

ความท้าทายของคุณภาพการควบคุมภายใน และรายงานทางการเงิน

จารุณี วงศ์ลิ้มปิยะรัตน์^ก✉ ประวิทย์ เขมะสุนันท์^ข
^กอาจารย์ วิทยาลัยนวัตกรรม มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
^ขคณบดี วิทยาลัยนวัตกรรม มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
✉ jaruneew@tu.ac.th

บทคัดย่อ

บทความนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อแสดงให้เห็นความสำคัญของระบบการควบคุมภายในและคุณภาพของรายงานทางการเงิน โดยวิเคราะห์กรณีศึกษาปัญหาการทุจริตกรณีโครงการรับจำนำข้าวที่เกิดขึ้นในปัจจุบัน และทำการวิเคราะห์เชื่อมโยงประเด็นระบบการควบคุมภายในกับมาตรฐานการบัญชีของประเทศไทย ผลการศึกษาชี้ให้เห็นปัญหาการละเลยและข้ามขั้นตอนของระบบการควบคุมภายในเพื่อการทุจริต ซึ่งสอดคล้องกับกรอบแนวคิดสามเหลี่ยมการทุจริต (Fraud Triangle) นอกจากนี้ยังให้บทเรียนเสนอแนะเกี่ยวกับความสำคัญของการจัดให้มีระบบการควบคุมภายในที่ดี มีคุณภาพ สะท้อนความโปร่งใส เพื่อสร้างความน่าเชื่อถือของระบบการรายงานทางการเงินของประเทศไทย

คำสำคัญ รายงานทางการเงิน ระบบการควบคุมภายใน ความโปร่งใส การทุจริต

Challenges in the Quality of Internal Controls and Financial Reports

Jarunee Wonglimpiyarat^{a,✉} Pravit Khaemasunun^b

Lecturer, College of Innovation, Thammasat University

Dean of the College of Innovation, Thammasat University

[✉]jaruneew@tu.ac.th

Abstract

This article is primarily concerned with the importance of internal controls and the quality of financial reports. The study analyzes the fraudulent rice pledging scheme in 2014. The analyses also consider the aspects of the internal control system and Thai Financial Reporting Standards. The case findings reveal problems of overriding internal controls according to the Fraud Triangle framework. Further, the study provides useful lessons concerning the importance of an effective internal control system to improve the transparency and accountability of Thai Financial Reporting Standards.

Keywords: Financial Reports, Internal Control System, Transparency, Fraud

บทนำ

บทความนี้นำเสนอประเด็นความสำคัญของการจัดให้มีระบบการควบคุมภายใน (Internal Control System) ที่ดี เพื่อลดปัญหาการทุจริตที่อาจเกิดขึ้น โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพการดำเนินงาน ตลอดจนสร้างความน่าเชื่อถือของรายงานทางการเงิน ทั้งนี้ คณะกรรมการ COSO (The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) ได้กำหนดกรอบแนวทางการจัดระบบการควบคุมภายในที่ดีสำหรับองค์กรต่าง ๆ ซึ่งสามารถปรับใช้ได้ทั้งหน่วยงานภาครัฐและเอกชน COSO ได้รับการยอมรับว่าเป็นมาตรฐานสากลที่ช่วยสร้างความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลว่าองค์กรจะสามารถดำเนินงานอย่างระมัดระวังเพื่อลดความเสี่ยง ความเสียหายที่อาจเกิดขึ้นจากการทุจริต ในขณะเดียวกันการปฏิบัติตามมาตรฐาน COSO สามารถช่วยให้องค์กรบรรลุวัตถุประสงค์และเป้าหมายตามวิสัยทัศน์ พันธกิจที่กำหนดไว้ (Rittenberg, 2013; Wright, 2013)

เนื้อหาในบทความนี้แบ่งเป็น 4 ส่วน หลังจากบทนำนี้ จะนำเสนอการทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวข้องกับระบบการควบคุมภายใน ระบบการควบคุมภายในที่ดีกับคุณภาพของรายงานทางการเงิน และระบบการควบคุมภายในและปัญหาการทุจริตซึ่งส่งผลกระทบต่อคุณภาพของรายงานทางการเงิน จากนั้นนำเสนอการวิเคราะห์กรณีศึกษาโครงการรับจำนำข้าว เพื่อแสดงให้เห็นประเด็นปัญหาในระบบการควบคุมภายในและบทเรียนจากกรณีศึกษา ในส่วนสุดท้ายนำเสนอบทสรุปผลการศึกษา

การทบทวนวรรณกรรม

ระบบการควบคุมภายใน

การควบคุมภายใน (Internal Control) หมายถึง การจัดระบบปฏิบัติงานภายในองค์กรเพื่อลดความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้นจากการทุจริต และอาจก่อให้เกิดความเสียหายต่อทรัพย์สินขององค์กร การจัดให้มีระบบการควบคุมภายในที่ดี มีความสำคัญอย่างยิ่งต่อการส่งเสริมการปฏิบัติงานให้บรรลุเป้าหมายการดำเนินงานขององค์กรทั้งในด้านประสิทธิภาพ และประสิทธิผล ช่วยสร้างความเชื่อถือได้ของรายงานทางการเงิน ทั้งนี้ การควบคุมภายในยังรวมถึงการปฏิบัติตามกฎหมายและกฎระเบียบที่เกี่ยวข้องเพื่อป้องกันการทุจริต การใช้ทรัพยากรขององค์กรในทางที่ผิด อันเป็นการช่วยลดความผิดพลาดที่อาจเกิดขึ้นในกิจกรรมการปฏิบัติงานต่าง ๆ (นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ, ศิลพร ศรีจันทเพชร และจันทนา สาขาร, 2554)

มาตรฐาน COSO เป็นมาตรฐานที่สำคัญที่เกี่ยวข้องกับการบริหารความเสี่ยงและการจัดให้มีระบบการควบคุมภายในที่ดี ซึ่งกำหนดโดยคณะกรรมการ COSO มาตรฐาน COSO ได้เสนอแนะการวางกรอบแนวทางการจัดระบบการควบคุมภายในองค์กร (Internal Control Framework) (Rittenberg, 2013; Wright, 2013; Clinton, Pinello, & Skaife, 2014) ซึ่งประกอบด้วยองค์ประกอบ 5 ส่วนดังนี้

1. สภาพแวดล้อมของการควบคุม (Control Environment) หมายถึง สภาพแวดล้อมและปัจจัยต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานขององค์กร เช่น โครงสร้างองค์กร อำนาจหน้าที่และความรับผิดชอบของผู้บริหารและพนักงานในระดับต่าง ๆ ตลอดจนทัศนคติ ทักษะของบุคลากร เป็นต้น

