

แนวปฏิบัติที่ดีของบริษัทจดทะเบียนในการส่งเสริมความสำคัญของระบบควบคุมภายใน

บริษัทที่ออกหลักทรัพย์และบริษัทที่มีหลักทรัพย์จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (“บริษัทจดทะเบียน”) มีพันธกิจสำคัญต่อการสร้างความเชื่อมั่นแก่สังคม ผู้ลงทุน ผู้ถือหุ้น และผู้มีส่วนได้เสียทุกภาคส่วน ซึ่งคณะกรรมการของบริษัท คณะกรรมการตรวจสอบ และผู้บริหารเป็นผู้ที่มีบทบาทสำคัญในการเสริมสร้างธรรมาภิบาลที่ดีด้วยการกำหนดนโยบายและวิธีปฏิบัติในการประกอบธุรกิจอย่างมีจริยธรรมและมีความรับผิดชอบต่อสังคมซึ่งจะทำให้บรรลุเป้าหมายของบริษัทได้ อีกหนึ่งปัจจัยสำคัญที่ทำให้บริษัทบรรลุเป้าหมายได้ คือ การวางระบบควบคุมภายในที่ดีที่จะช่วยให้กระบวนการทำงานหรือการบริหารงานมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล

1. องค์ประกอบสำคัญในการมีระบบควบคุมภายในที่ดี

สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (“สำนักงาน ก.ล.ต.”) ได้เล็งเห็นถึงความสำคัญของระบบควบคุมภายในที่ดีจึงได้มีการจัดทำแนวปฏิบัติที่ดีฉบับนี้ขึ้นเพื่อมุ่งหวังส่งเสริมให้บริษัทจดทะเบียน กรรมการ ผู้บริหาร และผู้ที่เกี่ยวข้องกับบริษัทจดทะเบียนตระหนักถึงความสำคัญของระบบควบคุมภายในที่ดีและการตรวจสอบระบบควบคุมภายในอย่างต่อเนื่อง โดยการที่บริษัทจดทะเบียนจะมีระบบควบคุมภายในที่ดีจะต้องมีองค์ประกอบ ดังนี้

(1) ความเข้าใจในบทบาทหน้าที่ของกรรมการ ผู้บริหาร ฝ่ายตรวจสอบภายใน และพนักงาน

(1.1) กรรมการและผู้บริหาร

ระบบควบคุมภายในถือเป็นกลไกสำคัญในการสร้างธรรมาภิบาลและการเติบโตอย่างยั่งยืนเพื่อเพิ่มมูลค่าให้แก่บริษัทจดทะเบียนไม่ใช่เพียงสิ่งที่ต้องปฏิบัติหรือจัดให้มีเพื่อให้สอดคล้องกับกฎเกณฑ์ที่กำหนด (Compliance Issue) กรรมการและผู้บริหารจึงต้องกำหนดเป็นนโยบายและประเด็นเชิงกลยุทธ์ (Policy and Strategic Issue) เพื่อกำหนดแนวทางในการดำเนินงานให้มีระบบควบคุมภายในที่มีความเพียงพอและเหมาะสม โดยคณะกรรมการบริษัทและคณะกรรมการตรวจสอบยังต้องปฏิบัติตามแนวนโยบายดังกล่าวข้างต้นอย่างเคร่งครัดสม่ำเสมอ (set Tone at the Top) เพื่อให้เป็นแบบอย่างต่อพนักงานทุกคนในบริษัทจดทะเบียน โดยคณะกรรมการบริษัทมีหน้าที่กำหนดนโยบายในเรื่องระบบควบคุมภายในและสนับสนุนการทำงานของผู้ที่เกี่ยวข้อง เพื่อให้ฝ่ายบริหารและพนักงานนำนโยบายไปปฏิบัติและให้ความสำคัญกับระบบควบคุมภายในที่เข้มแข็ง โดยมีการปฏิบัติให้เห็นอย่างชัดเจน เช่น มีการลงทุนด้านบุคลากร ระบบ ติดตามและตรวจสอบการแก้ไขประเด็นข้อบกพร่องอย่างชัดเจนและสม่ำเสมอ

แนวทางปฏิบัติของคณะกรรมการและผู้บริหารเพื่อสร้าง Tone at the Top

- กำหนดนโยบายและค่านิยมองค์กรที่ชัดเจน เช่น ประกาศนโยบายด้านจริยธรรม ความโปร่งใส และการควบคุมภายใน สื่อสารให้พนักงานทุกระดับเข้าใจและยึดถือเป็นแนวทางปฏิบัติ

- **เป็นแบบอย่างที่ดี (Lead by Example)** โดยผู้บริหารต้องปฏิบัติตามนโยบายและกฎระเบียบอย่างเคร่งครัด แสดงความรับผิดชอบต่อการตัดสินใจและการดำเนินงานที่โปร่งใส
- **สนับสนุนระบบควบคุมภายในอย่างจริงจัง** โดยจัดให้มีระบบควบคุมภายในตามกรอบ COSO¹ ซึ่งประกอบด้วย 5 องค์ประกอบหลัก ได้แก่:
 - สภาพแวดล้อมการควบคุม
 - การประเมินความเสี่ยง
 - กิจกรรมการควบคุม
 - สารสนเทศและการสื่อสาร
 - การติดตามและประเมินผล
- **ส่งเสริมการรายงานและการเปิดเผยข้อมูล** โดยสนับสนุนให้มีช่องทางการแจ้งเบาะแสการกระทำที่ไม่เหมาะสม (Whistleblower) ที่ปลอดภัย และเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการควบคุมภายในต่อผู้มีส่วนได้ส่วนเสียอย่างโปร่งใส
- **ประเมินผลและปรับปรุงอย่างสม่ำเสมอ** ทบทวนระบบควบคุมภายในเป็นประจำและปรับปรุงตามผลการประเมินและการเปลี่ยนแปลงของสภาพแวดล้อมธุรกิจในปัจจุบัน

