

การประเมินผลการควบคุมภายใน

คนที่จะเริ่มลงมือทำการตรวจสอบบัญชีโดยทั่วไป ผู้สอบบัญชีจะต้องทำการประเมินผลของระบบการควบคุมภายในก่อนว่ามีประสิทธิภาพเพียงใด เพราะวิธีการดังกล่าวไม่เพียงแต่ช่วยให้ผู้สอบบัญชีได้ทราบถึงความเรียบร้อยของการบันทึกทางบัญชีเท่านั้น แต่ยังเป็นแนวทางให้ผู้สอบบัญชีใช้ในการพิจารณาหาวิธีการตรวจสอบต่าง ๆ ที่เหมาะสมกับธุรกิจนั้น ๆ อีกด้วย ซึ่งคำจำกัดความของการควบคุมภายในได้มีผู้ให้คำจำกัดความไวต่าง ๆ กัน คือ จากรายงานของคณะกรรมการวิธีการสอบบัญชี (Committee on Auditing Procedures) ของสหรัฐอเมริกาได้กล่าวว่า การควบคุมภายในหมายถึง

....แผนการจัดแบ่งส่วนงานตลอดจนวิธีการประสานงานต่าง ๆ รวมทั้งมาตรการทั้งหมดที่สร้างขึ้น เพื่อที่จะป้องกันรักษาทรัพย์สินของธุรกิจ ตลอดจนความถูกต้องแม่นยำ และความเชื่อถือได้ของข้อมูลทางบัญชี ส่งเสริมการปฏิบัติงานให้มีประสิทธิภาพและสนับสนุนให้ดำเนินไปตามนโยบายของฝ่ายจัดการที่กำหนดไว้¹

ส่วนทางด้านสมาคมนักบัญชีของประเทศอังกฤษ (Institute of Chartered Accountants in England and Wales) ก็ได้ให้คำจำกัดความไว้ใน Statement on Auditing (U 1) เกี่ยวกับการควบคุมภายในไว้ว่า

....ไม่ใช่เป็นเพียงการตรวจสอบภายใน (Internal Check) และการสอบบัญชีภายใน (Internal Audit) เท่านั้น แต่หมายถึงระบบควบคุมทั้งหมด ไม่ว่าจะเป็นด้านการเงินหรือด้านอื่น ๆ ที่กำหนดขึ้นโดยฝ่ายจัดการ เพื่อที่จะให้ธุรกิจดำเนินไปอย่างมีระเบียบเพื่อป้องกันรักษาทรัพย์สิน และเพื่อเป็นหลักประกันถึงความถูกต้องแม่นยำและน่าเชื่อถือของ

¹ American Institute of Certified Public Accountants, Auditing Standards and Procedures, Statement on Auditing Procedure No. 33 (New York: The Institute, 1963), P. 27

รายการบันทึกต่าง ๆ ²

จากคำจำกัดความดังกล่าวข้างต้น จะสามารถแบ่งวิธีการควบคุมออกเป็น 2 ประเภทใหญ่ ๆ คือ การควบคุมทางบัญชี (Accounting Controls) กับการควบคุมทางด้านการบริหาร (Administrative Controls) การควบคุมทางบัญชีนั้น จะประกอบด้วยแผนการจัดแบ่งส่วนงานและวิธีการต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการป้องกันรักษาทรัพย์สินและการบันทึกทางการเงิน ซึ่งวิธีการควบคุมดังกล่าวนี้จะเกี่ยวข้องกับความเชื่อถือได้ของการบันทึกทางบัญชีโดยตรง ดังนั้นผู้สอบบัญชีจึงต้องทำการประเมินผลของระบบการควบคุมดังกล่าวอย่างเคร่งครัด และในกรณีที่เป็นระบบคอมพิวเตอร์ วิธีการควบคุมทางบัญชีก็คือวิธีการควบคุมเกี่ยวกับระบบการประมวลข้อมูล (Data Processing System Controls) เพื่อป้องกันข้อผิดพลาดต่าง ๆ ที่อาจเกิดขึ้นนั่นเอง ³ (ตัวอย่างเช่น การตรวจสอบความถูกต้องของข้อมูลเบื้องต้น (Input Data) ความถูกต้องของโปรแกรมทดสอบความถูกต้องในระหว่างประมวลผลและผลลัพธ์ที่ได้มีการจัดส่งไปยังผู้ที่ได้รับอนุมัติเป็นผู้รับรายงานอย่างถูกต้อง)

ส่วนการควบคุมทางด้านการบริหาร จะประกอบด้วยแผนการจัดแบ่งส่วนงานและวิธีการต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการส่งเสริมประสิทธิภาพของการทำงาน และสนับสนุนให้ดำเนินไปตามนโยบายของฝ่ายจัดการที่กำหนดไว้ ซึ่งวิธีการควบคุมนี้จะเกี่ยวข้องกับการบันทึกทางการเงินโดยทางอ้อมเท่านั้น ดังนั้นการประเมินผลระบบการควบคุมในค่านี้น่าจะมีใช้สิ่งจำเป็นสำหรับผู้สอบบัญชีมากนัก แต่หากหากรบบการควบคุมทางด้านการบริหารในบางส่วนมีผลเกี่ยวข้องกับความน่าเชื่อถือของการบันทึกทางการเงินแล้ว ผู้สอบบัญชีก็จำเป็นต้องทำการประเมินผลในเรื่องดังกล่าวด้วย และในกรณีที่น่าเครื่องคอมพิวเตอร์

² A. Pinkney, An Audit Approach to Computers (London: The General Educational Trust of The Institute of Chartered Accountants in England and Wales, 1966), P. 22

³ Gordon B. Davis, Auditing & EDP (New York: The American Institute of Certified Public Accounts, 5th Printing, 1970), P.104

