุถึงลักษณะเชิงคุณภาพไว้ 4 ประการ คือ

- 1.เข้าใจได้
- 2.เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ
- 3.เชื่อถือได้
- 4.เปรียบเทียบได้

ตามความหมายของลักษณะเชิงคุณภาพดังกล่าวข้างต้น พอสรุปได้ความหมายได้ดังนี้ ลักษณะคุณภาพของข้อมูลทางบัญชี หมายถึง การกำหนดคุณสมบัติของข้อมูลทางการบัญชีที่มีประโยชน์ เพื่อเป็นแนวทางในการเลือกวิธีปฏิบัติทางการบัญชีซึ่งมีอยู่หลายทางเลือก เพื่อให้ข้อมูลทางการบัญชีและงบการเงินมีความถูกต้องตามที่ควร และเป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงิน คุณสมบัติของข้อมูลทางการบัญชีประกอบด้วยคุณลักษณะเชิงคุณภาพหลายด้านประกอบกันและในแต่ละด้านอาจเปลี่ยนแปลงไปตามสถานการณ์ สภาพเศรษฐกิจ ข้อบังคับและกฎหมายทั้งที่กำหนดจากภายในประเทศและภายนอกประเทศ ความสมดุลของคุณภาพของข้อมูลทางการบัญชีไม่มีกฎเกณฑ์ตายตัวแต่ขึ้นอยู่กับความต้องการและวัตถุประสงค์ในการใช้ข้อมูลที่แตกต่างกัน คุณลักษณะหลักของคุณภาพข้อมูลทางการบัญชีประกอบด้วย

- 2.1 ความเข้าใจได้
- 2.2 ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ
- 2.3 ความเชื่อถือได้
- 2.4 การเปรียบเทียบได้

การกำหนดคุณภาพของข้อมูลทางการบัญชีจะต้องก่อให้เกิดความสมดุลกันในแต่ละองค์ประกอบ โดยการพิจารณาจะต้องใช้ดุลยพินิจในวิชาชีพบัญชีและดุลยพินิจด้านอื่นประกอบกัน อย่างไรก็ตามการให้ความสำคัญในคุณภาพขององค์ประกอบหนึ่งมากเกินไป อาจต้องชดเชยด้วยคุณภาพขององค์ประกอบอื่นแทน

2.1 ความเข้าใจได้ (Understandability)

ข้อมูลทางการบัญชีต้องช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถเข้าใจในข้อมูลที่นำเสนอได้ งบการเงินจะเป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจของผู้ใช้ที่มีความรู้พื้นฐานอย่างเพียงพอ แม้บทการบัญชีจะมีข้อสมมติว่า ผู้ใช้ข้อมูลทางการบัญชีต้องมีความรู้ ความเข้าใจในธุรกิจและเหตุการณ์ทางเศรษฐกิจพอสมควร อีกทั้งมีความพยายามและความตั้งใจตามควรที่จะศึกษาข้อมูลนั้น ดังนั้น ถึงแม้ข้อมูลจะมีความซับซ้อน แต่ถ้าเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ ผู้จัดทำงบการเงินยังคงต้องนำเสนอข้อมูลดังกล่าว ตัวอย่างเช่น กิจการไม่สามารถอ้างได้ว่ากิจการไม่ได้แสดงข้อมูลทางการบัญชีที่ต้องเปิดเผยตามมาตรฐานการบัญชี เพราะเข้าใจว่าข้อมูลดังกล่าวมีความซับซ้อนเกินไป กิจการยังคงต้องเปิดเผยข้อมูลที่จำเป็น เนื่องจากข้อมูลที่นำเสนอจะให้ประโยชน์แก่ผู้ใช้งบการเงินในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ (นิพนธ์ เห็น โชคชัยชนะ และ ศิลปพร ศรีจันเพชร ,2551: 4-13)

2.2 ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ (Relevance)