(1.2) กรรมการตรวจสอบ

กรรมการตรวจสอบเป็นผู้ที่มีบทบาทสำคัญในการเสริมสร้างธรรมาภิบาลในองค์กร โดยควรปฏิบัติตนให้เป็นแบบอย่าง (set Tone at the Top) โดยมีบทบาทหน้าที่หลักในการสอบทานความเหมาะสมและประสิทธิภาพของระบบควบคุมภายใน ติดตามและทบทวนผลการตรวจสอบและช่วยดูแลให้มีการปรับปรุงระบบอย่างต่อเนื่องทันต่อสถานการณ์ รวมทั้งส่งสัญญาณและถ่ายทอดวิธีปฏิบัติในการประกอบธุรกิจอย่างมีจริยธรรม และมีความรับผิดชอบเพื่อให้เกิดเป็นวัฒนธรรมองค์กร รวมถึง การมอบหมายและติดตามการตรวจสอบภายในด้วย

(1.3) ฝ่ายงานและผู้ที่ทำหน้าที่ตรวจสอบภายใน

ผู้ตรวจสอบภายในซึ่งเป็นผู้ที่รับผิดชอบหลักในการทำหน้าที่ตรวจสอบและประเมินความเสี่ยงพอ ต้องเป็นบุคลากรที่มีความรู้ ทักษะ ความเชี่ยวชาญ ความระมัดระวังรอบคอบ และเป็นผู้ที่มีความสามารถที่จำเป็นต่อการปฏิบัติงานที่รับผิดชอบ รวมถึงต้องเป็นผู้ที่มีประสบการณ์ตรงที่เกี่ยวข้องกับอุตสาหกรรมของบริษัทจดทะเบียนที่ทำหน้าที่ตรวจสอบ มีความรู้ความเข้าใจที่เกี่ยวข้องกับกฎหมาย ระเบียบ และข้อบังคับต่าง ๆ และมีความสามารถในการบริหารความเสี่ยงและการกำกับดูแลกิจการที่ดีของบริษัทจดทะเบียน โดยต้องมีขั้นตอนการปฏิบัติงานที่ชัดเจนและมีการจัดทำกระดาษทำการที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงานตรวจสอบ เพื่อใช้เป็นข้อมูลในการจัดทำรายงานการตรวจสอบและใช้ในการหารือร่วมกับคณะกรรมการตรวจสอบ พร้อมทั้งผู้ที่เกี่ยวข้องเกี่ยวกับประเด็นที่ตรวจพบ และร่วมกันวางแนวทางในการแก้ไขปัญหาและประเด็นต่าง ๆ ที่ตรวจพบร่วมกัน

¹ ย่อมาจาก Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission

(1.4) พนักงาน

ในระดับพนักงาน ระบบควบคุมภายในที่เป็นลายลักษณ์อักษรชัดเจนช่วยให้พนักงานแต่ละคน เข้าใจบทบาท หน้าที่ และความรับผิดชอบของตนได้ชัดเจนขึ้น ลดความซ้ำซ้อนในการทำงานและเพิ่มประสิทธิภาพ การทำงาน รวมทั้งสร้างวัฒนธรรมการทำงานที่โปร่งใสและตรวจสอบได้ พนักงานสามารถทำงานได้อย่างมั่นใจ ภายใต้มาตรฐานเดียวกัน ซึ่งส่งผลต่อประสิทธิภาพและความร่วมมือในองค์กร รวมถึงควรมีความรับผิดชอบและมีความตระหนักต่อภาระหน้าที่ของตนเองว่าการปฏิบัติตามระบบควบคุมภายในไม่ใช่เพียงหน้าที่ของหน่วยงาน ตรวจสอบภายในเท่านั้น พนักงานทุกระดับมีส่วนในการพัฒนาระบบควบคุมภายในของบริษัทและเป็น ความรับผิดชอบร่วมกันของทั้งองค์กรเพื่อสร้างวัฒนธรรมการกำกับดูแลที่เข้มแข็ง

(2) ลักษณะของระบบควบคุมภายในที่ดี

(2.1) หลักการของระบบควบคุมภายในที่ดี

บริษัทจดทะเบียนต้องวางระบบควบคุมภายใน โดยนำหลักการของ COSO Internal Control Framework² ที่ได้รับการปรับปรุงอย่างต่อเนื่องให้สอดคล้องกับสภาพแวดล้อมทางธุรกิจที่เปลี่ยนแปลง และล่าสุดมีการปรับปรุงแนวทางการบริหารความเสี่ยง (COSO ERM : Enterprise Risk Management – Integrating with Strategy and Performance, ปี 2017) ซึ่งเน้นการเชื่อมโยงการบริหารความเสี่ยงเข้ากับกลยุทธ์และผลการดำเนินงานขององค์กร รวมถึงในปี 2566 COSO ยังได้กำหนดให้มีแนวทางเพิ่มเติมเกี่ยวกับ ESG risk management เพื่อช่วยให้องค์กรสามารถนำเรื่องความยั่งยืนมาบูรณาการเข้ากับระบบควบคุมภายในได้อย่างเป็น รูปธรรม และกรอบควบคุมภายในสำหรับรายงานข้อมูลความยั่งยืนหรือ COSO ICSR (Internal Control over Sustainability Reporting) เพื่อช่วยองค์กรนำ COSO Internal Control Framework มาประยุกต์ใช้กับ กระบวนการรายงานข้อมูลด้านความยั่งยืน (Sustainability Reporting) อีกด้วย โดยการนำ COSO มาใช้ช่วย สร้างระบบควบคุมภายในของบริษัทให้เป็นไปตามมาตรฐานสากล ทำให้การดำเนินงานมีความโปร่งใส ตรวจสอบได้ และลดความเสี่ยงจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาดทางการเงิน

สำหรับผู้บริหาร COSO ทำหน้าที่ในการช่วยการวางแผนและการตัดสินใจให้เป็นไปอย่างมั่นใจ มากขึ้น เพราะมีข้อมูลที่ถูกต้องและเป็นระบบ สามารถประเมินความเสี่ยงในทุกมิติของธุรกิจได้อย่างรอบด้าน และ

² ปัจจุบัน Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) ได้เผยแพร่กรอบการควบคุมภายใน (Internal Control Framework) จำนวน 2 ฉบับ ได้แก่ (1) COSO Internal Control–Integrated Framework (Updated 2013) และ (2) COSO ICSR : Internal Control over Sustainability Reporting (ICSR) : Achieving Effective Internal Control over Sustainability Reporting (2023) นอกจากนี้ มีแนวทางเสริมที่ใช้ร่วมกับ Internal Control Framework เพื่อเสริมสร้างประสิทธิภาพของระบบควบคุมภายใน จำนวน 3 ฉบับ ได้แก่ (1) COSO ERM : Enterprise Risk Management– Integrating with Strategy and Performance (2017) (2) COSO Fraud Risk Management Guide (2023) และ (3) COSO Governance Framework: Principles for Effective Organizational Oversight (2025) สามารถศึกษาและค้นหา ข้อมูลเพิ่มเติมได้ที่ <https://www.coso.org> สมาคมผู้ตรวจสอบภายใน <https://www.theiia.org> สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ <https://www.ifac.org>

ออกแบบมาตรการควบคุมที่เหมาะสม นอกจากนี้ยังช่วยให้ผู้บริหารสามารถตรวจสอบ ติดตามและประเมินผลการดำเนินงานได้อย่างต่อเนื่อง เฝ้าระวังและให้สัญญาณเตือนสำหรับเหตุการณ์ที่ไม่คาดคิด และเพิ่มประสิทธิภาพของการบริหารความเสี่ยงองค์กร (Enterprise Risk Management)

การนำ COSO Framework มาใช้ ถือเป็นรากฐานสำคัญที่ช่วยเสริมสร้างระบบควบคุมภายในของบริษัทจดทะเบียนให้มีประสิทธิผล โดยที่กรอบแนวคิดนี้ไม่เพียงแต่เป็นเครื่องมือสำคัญที่ช่วยให้องค์กรบรรลุวัตถุประสงค์ด้านประสิทธิภาพและประสิทธิผลของการดำเนินงาน ความน่าเชื่อถือของการรายงาน และการปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่เกี่ยวข้องเท่านั้น แต่ยังช่วยให้บริษัทสามารถบริหารจัดการและป้องกันความเสี่ยง รวมถึงความสูญเสียที่อาจเกิดขึ้นได้อย่างมีประสิทธิภาพ ทำให้องค์กรสามารถเติบโตได้อย่างยั่งยืนในระยะยาว ทั้งนี้ ผลลัพธ์ที่ได้จากการปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ดังกล่าวยังช่วยยกระดับความโปร่งใส (Transparency) และความรับผิดชอบ (Accountability) อันนำมาซึ่งความเชื่อถือจากผู้มีส่วนได้เสียทุกฝ่าย ตลอดจนสร้างภาพลักษณ์ที่ดีต่อตลาดทุนไทยโดยรวมอีกด้วย

(2.2) ระบบงานที่สำคัญ

บริษัทจดทะเบียนหลายแห่งมีลักษณะและกระบวนการประกอบธุรกิจหลักที่หลากหลาย บริษัทจดทะเบียนจึงต้องมีการตรวจสอบความมีประสิทธิภาพของการดำเนินงานให้ครอบคลุมถึงระบบงานที่มีความสำคัญของบริษัททุกกระบวนการ โดยระบบงานที่มีประสิทธิภาพ ควรมีรายละเอียดขั้นตอนในแต่ละกระบวนการที่ชัดเจนแก่ผู้ปฏิบัติ ซึ่งรวมถึงขั้นตอนและลำดับและอำนาจการอนุมัติที่เหมาะสมมีลักษณะถ่วงดุลจากผู้ที่ไม่มีส่วนได้เสียในกระบวนการ โดยระบบงานหรือกระบวนการหลักที่มีความสำคัญต่อบริษัทในหลายอุตสาหกรรม อย่างน้อย อาทิ ระบบดังนี้

- ระบบการขายสินค้าและให้บริการ

ระบบการขายสินค้าและให้บริการเป็นหนึ่งในกระบวนการหลักที่มีผลต่อรายได้ของบริษัทจดทะเบียน การควบคุมภายในที่ดีจะช่วยให้การขายมีประสิทธิภาพและสามารถตรวจสอบได้ เช่น การรับคำสั่งซื้อต้องมีเอกสารคำสั่งซื้อจากลูกค้าเป็นลายลักษณ์อักษรหรือระบบอิเล็กทรอนิกส์ การตรวจสอบและอนุมัติคำสั่งซื้อโดยผู้จัดการฝ่ายขายและฝ่ายสินเชื่อ การเชื่อมโยงข้อมูลการขายกับการส่งมอบสินค้าและการวางบิลหรือรับชำระเงินอย่างถูกต้องและครบถ้วน เป็นต้น

- ระบบการจัดซื้อจัดจ้าง

ระบบการจัดซื้อจัดจ้างมีเป้าหมายเพื่อให้การจัดซื้อเป็นไปอย่างเหมาะสม โปร่งใส ตรวจสอบได้ และลดความเสี่ยงจากการทุจริตหรือการใช้ทรัพยากรอย่างไม่เหมาะสม โดยต้องมีการแยกหน้าที่ตรวจสอบ และอนุมัติในทุกขั้นตอน เช่น การกำหนดแผนจัดซื้อประจำปีที่ชัดเจนและจัดซื้อให้สอดคล้องกับงบประมาณและความจำเป็นของหน่วยงาน การแยกหน้าที่ระหว่างผู้ซื้อ ผู้อนุมัติ ผู้ตรวจรับ และผู้บันทึกบัญชี