มาใช้ ผู้สอบบัญชีก็จะต้องให้ความสำคัญของการควบคุมทางด้านบริหารมากขึ้น เพราะผู้สอบบัญชีอาจจะต้องรับภาระของการตรวจสอบ เพื่อฝ่ายบริหาร (Management Audit) ในขณะเดียวกัน

จากที่กล่าวมาทั้งหมดจึงพอสรุปได้ว่า จุดมุ่งหมายหลักของการควบคุมภายในมีอยู่ด้วยกัน 3 ประการ คือ⁴

- 1) เพื่อป้องกันทรัพย์สินของธุรกิจ
- 2) เพื่อป้องกันข้อผิดพลาดที่อาจเกิดขึ้นทั้งโดยตั้งใจและมีใจตั้งใจ
- 3) เพื่อให้ดำเนินไปตามนโยบายของฝ่ายจัดการ

ดังนั้น เพื่อให้บรรลุถึงจุดมุ่งหมายหลักดังกล่าว จึงควรพัฒนาและปรับปรุงระบบการควบคุมภายในให้เหมาะสม โดยคำนึงถึงลักษณะที่สำคัญ ๆ อันประกอบควยสิ่งต่อไปนี้ คือ⁵

- 1) จะต้องมีแผนการแบ่งส่วนงานที่กำหนดความรับผิดชอบอย่างเหมาะสมกับอำนาจหน้าที่ที่ได้รับมอบหมาย
- 2) จะต้องมีระบบการอนุมัติและวิธีการบันทึกทางการเงินอย่างเหมาะสมและเพียงพอแก่การควบคุมทางบัญชีเกี่ยวกับทรัพย์สิน หนี้สิน รายได้และรายจ่าย
- 3) จะต้องมีหลักการปฏิบัติที่ดีตามหน้าที่ของแต่ละส่วนงาน
- 4) จะต้องมีพนักงานที่มีคุณสมบัติเหมาะสมกับตำแหน่งหน้าที่ความรับผิดชอบ

ความสำคัญของการประเมินผลการควบคุมภายใน

การประเมินผลการควบคุมภายในนอกจากจะใช้เพื่อพิสูจน์ความเชื่อถือได้ของการบันทึกทางการเงินและเพื่อวางแผนกำหนดวิธีการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีแล้ว ยังได้มีการ

⁴ Wayne S. Boutell, Auditing with the Computer (Berkeley, Calif: Institute of Business and Economic Research, University of California, 1965), P. 53

⁵ AICPA, Auditing Standard and Procedures, op.cit., PP.28-29

ระบบไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชีที่ผู้สอบบัญชีจำต้องปฏิบัติตามด้วย กล่าวคือคณะกรรมการวิธีการสอบบัญชี (Committee on Auditing Procedures) ของสหรัฐอเมริกาได้ออกรายงานพิเศษฉบับหนึ่งใน ค.ศ. 1954 กำหนดมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งมีทั้งหมด 10 ข้อ และข้อหนึ่งในสิบข้อ ก็ได้อ้างถึงการควบคุมภายในไว้ว่า

จะต้องมีการศึกษาและประเมินผลการควบคุมภายในที่เป็นอยู่ เพื่อให้ทราบว่าจะอาศัยระบบการควบคุมภายในใดเพียงใด และเพื่อที่จะกำหนดถึงขอบเขตของการทดสอบ และวิธีการตรวจสอบต่าง ๆ ที่จะต้องใช้⁶

ซึ่งต่อมาในปี พ.ศ. 2511 (ค.ศ. 1968) สมาคมนักบัญชีแห่งประเทศไทย ก็ได้กำหนดมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองโดยที่ประชุมนักบัญชีทั่วประเทศ ครั้งที่ 2 ซึ่งมีทั้งหมดรวม 10 ข้อด้วยกัน โดยมีอยู่ข้อหนึ่งภายในมาตรฐานการปฏิบัติงานที่กล่าวถึงการควบคุมภายในไว้ว่า

ผู้สอบบัญชีต้องประเมินประสิทธิภาพของการควบคุมภายในของกิจการ เพื่อกำหนดขอบเขตการปฏิบัติงาน⁷

จึงเห็นได้ว่าผู้สอบบัญชีไม่สามารถที่จะหลีกเลี่ยงการประเมินผลระบบการควบคุมภายในของธุรกิจที่ตนต้องทำการตรวจสอบได้ เพราะหากว่าไม่มีการประเมินผลการควบคุมภายในแล้ว การปฏิบัติงานของนักบัญชีก็จะเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่กำหนดไว้ และการที่จะใช้วิธีการตรวจสอบอย่างไรและมากน้อยเพียงใดนั้น ก็ขึ้นอยู่กับระบบการควบคุมภายในของธุรกิจ ซึ่งวิธีการกำหนดขอบเขตของการปฏิบัติงานดังกล่าว ทางสมาคมผู้สอบ

⁶ American Institute of Certified Public Accountants, Generally Accepted Auditing Standards, Their Significance and Scope (New York: The Institute, 1954), P. 13

⁷ สมาคมนักบัญชีแห่งประเทศไทย, รายงานการประชุมนักบัญชีทั่วประเทศ ครั้งที่ 2 (กรุงเทพฯ : บริษัทพิมพ์ จำกัด (แผนกการพิมพ์), 2511), หน้า 111