2. การประเมินความเสี่ยง (Risk Assessment) หมายถึงการประเมินระดับความเสียหาย ความผิดพลาดที่คาดว่าจะเกิดขึ้น และอาจส่งผลทำให้องค์กรไม่สามารถดำเนินงานให้บรรลุตามวัตถุประสงค์หรือเป้าหมายที่กำหนดไว้
3. กิจกรรมการควบคุม (Control Activities) หมายถึง กิจกรรมหรือการดำเนินงานต่าง ๆ ภายในองค์กร รวมถึงนโยบาย แนวปฏิบัติ ข้อกำหนด และระเบียบปฏิบัติที่สามารถช่วยจัดการกับความเสี่ยง หรือความเสียหายที่อาจเกิดขึ้น
4. ข้อมูลสารสนเทศและการสื่อสาร (Information and Communication) หมายถึง การจัดให้มีระบบสารสนเทศที่มีประสิทธิภาพ เป็นปัจจุบัน เพื่อช่วยสนับสนุนการติดต่อสื่อสารระหว่างบุคลากรภายในองค์กร และช่วยให้การปฏิบัติหน้าที่เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ
5. การติดตามประเมินผล (Monitoring) หมายถึง การตรวจสอบและประเมินความเพียงพอและความเหมาะสมของระบบการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงานในส่วนงานและกิจกรรมต่างๆ ขององค์กร

ระบบการควบคุมภายในที่ดีกับคุณภาพของรายงานทางการเงิน

การจัดให้มีระบบการควบคุมภายในที่ดีสามารถช่วยส่งเสริมคุณภาพ ประสิทธิภาพ และความน่าเชื่อถือของรายงานทางการเงิน (Daniela and Attila, 2013; Clinton et al, 2014) หากพิจารณามาตรฐานการรายงานทางการเงินของประเทศไทย (Thai Financial Reporting Standards: TFRS) จะเห็นว่ามีข้อกำหนดของผู้ตรวจสอบบัญชีเกี่ยวกับการแสดงความเห็นต่องบการเงินว่ามีความถูกต้องตามควร (Reasonable but Not Absolute Assurance) รวมถึงการกำหนดให้ผู้ตรวจสอบบัญชีต้องมีความรับผิดชอบในการวางแผนการตรวจสอบ เพื่อให้ครอบคลุมการประเมินความเสี่ยงที่มีสาระสำคัญ (Material Misstatement) โดยมีเป้าหมายหลักเพื่อให้งบการเงินสะท้อนข้อมูลที่ถูกต้องเชื่อถือได้ (สุวิมล กุลาลิศ, 2552; นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ, ศิลปพร ศรีจันทเพชร, จันทนา สาขากร, 2554)

ความโปร่งใส (Transparency) เป็นหลักการที่สำคัญประการหนึ่งของบรรษัทภิบาล (Corporate Governance) อันเป็นพื้นฐานสำคัญของการรายงานทางการเงิน ซึ่งองค์กรจำเป็นต้องจัดให้มีระบบการควบคุมภายในที่ดี เพื่อสร้างความน่าเชื่อถือต่อคุณภาพของงบการเงิน (Habib and Hossain, 2013, Rittenberg, 2013; Wright, 2013) ประเด็นด้านธรรมาภิบาลเห็นได้จากข้อกำหนดที่ระบุความรับผิดชอบของผู้ตรวจสอบบัญชีว่า จะต้องมีการวางแผนและตรวจสอบเพื่อให้ได้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่างบการเงินปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ หากพิจารณารายงานของผู้สอบบัญชีบางส่วนดังแสดงต่อไปนี้ จะเห็นข้อกำหนดดังกล่าวแสดงอยู่ในวรรคที่กล่าวถึงความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี ดังนี้

“...ข้าพเจ้าเป็นผู้รับผิดชอบในการแสดงความเห็นต่องบการเงินดังกล่าวจากผลการตรวจสอบของข้าพเจ้า ข้าพเจ้าได้ปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี ซึ่งกำหนดให้ข้าพเจ้าปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณ รวมถึงวางแผนและปฏิบัติงาน

ตรวจสอบเพื่อให้ได้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่างบการเงินปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่

การตรวจสอบรวมถึงการใช้วิธีการตรวจสอบเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับจำนวนเงินและการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน วิธีการตรวจสอบที่เลือกใช้ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของผู้สอบบัญชี ซึ่งรวมถึงการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของงบการเงินไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด ในการประเมินความเสี่ยงดังกล่าวผู้สอบบัญชีพิจารณาการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำและการนำเสนองบการเงินโดยถูกต้องตามที่ควรของกิจการเพื่อออกแบบวิธีการตรวจสอบที่เหมาะสมกับสถานการณ์ แต่ไม่ใช่เพื่อวัตถุประสงค์ในการแสดงความเห็นต่อประสิทธิภาพของการควบคุมภายในของกิจการ การตรวจสอบรวมถึงการประเมินความเหมาะสมของนโยบายการบัญชีที่ผู้บริหารใช้และความสมเหตุสมผลของประมาณการทางบัญชีที่จัดทำขึ้นโดยผู้บริหาร รวมทั้งการประเมินการนำเสนองบการเงินโดยรวม...” (อ้างอิงจากมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 700 การแสดงความเห็นและการรายงานต่องบการเงิน สภาวิชาชีพบัญชี)

ข้อกำหนดที่แสดงในรายงานของผู้สอบบัญชีข้างต้นสะท้อนให้เห็นความสำคัญของการจัดให้มีระบบการควบคุมภายในที่ดี รวมถึงการจัดทำรายงานทางการเงินที่ปราศจากข้อผิดพลาดและการทุจริต เพื่อมิให้เกิดความเสียหายต่อระบบการเงิน (Financial Scandals) อันอาจส่งผลกระทบต่อเศรษฐกิจของประเทศ

มาตรฐานการควบคุมคุณภาพ (International Standard on Quality Control: ISQC) ฉบับที่ 1 หรือ ISQC 1 Quality Control for Firms that Perform Audits and Reviews of Historical Financial Information และมาตรฐาน International Standard Auditing (ISA) No. 220 Quality Control for an Audit of Financial Statements นับเป็นมาตรฐานสำคัญที่เน้นความสำคัญในด้านการควบคุมคุณภาพ กล่าวคือ มาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ISQC 1 ได้มีการกำหนดขอบเขตความรับผิดชอบของทั้งผู้บริหาร และสำนักงานสอบบัญชีตั้งแต่การพิจารณารับงานสอบบัญชี จนถึงขั้นการวางแผนการตรวจสอบ การจัดทำเอกสารหลักฐานในงานตรวจสอบ เพื่อให้ผู้รับบริการเกิดความเชื่อมั่นอย่างมีเหตุผลเกี่ยวกับความถูกต้องของงบการเงิน อนึ่ง เป็นที่น่ายินดีที่ ประเทศไทยโดยสภาวิชาชีพบัญชีได้ยึดถือแนวปฏิบัติที่เป็นไปตามมาตรฐานสากลโดยจัดทำ Thai Standard on Quality Control (TSQC) ฉบับที่ 1 การควบคุมคุณภาพสำหรับสำนักงานที่ให้บริการด้านการตรวจสอบและการสอบทานงบการเงินและงานให้ความเชื่อมั่นอื่น ตลอดจนบริการเกี่ยวเนื่อง และ Thai Standards on Auditing (TSA) รหัส 220 การควบคุมคุณภาพการตรวจสอบงบการเงิน ซึ่งแสดงให้เห็นความพยายามในการยกระดับการให้บริการวิชาชีพทางการบัญชีและตรวจสอบบัญชี ถึงแม้ว่าในทางปฏิบัติ ผู้สอบบัญชีจะเผชิญปัญหาในการตีความเพื่อนำมาใช้ในการปฏิบัติงานก็ตาม เนื่องจาก มาตรฐาน UK Model เป็นรูปแบบที่มีการกำหนดหลักเกณฑ์โดยกว้างเพื่อให้มีการใช้ดุลยพินิจหรือที่เรียกว่า Principles-based แตกต่างจาก US Model ที่มีลักษณะเป็น Rule-based และมักมีผลบังคับใช้ในทางกฎหมาย