การมีระบบตรวจสอบคุณภาพของวัตถุดิบและผู้จัดจำหน่ายอย่างต่อเนื่อง เป็นต้น หากบริษัทอยู่ภายใต้มาตรฐาน เช่น ISO 9001:2015 หรือ ISO 14001:2015 ต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดการควบคุมการจัดซื้อที่เกี่ยวข้องด้วย

- ระบบการจัดการคลังสินค้าและสินค้าคงเหลือ

ระบบการจัดการคลังสินค้าและสินค้าคงเหลือเป็นองค์ประกอบที่สำคัญของธุรกิจที่เกี่ยวข้องกับการผลิตและจำหน่ายสินค้า หากไม่มีการควบคุมภายในที่ดี อาจเกิดความเสียหายทั้งด้านต้นทุน กำไร และความน่าเชื่อถือ และโอกาสทางธุรกิจของบริษัทได้ การจัดการและตรวจสอบสินค้าคงคลังอย่างมีระบบช่วยป้องกันการสูญหาย การทุจริต ความผิดพลาดในการบันทึกบัญชี และเพิ่มประสิทธิภาพในการดำเนินงานของบริษัท เช่น การแบ่งแยกหน้าที่ผู้รับสินค้า ผู้จัดการเก็บ ผู้เบิก และผู้บันทึกบัญชีออกจากกัน การเบิกจ่ายสินค้าต้องได้รับอนุมัติจากผู้มีอำนาจและบันทึกการเบิกจ่ายทันทีเพื่อปรียบยอดคงคลัง การตรวจนับสินค้าสม่ำเสมอเปรียบเทียบกับยอดในระบบ และมีระบบในการบริหารจัดการสินค้าคงคลัง เป็นต้น

- ระบบการเงินและบัญชี

ระบบการเงินและบัญชีเป็นหัวใจของการดำเนินธุรกิจ การควบคุมภายในที่ดีจะช่วยลดความเสี่ยงจากการทุจริต ความผิดพลาด และการรายงานข้อมูลที่คลาดเคลื่อน การจัดวางระบบและมาตรการที่ดี จะช่วยให้การบันทึกบัญชี การรายงานทางการเงิน และการบริหารเงินทุนขององค์กรเป็นไปอย่างถูกต้อง โปร่งใส และตรวจสอบได้ เช่น การแยกหน้าที่ (Segregation of Duties) ระหว่างผู้บันทึกบัญชี ผู้อนุมัติ และผู้ตรวจสอบ การเบิกจ่ายต้องได้รับอนุมัติจากผู้มีอำนาจตามระดับที่กำหนดและมีหลักฐานประกอบการอนุมัติครบถ้วน การจัดทำงบการเงินตามมาตรฐานบัญชีที่เกี่ยวข้อง เช่น มาตรฐานการรายงานทางการเงินของไทย (Thai Financial Reporting Standard: TFRS) หรือ มาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ (International Financial Reporting Standards: IFRS) การกำหนดสิทธิ์การเข้าถึงระบบบัญชีและข้อมูลทางการเงิน เป็นต้น

- ระบบเทคโนโลยีและสารสนเทศ

การจัดการระบบเทคโนโลยีสารสนเทศมีบทบาทสำคัญต่อการดำเนินงานขององค์กรในยุคดิจิทัลที่จะช่วยให้ระบบมีความปลอดภัย เชื่อถือได้ และสนับสนุนการตัดสินใจอย่างมีประสิทธิภาพ โดยมีการวางมาตรการเพื่อป้องกันความเสี่ยงด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ เช่น การควบคุมการเข้าถึงระบบ (Access Control) โดยกำหนดสิทธิ์การเข้าถึงตามบทบาทหน้าที่ของผู้ใช้งาน การรักษาความปลอดภัยของข้อมูล (Data Security) มีสำรองข้อมูลและจัดเก็บในสถานที่ปลอดภัย เป็นต้น

นอกจากระบบที่สำคัญข้างต้นแล้ว ยังมีระบบการบริหารงานหรือกระบวนการทางธุรกิจอื่น ๆ ที่มีความสำคัญเช่นกัน โดยอาจแตกต่างกันตามแต่ละบริษัท ซึ่งต้องพิจารณาปัจจัยเรื่องธุรกิจของบริษัทประกอบด้วย