ข้อมูลจะเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจต่อเมื่อข้อมูลนั้นช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถประเมินเหตุการณ์ในอดีต ปัจจุบัน และอนาคตได้ (นิพนธ์ เห็น โชคชัยชนะ และ ศิลปพร ศรีจันเพชร, 2551: 4-13) กล่าวคือ เป็นข้อมูลทางการบัญชีที่ (ก) ช่วยผู้ใช้ในการประเมินเหตุการณ์ที่เกี่ยวข้องกับกิจการทั้งในอดีต ปัจจุบัน และ อนาคต และ (ข) ยืนยันหรือแก้ไขการประเมินในอดีตของผู้ใช้ข้อมูล (อังครัตน์ เปรียบจริยวัฒน์ , 2549: 4) ตัวอย่างเช่น ผู้ลงทุนสามารถใช้ข้อมูลในงบการเงินของบริษัทที่ต้องการลงทุน เพื่อคาดการณ์ว่าบริษัทมีความสามารถในการก่อให้เกิดกระแสเงินสดได้เพียงไร ผู้ลงทุนจะได้รับผลตอบแทนคุ้มกับการลงทุนหรือไม่ และเมื่อผู้ลงทุนตัดสินใจซื้อหุ้นของบริษัทไปแล้ว ผู้ลงทุนสามารถใช้งบการเงินในงวดต่อมายืนยันว่า การตัดสินใจที่ได้ทำไปแล้วถูกต้องหรือไม่ โดยสรุปแล้ว ข้อมูลที่มีประโยชน์ต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจจะต้องเป็นข้อมูลที่มีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ เนื่องจากข้อมูลดังกล่าวจะช่วยลดความไม่แน่นอนในการตัดสินใจเกี่ยวกับเหตุการณ์ในอนาคตได้ ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจของข้อมูลถือเป็นคุณลักษณะหลัก ซึ่งขึ้นอยู่กับลักษณะและความมีนัยสำคัญของข้อมูล ซึ่งถือเป็นคุณลักษณะรอง (นิพนธ์ เห็น โชคชัยชนะ และ ศิลปพร ศรีจันเพชร, 2551: 4-13)

ความมีนัยสำคัญหรือความมีสาระสำคัญ (Materiality) เป็นองค์ประกอบหนึ่งของความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ ข้อมูลมีนัยสำคัญหากการละเว้น ไม่แสดงข้อมูลนั้นหรือแสดงไว้อย่างไม่ถูกต้องมีผลต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้ (อังครัตน์ เปรียบจริยวัฒน์ , 2549: 4) ความมีนัยสำคัญขึ้นอยู่กับขนาดของรายการหรือขนาดของความผิดพลาด และลักษณะของรายการหรือเหตุการณ์ทางบัญชีที่มีผลกระทบต่อตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้ข้อมูล ในการพิจารณาว่าข้อมูลมีนัยสำคัญหรือไม่นั้น ให้พิจารณาจากผลกระทบที่มีต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจเป็นสำคัญ (นิพนธ์ เห็น โชคชัยชนะ และ ศิลปพร ศรีจันเพชร, 2551: 4-14)

2.3 ความเชื่อถือได้ (Reliability)

ข้อมูลต้องเชื่อถือได้จึงจะเป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงิน ข้อมูลที่เชื่อถือได้ต้องไม่มีความผิดพลาดที่มีนัยสำคัญและความลำเอียง (นิพนธ์ เห็น โชคชัยชนะ และ ศิลปพร ศรีจันเพชร , 2551: 4-14) ผู้ใช้งบการเงินสามารถแน่ใจได้ข้อมูลดังกล่าวแสดงถึงเหตุการณ์และรายการอย่างถูกต้อง ข้อมูลจะไม่น่าเชื่อถือ ถ้าข้อมูลเหล่านั้นถูกจัดทำขึ้นเพื่อให้มีผลต่อการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงินในทางใดทางหนึ่งโดยเฉพาะ (อังครัตน์ เปรียบจริยวัฒน์ , 2549: 4) ความเชื่อถือได้ถือเป็นคุณลักษณะหลัก ซึ่งประกอบด้วยคุณลักษณะรอง 5 ประการ คือ (นิพนธ์ เห็น โชคชัยชนะ และ ศิลปพร ศรีจันเพชร, 2551: 4-14)

2.3.1 การเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม (Faithful Representation) หมายถึง การแสดงรายการและเหตุการณ์ทางการบัญชีอย่างเที่ยงธรรมตามที่ต้องการให้แสดงหรือควรที่จะแสดง ตัวอย่าง เช่น กิจการแสดงทรัพยากรทางเศรษฐกิจ ภาระผูกพัน และรายการต่าง ๆ ที่เปลี่ยนแปลง

ทรัพย์สินเหล่านั้นด้วยมูลค่าและอธิบายให้ตรงกับรายการและเหตุการณ์ทางบัญชีที่ควรแสดงเช่น (นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ และ ศิลปพร ศรีจันทเพชร, 2551: 4-14)

2.3.1.1 กิจการต้องรับรู้ค่าใช้จ่ายก่อนจัดตั้งบริษัทเป็นค่าใช้จ่ายทันทีในงบกำไรขาดทุน มิใช่แสดงเป็นค่าใช้จ่ายรอการตัดบัญชีในงบดุล

2.3.1.2 กิจการต้องรับรู้รายการที่เป็นที่ดินอาคารและอุปกรณ์เป็นสินทรัพย์ในงบดุลเนื่องจากรายการดังกล่าวเป็นไปตามคำนิยามของสินทรัพย์ และเข้าเกณฑ์การรับรู้สินทรัพย์