มาตรฐานการรายงานทางการเงินของต่างประเทศ International Financial Reporting Standards (IFRS) และของประเทศไทย Thai Financial Reporting Standards (TFRS) มีความคล้ายคลึงกันเกี่ยวกับการ

แสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีต่อการเงินว่ามีความถูกต้องตามควรหรือไม่ ซึ่งเป็นรูปแบบรายงานที่แสดงความเชื่อมั่นอย่างจำกัด รวมถึงความรับผิดชอบในการวางแผนการตรวจสอบ เพื่อให้ครอบคลุมการประเมินความเสี่ยงที่มีสาระสำคัญ (Material Misstatement) ทั้งนี้ความโปร่งใส นับเป็นหลักการที่สำคัญประการหนึ่งของบรรษัท อันเป็นพื้นฐานของการรายงานทางการเงิน ซึ่งจำเป็นต้องมีเพื่อให้เกิดความเชื่อมั่นในคุณภาพของงบการเงิน

ตารางที่ 1 แสดงการเปรียบเทียบความรับผิดชอบของผู้บริหารและผู้สอบบัญชีที่ปรากฏในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตตามมาตรฐานของประเทศไทยเปรียบเทียบกับ IFRS ซึ่งจะเห็นได้ว่าเนื้อหาในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแบบ 6 วรรค ที่ได้มีผลบังคับใช้สำหรับงบการเงินที่ปิดในหรือหลังวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2555 เป็นต้นไปนั้น มีความแตกต่างในสาระสำคัญจากแนวปฏิบัติของต่างประเทศกล่าวคือ ถึงแม้ว่าความรับผิดชอบในเรื่องของการจัดให้มีระบบการควบคุมภายในที่ดี รวมถึงการจัดทำรายงานทางการเงินที่ปราศจากข้อผิดพลาดและการทุจริตจะเป็นหน้าที่ของผู้บริหารก็ตาม แต่ในทางปฏิบัติพบว่าแนวทางของประเทศอังกฤษ UK Combined Code (Smith Report) และสหรัฐอเมริกา Sarbanes Oxley Act Section 404 ได้มีการกำหนดหลักเกณฑ์เคร่งครัดกว่าประเทศไทยเกี่ยวกับการรายงานระบบการควบคุมภายใน (Attestation Report) เพื่อมิให้เกิดความเสียหายต่อระบบการเงิน กล่าวคือผู้สอบบัญชีมีหน้าที่เพิ่มเติมในการประเมินประสิทธิภาพและประสิทธิผลของระบบการควบคุมภายในโดยไม่จำกัดเฉพาะระบบการควบคุมภายในทางบัญชีเท่านั้น และบทบาทของผู้สอบบัญชีไม่ควรมุ่งเน้นการประเมินเฉพาะความเสี่ยงเชิงธุรกิจ แต่ควรพิจารณาครอบคลุมถึงผลกระทบความเสี่ยงจากการทุจริตด้วย ทั้งนี้ข้อกำหนดดังกล่าวจะยังมีความสำคัญมากขึ้นกรณีเป็นบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ เนื่องจากผลการดำเนินงานของบริษัทมหาชนส่งผลกระทบต่อประชาชนจำนวนมาก (Wonglimpiyarat, 2009; Habib and Hossain, 2013, Rittenberg, 2013; Wright, 2013) หลักเกณฑ์ดังกล่าวแตกต่างจากประเทศไทยตรงที่การประเมินความเพียงพอของระบบการควบคุมภายในมักถูกกำหนดให้เป็นหน้าที่ของคณะกรรมการตรวจสอบ (Audit Committee) หรือฝ่ายตรวจสอบภายใน (Internal Audit) เท่านั้น

ตารางที่ 1 ตัวอย่างรายงานของผู้สอบบัญชี ตามมาตรฐานของประเทศไทยเปรียบเทียบกับ IFRS

รายงานของผู้สอบบัญชี ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน IFRS (แสดงบางส่วน)	รายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของประเทศไทย (แสดงบางส่วน)
Management's Responsibility for the Consolidated Financial Statements Management is responsible for the preparation of these consolidated financial statements that give a true and fair view of the consolidated financial position, consolidated financial performance and consolidated cash flows of the Company in accordance with the International Financial Reporting Standards as issued by International Accounting Standards Board ("IFRS"). This responsibility includes the design, implementation and maintenance of internal control relevant to the preparation and presentation of the consolidated financial statements that give a true and fair view and are free from material misstatement, whether due to fraud or error. Auditor's Responsibility Our responsibility is to express an opinion on these consolidated financial statements based on our audit. We conducted our audit in accordance with the Standards on Auditing issued by the Institute of Chartered Accountants of India. Those Standards require that we comply with ethical requirements and plan and perform the	ผู้บริหารเป็นผู้รับผิดชอบการบริหารต่องบการเงิน ผู้บริหารเป็นผู้รับผิดชอบในการจัดทำและงบการเงินเหล่านี้โดยถูกต้องตามที่ควรตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่ส่วนได้เสียสาธารณะ และรับผิดชอบเกี่ยวกับการควบคุมภายในที่ผู้บริหารพิจารณาว่าจำเป็นเพื่อให้สามารถจัดทำงบการเงินที่ปราศจากการแสดงข้อมูลเท็จต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี ข้าพเจ้าเป็นผู้รับผิดชอบในการแสดงความเห็นต่องบการเงินดังกล่าวจากการตรวจสอบของข้าพเจ้า ข้าพเจ้าได้ปฏิบัติตามตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี ซึ่งกำหนดให้ข้าพเจ้าปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณ รวมถึงวางแผนและปฏิบัติงาน ตรวจสอบเพื่อให้ได้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลแล้วจึงการเงินปราศจากการแสดงข้อมูลเท็จต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่ การตรวจสอบรวมถึงการใช้วิธีการตรวจสอบเพื่อให้ได้ซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับจำนวนเงินและการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน วิธีการตรวจสอบที่เลือกใช้ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของผู้สอบบัญชี ซึ่งรวมถึงการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลเท็จต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของงบการเงินไม่ว่าจะเกิดจากภาวะทุจริตหรือข้อผิดพลาด ในการประเมินความเสี่ยงดังกล่าวผู้สอบบัญชีพิจารณาการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำและการนำเสนองบการเงินโดยถูกต้อง