(2.3) การกำหนดแผน การติดตามและประเมินผล

เนื่องจากระบบควบคุมภายในที่ดีจะสามารถช่วยป้องกัน บริหาร จัดการความเสี่ยง หรือ ความเสียหายที่อาจเกิดขึ้นกับบริษัทจดทะเบียนและผู้ที่มีส่วนได้เสียได้เป็นอย่างดี ดังนั้น เพื่อให้มั่นใจว่า บริษัทจดทะเบียนมีระบบควบคุมภายในที่เหมาะสมและเพียงพอในการดูแลการดำเนินงานให้เป็นไปตามเป้าหมาย วัตถุประสงค์ กฎหมาย และข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องได้อย่างมีประสิทธิภาพเพื่อป้องกันการทุจริตภายในองค์กรที่อาจสร้างความเสียหายต่อทั้งตัวบริษัทจดทะเบียนและตลาดทุนไทยโดยรวมได้ โดยบริษัทจดทะเบียนต้องจัดให้มีการประเมินควบคู่ไปกับการวิเคราะห์และประเมินความเสี่ยงอย่างสม่ำเสมอ เพื่อให้สามารถวางแผนการตรวจสอบ ภายในได้อย่างถูกต้อง เหมาะสม รวมถึงทบทวนความเพียงพอของระบบควบคุมภายในเป็นประจำทุกปี ในกรณีที่มีการขยายธุรกิจ มีหน่วยธุรกิจ (Business Unit) ใหม่ มีช่องทางการขายใหม่ เช่น ช่องทางออนไลน์ หรือ บริษัทในกลุ่มเพิ่มเติมเข้ามา บริษัทมีหน้าที่ทบทวนความเพียงพอของระบบควบคุมภายในดังกล่าวด้วย นอกจากนี้ การวางแผนการตรวจสอบภายในควรเป็นการหารือร่วมกันระหว่างคณะกรรมการตรวจสอบและผู้ตรวจสอบ ภายในโดยเฉพาะการตรวจสอบระบบหรือวงจรที่สำคัญ และธุรกรรมหรือเหตุการณ์พิเศษที่มีนัยสำคัญที่อาจส่งผลกระทบต่อบริษัท และทบทวนความเพียงพอของระบบควบคุมภายในเพิ่มเติมเมื่อเกิดเหตุการณ์ที่อาจส่งผลกระทบต่อ การดำเนินการของบริษัทอย่างมีนัยสำคัญ ทั้งนี้ ในกรณีที่ได้ทบทวนระบบควบคุมภายในแล้วพบว่า บริษัทจดทะเบียนยังขาดการควบคุมภายในที่เพียงพอในเรื่องใด บริษัทจดทะเบียนต้องเร่งดำเนินการปรับปรุง ประเด็นดังกล่าวโดยทันที นอกจากนี้ บริษัทจดทะเบียนต้องกำหนดแผนงานในการตรวจสอบระบบควบคุมภายใน ในแต่ละปีและควรจัดให้มีการตรวจสอบแบบไม่แจ้งล่วงหน้า (Surprise Check) อย่างน้อยปีละหนึ่งครั้งเพื่อสร้างความมั่นใจว่าการดำเนินงานเป็นไปตามมาตรฐานที่กำหนดและเป็นกลไกในการสร้างความน่าเชื่อถือ รวมถึง ป้องกันและลดความเสี่ยงจากการทุจริต

2. การคัดเลือกและคุณสมบัติที่สำคัญของผู้ตรวจสอบภายใน

หน่วยงานตรวจสอบภายในถือเป็นหนึ่งในด่านป้องกัน (Line of Defense) ที่ช่วยให้องค์กรมั่นใจได้ว่า ระบบควบคุมภายในทำงานได้อย่างเหมาะสมและต่อเนื่อง ไม่ว่าจะบริษัทจดทะเบียนจะกำหนดให้มีฝ่ายงาน ตรวจสอบภายใน (IA In-house) ขึ้นเองหรือจัดจ้างผู้ตรวจสอบภายในจากบริษัทที่ให้บริการตรวจสอบภายในที่เป็นหน่วยงานภายนอก (IA Outsource) ก็ตาม ผู้ที่ทำหน้าที่ตรวจสอบภายในกิจการต้องมีคุณสมบัติและ คุณสมบัติอย่างน้อย ดังนี้

(1) ความเป็นอิสระและความเที่ยงธรรม

การสนับสนุนหน่วยงานตรวจสอบภายในให้มีอิสระทางวิชาชีพ ถือเป็นหัวใจสำคัญในการเสริมสร้าง ประสิทธิภาพของระบบควบคุมภายใน คณะกรรมการและผู้บริหารมีหน้าที่ดำเนินการเพื่อให้แน่ใจได้ว่า หน่วยงาน ตรวจสอบภายในสามารถปฏิบัติงานได้โดยปราศจากแรงกดดันหรือการแทรกแซงที่อาจบิดเบือนผลการตรวจสอบ ดังนั้น หน่วยงานตรวจสอบภายในจึงต้องมีความเป็นอิสระและเที่ยงธรรม และปราศจากการแทรกแซงของฝ่าย

จัดการ โดยโครงสร้างบริษัทจดทะเบียนควรกำหนดให้หน่วยงานตรวจสอบภายในต้องขึ้นตรงและรายงานตรงต่อ คณะกรรมการตรวจสอบ พร้อมทั้งกำหนดให้หัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายในยืนยันความเป็นอิสระของการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในก่อนการเข้าปฏิบัติงาน รวมถึงกำหนดให้ผู้ตรวจสอบภายในต้องดำเนินการลงนามรับรองการปฏิบัติตามจรรยาบรรณปีละครั้ง และกำหนดมาตรการการคัดเลือกผู้ตรวจสอบภายใน การแต่งตั้ง ถอดถอนหรือโยกย้ายหัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายในต้องได้รับการอนุมัติจากคณะกรรมการตรวจสอบก่อน เพื่อให้มั่นใจว่า ผู้ทำหน้าที่ตรวจสอบภายในดำรงไว้ซึ่งความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรมและไม่มี ความขัดแย้งทางผลประโยชน์ใด ๆ กับกิจกรรมที่ได้ดำเนินการตรวจสอบ

ทั้งนี้ ในกรณีที่หน่วยงานตรวจสอบภายในพบข้อจำกัดที่ทำให้ไม่สามารถปฏิบัติงานได้อย่างเป็นอิสระหรือเที่ยงธรรม หัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายในต้องเร่งดำเนินการรายงานข้อจำกัดดังกล่าวต่อคณะกรรมการตรวจสอบโดยทันที และในกรณีที่คณะกรรมการตรวจสอบเห็นว่า ข้อจำกัดดังกล่าวอาจส่งผลกระทบต่อผู้ลงทุนและบริษัทอย่างมีนัยสำคัญ คณะกรรมการตรวจสอบมีหน้าที่ดำเนินการแจ้งหน่วยงานกำกับดูแลถึงข้อจำกัด ผลกระทบและมาตรการรับมือต่าง ๆ ต่อหน่วยงานกำกับดูแลด้วย