บัญชีของสหรัฐอเมริกาได้สรุปไว้ว่า

ในการตรวจสอบบัญชีตามปกติ การเลือกใช้วิธีการตรวจสอบก็ ระยะเวลาที่จะทำการตรวจสอบก็ และการกำหนดขอบเขตในการตรวจสอบก็ ส่วนใหญ่จะขึ้นอยู่กับการตัดสินใจของผู้สอบบัญชี โดยพิจารณาถึงความเหมาะสมและประสิทธิภาพของการควบคุมภายใน การตัดสินใจนี้เป็นผลอันเนื่องมาจากการศึกษาและการประเมินผล (ซึ่งอาจรวมทั้งการทดสอบการสังเกตการสอบสวนและการสอบถาม) เกี่ยวกับระบบการควบคุมภายในที่ตนเห็นว่ามีผลกระทบกระเทือนต่อความน่าเชื่อถือของการบันทึกทางการเงิน⁸

นอกจากประโยชน์ที่ได้จากการประเมินผลของการควบคุมภายในที่กล่าวข้างต้นแล้ว วิธีปฏิบัติในการประเมินผลของการควบคุมภายใน ก็สามารถกระทำเป็นลำดับขั้นได้ดังนี้⁹

- 1) ประเมินขอบเขตของระบบการควบคุมภายในโดยการสอบถาม (Questioning) สอบทานคู่มือการบัญชี (Accounting Manuals) ผังการปฏิบัติงาน (Procedural Flow Charts) และคู่มือการจัดองค์การ (Organization Manuals) ของกิจการ
- 2) ทดสอบระบบการควบคุมภายใน เพื่อให้แน่ใจว่าได้มีการปฏิบัติตามระบบดังกล่าวอย่างแท้จริง และหากมีส่วนแตกต่างก็ไม่ควรจะแตกต่างในสิ่งที่เป็นสาระสำคัญ
- 3) จัดวางแผนการตรวจสอบ (Audit Program) โดยยึดถือระบบการควบคุมภายในที่ปฏิบัติอยู่จริงเป็นหลัก
- 4) ดำเนินการตรวจสอบโดยใช้วิธีการตรวจสอบต่าง ๆ (Audit Procedures) เพื่อให้สามารถออกความเห็นเกี่ยวกับความถูกต้อง (Fairness) ของงบการเงิน

⁸ AICPA, Scope of the Independent Auditor's Review of Internal Control, Accountants Auditing Bulletin No. 29 (New York: The Institute, 1954), as cited by Boutell, op.cit., P.52

⁹ Boutell, op.cit., P. 54

ลำดับชั้นต่าง ๆ ที่กล่าวนี้ เป็นไปตามลำดับก่อนหลัง เพราะในแต่ละชั้นที่กระทำติดลงมานั้นจะขึ้นอยู่กับผลสำเร็จของลำดับชั้นก่อน ๆ

ลักษณะสำคัญของการควบคุมภายในของระบบคอมพิวเตอร์

ลักษณะของการควบคุมภายในของระบบคอมพิวเตอร์พอที่จะสรุปเป็นลักษณะใหญ่ ๆ ได้ 3 ประการคือ.-

1. กำหนดแผนการแบ่งส่วนงาน และวิธีการปฏิบัติงาน
2. กำหนดให้มีแผนตรวจสอบภายใน
3. กำหนดวิธีการป้องกันผู้แทรกแซงในระหว่างประมวลผล

กำหนดแผนการแบ่งส่วนงานและวิธีปฏิบัติงาน

การแบ่งส่วนงานและวิธีปฏิบัติงาน ก็เพื่อให้เกิดการสอบทานงานซึ่งกันและกัน ให้เกิดขึ้นทั้งองค์การ ไม่เพียงแต่ภายในแผนกประมวลข้อมูลเท่านั้น โดยการแบ่งแยกส่วนงานดังกล่าวอาจกระทำดังนี้คือ ¹⁰

- 1) การแบ่งแยกหน้าที่และความรับผิดชอบระหว่างพนักงานแต่ละคนหรือแต่ละกลุ่มเพื่อให้อย่างมั่นใจว่า ไม่มีผู้ใดที่เกี่ยวข้องกับการบันทึกการทางบัญชีตั้งแต่ต้นจนจบ
- 2) กำหนดวิธีการให้ปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอ (Consistent) เพื่อให้เกิดความถูกต้องแม่นยำในการจัดเตรียมข้อมูลชั้นต้น (Source Data)
- 3) กำหนดวิธีการให้ปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอ เพื่อให้เกิดความถูกต้องแม่นยำในการประมวลผลข้อมูล
- 4) ให้มีการสอบทานเอกสารและการบันทึกต่าง ๆ อย่างทันท่วงที โดยพนักงานที่มีอำนาจ

¹⁰ Frank J. Curta, "The Effect of Electronic Data Processing on Auditing", National Association of Accountants Bulletin, XLII (April, 1961), P. 85

5) ให้มีการสอบทานและตีความหมายในผลลัพธ์ขั้นสุดท้ายที่ได้จากระบบบัญชี นอกจากวิธีที่จะส่งเสริมให้การควบคุมภายในมีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น จะต้องคำนึงถึงสิ่งต่อไปนี้.-

- 1) จะต้องแบ่งแยกหน้าที่ระหว่างผู้จัดทำโปรแกรม (Programmers) กับผู้ควบคุมเครื่อง (Operators) อย่างเด็ดขาด
- 2) จัดตั้งหน่วยงานอิสระ (Independent Center) เพื่อจัดเตรียมข้อมูลต่าง ๆ ป้อนเข้าเครื่องคอมพิวเตอร์
- 3) แยกหน่วยประมวลผลข้อมูล (Data Processing Center) ออกจากแผนกบัญชี
- 4) จัดให้มีผู้สอบบัญชีภายในเพื่อควบคุมหน่วยประมวลผลข้อมูล