รายงานของผู้สอบบัญชี ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน IFRS (แสดงบางส่วน) audit to obtain reasonable assurance about whether the consolidated financial statements are free from material misstatement. An audit involves performing procedures to obtain audit evidence about the amounts and disclosures in the consolidated financial statements. The procedures selected depend on the auditor's judgment, including the <u>assessment of the risks of material misstatement of the consolidated financial statements, whether due to fraud or error. In making those risk assessments, the auditor considers internal control relevant to the Company's preparation and presentation of the consolidated financial statements that give a true and fair view in order to design audit procedures that are appropriate in the circumstances.</u> An audit also includes evaluating the appropriateness of accounting policies used and the reasonableness of the accounting estimates made by management, as well as evaluating the overall presentation of the consolidated financial statements.	รายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของประเทศไทย (แสดงบางส่วน) ตามที่ควรของกิจการเพื่อออกแบบวิธีการตรวจสอบที่เหมาะสมกับสถานการณ์ <u>แต่ไม่ใช่เพื่อวัตถุประสงค์ในการแสดงความเห็นต่อประสิทธิภาพการควบคุมภายในของกิจการ</u> การตรวจสอบรวมถึงการประเมินความเหมาะสมของนโยบายการบัญชีที่ผู้บริหาใช้และความสมดุลของประมาณการทางบัญชีที่จัดทำขึ้นโดยผู้บริหาร รวมทั้งการประเมินการนำเสนองบการเงินโดยรวม
---	--

ที่มา: International Financial Reporting Standards (IFRS) และสภาวิชาชีพบัญชี

ระบบการควบคุมภายในและปัญหาการทุจริตซึ่งส่งผลกระทบต่อคุณภาพการรายงานทางการเงิน

“The use of one’s occupation for personal enrichment through the deliberate misuse or misapplication of the employing organization’s resources or assets...”

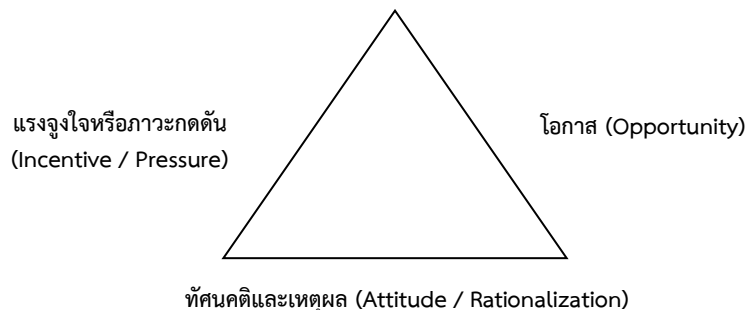
...Fraud starts small and just gets bigger and bigger, until something becomes noticeably different or unusual...”

Association of Certified Fraud Examiners (ACFE)

ข้อความข้างต้นแสดงนิยามการทุจริต (Fraud) โดยสมาคมผู้ตรวจสอบการทุจริต หรือ Association of Certified Fraud Examiners (ACFE) ซึ่งจะเห็นได้ว่าการทุจริต หมายถึง การเจตนาใช้ตำแหน่งหน้าที่หรือวิชาชีพ เพื่อแสวงหาผลประโยชน์โดยการนำทรัพยากรหรือทรัพย์สินขององค์กรไปใช้ในทางที่ไม่เหมาะสม ทั้งนี้ สมาคมผู้ตรวจสอบการทุจริต (ACFE) ได้ตั้งข้อสังเกตว่าการทุจริต เป็นปัญหาที่ค่อย ๆ ปรากฏขึ้นทีละน้อย จนเห็นเด่นชัดเกี่ยวกับความผิดปกติที่เกิดขึ้น โดยปัญหาดังกล่าวสามารถเกิดขึ้นได้ในทุกระดับขององค์กร (Singleton et al., 2006; ACFE, 2012; Lamoureux, 2013)

ศาสตราจารย์ Donald Cressey ได้นำเสนอกรอบแนวคิดสามเหลี่ยมการทุจริต (Fraud Triangle) ดังแสดงในภาพที่ 1 ว่าเป็นผลจากเหตุจูงใจ 3 ประการได้แก่

- โอกาส (Opportunity) หมายถึง โอกาสที่ก่อให้เกิดการทุจริต นำมาซึ่งความสูญเสียทรัพยากรขององค์กร อันเป็นผลจากความอ่อนแอของระบบการควบคุมภายใน
- แรงจูงใจหรือภาวะกดดัน (Incentive / Pressure) หมายถึง เหตุจูงใจหรือแรงกดดันซึ่งส่งผลให้เกิดการทุจริต เช่นความกดดันจากสถานะการเงินที่ไม่เพียงพอต่อการใช้จ่าย ปัญหานี้สั่นคลอนพันตัวจากการเล่นพนัน เป็นต้น
- ทักษะและเหตุผล (Attitude / Rationalization) หมายถึง การมีทัศนคติหรือความคิดเหตุผลที่ไม่ถูกต้องเหมาะสม ซึ่งอาจเป็นการคิดเข้าข้างตนเพื่ออาศัยช่องว่างของระบบการควบคุมภายในเพื่อทำการทุจริต



ภาพที่ 1 สามเหลี่ยมการทุจริต (Fraud Triangle)

ที่มา: Singleton, Singleton, Bologna, J. & Lindquist, (2006)

ผลการศึกษาของสมาคมผู้ตรวจสอบการทุจริต (ACFE) ที่ทำการสำรวจปัจจัยเสี่ยงที่ก่อให้เกิดการทุจริตทางการเงินในประเทศต่าง ๆ ทั่วโลก (2012 Global Fraud Study) จำนวนเกือบ 100 ประเทศ ครอบคลุมกรณีการทุจริตทั้งสิ้น 1,388 กรณี ซึ่งชี้ให้เห็นว่าปัญหาการทุจริตและความสูญเสียทางการเงินมีความสัมพันธ์โดยตรงกับระดับความมีอำนาจ (Authority) และบทบาทหน้าที่ความรับผิดชอบของผู้บริหารระดับสูงของธุรกิจหรือองค์กร (Association of Certified Fraud Examiners, 2012)

นอกเหนือจากทฤษฎีสามเหลี่ยมการทุจริต (Fraud Triangle) ข้างต้น หากพิจารณาในแง่ของหลักกฎหมายตาม ประมวลกฎหมายอาญา ภาค 1 บทบัญญัติทั่วไป ลักษณะ 1 บทบัญญัติที่ใช้แก่ความผิดทั่วไป หมวด 1 บทนิยาม มาตรา 1 พบว่ามีการกำหนดนิยามการทุจริตว่าหมายถึง การกระทำเพื่อแสวงหาประโยชน์ที่มิควรได้โดยชอบด้วยกฎหมายสำหรับตนเองหรือผู้อื่น ซึ่งแสดงให้เห็นว่า การทุจริตเป็นปัญหาซึ่งจำเป็นต้องเร่งแก้ไข เนื่องจากส่งผลกระทบต่อองค์กรและประเทศ