(2) ความรู้ ความเชี่ยวชาญ และความพร้อมในการปฏิบัติงาน³

ผู้ตรวจสอบภายในต้องเป็นบุคลากรที่มีความรู้ ทักษะ ความเชี่ยวชาญและเป็นผู้ที่มีความสามารถที่จำเป็นต่อการปฏิบัติงานที่รับผิดชอบ รวมถึงต้องเป็นผู้ที่มีประสบการณ์ตรงที่เกี่ยวข้องกับอุตสาหกรรมของบริษัทจดทะเบียน มีความรู้ความเข้าใจที่เกี่ยวข้องกับกฎหมาย ระเบียบ และข้อบังคับต่าง ๆ และมีความสามารถในการบริหารความเสี่ยงและการกำกับดูแลกิจการที่ดีของบริษัทจดทะเบียน ผู้ตรวจสอบภายในที่บริษัทจดทะเบียนพิจารณาดำเนินการว่าจ้างนั้นต้องเป็นผู้มีความรู้ ทักษะ และความเชี่ยวชาญในด้านระบบการตรวจสอบภายใน เช่น เป็นผู้ที่ได้รับวุฒิบัตรที่ได้รับการรับรองจากหน่วยงานต่าง ๆ เช่น Certified Internal Auditor (CIA) Internal Audit Practitioner (IAP) ของสถาบันผู้ตรวจสอบภายใน (The Institute of Internal Auditors: IIA) วุฒิบัตรผู้ตรวจสอบภายในวิชาชีพ (Professional Internal Auditor Certificate: PIAC) ของสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ประกาศนียบัตรผู้ตรวจสอบภายในของประเทศไทย (Certified Professional Internal Auditor of Thailand: CPIAT) ของสมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทย เป็นต้น หรือแสดงให้เห็นถึงประสบการณ์โดยตรงเกี่ยวกับการตรวจสอบภายใน รวมถึงมีการดำเนินการให้ผู้ตรวจสอบภายในปฏิบัติตามมาตรฐานการตรวจสอบภายในสากล หรือ International Professional Practices Framework (IPPF) เพื่อทำ

³ ตามความในข้อ 9.1.3 และ 9.1.4 ในหัวข้อ 9. การควบคุมภายในและรายการระหว่างกัน ของ แบบแสดงรายการข้อมูลประจำปีหรือแบบ 56-1 One Report มีข้อกำหนด ดังนี้

9.1.3 ความเห็นของคณะกรรมการตรวจสอบว่า ได้ดูแลให้ผู้ดำรงตำแหน่งหัวหน้างานตรวจสอบภายในมีวุฒิการศึกษา ประสบการณ์ การอบรมที่เหมาะสมเพียงพอกับการปฏิบัติหน้าที่ดังกล่าวแล้วหรือไม่ อย่างไร

9.1.4 การแต่งตั้ง ถอดถอน และโยกย้ายผู้ดำรงตำแหน่งหัวหน้างานตรวจสอบภายในต้องได้รับอนุมัติจากคณะกรรมการตรวจสอบหรือไม่ กรณีที่ไม่ได้เป็นหน้าที่ของคณะกรรมการตรวจสอบ บริษัทมีแนวปฏิบัติอย่างไร

ให้มั่นใจว่า บุคลากรของหน่วยงานตรวจสอบภายในที่ได้ว่าจ้างมานั้นมีความรู้ ความเข้าใจ และความเชี่ยวชาญต่อการปฏิบัติหน้าที่ในระดับที่ดีแล้ว

นอกจากความรู้ ความเชี่ยวชาญข้างต้น ความพร้อมในการปฏิบัติงานเป็นสิ่งจำเป็น การจัดสรรให้งบประมาณและทรัพยากรอย่างเพียงพอแก่หน่วยงานตรวจสอบภายใน หรือการประเมินความพร้อมในการรับงานของผู้ตรวจสอบภายในที่จัดจ้าง มีความสำคัญอย่างยิ่ง เพื่อให้การปฏิบัติงานมีความพร้อม ปราศจากข้อจำกัด จะส่งผลให้การประเมินและการตรวจสอบมีคุณภาพและน่าเชื่อถือ รวมทั้งผู้ทำหน้าที่ตรวจสอบภายในต้องมีขั้นตอนการปฏิบัติงานที่ชัดเจนและมีการบันทึกและจัดทำกระดาษทำการที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงานตรวจสอบ เพื่อใช้เป็นข้อมูลในการจัดทำรายงานการตรวจสอบและใช้ในการหารือร่วมกับคณะกรรมการตรวจสอบและผู้ที่เกี่ยวข้องกับประเด็นที่ตรวจพบ เพื่อหารือและวางแนวทางในการแก้ไขปัญหาและประเด็นต่าง ๆ ที่ตรวจพบร่วมกัน การสนับสนุนดังกล่าวไม่เพียงทำให้หน่วยงานตรวจสอบภายในสามารถปฏิบัติหน้าที่ได้อย่างเป็นกลางและมีประสิทธิภาพ แต่ยังสะท้อนถึงความจริงจังของบริษัทจดทะเบียนต่อการสร้างธรรมาภิบาลและความน่าเชื่อถือให้แก่องค์กรในสายตาผู้มีส่วนได้เสียทุกฝ่าย