กำหนดให้มีแผนกตรวจสอบภายใน

ประโยชน์ของการมีแผนกตรวจสอบภายในที่ทำงานร่วมกับแผนกประมวลผลข้อมูล มีดังนี้คือ.-

- 1) เพื่อปรับตัวให้ทันกับความก้าวหน้าของระบบคอมพิวเตอร์
- 2) เพื่อแนะนำวิธีการควบคุมภายในให้แกแผนกประมวลผลข้อมูล
- 3) เพื่อช่วยตรวจสอบผลลัพธ์ที่ได้
- 4) เพื่อที่จะได้จัดเตรียมรายงานการสอบบัญชีภายในไว้สำหรับผู้สอบบัญชีภายนอก

ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีต้องการตรวจสอบรายละเอียดของระบบการปฏิบัติงาน (Procedural Tests) ก็สามารถให้แผนกตรวจสอบภายในกระทำแทนได้ เพราะว่าผู้สอบบัญชีภายในสามารถปฏิบัติงานดังกล่าวได้ดีกว่าผู้สอบบัญชีภายนอก และนอกจากนี้ หากต้องการให้เครื่องคอมพิวเตอร์พิมพ์ผลหรือออกมาเป็นกรณีพิเศษ (Special Print-Outs) ก็สามารถที่จะจัดเตรียมล่วงหน้าร่วมกับแผนกตรวจสอบภายในได้ เช่นเดียวกันและงานที่สำคัญอีกชนิดหนึ่งของแผนกตรวจสอบภายในก็คือ การตรวจสอบข้อมูลเบื้องต้น (Input Data) และการกระทบยอดผลลัพธ์ที่ได้ (Output) ซึ่งเป็นการเน้นถึงความสำคัญของการควบคุมภายนอกแผนกประมวลผลข้อมูล (External Controls) เพราะโดยปกติแล้วการทำงาน

ของตัวเครื่องคอมพิวเตอร์ (Computer Hardware) จะเกิดความผิดพลาดน้อยมาก เพราะมีวิธีการควบคุมและตรวจสอบภายในตัวเครื่องคอมพิวเตอร์ (Hardware Controls) ที่สร้างขึ้นโดยผู้ผลิตเครื่องคอมพิวเตอร์ เพื่อป้องกันข้อผิดพลาดต่าง ๆ ที่อาจเกิดขึ้นจากการอ่านข้อมูล ประมวลผลข้อมูล (Processed) การโอนข้อมูล (Transfer) และการบันทึกข้อมูลลงในอุปกรณ์บันทึกผลลัพท์ (Output Media) นอกจากนี้การพิสูจน์ความถูกต้องของยอดรวมของข้อมูลชุดหนึ่ง ๆ (Proof Totals or Batch Totals) ก็เป็นวิธีการยืนยันจากแหล่งภายนอกถึงความถูกต้องของการประมวลผลข้อมูลภายใน (Internal Processing) ใต้อีกทางหนึ่ง

กำหนดวิธีการป้องกันผู้แทรกแซงในระหว่างประมวลผล

วิธีป้องกันการแทรกแซง (Intervention) ของผู้ควบคุมเครื่อง (Console Operators) ในขณะประมวลผล มีดังต่อไปนี้คือ.-

- 1) ควบคุมการใช้เครื่องคอมพิวเตอร์ โดยหน่วยควบคุมส่วนกลาง (Console Log)
- 2) แยกแยกหน้าที่ภายในหน่วยประมวลผล
- 3) ใช้ผู้สอบบัญชีภายใน เพื่อควบคุมผู้ดำเนินการเครื่องคอมพิวเตอร์
- 4) เปรียบเทียบเวลาที่วางแผน (Planned Time) กับเวลาที่ใช้จริง สำหรับการประมวลผลชุดหนึ่ง ๆ
- 5) กำหนดให้เครื่องพิมพ์ผลออกมาหากมีการป้อนข้อมูลทางเครื่องพิมพ์ดีดเข้าสู่คอมพิวเตอร์โดยตรง
- 6) ตรวจสอบผลที่พิมพ์ออกมาจากเครื่องพิมพ์ดีดส่วนกลาง (Console Type-writer Print-Out) โดยกระดาษที่ใช้กับพิมพ์ดีดนี้ ควรมีสำเนาอีกชุดหนึ่งไว้สำหรับให้หัวหน้างานได้ทำการตรวจสอบ นอกจากนี้กระดาษดังกล่าวก็ควรจะให้เลขที่เรียงตามลำดับไว้ล่วงหน้า เพื่อให้ง่ายต่อการควบคุมซึ่งคอมพิวเตอร์บางเครื่องอาจจะมีอุปกรณ์บันทึกที่ใส่กุญแจไว้ เพื่อป้องกันการแก้ไขจากผู้ดำเนินการเครื่องคอมพิวเตอร์
- 7) การตรวจสอบโดยมิไ้รู้ตัว (Surprise Tests) โดยผู้สอบบัญชี

นอกจากวิธีต่าง ๆ ดังกล่าวข้างต้นแล้ว ในทางปฏิบัติยังสามารถที่จะพิสูจน์ประสิทธิภาพการปฏิบัติงานของผู้ดำเนินการเครื่องคอมพิวเตอร์ได้จากสมุดบันทึกเวลาการใช้เครื่อง (Logbook) หรือใบบันทึกเวลา (Logsheet) เพราะการบันทึกเวลาเกี่ยวกับการใช้เครื่อง การเจาะบัตรข้อมูล และการบันทึกข้อมูลลงในเทป จะเป็นวิธีที่ปฏิบัติโดยทั่วไปในธุรกิจที่ใช้เครื่องคอมพิวเตอร์โดยให้มีการบันทึกเวลาทุกครั้งที่มีการใช้เครื่องและหยุดเดินเครื่อง เพื่อเป็นการป้องกันมิให้มีการแก้ไขเปลี่ยนแปลงข้อมูลหรือตัวโปรแกรมในระหว่างการประมวลผล ส่วนการกำหนดมิให้บุคคลควบคุมเครื่องมีอำนาจเด็ดขาดในการแก้ไขข้อผิดพลาดในระหว่างการประมวลผลก็เป็นวิธีการควบคุมที่ดีอีกวิธีหนึ่ง ¹¹