ข้อมูลทางการเงินส่วนใหญ่อาจมีความเสี่ยงที่จะอาจไม่เป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมของรายการที่ต้องการให้แสดงอยู่บ้าง โดยมีได้มีสาเหตุจากความลำเอียง แต่เกิดจากความซับซ้อนในการระบุนายการและเหตุการณ์ทางบัญชี หรือเกิดจากการนำหลักการวัดมูลค่าและเทคนิคในการนำเสนอรายการมาประยุกต์ใช้ (สภาวิชาชีพ ,2552: 12) เช่น ข้อมูลบางรายการอาจจำเป็นต้องอาศัยการประมาณการข้อมูลที่มีการประมาณการอย่างสมเหตุสมผล เป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป สามารถเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมได้ (นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ และ ศิลปพร ศรีจันทเพชร, 2551: 4-14)

2.3.2 เนื้อหาสำคัญกว่ารูปแบบ (Substance over Form) หมายถึง ข้อมูลทางการเงินที่ต้องบันทึกและแสดงตามเนื้อหา และความเป็นจริงทางเศรษฐกิจ โดยมีได้คำนึงถึงรูปแบบทางกฎหมายเพียงอย่างเดียว โดยปกติเนื้อหาทางเศรษฐกิจของรายการและเหตุการณ์ทางบัญชีที่เกิดขึ้นมักสอดคล้องกับรูปแบบทางกฎหมาย อย่างไรก็ตาม ในบางครั้งเนื้อหาทางเศรษฐกิจกับรูปแบบทางกฎหมายอาจแตกต่างกัน แต่ผู้จัดทำงบการเงินจะให้ความสนใจในเนื้อหาทางเศรษฐกิจของเหตุการณ์ แม้เนื้อหาทางเศรษฐกิจของเหตุการณ์นั้นอาจแตกต่างจากรูปแบบทางกฎหมาย ดังนั้นผู้จัดทำงบการเงินจึงควรนำเสนองบการเงินตามเนื้อหาและความเป็นจริงทางเศรษฐกิจไม่ใช่ตามรูปแบบทางกฎหมายเท่านั้น ทั้งนี้ เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินได้ทราบข้อมูลเกี่ยวกับกิจกรรมทางเศรษฐกิจของรายการและเหตุการณ์ทางบัญชีที่แท้จริง (นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ และ ศิลปพร ศรีจันทเพชร, 2551: 4-14)

ตัวอย่างของรายการและเหตุการณ์ทางบัญชีที่แสดงถึงหลักเนื้อหาสำคัญกว่ารูปแบบ เช่น (นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ และ ศิลปพร ศรีจันทเพชร, 2551: 4-15)

- กิจการบันทึกยอดลดจากการเข้าซื้อเป็นสินทรัพย์ในงบดุล ณ วันทำสัญญาเข้าซื้อแม้ว่ากิจการจะมีกรรมสิทธิ์ตามกฎหมายเมื่อกิจการได้ผ่อนชำระค่างวดครบถ้วน ทั้งนี้เนื่องจากเมื่อพิจารณาเนื้อหาทางเศรษฐกิจแล้ว กิจการได้ครอบครองและใช้ประโยชน์จากรถยนต์นับตั้งแต่วันทำสัญญาเข้าซื้อ

- กิจการโอนสินทรัพย์ให้กับบุคคลโดยมีเอกสารยืนยันว่าได้มีการโอนกรรมสิทธิ์ตามกฎหมาย ให้กับบุคคลนั้นแล้วแต่ในสัญญาระบุว่ากิจการยังคงได้รับประโยชน์เชิง

เศรษฐกิจจากสินทรัพย์นั้นต่อไปกรณีดังกล่าวกิจการไม่สามารถบันทึกการขายสินทรัพย์นั้นได้ เนื่องจากเมื่อพิจารณาเนื้อหาทางเศรษฐกิจแล้วกิจการยังคงครอบครอง และได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากสินทรัพย์นั้น

2.3.3 ความเป็นกลาง (Neutrality) หมายถึง ข้อมูลในงบการเงินจะต้องปราศจากความลำเอียง และแสดงโดยไม่มีวัตถุประสงค์ที่จะทำให้ผู้ใช้งบการเงินตัดสินใจตามที่ผู้จัดทำงบการเงินวางแผนไว้ ข้อมูลจะมีความน่าเชื่อถือ เมื่อมีความเป็นกลางหรือปราศจากความลำเอียง เนื่องจากความเป็นกลางจะทำให้ข้อมูลทางการบัญชีสะท้อนกิจกรรมทางเศรษฐกิจอย่างแท้จริง โดยไม่มีวัตถุประสงค์ที่จะใช้ข้อมูลนั้นเป็นสื่อที่จะก่อให้เกิดพฤติกรรมในทางใดทางหนึ่ง โดยเฉพาะ หรือไม่มีการกำหนดผลลัพธ์ไว้ล่วงหน้า (นิพนธ์ เห็น โชคชัยชนะ และ ศิลปพร ศรีจันเพชร,2551: 4-15)