(3) การพัฒนาวิชาชีพอย่างต่อเนื่อง

เพื่อให้การทำหน้าที่ของหน่วยงานตรวจสอบภายในสามารถรักษาผลประโยชน์ของผู้ถือหุ้นโดยรวมได้อย่างแท้จริง บริษัทจดทะเบียนและผู้บริหารสูงสุดยังคงควรสนับสนุนให้ผู้รับผิดชอบทำหน้าที่ตรวจสอบภายในได้มีโอกาสศึกษาความรู้และพัฒนาทักษะต่าง ๆ เพิ่มเติมอยู่ตลอดเวลา โดยหน่วยงานตรวจสอบภายในควรมีแผนในการพัฒนาบุคลากรด้านการตรวจสอบภายใน การควบคุมภายใน และการบริหารความเสี่ยงของตนเอง เพื่อบุคลากรดังกล่าวจะได้มีความรู้ และความสามารถที่เพียงพอในการปฏิบัติหน้าที่ของตน

อย่างไรก็ดี นอกจากการปฏิบัติในส่วนของผู้ตรวจสอบภายในแล้ว ผู้ตรวจสอบภายในต้องเข้าไปพิจารณาประเด็นของผู้สอบบัญชีด้วย เพื่อพิจารณาว่า ควรมีการตรวจสอบเพิ่มเติม หรือขยายขอบเขตการตรวจสอบหรือไม่ ซึ่งจะช่วยพัฒนาและปรับปรุงระบบควบคุมภายในให้มีประสิทธิภาพมากขึ้น

3. การสื่อสารระหว่างคณะกรรมการบริษัท คณะกรรมการตรวจสอบ และผู้ตรวจสอบภายใน

คณะกรรมการบริษัทและคณะกรรมการตรวจสอบต้องให้ความสำคัญกับการสื่อสารกับหน่วยงานตรวจสอบภายในหรือผู้ตรวจสอบภายในอย่างเป็นระบบและต่อเนื่องสม่ำเสมอ เพื่อให้สามารถติดตาม ตรวจสอบ และกำกับดูแลได้อย่างมีประสิทธิภาพ การกำหนดรูปแบบการสื่อสารที่ชัดเจนจะช่วยให้การทำงานระหว่างคณะกรรมการบริษัทและคณะกรรมการตรวจสอบกับหน่วยงานตรวจสอบภายในมีความเข้าใจร่วมกัน มีความโปร่งใส และเป็นการส่งเสริมให้การกำกับดูแลมีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น ขณะเดียวกันยังช่วยให้คณะกรรมการแต่ละคณะสามารถตัดสินใจด้านกำกับดูแลได้อย่างทันท่วงที ระบบควบคุมภายในและงานตรวจสอบภายในจึงเป็นกลไกสำคัญที่ช่วยให้งานต่าง ๆ ของบริษัทจดทะเบียน ทั้งรายงานทางการเงินและรายงานด้านความยั่งยืน

มีความถูกต้องและน่าเชื่อถือ อีกทั้งยังช่วยปกป้องผลประโยชน์ของผู้ถือหุ้นและเสริมสร้างความเชื่อมั่นของผู้ลงทุน ต่อภาพรวมของตลาดทุนไทย

เพื่อให้การกำกับดูแลเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ คณะกรรมการตรวจสอบและผู้ตรวจสอบภายในควรมี การสื่อสารระหว่างกันทั้งก่อนและหลังพบข้อบกพร่อง โดยหลังพบข้อบกพร่องต้องสื่อสารให้ครอบคลุมในประเด็น ข้อสังเกตและข้อบกพร่องที่มีนัยสำคัญที่ตรวจพบ ความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้นจากข้อบกพร่อง แผนการดำเนินงานการ แก้ไขและผู้รับผิดชอบ และสถานะความคืบหน้าในการแก้ไข รวมถึงผลการติดตามภายหลังการปรับปรุง ซึ่งข้อมูล ดังกล่าวเป็นองค์ประกอบสำคัญในการประเมินความเพียงพอและประสิทธิผลของระบบควบคุมภายในของบริษัท โดยคณะกรรมการบริษัทและคณะกรรมการตรวจสอบควรพิจารณากำหนดวิธีการและและแนวทางการสื่อสารที่ ชัดเจน และการสื่อสารอาจอยู่ในรูปแบบที่หลากหลายตามความเหมาะสม ได้แก่

(1) การกำหนดวาระการประชุมร่วมกันเป็นประจำ : โดยควรกำหนดรอบระยะเวลาที่แน่นอน เช่น รายไตรมาสหรือรายเดือน และรวมถึงกรณีพิเศษในช่วงที่มีประเด็นสำคัญเกี่ยวกับความเสี่ยงหรือข้อสังเกตจากการ ตรวจสอบ

(2) การจัดทำรายงานสรุปผลการตรวจสอบในรูปแบบ Executive Summary หรือ Dashboard : เพื่อ แสดงประเด็นสำคัญ สถานะการแก้ไข และความเสี่ยงที่ต้องติดตาม ซึ่งช่วยให้คณะกรรมการสามารถประเมิน ประเด็นสำคัญได้อย่างรวดเร็ว

(3) แนวทางและวิธีการการสื่อสารกรณีเร่งด่วนหรือฉุกเฉิน : สำหรับกรณีพบเบาะแสหรือประเด็นที่อาจ ส่งผลกระทบต่อความน่าเชื่อถือของการดำเนินงานของบริษัท โดยแจ้งผ่านช่องทางการแจ้งเบาะแส การกระทำที่ไม่เหมาะสม (Whistleblower) เพื่อให้คณะกรรมการสามารถพิจารณามาตรการตอบสนองได้อย่าง ทันการณ์ และ

(4) ช่องทางการสอบถามหรือแลกเปลี่ยนข้อมูลเพิ่มเติม : เช่น การเข้าพบโดยตรง การสื่อสารผ่านระบบ อิเล็กทรอนิกส์ หรือการเปิดโอกาสให้ผู้ตรวจสอบภายในนำเสนอเพิ่มเติม เพื่อให้สามารถสะท้อนข้อกังวลหรือความ เสี่ยงเชิงระบบได้อย่างรอบด้านและเป็นอิสระ