การป้อนข้อมูลหรือแก้ไขข้อมูล นอกจากจะกระทำได้โดยทางหน่วยป้อนข้อมูลต่าง ๆ (Input Devices) แล้ว ยังสามารถที่จะกระทำได้โดยทางหน่วยประมวลผลกลาง (Central Processing Unit) หรือ Console ได้อีกทางหนึ่งด้วย โดยการบังคับด้วยปุ่มบังคับต่าง ๆ และป้อนข้อมูลหรือแก้ไขข้อมูลโดยเครื่องพิมพ์ดีดที่ติดกับ Console เป็นต้น ดังนั้นการที่ผู้เข้าใจว่า การสอบบัญชีในระบบคอมพิวเตอร์นั้น หากว่าข้อมูลเบื้องต้น (Source Data) ที่ป้อนเข้าเครื่องถูกต้อง และตัวโปรแกรมถูกต้องแล้ว ผลลัพธ์ที่ได้ (Output) ก็จะถูกตองด้วยนั้น จึงเป็นความเข้าใจที่ยังไม่ถูกต้องนัก เพราะหากว่าเกิดมีการแก้ไขหรือเปลี่ยนแปลงข้อมูลในระหว่างดำเนินการโดยทาง Console แล้ว ผลลัพธ์ที่ได้ก็จะไม่ถูกต้องตรงกับข้อมูลเบื้องต้นที่ป้อนเข้าไป

เพราะฉะนั้นสิ่งที่สำคัญที่สุดที่ผู้สอบบัญชีจะต้องระลึกถึง นอกจากข้อมูลเบื้องต้นและตัวโปรแกรมแล้ว ก็คือการแทรกแซงในระหว่างดำเนินการ (Intervention of the Console Operator) ที่มีได้รับอนุมัติอย่างถูกต้อง หรือการป้องกันมิให้บุคคลที่ไม่เกี่ยวข้องกับการควบคุมเครื่องเข้าไปยุ่งเกี่ยวในระหว่างเครื่องกำลังทำงานอยู่ นอกจากนี้การ

¹¹ A.B. Frieling, Auditing Automatic Data Processing: A Survey of Papers on the Subject (Amsterdam: Elsevier Publishing Company, 1961), P. 38

หยุดเครื่องกลางคันในระหว่างประมวลผล จะกระทำได้อีกแต่โดยได้รับอนุมัติอย่างเป็นทางการเท่านั้น และหากมีการหยุดเครื่องอย่างกะทันหันเกิดขึ้น ก็จะต้องแจ้ง เหตุผลของการหยุดเครื่องทุกครั้งไป นอกจากการป้องกันการแทรกแซงจากบุคคลภายนอกดังกล่าวแล้ว ในทางปฏิบัติมักจะมีการกำหนดไว้ในตัวโปรแกรมว่า หากมีการหยุดเครื่องกลางคันในระหว่างประมวลผล ก็จะทำให้เครื่องพิมพ์ออกมาทันทีที่มีการหยุดเครื่องเกิดขึ้น เพื่อที่จะได้ทราบว่าในการประมวลผลข้อมูลชุดหนึ่ง ๆ นั้น มีการหยุดเครื่องกลางคันกี่ครั้ง เพื่อที่จะสอบสวนหาสาเหตุของการหยุดเครื่องต่อไป ซึ่งโดยปกติการประมวลผลข้อมูลชุดหนึ่ง ๆ นั้น ไม่ควรจะให้มีการหยุดเครื่องกลางคันเกิดขึ้นเลยไม่ว่าในกรณีใด ๆ ทั้งสิ้น นอกจากจะเป็นเหตุจำเป็นสุดวิสัยอันไม่สามารถที่จะหลีกเลี่ยงได้เท่านั้น และถ้าหากว่าเกิดข้อผิดพลาดขึ้นในระหว่างประมวลผล ก็ควรให้เครื่องทำการบันทึกข้อผิดพลาดนั้นไว้ เพื่อที่จะทำการแก้ไขในภายหลัง ซึ่งไม่ควรหยุดเครื่องทำการแก้ไขในระหว่างประมวลผล