2.3.4 ความระมัดระวัง (Conservatism) หมายถึง ข้อมูลในงบการเงินต้องประมาณขึ้นโดยไม่ทำให้สินทรัพย์หรือรายได้สูงเกินไป และหนี้สินหรือค่าใช้จ่ายต่ำเกินไป เนื่องจากโดยทั่วไป ผู้จัดทำงบการเงินมักประสบความสำเร็จกับความไม่แน่นอนเกี่ยวกับเหตุการณ์ทางเศรษฐกิจ กิจการจึงต้องใช้ความระมัดระวังในการรับรู้เรื่องความไม่แน่นอนด้วย หลักความระมัดระวังไม่มีวัตถุประสงค์ที่จะให้งบการเงินแสดงในมูลค่าที่ต่ำเกินความเป็นจริง แต่ให้นำมาใช้ในกรณีที่กิจการอยู่ในสภาวะที่มีความเสี่ยงหรือมีความไม่แน่นอน แต่การใช้หลักความระมัดระวังไม่ได้หมายความว่า กิจการจะสามารถตั้งสำรองลับ (Hidden Reserve) ไว้ในบัญชีได้ เนื่องจากการตั้งสำรองลับดังกล่าว ทำให้งบการเงินขาดความน่าเชื่อถือ (นิพนธ์ เห็น โชคชัยชนะ และ ศิลปพร ศรีจันเพชร,2551: 4-15)

ตัวอย่างของการใช้หลักความระมัดระวังเช่น (นิพนธ์ เห็น โชคชัยชนะ และ ศิลปพร ศรีจันเพชร,2551: 4-15)

- สินค้าคงเหลือแสดงตามราคาทุนหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ แล้วแต่ราคาใดต่ำกว่า
- กิจการตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ โดยพิจารณาจากสถานะของลูกค้าแต่ละรายที่คาดว่าจะไม่ได้รับชำระ

2.3.5 ความครบถ้วน (Completeness) หมายถึง ข้อมูลในงบการเงินต้องครบถ้วน หากข้อมูลมีนัยสำคัญและมีต้นทุนในการจัดทำไม่สูงกว่าประโยชน์ที่ได้รับ ต้นทุนในที่นี้หมายถึงรวมถึง ค่าใช้จ่ายต่างๆ ที่เกิดขึ้นจากการจัดทำและนำเสนองบการเงิน เช่น ค่าใช้จ่ายในการเก็บรวบรวมและบันทึกข้อมูล ค่าใช้จ่ายในการตรวจสอบ ค่าใช้จ่ายในการวิเคราะห์และตีความหมายของผู้ใช้ข้อมูล และค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการเปิดเผยข้อมูลแล้วทำให้เสียเปรียบคู่แข่งกัน เป็นต้น ดังนั้น ผู้ใช้งบการเงินควรที่จะพิจารณาถึงข้อจำกัดเกี่ยวกับต้นทุนและประโยชน์ที่ได้รับด้วย (นิพนธ์ เห็น โชคชัยชนะ และ ศิลปพร ศรีจันเพชร ,2551: 4-16)

2.4 การเปรียบเทียบได้ (Comparability)

การเปรียบเทียบได้ หมายถึง การเปรียบเทียบงบการเงินของกิจการเดียวกันในรอบระยะเวลาบัญชีที่ต่างกัน หรือการเปรียบเทียบงบการเงินของกิจการต่างกันในรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกัน การเปรียบเทียบกันได้ทำให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถประเมินและคาดคะเนแนวโน้มของฐานะการเงิน ผลการดำเนินงานและกระแสเงินสดของกิจการที่เปรียบเทียบได้ งบการเงินที่เปรียบเทียบกันได้จะให้ข้อมูลที่มีประโยชน์ในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ ดังนั้นการใช้วิธีการบัญชีที่สม่ำเสมอจากงวดหนึ่งไปยังอีกงวดหนึ่งจะก่อให้เกิดประโยชน์แก่ผู้ใช้งบการเงิน โดยทำให้สามารถวิเคราะห์และเข้าใจข้อมูลทางการบัญชีที่เปรียบเทียบได้ แต่ทั้งนี้มิได้หมายความว่าผู้จัดทำงบการเงินจะเปลี่ยนแปลงวิธีการบัญชีไม่ได้เนื่องจากเหตุการณ์หรือสิ่งแวดล้อมในธุรกิจอาจเปลี่ยนแปลงไป ผู้บริหารอาจเปลี่ยนวิธีการบัญชีได้ หากพิจารณาแล้วเห็นว่าวิธีการบัญชีใหม่สามารถให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจได้ดียิ่งขึ้น และกิจการต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้อง(นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ และ ศิลปพร ศรีจันทเพชร,2551: 4-16)