ตารางที่ 2 สรุปแนวปฏิบัติ และมาตรฐานที่เกี่ยวข้องกับการควบคุมภายในเพื่อยกระดับคุณภาพของรายงานทางการเงิน ซึ่งสมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทย และสภาวิชาชีพบัญชีได้มีการรับแนวปฏิบัติมาจากต่างประเทศ เพื่อนำมาปรับใช้กับประเทศไทยบ้างแล้ว

ตารางที่ 2 แนวปฏิบัติที่เกี่ยวข้องกับคุณภาพการรายงานทางการเงิน

แนวปฏิบัติของต่างประเทศที่เกี่ยวข้องกับคุณภาพการรายงานทางการเงิน
1. หลักเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องกับการบริหารความเสี่ยงและการจัดให้มีระบบการควบคุมภายในที่ดี เพื่อลดความเสี่ยง - UK Turnbull/Combined Code - Committee of Sponsoring Organizations (COSO) 2013 Framework - Sarbanes Oxley S. 404 - International Organization for Standardization (ISO) Standards
2. มาตรฐานที่เกี่ยวข้องกับการพิจารณาการทุจริต - Statement of Auditing Standard (SAS) No.99 Consideration of fraud in a financial statement audit - International Standard Auditing (ISA) No.240 The auditor's responsibility to consider fraud and error in an audit of financial statements - International Standard Auditing (ISA) No.315 Identifying and assessing the risks of material misstatement through understanding the entity and its environment
3. มาตรฐานที่เกี่ยวข้องกับการควบคุมคุณภาพการรายงานทางการเงิน - International Standard on Quality Control (ISQC) No. 1 Quality controls for firms that perform audits and reviews of financial statements, and other assurance and related services engagements - International Standard Auditing (ISA) No. 220 Quality control for an audit of financial statements

ที่มา: ผู้เขียน (รวบรวมจาก www.coso.org; www.iasplus.com; www.ifrs.com; Tarantino, 2006)

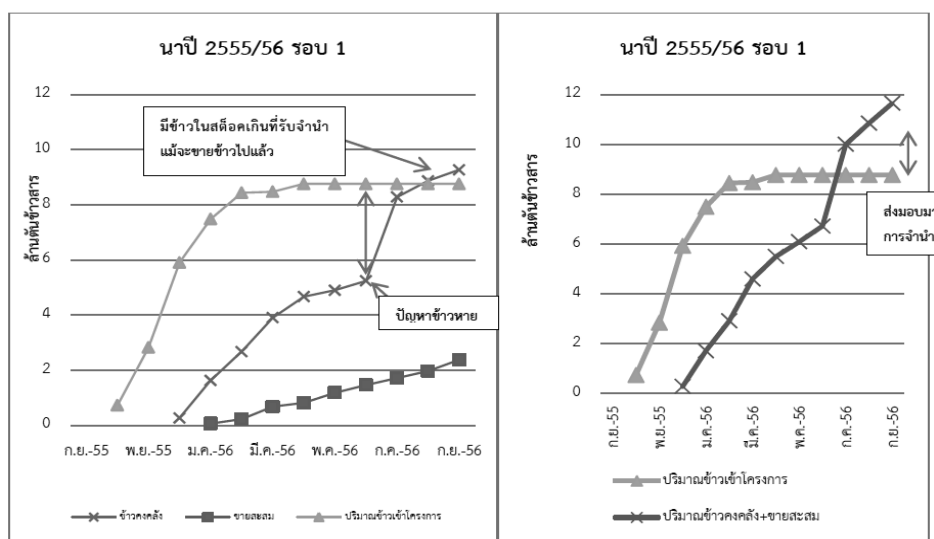
การวิเคราะห์กรณีศึกษากรณีโครงการรับจำนำข้าว และประเด็นปัญหากระบวนการควบคุมภายใน

ในการศึกษาปัญหาการทุจริตที่ส่งผลกระทบต่อระบบเศรษฐกิจของประเทศไทยนั้น การวิเคราะห์ประสบการณ์ทุจริตในกรณีศึกษาโครงการรับจำนำข้าวที่เกิดขึ้นในปัจจุบัน จะช่วยให้เห็นความสำคัญของการจัดให้มีระบบการควบคุมภายในที่ดี เพื่อลดความสูญเสียทางการเงินที่เกิดขึ้นกับระบบเศรษฐกิจของประเทศ

โครงการรับจำนำข้าวเป็นโครงการที่ดำเนินการภายใต้นโยบายการแทรกแซงตลาดสินค้าเกษตรของหลายรัฐบาลที่ผ่านมา รวมถึงโครงการรับจำนำข้าวของพรรคเพื่อไทยปีการผลิต พ.ศ. 2554-2556 ซึ่งมีวัตถุประสงค์เพื่อยกระดับราคาสินค้าเกษตรและช่วยให้เกษตรกรผู้ปลูกข้าวสามารถเข้าถึงแหล่งเงินทุน โดยรับจำนำใบประทวนที่ออกให้แก่เกษตรกรไม่จำกัดปริมาณ ผ่านธนาคารเพื่อการเกษตรและสหกรณ์การเกษตร (ธ.ก.ส.) ทั่วประเทศ ในการช่วยเหลือเกษตรกรนั้น หากธนาคาร ธ.ก.ส. ตรวจสอบเอกสารว่าถูกต้องครบถ้วนเป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนด จะทำการโอนเงินเข้าบัญชีของเกษตรกรซึ่งเปิดบัญชีไว้กับธนาคาร อนึ่ง ในการ

รับจำนำข้าวจากเกษตรกรนั้น ทางโรงสีจะดำเนินการแปรสภาพข้าวเปลือกตามโครงการเป็นข้าวสาร อันเป็นไปตามคำสั่งแปรสภาพของคณะกรรมการกำกับดูแลการรับจำนำข้าว และส่งมอบเข้าคลังสินค้ากลาง ผ่านองค์การคลังสินค้า (อคส.) หรือองค์การตลาดเพื่อเกษตรกร (อ.ต.ก.) ซึ่งในขั้นตอนต่อไปทางกรมการค้าต่างประเทศจะทำการระบายข้าวในคลังสินค้าออกสู่ตลาด (สถาบันวิจัยเพื่อการพัฒนาประเทศไทย, 2557)

จากข้อมูลการตรวจสอบโดยสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน พบว่าโครงการรับจำนำข้าวมีการใช้เงินงบประมาณสูงถึง 1.78 ล้านล้านบาท อันเป็นผลจากการดำเนินนโยบายตั้งราคารับจำนำสูงกว่าราคาตลาดโลกเกือบร้อยละ 50 และการดำเนินนโยบายรับจำนำทุกเมล็ดในราคาตันละ 15,000 บาท อีกทั้งมีแนวโน้มการขาดทุนเพิ่มขึ้น อันเป็นผลจากราคาข้าวในตลาดโลกที่มีแนวโน้มต่ำลง สวนทางกับราคารับจำนำข้าวที่สูงกว่าราคาตลาด¹