การกำหนดจุดควบคุมที่สำคัญ ๆ ของการประมวลผลข้อมูล

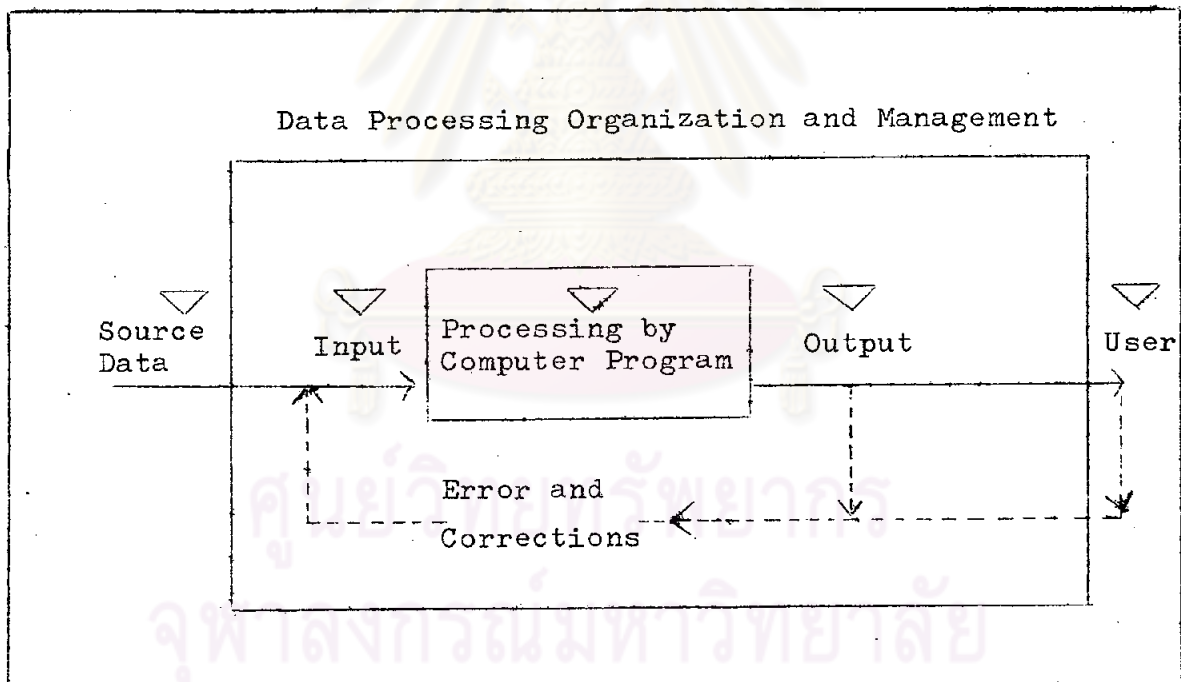
จุดควบคุม (Control Points) ที่กำหนดขึ้นเพื่อป้องกันข้อผิดพลาดในการประมวลผลข้อมูลใดแสดงไว้ในภาพที่ 3-1 โดยจะทำการควบคุมตั้งแต่การจัดเตรียมเอกสารเบื้องต้น การแปลงข้อมูลไปสู่รูปแบบที่พรอมจะป้อนเข้าเครื่อง (Machine-Readable Form) ในระหว่างประมวลผล ในระหว่างจัดส่งผลลัพธ์ที่ได้และการควบคุมโดยผู้ใช้ข้อมูลเป็นขั้นสุดท้าย ซึ่งวิธีการควบคุมตามจุดต่าง ๆ ดังกล่าวจะประกอบด้วย ¹²

- 1) การจัดเตรียมเอกสารเบื้องต้น
 - ก) ควบคุมโดยวิธีเดิม (Traditional Controls) เช่นการให้เลขที่เอกสารและตรวจสอบเอกสาร เป็นต้น
 - ข) ทำการบันทึกเอกสารต่าง ๆ เพื่อจัดส่งไปประมวลผล
- 2) การแปลงเอกสารเบื้องต้นไปสู่รูปแบบที่พรอมจะป้อนเข้าเครื่อง
 - ก) ควบคุมการรับและการแปลงเอกสารต่าง ๆ

¹² Davis, op.cit., PP. 110-111

- ข) ตรวจสอบการแปลงเอกสารไปสู่รูปแบบที่พร้อมจะโอนเข้าเครื่อง
- ค) ความคุมเกี่ยวกับชนิดผลาคที่คนพบระหว่าง หรือหลังจากการตรวจสอบ
- 3) ความคุมระหว่างประมวลผล
- ก) ทดสอบความถูกต้องของข้อมูลเบื้องต้น
- ข) ความคุมว่าได้ใส่อุปกรณ์บันทึกข้อมูลที่ถูกต้อง
- ค) ความคุมว่าได้ประมวลผลโดยครบถ้วน
- ง) กำหนดวิธีค้นหาชนิดผลาคระหว่างประมวลผล
- จ) ความคุมวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับรายการที่ชนิดผลาคต่าง ๆ

Company Organization, Management and Procedures



▽ = Control Point

ภาพที่ 3-1 Control in a Computer Data Processing System

- 4) การควบคุมผลลัพธ์
 - ก) ควบคุมการจัดส่งสำเนาผลลัพธ์ต่าง ๆ
 - ข) ควบคุมวิธีปฏิบัติในการแก้ไขข้อผิดพลาดต่าง ๆ ที่ค้นพบ
- 5) การควบคุมที่กระทำโดยผู้ใช้ข้อมูล (Users)
 - ก) ควบคุมโดยการเปรียบเทียบ
 - ข) กำหนดวิธีค้นหาข้อผิดพลาดในระหว่างการใส่ข้อมูลต่าง ๆ

ผู้สอบบัญชีควรที่จะประเมินผลของการควบคุมทั้งระบบพร้อมกันไปในขณะที่เดียวกัน โดยพิจารณาถึงการjidสายงานขององค์การตลอดจนบรรยากาศของการจัดการประกอบด้วย

วิธีประเมินผลการควบคุมภายในของระบบคอมพิวเตอร์

วิธีประเมินผลการควบคุมภายในโดยทั่วไป จะกระทำเป็นลำดับขั้นดังนี้¹³

- 1) ทำการวิเคราะห์ถึงข้อผิดพลาดหรือการทุจริตที่อาจจะเกิดขึ้นได้ใน
 - ก) ระบบการประมวลผลโดยทั่วไป
 - ข) แต่ละส่วนของรายการทางบัญชี และในแต่ละขั้นตอนของการประมวลผล
- 2) ประเมินระบบการควบคุมที่เชื่อว่าสามารถป้องกันข้อผิดพลาดที่อาจจะเกิดขึ้นได้หรือไม่
- 3) ประเมินจุดอ่อนต่าง ๆ (ระบบการควบคุมที่มีได้ครอบคลุมถึงข้อผิดพลาดที่อาจจะเกิดขึ้นได้) เพื่อที่จะพิจารณาถึงผลกระทบกระเทือนต่อ
 - ก) วิธีการตรวจสอบที่จะใช้
 - ข) ข้อเสนอแนะที่จะให้ต่อลูกค้า