การเปรียบเทียบได้เป็นลักษณะเชิงคุณภาพที่สำคัญกล่าวคือผู้ใช้งบการเงินจำเป็นต้องได้รับข้อมูลเกี่ยวกับนโยบายการบัญชีที่ใช้ในการจัดทำงบการเงินรวมทั้งการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี และผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงดังกล่าว ผู้ใช้งบการเงินต้องสามารถระบุความแตกต่างระหว่างนโยบายการบัญชีที่กิจการใช้สำหรับรายการ และเหตุการณ์ทางบัญชีที่คล้ายคลึงกันในรอบระยะเวลาบัญชีที่ต่างกันของกิจการเดียวกัน และความแตกต่างระหว่างนโยบายการบัญชีที่ใช้ของกิจการแต่ละกิจการได้ การปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีซึ่งรวมถึงการเปิดเผยนโยบายการบัญชีจะช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินมีคุณสมบัติในการเปรียบเทียบกันได้ (สภาวิชาชีพบัญชี,2552: 14)

3. ข้อจำกัดเกี่ยวกับคุณภาพข้อมูลทางการบัญชี

ข้อจำกัดของข้อมูลทางการบัญชีมี 2 ประการ ดังนี้ (เมธากุล เกียรติกระจ่าย และศิลปพร ศรีจันทเพชร,2547: 4-17)

3.1 ข้อจำกัดในการนำเสนอและใช้ข้อมูลทางการบัญชี

ข้อมูลทางการบัญชีต้องมีคุณภาพด้านความเกี่ยวข้องกับปัญหา และความเชื่อถือได้ อย่างไรก็ตามสิ่งที่ได้ทราบมาแล้วว่า การลดคุณภาพของข้อมูลทางการบัญชีในด้านหนึ่งและเพิ่มคุณภาพอีกด้านหนึ่งอาจทำให้ผู้ใช้ได้ประโยชน์มากขึ้น เช่น เพิ่มคุณภาพความเกี่ยวข้องกับปัญหา แต่ลดคุณภาพด้านความเชื่อถือได้ลง เป็นต้น

โดยทั่วไป ประโยชน์ที่ได้รับจากข้อมูล ควรมากกว่าต้นทุนในการจัดหาข้อมูลนั้น ต้นทุนดังกล่าว หมายถึง ค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นจากการจัดทำและนำเสนอข้อมูลทางการบัญชี เช่น

1. ค่าใช้จ่ายในการเก็บรวบรวมและบันทึกข้อมูล
2. ค่าใช้จ่ายในการนำเสนอข้อมูล
3. ค่าใช้จ่ายในการตรวจสอบ
4. ค่าใช้จ่ายในการเปิดเผยข้อมูล (ทำให้เสียเปรียบคู่แข่ง)
5. ค่าใช้จ่ายในการวิเคราะห์และตีความของผู้ใช้ข้อมูล

3.2 ข้อจำกัดที่ต้องยอมรับ

ความมีนัยสำคัญ (Materiality) ถือเป็นข้อจำกัดที่ต้องยอมรับ ซึ่งขึ้นอยู่กับขนาดและลักษณะของรายการที่มีผลกระทบต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้งบการเงิน โดยปกติแล้วรายการที่ผิดปกติอาจมีนัยสำคัญมากกว่ารายการที่เกิดขึ้นจากการดำเนินงานตามปกติ

ตัวอย่างของรายการที่มีนัยสำคัญ เช่น

1. การเปลี่ยนแปลงทางการบัญชีที่ทำให้ฐานะทางการเงิน และผลการดำเนินงานเปลี่ยนแปลงไปอย่างมีนัยสำคัญ
2. รายได้ที่มีได้เกิดขึ้นจากการดำเนินงานตามปกติ
3. การจัดประเภทสินทรัพย์ผิดประเภท
4. การจัดหนี้สินผิดประเภท เช่น แสดงรายการหนี้สินระยะยาวภายใต้หัวข้อ หนี้สินหมุนเวียน เป็นต้น

ความมีนัยสำคัญ ไม่ใช่ลักษณะของข้อมูลทางการบัญชี แต่คล้ายกันตรงที่ส่งผลกระทบต่อ การตัดสินใจของผู้ใช้ กิจการจึงต้องบันทึกและรายงานเหตุการณ์ทางบัญชีและความเปลี่ยนแปลงที่มีนัยสำคัญด้วยความระมัดระวังรอบคอบ เพื่อมิให้ผู้ใช้งบการเงินผิดไปจากความเป็นจริง (เมธากุล เกียรติกระจาย และศิลปพร ศรีจันเพชร, 2547: 4-12- 4-17)

งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

นพวรรณ พุติตระกูล (2544 : บทคัดย่อ) ได้ศึกษาเปรียบเทียบแนวคิดด้านการควบคุมภายในของ COSO และระบบการควบคุมภายในของธนาคารออมสิน พบว่า ระบบการควบคุมภายในของธนาคารออมสินคล้ายคลึงกันในแต่ละองค์ประกอบของการควบคุมภายในตามแนวคิดของ COSO แต่จะมีความแตกต่างในส่วนของปัจจัยย่อยขององค์ประกอบ ได้แก่ ธนาคารออมสินไม่มีวิธีการที่ชัดเจนในการสร้างบรรยากาศในการควบคุมหรือมาตรการสร้างความเข้าใจให้บุคลากรมีจิตสำนึกที่ดีในการควบคุมรวมถึงการขาดแคลนบุคลากรที่เกี่ยวข้องกับการบัญชีของสำนักงานสาขา ธนาคารไม่มีการกำหนดวิธีการประเมินผลกระทบที่มีต่อการปฏิบัติงานเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงโยกย้ายหรือปรับโครงสร้างองค์กร ในส่วนของกิจกรรมการควบคุมไม่แตกต่างกันมากนัก ยกเว้นธนาคารยังไม่มีการนำเอาเครื่องมือในการประเมินผลสมัยใหม่มาใช้ ทางด้านสารสนเทศและการสื่อสารพบว่าธนาคารมีการนำเอาเครือข่ายสื่อสารภายในองค์กรมาใช้เพื่อให้เกิดระบบการสื่อสาร

ทั่วถึงทั้งองค์กร และในส่วนของ การติดตามและประเมินผลพบว่าแนวทางปฏิบัติของธนาคารมีความคล้ายคลึงกันแนวคิดของ COSO แต่วิธีปฏิบัติงานตรวจสอบในแต่ละครั้งมีผลกระทบต่อ การปฏิบัติงานประจำวันของพนักงาน

กุสุมา โสเจียว (2549:130) ได้ศึกษาผลกระทบของประสิทธิภาพการควบคุมภายในและสภาพแวดล้อมธุรกิจที่มีต่อคุณภาพข้อมูลทางบัญชี พบว่า ข้อมูลทางการบัญชีเป็นเครื่องมือหนึ่งของการเพิ่มมูลค่าให้ธุรกิจภายในโซ่คุณค่าขององค์กร และเป็นข้อมูลพื้นฐานสำหรับการดำเนินงานและการตัดสินใจทางธุรกิจทั้งในส่วนของการวางแผน และควบคุมการดำเนินงานของธุรกิจให้เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ รวมทั้งการจัดโครงสร้างขององค์กรที่ได้รับการจัดได้ดีย่อมเป็นพื้นฐานสำคัญทำให้ผู้บริหารสามารถวางแผนงาน การสั่งการ และควบคุมการปฏิบัติงานได้อย่างถูกต้อง รวดเร็ว มีประสิทธิภาพ โครงสร้างการจัดการรวมถึงการจัดแบ่งหน้าที่ความรับผิดชอบระหว่างหน่วยงานต่าง ๆ ภายในองค์กร และการกำหนดหน้าที่ความรับผิดชอบของบุคลากรในระดับต่าง ๆ จะต้องคำนึงถึงความรู้และความสามารถของบุคคลเหล่านั้นด้วย การรวมศูนย์อำนาจหรือการกระจายอำนาจการตัดสินใจในระดับต่าง ๆ หากองค์กรเลือกใช้การรวมศูนย์หรือกระจายอำนาจการตัดสินใจในระดับต่าง ๆ หากองค์กรเลือกใช้การรวมศูนย์อำนาจในการตัดสินใจ คุณสมบัติเฉพาะตัวของผู้ที่ได้รับอำนาจย่อมมีความสำคัญ หากเลือกวิธีกระจายอำนาจการตัดสินใจ ระบบและขั้นตอนการทำงานรวมถึงกระบวนการในการติดตามผลย่อมมีความสำคัญมากกว่าการจัดโครงสร้างองค์กรขึ้นอยู่กับขนาดองค์กรและลักษณะธุรกิจเป็นสำคัญ

สุกัญญา คำนวนสกุณี (2543 : บทคัดย่อ) ได้ศึกษาการใช้ประโยชน์จากรายงานทางการเงินในการบริหารงานของธุรกิจขนาดย่อมในเขตอำเภอเมือง จังหวัดเชียงใหม่ พบว่า ธุรกิจ SMEs ที่มีการนำลักษณะเชิงคุณภาพและมาตรฐานการบัญชีที่เหมาะสม มาใช้ปฏิบัติ จะส่งผลให้งบการเงินแสดงข้อมูลที่ถูกต้องและยุติธรรม หรือ อีกนัยหนึ่ง คือ งบการเงินนั้นให้ข้อมูลที่ถูกต้องตามควร และมีระดับการนำข้อมูลทางการบัญชีไปใช้ในการวางแผน การกำหนดเป้าหมาย การควบคุมการตัดสินใจ เช่น การปรับปรุงกิจการลงทุนในสินทรัพย์ถาวรของธุรกิจ SMEs แต่ละประเภทการบริหารงานมักมีการกำหนดเป้าหมายของธุรกิจไว้ล่วงหน้า และพยายามให้กิจการบรรลุเป้าหมายอันได้แก่ ความมั่นคงของธุรกิจโดยเลือกวิธีการปรับระบบการบริหารงานที่ทันสมัย