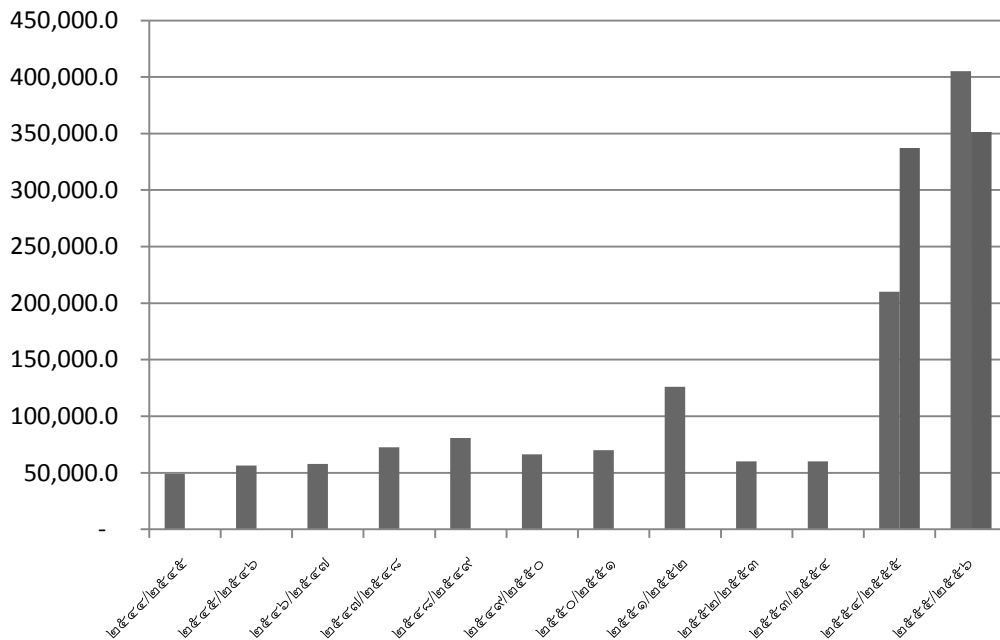
ภาพที่ 2 การเปรียบเทียบปัญหาข้าวหายปีการผลิต 2555/2556 ตามโครงการรับจำนำข้าว
ที่มา: องค์การคลังสินค้า (อคส.) และองค์การตลาดเพื่อเกษตรกร (อ.ต.ก.) รายงานข้าวคงเหลือรายเดือน
และรายงานโดยคณะกรรมการกำกับดูแลการรับจำนำข้าว

ปัญหาการทุจริตของโครงการรับจำนำข้าวปรากฏในขั้นตอนการดำเนินงานต่าง ๆ ตั้งแต่ขั้นตอนการจัดทะเบียนเกษตรกรที่สูงเกินความเป็นจริง ปัญหาการออกไปประทวนโดยโรงสีที่มีความล่าช้าและมีการจัดทำใบประทวนปลอม การสวมสิทธิ์ชานา การทุจริตโกงน้ำหนัก ความชื้น และสิ่งเจือปนในข้าว อีกทั้งผู้ตรวจสอบข้าวยังร่วมกับเจ้าหน้าที่ โรงสีและโกดังนำข้าวคุณภาพต่ำเข้าโกดังกลาง นอกจากนี้ยังมีปัญหาข้าวเปลือกและข้าวสารสูญหาย ปัญหาข้าวขาดบัญชี จนถึงขั้นตอนการระบายข้าว ที่มีการลักลอบนำออกจากโรงสีไปขายก่อน รวมถึงการเลือกขายให้เฉพาะพ่อค้าและพรรคพวกที่ยื่นเสนอราคา ทั้งนี้ จากข้อมูลของ

¹ รายงานการตรวจสอบและศึกษาวิเคราะห์โครงการรับจำนำข้าวเปลือกของรัฐบาล โดยสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน.

คณะกรรมการปิดบัญชีโครงการรับจำนำข้าวเปลือก ณ วันที่ 31 พฤษภาคม 2556 แสดงถึงการรายงานยอดรวมข้าวหายเป็นจำนวนรวมทั้งสิ้น 13,947,172.98 บาท² ภาพที่ 3 แสดงให้เห็นปัญหาข้าวหายและการปรับเปลี่ยนปริมาณข้าวคงเหลือซึ่งทำให้บัญชีข้าวมีมากกว่าปริมาณรับจำนำ จากปัญหาความเสียหายดังกล่าว ทางกองทุนการเงินระหว่างประเทศ (International Monetary Fund: IMF) ได้แสดงความเห็นว่าโครงการรับจำนำข้าวที่รัฐดำเนินการอยู่ได้สร้างภาระทางการคลังให้แก่ประเทศไทยเป็นอย่างมาก³

โครงการรับจำนำข้าวมีการใช้เงินงบประมาณจำนวนมาก ทั้งในส่วนของเงินอุดหนุนและการชดเชยผลขาดทุน ซึ่งก่อให้เกิดภาระทางการคลังดังแสดงในภาพที่ 4 หากพิจารณาการใช้งบประมาณของรัฐบาลพรรคเพื่อไทย จะเห็นได้ว่ามีการใช้เงินในโครงการรับจำนำ 2 ฤดูกาลผลิตได้แก่ 2554/2555 และ 2555/2556 เป็นจำนวนเงินถึง 6.8 แสนล้านบาท

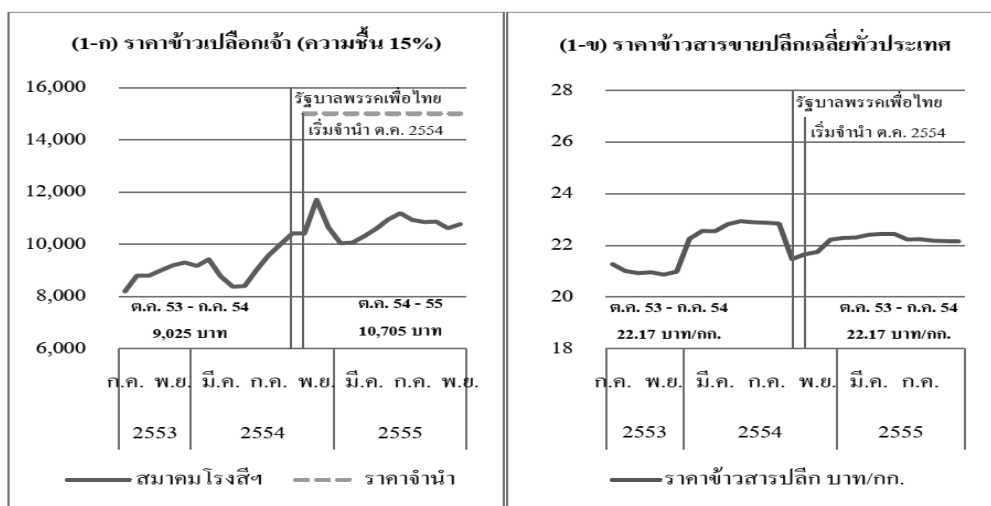


ภาพที่ 3 การใช้งบประมาณของรัฐบาลไทยเพื่ออุดหนุนโครงการรับจำนำข้าว
ที่มา: ศูนย์ศึกษาการค้าระหว่างประเทศ มหาวิทยาลัยหอการค้าไทย สถาบันคลังสมองของชาติ และธนาคารเพื่อการเกษตรและสหกรณ์การเกษตร (ธ.ก.ส.)