ซึ่งนอกจากจะประเมินผลการควบคุมภายในที่เป็นอยู่ของลูกค้าแล้ว ยังจะต้องพิสูจน์ว่า ระบบการควบคุมภายในที่วางไว้นั้นได้รับการปฏิบัติตามอย่างแท้จริง ดังนั้นการประเมินผลการควบคุมภายในที่จะให้ครบถ้วนสมบูรณ์จึงต้องประกอบด้วย 2 ขั้นตอนคือ¹⁴

¹³ Ibid., P. 105

¹⁴ สุทัศน์ สุชาธรรม และ พยอม สิงห์เสนห์, การสอบบัญชี (กรุงเทพฯ: โรงพิมพ์ชวนพิมพ์, 2513), หน้า 94

- 1) เป็นการศึกษาถึงระบบการควบคุมภายในที่ใ้กว้างไว้
- 2) เป็นการทดสอบความีการปฏิบัติตามวิธีการควบคุมภายในที่วางไว้ั้นจริงหรือไม่เพียงไร

และแนวาระบบการควบคุมภายในของธุรกิจแต่ละแห่งจะแตกต่างกัน แต่ผู้สอบบัญชีก็สามารถที่จะประเมินผลการควบคุมภายในของแต่ละชั้นตอนได้จาก

1. การสอบทานเอกสารต่าง ๆ (Review Documentation) หรือใช้วิธีสังเกตและทำการสอบถาม
2. ทดสอบรายการทางบัญชีต่าง ๆ (Process Test Transactions)

จุดเริ่มต้นที่ผู้สอบบัญชีจะประเมินผลการควบคุมภายในที่ดีที่สุดคือ สอบทานเอกสารต่าง ๆ ของธุรกิจที่มีอยู่ (Review Documentation) เช่นผังแสดงทางเดินของงาน (Flow Charts) และคำอธิบายประกอบต่าง ๆ โดยที่วิธีดังกล่าวจะทำให้ทราบถึงทางเดินของข้อมูลต่าง ๆ (Flow of Information) ทั้งระบบ ตลอดจนจุดควบคุมสำคัญ ๆ ภายในระบบที่เป็นอยู่ ในขั้นต่อไปผู้สอบบัญชีจะต้องทำการสังเกตวิธีการประมวลผล (Processing Activities) และสอบถามพนักงานที่เกี่ยวข้องกับการประมวลผลนั้น ๆ เพื่อให้เข้าใจถึงระบบและวิธีการควบคุมให้ดีขึ้น ซึ่งวิธีที่กล่าวมานี้เป็นเพียงการศึกษาให้ทราบถึงระบบการควบคุมภายในที่ใ้กว้างไว้เท่านั้น ส่วนการพิสูจน์ว่ามีปฏิบัติตามวิธีการควบคุมภายในที่วางไว้หรือไม่ ก็จะต้องใช้วิธีทดสอบรายการทางบัญชีต่าง ๆ (Process Test Transactions) ซึ่งจะกระทำไปพร้อม ๆ กับงานตรวจสอบ โดยในขณะที่ทำการตรวจสอบด้านต่าง ๆ ตามแนวการตรวจสอบที่วางไว้ั้น ก็จะพิจารณาด้วยว่ามีปฏิบัติตามวิธีการควบคุมภายในหรือไม่

การสอบถามเพื่อให้ทราบถึงทั้งระบบการควบคุมข้อมูลเบื้องต้น (Source or Input Data Controls) การควบคุมในระหว่างประมวลผล (Processing Controls) และการควบคุมผลลัพธ์ (Output Controls) นั้น พอดีที่จะสรุปคำถามที่สำคัญ ๆ ได้ดังต่อไปนี้คือ ¹⁵

¹⁵ W. Thomas Porter, Jr., Auditing Electronic Systems (Belmont, Calif: Wadsworth Publishing Company, Inc., 1967), PP. 51-53

การควบคุมข้อมูลเบื้องต้น

1. เอกสารเบื้องต้นต่าง ๆ ได้มีการให้เลขที่ไว้ล่วงหน้า (Prenumbered) หรือไม่
2. เอกสารเบื้องต้นต่าง ๆ ที่ได้เลขที่ไว้ล่วงหน้า ได้รับการควบคุมโดยส่วนควบคุม (Control Group) หรือไม่
3. มีการกำหนดวิธีควบคุมข้อมูลแต่ละชุด (Batch Controls) ก่อนที่จะนำไปเจาะบัตรหรือไม่ และบัตรข้อมูลที่เจาะไว้แล้ว ได้ทำการเปรียบเทียบกับวิธีควบคุมดังกล่าวหรือไม่
4. ถ้าหากมีได้มีการกำหนดวิธีควบคุมข้อมูลแต่ละชุดแล้ว ได้มีการกำหนดวิธีควบคุมชนิดอื่นทดแทนหรือไม่
5. ส่วนควบคุมได้จัดทำทะเบียนเพื่อบันทึกยอดรวมต่าง ๆ (Control Totals) ไว้ทำการเปรียบเทียบกับยอดรวมที่ได้จากเครื่องหรือไม่
6. ได้มีการกำหนดวิธีการควบคุมความถูกต้องแม่นยำของข้อมูลเบื้องต้นทั้งหมดอย่างไร หากทำได้ใช้วิธีควบคุมดังกล่าว
7. วิธีการแก้ไขข้อผิดพลาดของข้อมูลเบื้องต้นที่วางไว้นั้น สามารถที่จะป้องกันข้อผิดพลาดที่จะเกิดขึ้นซ้ำได้หรือไม่เพียงไร