วนันพรณ์ ชื่นพิบูลย์ (2552 : บทคัดย่อ) ได้ศึกษาผลกระทบของสภาพแวดล้อมภายในองค์กรที่มีต่อคุณภาพข้อมูลทางการบัญชี และประสิทธิภาพการตัดสินใจของธุรกิจ SMEs ในเขตภาคเหนือ พบว่า ผู้บริหารฝ่ายบัญชี ธุรกิจ SMEs มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการมีสภาพแวดล้อมภายในองค์กรโดยรวมและเป็นรายด้าน อยู่ในระดับมาก ได้แก่ ด้านระบบบริหารจัดการ ด้านโครงสร้างขององค์กร และด้านวัฒนธรรมองค์กร มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการมีคุณภาพข้อมูลทางการบัญชีโดยรวมและเป็นรายด้าน อยู่ในระดับมาก ได้แก่ ด้านความเข้าใจได้ ด้านความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ ด้านความเชื่อถือได้ และด้านการเปรียบเทียบได้ มีความคิดเห็นด้วย

เกี่ยวกับการมีประสิทธิภาพการตัดสินใจโดยรวมและเป็นรายด้าน อยู่ในระดับแรกได้แก่ ด้านคุณภาพของการตัดสินใจ ด้านการตัดสินใจได้ในเวลา ด้านการยอมรับของผู้ที่เกี่ยวข้อง และด้านความเหมาะสมทางด้านจริยธรรม

ชลอเหรียญประดับ (2548 : บทคัดย่อ) ได้ศึกษาแนวทางการควบคุมภายในของธุรกิจอุตสาหกรรมที่จะทบทวนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย พบว่า ธุรกิจภาคอุตสาหกรรมในตลาดหลักทรัพย์ให้ระดับความสำคัญของการควบคุมภายในอยู่ในระดับมาก โดยเฉพาะกลุ่มสินค้าวัตถุดิบและสินค้าอุตสาหกรรมจะให้ความสำคัญอยู่ในระดับมาก สินค้ากลุ่มเกษตรอุตสาหกรรมอาหาร กลุ่มเทคโนโลยี จะให้ความสำคัญของการควบคุมภายในรองลงมา เมื่อพิจารณารายด้านของการควบคุมภายในพบว่า ธุรกิจอุตสาหกรรมจะให้ความสำคัญด้านการเงินและบัญชีมากที่สุด รองลงมาคือด้านการจัดการ ด้านการบริหารทรัพยากรบุคคล ด้านการตลาด ด้านการผลิต และกิจกรรมที่ใช้เป็นแนวทางในการควบคุมด้านบัญชีและการเงินคือ การกำหนดผู้มีอำนาจอนุมัติ ระดับวงเงินและการแบ่งแยกหน้าที่ ด้านการจัดการได้แก่ การจัดทำแผนเพื่อให้บรรลุตามวัตถุประสงค์และเป้าหมาย ด้านการบริหารทรัพยากรบุคคล ได้แก่ นโยบาย หลักเกณฑ์ การชำระรักษาบุคลากรที่มีความสามารถ

มุจรินทร์ แก้วห้อย (2548 : บทคัดย่อ) ได้ศึกษาความรู้ความสามารถทางการบัญชีระบบสารสนเทศทางการบัญชี คุณภาพข้อมูลทางบัญชี และสภาพแวดล้อมทางธุรกิจของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย พบว่า ความรู้ความสามารถทางการบัญชีและระบบสารสนเทศทางการบัญชีมีความสัมพันธ์กับคุณภาพข้อมูลทางบัญชี โดยเฉพาะด้านความรู้ในวิชาชีพ ความทันต่อเวลา และความรู้ความสามารถทางการบัญชีมีความสัมพันธ์กับระบบสารสนเทศทางการบัญชี และมีความเกี่ยวข้องกับเรื่องที่จะตัดสินใจ โดยการกำหนดคุณภาพข้อมูลทางบัญชี มีวัตถุประสงค์เพื่อใช้วิเคราะห์ลักษณะของข้อมูลทางบัญชีที่มีประโยชน์ ซึ่งอาจมีลักษณะเชิงคุณภาพหลายลักษณะและอาจเปลี่ยนแปลงไปตามสภาพแวดล้อม คุณภาพข้อมูลทางการบัญชียังสามารถใช้เป็นเกณฑ์ในการตัดสินใจเลือกวิธีการบัญชีอีกด้วย ดังนั้น ผู้บริหารควรตระหนักและให้ความสำคัญเกี่ยวกับความรู้ความสามารถทางการบัญชีของนักบัญชีในทุก ๆ ด้าน และระบบสารสนเทศทางการบัญชีที่จะนำมาใช้ในการจัดทำรายงานทางการเงิน เพื่อให้ นักบัญชีสามารถจัดทำรายงานทางการเงินที่มีคุณภาพ และสามารถนำรายงานทางการเงินไปใช้ให้เกิดประสิทธิภาพและประสิทธิผลสูงสุด