² คณะกรรมการปิดบัญชีโครงการรับจำนำข้าวเปลือก “ผลการดำเนินงานและข้อเสนอแนะจากการปิดบัญชีโครงการรับจำนำข้าวเปลือก” ณ วันที่ 31 พฤษภาคม 2556 หนังสือกระทรวงการคลังถึงประธานคณะกรรมการนโยบายข้าวแห่งชาติ (กขช.) เลขที่ กค. 0201/17315 ลงวันที่ 10 ตุลาคม 2556.

³ หนังสือพิมพ์ไทยโพสต์ 13 พฤศจิกายน 2556.

หากวิเคราะห์เปรียบเทียบการใช้จ่ายเงินตามโครงการรับจำนำข้าวพบว่ารัฐบาลพรรคเพื่อไทยมีการใช้เงินตามโครงการจำนำข้าวมากที่สุด โดยใช้จ่ายเงินงบประมาณถึง 6.8 แสนล้านบาท ในขณะที่ในช่วง 10 ปีก่อนหน้านี้ การใช้จ่ายเงินงบประมาณตามโครงการรับจำนำข้าวร่วมกับโครงการประกันรายได้มีจำนวนเงินรวม 6.98 แสนล้านบาท จากปัญหาข้าวหายและการปรับเปลี่ยนปริมาณข้าวคงเหลือทำให้การแสดงบัญชีปริมาณข้าวมีมากกว่าปริมาณที่รับจำนำ ก่อให้เกิดปัญหาข้าวเปลือกมีราคาแพงในขณะที่ข้าวสารมีราคาถูก ดังแสดงในภาพที่ 4



ภาพที่ 4 ปัญหาการแสดงบัญชีปริมาณข้าวไม่ถูกต้องทำให้ข้าวเปลือกแพงแต่ข้าวสารถูก
ที่มา: สมาคมโรงสีข้าวไทย และสำนักดัชนีเศรษฐกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์

ตารางที่ 3 การวิเคราะห์เปรียบเทียบปัญหาการทุจริตอันเป็นผลมาจากความอ่อนแอของระบบการควบคุมภายใน

ปัญหาการทุจริตกรณีโครงการรับจำนำข้าว พ.ศ. 2557
- เหตุจูงใจของการทุจริตตามกรอบแนวคิดสามเหลี่ยมการทุจริต (Fraud Triangle) ปัจจัยด้านโอกาสการทุจริต ผู้บริหารระดับสูงซึ่งเป็นผู้บริหารประเทศ ถูกกล่าวหาว่าทำการทุจริตโดยใช้อำนาจทางการเมือง
- จุดอ่อนของระบบการควบคุมภายใน ข้อบกพร่องของระบบการควบคุมภายในของระบบรับจำนำข้าว จากการที่ภาครัฐทำหน้าที่ทั้งรับซื้อข้าว การจัดเก็บ การบันทึกบัญชีรับจ่าย และการขาย การดำเนินการเองของรัฐโดยขาดการแบ่งแยกหน้าที่เพื่อผลทางการควบคุมภายใน จึงเป็นช่องทางให้เกิดการทุจริต
- ปัญหาสินเชื่อเพื่อการอุปโภคบริโภคที่เพิ่มสูงขึ้น ปัญหาการที่รัฐบาลไม่สามารถจ่ายเงินค่าข้าวเปลือกแก่ชาวนาส่งผลให้หนี้ภาครัฐครัวเรือนเพิ่มสูงขึ้น และมีการแทรกแซงทางการเมืองเพื่อให้ธนาคารออมสินปล่อยสินเชื่อให้กับธนาคารเพื่อการเกษตรและสหกรณ์การเกษตร (ธ.ก.ส.) เพื่อให้รัฐบาลสามารถจ่ายเงินแก่ชาวนาตามโครงการรับจำนำข้าว ส่งผลให้หนี้เชื่อด้วยคุณภาพเพิ่มสูงขึ้น ซึ่งผลขาดทุน ณ วันที่ 31 พฤษภาคม 2556 เป็นจำนวนเงิน 332,372.32 ล้านบาท และคาดว่าผลขาดทุนในปัจจุบันมีจำนวนสูงถึง 400,000 ล้านบาท
- ผลกระทบ ผลกระทบการขาดสภาพคล่องเนื่องจากประชาชนขาดความเชื่อมั่นในการดำเนินงานของธนาคารออมสิน ทำให้เกิดความแตกตื่นมีการถอนเงินเป็นจำนวนมาก ซึ่งภายในระยะเวลา 3 วัน ได้มีการถอนเงินเป็นจำนวนถึง 30,000 ล้านบาท ปัญหาการขาดสภาพคล่อง (Bank Run) อันเป็นผลกระทบจากปัญหาการเมือง ก่อให้เกิดความเสี่ยงที่อาจนำไปสู่วิกฤตการเงินดังเช่นที่เกิดขึ้นในปี พ.ศ. 2540

ที่มา: ผู้เขียน (วิเคราะห์ข้อมูลจาก สถาบันวิจัยเพื่อการพัฒนาประเทศไทย, 2557; Singleton et al., 2006)

ผลการศึกษาแสดงให้เห็นว่าปัจจัยทางด้านโอกาส จากการที่ผู้บริหารหน่วยงานภาครัฐอาศัยตำแหน่งผู้บริหารระดับสูง (ในระดับองค์กรหรือระดับประเทศ) ละเลยและข้ามขั้นตอนของระบบการควบคุมภายในเพื่อการทุจริต ซึ่งสอดคล้องกับกรอบแนวคิดสามเหลี่ยมการทุจริต (Singleton et al., 2006) อนึ่ง โครงการรับจำนำข้าวเป็นการดำเนินงานที่ก่อให้เกิดปัญหาการบิดเบือนกลไกตลาด ส่งผลให้เกิดการขาดทุน รวมถึงปัญหาหนี้ด้วยคุณภาพ ส่งผลกระทบต่อเศรษฐกิจในวงกว้างจากการที่ประเทศชาติต้องสูญเสียงบประมาณแผ่นดินเป็นจำนวนมาก