การควบคุมในระหว่างประมวลผล

1. ได้มีการกำหนดวิธีทดสอบภายในตัวโปรแกรมคอมพิวเตอร์ เพื่อป้องกันข้อมูลสูญหาย หรือที่มิได้นำมาประมวลผลหรือไม่
2. มีวิธีควบคุมการแก้ไขข้อผิดพลาดและการประมวลผลใหม่ หลังจากที่เกิดข้อแตกต่างจากการเปรียบเทียบยอดรวม (Batch Total Matching) หรือไม่
3. ได้มีการกำหนดวิธีที่เหมาะสมในการทดสอบความถูกต้องของข้อมูล (Validity Tests) ที่สำคัญ ๆ ภายในตัวโปรแกรมหรือไม่ เช่น
 - ก) ความถูกต้องของการลงทะเบียนรายการต่าง ๆ เช่น เลขที่บัญชี เลขประจำตัวของคนงาน เป็นต้น

- ข) วิธีการทดสอบชนิดอื่น เช่นทดสอบว่าข้อมูลอยู่ในขอบเขตที่กำหนดไว้ (Limit Checks) หรือไม่
4. ปุ่มบังคับต่าง ๆ (Switches) ของเครื่องคอมพิวเตอร์ได้ถูกกำหนดให้ใช้ตามลำดับชั้นต่าง ๆ ของโปรแกรมที่วางไวล่วงหน้าหรือไม่
 5. ได้มีการกำหนดจุดทดสอบไว้ในช่วงต่าง ๆ ที่เหมาะสมภายในตัวโปรแกรมหรือไม่ เพื่อว่าหากเกิดขี้นผิดพลาดขึ้น ก็เพียงแค่นอนหลังกลับไปยังจุดทดสอบจุดก่อน โดยที่ไม่ต้องย้อนกลับไปประมวลผลใหม่ทั้งหมด
 6. ได้มีการกำหนดวิธีทดสอบภายในตัวโปรแกรมเพื่อที่จะพิสูจน์ว่ารายการต่าง ๆ ได้บันทึกลงในอุปกรณ์บันทึกข้อมูลชนิดต่าง ๆ อย่างถูกต้องหรือไม่

การควบคุมผลลัพธ์

1. ได้มีการเปรียบเทียบยอดรวม (Control Totals) ของผลลัพธ์กับยอดรวมของข้อมูลเบื้องต้นหรือไม่
2. ได้มีการกำหนดไว้ในโปรแกรมคอมพิวเตอร์ให้พิมพ์ชอยกเว้นต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นหรือไม่ และรายงานชอยกเว้นนี้ได้รับการตรวจสอบโดยส่วนควบคุมหรือไม่
3. ได้กำหนดให้ผู้นับผิดชอบในการทดสอบความถูกต้องแม่นยำของรายการแต่ละชนิด (Individual Transactions) ที่ผ่านการประมวลผลแล้วหรือไม่

ส่วนการประเมินผลการควบคุมภายในค่านอื่น ๆ ที่ไม่เกี่ยวข้องกับคอมพิวเตอร์ก็กระทำเช่นเดียวกับธุรกิจที่มีได้ใช้ระบบคอมพิวเตอร์โดยทั่วไป นอกจากนี้การทำความเข้าใจในบทที่ 2 เรื่องการควบคุมข้อมูล และบทที่ 4 เรื่องแนวทางในการตรวจสอบ (Audit Trail) ก็จะเป็นพื้นฐานช่วยผู้สอบบัญชีในการประเมินผลการควบคุมภายในได้เป็นอย่างดี

ปัญหาการประเมินผลการควบคุมภายในของระบบคอมพิวเตอร์

ก่อนที่จะทำการประเมินผลอย่างละเอียด ผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องเข้าใจอย่างถ่องแท้ถึงระบบบัญชี ตลอดจนคุณลักษณะต่าง ๆ ที่จะได้จากระบบดังกล่าว ซึ่งผู้สอบบัญชีไม่สามารถจะกระทำได้อย่างง่าย เพราะประสบปัญหาดังนี้คือ.-

- 1) หน้าที่ทางคานับบัญชีต่าง ๆ ได้ถูกนำมารวมกันในแผนกคอมพิวเตอร์อันสลับซับซ้อน เพราะถ้าหากว่าเป็นการทำด้วยมือ (Manual Methods) หน้าที่ดังกล่าวจะแยกเป็นอิสระจากกัน (Seperate Procedures) ซึ่งเป็นการขยายต่อการประเมินผลมากกว่า
- 2) การขาดเอกสารต่าง ๆ ที่อยู่ในรูปแบบที่จะให้เข้าใจได้โดยง่ายของแผนกประมวลข้อมูล

นอกจากนี้สิ่งที่สำคัญและควรจระระมัดระวังในการประเมินผลการควบคุมภายในก็คือ การพิจารณาถึงความสัมพันธ์ของงานทางคานับบัญชีในแต่ละหน้าที่กับระบบงานทั้งระบบ ตลอดจนการพิจารณาถึงความเชื่อถือได้ของวิธีการควบคุมระหว่าง แผนกที่ใช้ข้อมูล (User Department) กับแผนกประมวลข้อมูล (Data Processing Department) เพราะโดยปกติแล้ว แผนกที่ใช้ข้อมูลจะต้องทำการตรวจสอบข้อมูลที่ได้รับจากแผนกประมวลข้อมูลอีกครั้งหนึ่ง หลังจากที่ประมวลผลเสร็จแล้ว และในขณะเดียวกัน แผนกประมวลข้อมูลก็จะทำการแบ่งแยกหน้าที่ภายในแผนกของตนเพื่อให้การประมวลข้อมูลเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ โดยให้เกิดข้อผิดพลาดคนน้อยที่สุด และจะทำการประมวลข้อมูลก็เฉพาะข้อมูลที่ได้นานการอนุมัติโดยถูกต้องแล้วเท่านั้น