กุลนันท์ ก้วพิสมัย (2549 : บทคัดย่อ) ได้ศึกษาการบริหารการควบคุมภายในของธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อม ในเขตอำเภอเมือง จัหวัดร้อยเอ็ด พบว่า ผู้ประกอบการธุรกิจ SMEs มีการปฏิบัติเกี่ยวกับการบริหารการควบคุมภายในโดยรวมและเป็นรายด้านทุกด้านอยู่ในระดับมาก ได้แก่ ด้านสภาพแวดล้อมการควบคุม เช่น กิจการมีความชัดเจนในการระบุความรับผิดชอบและอำนาจการอนุมัติให้ผู้ปฏิบัติงานฝ่ายต่าง ๆ ในการปฏิบัติงานให้ได้ตามวัตถุประสงค์และเป้าหมาย

ด้านกิจกรรมการควบคุม เช่น กิจการมีมาตรการป้องกันและดูแลทรัพย์สินอย่างรัดกุมและเพียงพอ และด้านการติดตามและประเมินผล เช่นกิจการมีการกำหนดให้ผู้บริหารต้องรายงานต่อผู้กำกับดูแลทันที ในกรณีที่มีการทุจริตหรือสงสัยว่ามีการทุจริตหรือสงสัยว่ามีการทุจริตไม่ปฏิบัติตามกฎระเบียบ ข้อบังคับ

อมรเทพ ขอสุงเนิน (2547 : บทคัดย่อ) ได้ศึกษาความคิดเห็นของพนักงานบัญชีที่มีต่อความสำคัญกับระบบการควบคุมภายในทางการบัญชีสหกรณ์ออมทรัพย์ในเขตจังหวัดนครราชสีมา พบว่า พนักงานสหกรณ์เห็นว่าองค์ประกอบของระบบการควบคุมภายในทางการบัญชีมีความสำคัญกับระบบการควบคุมภายในทางการบัญชีโดยรวมอยู่ในระดับมาก และเห็นว่าองค์ประกอบของการควบคุมภายในรายด้านมีความสำคัญอยู่ในระดับมาก โดยอันดับแรกได้แก่ งบประมาณและการเงิน อันดับรองลงมาคือ การจัดให้มีการประเมินและการตรวจสอบ นอกจากนี้พนักงานบัญชีสหกรณ์เห็นว่ากิจกรรมการควบคุมในทางการบัญชีมีความสำคัญต่อระบบการควบคุมภายในทางการบัญชีส่วนใหญ่อยู่ในระดับมาก ในการศึกษาครั้งนี้ ได้ช่วยให้หลาย ๆ ฝ่ายที่เกี่ยวข้องได้ทราบความคิดเห็นของพนักงานบัญชีว่าให้ความสำคัญต่อการควบคุมภายในทางการบัญชีอย่างไร และการควบคุมภายในทางการบัญชีที่ดีไม่ได้เกิดจากพนักงานบัญชีเพียงฝ่ายเดียว หากเกิดจากพนักงานทุกฝ่ายร่วมใจกันพัฒนางานและคุณภาพของงานให้มีคุณภาพดีขึ้น

สายทิพย์ จะโนภาย (2549 : บทคัดย่อ) ได้ศึกษาผลกระทบของการกำกับดูแลที่ดีและศักยภาพองค์กรที่มีต่อความสำเร็จในการดำเนินงานธุรกิจส่งออกในประเทศไทย พบว่า ระบบที่จัดให้มีกระบวนการและโครงสร้างของภาวะผู้นำ การควบคุมของกิจการให้มีความรับผิดชอบตามหน้าที่ด้วยความโปร่งใส และสร้างความสามารถในการแข่งขันเพื่อรักษาเงินลงทุนและเพิ่มคุณค่าให้กับผู้ถือหุ้นในระยะยาวภายในกรอบการมีจริยธรรมที่ดี โดยคำนึงถึงผู้มีส่วนได้เสียอื่นและสังคมโดยรวม ประกอบโครงสร้างองค์กรและกระบวนการของการนำและควบคุมองค์กรไปสู่เป้าหมายเป็นส่วนที่เป็นรูปธรรมที่จับต้องได้ ซึ่งประกอบด้วยโครงสร้างองค์กร การกำหนดอำนาจหน้าที่หรือกฎบัตรคู่มือคำสั่ง ระเบียบปฏิบัติ ระบบงานต่าง ๆ ดังนั้น การที่องค์กรมีแนวทางในการกำกับดูแลกิจการที่ดี จะก่อให้เกิดประโยชน์โดยตรงต่อองค์กร รวมทั้งผู้ที่เกี่ยวข้องหรือมีส่วนได้เสียทุกฝ่าย