จากการวิเคราะห์กรณีศึกษาโครงการรับจำนำข้าว แสดงให้เห็นความสำคัญของการดำเนินนโยบายภาครัฐเพื่อแก้ไขปัญหาการผลิตข้าว ซึ่งควรดำเนินการควบคู่ไปกับการจัดให้มีระบบการควบคุมตรวจสอบข้าวอย่างบูรณาการ การสร้างตระหนักถึงการมีส่วนร่วมในความรับผิดชอบผลประโยชน์ของชาติและรักษา

ผลประโยชน์ของชาติร่วมกัน ผลการศึกษาวิเคราะห์ชี้ให้เห็นความสำคัญของการจัดให้มีระบบการควบคุมภายในที่ดีเพื่อลดความเสี่ยงและความเสียหายที่เกิดขึ้นจากการทุจริต โดยเฉพาะอย่างยิ่ง ผู้บริหารองค์กรควรจัดให้มีระบบการควบคุมภายในที่โปร่งใส เชื่อถือได้ เพื่อลดปัจจัยความเสี่ยงตามแนวคิดสามเหลี่ยมทุจริต (Fraud Triangle) (Singleton et al., 2006) ทั้งในแง่โอกาส แรงจูงใจหรือภาวะกดดัน รวมถึงทัศนคติและเหตุผล ในขณะเดียวกันเพื่อให้รายงานทางการเงินมีคุณภาพ เชื่อถือได้ จากการตั้งอยู่บนพื้นฐานการมีระบบบัญชีที่มีความน่าเชื่อถือ สามารถแสดงสถานะการเงินอย่างโปร่งใส ตรวจสอบได้ ซึ่งจะช่วยสนับสนุนการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจอย่างถูกต้อง มีประสิทธิภาพ อันเป็นพื้นฐานสู่การสร้างความมั่นคงทางเศรษฐกิจของประเทศต่อไป

บทสรุป

บทความนี้ทำการวิเคราะห์กรณีศึกษาปัญหาการทุจริตกรณีโครงการรับจำนำข้าวที่เกิดขึ้นในปัจจุบัน เพื่อชี้ให้เห็นความสำคัญของระบบการควบคุมภายในและคุณภาพของรายงานทางการเงิน โดยทำการวิเคราะห์เชื่อมโยงประเด็นระบบการควบคุมภายในกับมาตรฐานการบัญชีของประเทศไทย ผลการวิเคราะห์กรณีศึกษาแสดงให้เห็นว่า การจัดให้มีระบบการควบคุมภายในที่ต้นนับเป็นกระบวนการสำคัญที่นอกจากจะช่วยสร้างความน่าเชื่อถือของข้อมูลและรายงานทางการเงินแล้ว ยังช่วยเสริมสร้างประสิทธิภาพการดำเนินงานขององค์กรจากกรณีศึกษาปัญหาการทุจริตกรณีโครงการรับจำนำข้าว แสดงให้เห็นปัญหาการทุจริตอันเป็นผลจากระบบการควบคุมภายในที่ขาดประสิทธิภาพ และมีระบบการควบคุมภายในที่ไม่เพียงพอ

ผลการวิเคราะห์กรณีศึกษายังให้บทเรียนที่สำคัญว่า ทั้งผู้บริหารสูงสุดขององค์กร (Chief Executive Officer: CEO) และผู้บริหารสูงสุดทางการเงิน (Chief Financial Officer: CFO) รวมถึงผู้บริหารหน่วยงานภาครัฐ ควรประพฤติตนเป็นแบบอย่างที่ดี มีจริยธรรม และจรรยาบรรณทางวิชาชีพ (Code of ethics) ส่งเสริมให้การดำเนินงานขององค์กรเป็นไปตามแนวปฏิบัติและมาตรฐานการควบคุมภายใน COSO ที่กำหนดโดย The Institute of Internal Auditors (IIA) เพื่อลดความเสี่ยงและความเสียหายต่อองค์กรและระบบเศรษฐกิจของประเทศ ทั้งนี้เนื่องจากหากรายงานทางการเงินขององค์กรธุรกิจและหน่วยงานภาครัฐตั้งอยู่บนพื้นฐานการมีระบบบัญชีที่มีความน่าเชื่อถือ สามารถแสดงสถานะการเงินอย่างโปร่งใส ตรวจสอบได้ ย่อมสามารถช่วยเพิ่มความเชื่อมั่นของผู้ใช้งบการเงินต่อคุณภาพของรายงานทางการเงินไทย

เอกสารอ้างอิง

- นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ, ศิลปพร ศรีจันเพชร, จันทนา สาขากร. (2554). *การตรวจสอบภายในและการควบคุมภายใน*. กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์ ที.พี.เอ็น. เพรส.
- สถาบันวิจัยเพื่อการพัฒนาประเทศไทย. (2557). *การคอร์รัปชันกรณีการศึกษา: โครงการรับจำนำข้าวทุกเม็ด*. กรุงเทพฯ: สถาบันวิจัยเพื่อการพัฒนาประเทศไทย (TDRI).
- สุวิมล กุลาลิศ. (2552). *การสร้างแบบประเมินระบบการควบคุมภายในตามแนวทางของ COSO ของแต่ละระบบงาน*. กรุงเทพฯ: สมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทย.

- Association of Certified Fraud Examiners (ACFE) (2012). *Report to the Nations on occupational fraud and abuse, 2012 Global Fraud Study*. Austin, Texas.
- Clinton, S. B. , Pinello, A. S., & Skaife, H. A. (2014). The implications of ineffective internal control and SOX 404 reporting for financial analysts. *Journal of Accounting and Public Policy*, 33(4), 303-327.
- Daniela, P., & Attila, T. (2013). Internal Audit versus Internal Control and Coaching. *Procedia Economics and Finance*, 6, 694-702.
- Habib, A., & Hossain, M. (2013). CEO/CFO characteristics and financial reporting quality: A review. *Research in Accounting Regulation*, 25(1), 88-100.
- Lamoureux, M. (2013). *Internal Controls Handbook: Internal Controls Handbook: The Power Sector and NERC Compliance*. North Charleston: Create Space Independent Publishing Platform.
- Rittenberg, L. (2013). *COSO Internal Control - Integrated Framework: Turning Principles Into Positive Action*. Altamonte Springs: the IIA Research Foundation.
- Singleton, T. W., Singleton, A., Bologna, J. & Lindquist, R. (2006). *Fraud auditing and forensic accounting*. New York: John Wiley & Sons.
- Tarantino, A. (2006). *Manager's Guide to Compliance: Sarbanes-Oxley, COSO, ERM, COBIT, IFRS, BASEL II, OMB's A-123, ASX 10, OECD Principles, Turnbull Guidance, Best Practices, and Case Studies*. New York: John Wiley & Sons.
- Wonglimpiyarat, J. (2009). The influence of capital market laws and Initial Public Offering (IPO) process on venture capital, *European Journal of Operational Research*, 192(1), 293-301.
- Wright, R. A. (2013). *The Internal Auditor's Guide to Risk Assessment*. Altamonte Springs: the IIA Research Foundation.