นอกจากการประเมินความเพียงพอของระบบควบคุมภายในตามหลักการของ COSO แล้ว ในกรณีที่ บริษัทจัดให้มีฝ่ายงานตรวจสอบภายใน (IA In-house) บริษัทจดทะเบียนควรมีการว่าจ้างผู้ตรวจสอบภายในจาก บริษัทที่ให้บริการตรวจสอบภายในที่เป็นหน่วยงานภายนอก (IA Outsource) ที่มีความรู้ ความสามารถ ความชำนาญ และไม่มีส่วนได้เสียเพื่อประเมินคุณภาพงานตรวจสอบภายในหรือ Quality Assessment Review (QAR) ของหน่วยงานตรวจสอบภายในอย่างน้อยทุก 5 ปี เพื่อให้มั่นใจว่าหน่วยงานตรวจสอบภายในของ บริษัทจดทะเบียน ดำเนินงาน สอดคล้องกับมาตรฐานสากลของสถาบันผู้ตรวจสอบภายใน (IIA Standards) มี ความเป็นอิสระและความเป็นมืออาชีพ เพื่อช่วยสร้างความเชื่อมั่นให้คณะกรรมการตรวจสอบ และผู้บริหารของ บริษัทจดทะเบียน เชื่อมั่นได้ว่างานตรวจสอบภายในมีคุณภาพและเป็นไปตามมาตรฐานวิชาชีพ ยกระดับ

ความน่าเชื่อถือของหน่วยงานตรวจสอบภายในให้มีการปรับปรุงอย่างต่อเนื่องและส่งเสริมการมีธรรมาภิบาลที่ดีด้วย

4. การเปิดเผยผลการตรวจสอบระบบควบคุมภายในอย่างโปร่งใส

บริษัทจดทะเบียนมีหน้าที่ในการเปิดเผยความเห็นของคณะกรรมการบริษัท ที่เกี่ยวข้องกับความเพียงพอและความเหมาะสมของระบบควบคุมภายในของบริษัทจดทะเบียน และบริษัทย่อย รวมถึงอธิบายให้เห็นภาพว่า ที่ผ่านมาผู้ตรวจสอบภายในตรวจสอบระบบใดบ้าง ผลการตรวจสอบมีข้อบกพร่องเรื่องใดบ้าง คณะกรรมการบริษัทมีความเห็นอย่างไรกับข้อบกพร่องดังกล่าว และได้มีการดำเนินการแก้ไขข้อบกพร่องดังกล่าวแล้วหรือไม่ โดยในกรณีที่คณะกรรมการตรวจสอบมีความเห็นที่แตกต่างไปจากความเห็นของคณะกรรมการบริษัท หรือผู้สอบบัญชีมีข้อสังเกตเกี่ยวกับระบบควบคุมภายใน บริษัทจดทะเบียนมีหน้าที่เปิดเผยข้อมูลทั้งหมดนี้ในแบบแสดงรายการข้อมูลประจำปีหรือแบบ 56-1 One Report ภายใต้หัวข้อการควบคุมภายในและรายการระหว่างกันด้วย เพื่อให้ผู้ลงทุนได้มีข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับสภาพแวดล้อมของระบบควบคุมภายในของบริษัทจดทะเบียน ซึ่งเป็นข้อมูลที่สำคัญที่ผู้ลงทุนจะต้องนำไปใช้ในการประกอบการตัดสินใจลงทุน โดยการเปิดเผยข้อมูลจะเป็นประโยชน์กับบริษัทจดทะเบียน ดังนี้ (1) ป้องกันความเสี่ยงและช่วยลดผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นกับบริษัท (2) สนับสนุนการตัดสินใจของผู้บริหารในการจัดการความเสี่ยงและปรับปรุงกระบวนการทำงาน (3) สร้างความน่าเชื่อถือและดึงดูดผู้ลงทุนให้มาลงทุนกับบริษัท อย่างไรก็ตาม การที่บริษัทมีระบบควบคุมภายในที่ดี มีความโปร่งใส และตรวจสอบได้เป็นส่วนสำคัญที่ทำให้บริษัทมีการกำกับดูแลกิจการที่ดี รวมถึง ส่งเสริมการกำกับดูแลการดำเนินงานขององค์กรให้เป็นไปในทิศทางที่ถูกต้องและมีประสิทธิภาพต่อไป

ท้ายสุดนี้ สำนักงาน ก.ล.ต. มีความตั้งใจที่จะยกระดับและสื่อสารความคาดหวังให้กับผู้มีส่วนเกี่ยวข้องทุกภาคส่วนใน Ecosystem ของบริษัทจดทะเบียนได้ตระหนักถึงการมีระบบควบคุมภายในที่ดีและมีการตรวจสอบระบบการควบคุมภายในอย่างต่อเนื่อง โดยมีแผนที่จะปรับปรุงหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการประเมินความเพียงพอของระบบควบคุมภายในและคุณสมบัติของหน่วยงานตรวจสอบภายในให้เทียบเท่าสากลต่อไป และสำนักงาน ก.ล.ต. ขอเน้นย้ำว่า แนวปฏิบัติที่ดีของบริษัทจดทะเบียนในการส่งเสริมความสำคัญของระบบควบคุมภายในที่กล่าวมาทั้งหมดนี้ ไม่เพียงแต่ช่วยให้บริษัทจดทะเบียนสามารถใช้เป็นแนวทางในการปฏิบัติ แต่ยังเป็นเครื่องมือที่ช่วยเสริมสร้างความโปร่งใส ความรับผิดชอบ และความยั่งยืนในระยะยาว เป็นรากฐานที่ทำให้บริษัทจดทะเบียนเติบโตอย่างมั่นคงและได้รับความเชื่อถือจากผู้มีส่วนได้เสียทุกฝ่าย