บทที่ 2

การควบคุมภายใน

ในการศึกษาและพิจารณาเกี่ยวกับการควบคุมภายในของกิจการโดยทั่วไป มีประเด็นในการพิจารณาอยู่ 3 ประการคือ

(1) เพื่อที่จะอธิบายถึงความหมายและความสำคัญของระบบการควบคุมภายใน

(2) เพื่อที่จะกำหนดขอบเขตและวิธีการซึ่งจะก่อให้เกิดระบบการควบคุมภายในที่ดี

(3) เพื่อจะแสดงให้เห็นว่าผู้สอบบัญชีจะใช้วิธีใดในการตรวจสอบการควบคุมภายใน

ก่อนที่จะศึกษาถึงประเด็นดังกล่าวควรทำความเข้าใจถึงหลักเกณฑ์และวัตถุประสงค์ของการควบคุมภายในโดยทั่วไปก่อนว่า การควบคุมภายในมีความสำคัญทั้งต่อฝ่ายจัดการและต่อผู้สอบบัญชีอิสระอย่างไร ในการตัดสินใจของฝ่ายจัดการส่วนหนึ่งที่ช่วยในการตัดสินใจก็คือตัวเลขข้อมูลทางการบัญชี ตัวเลขทางการบัญชีและการเงินจะเชื่อถือได้เพียงใดก็ขึ้นอยู่กับระบบงานซึ่งมีการควบคุมภายในที่ดี และเมื่อฝ่ายจัดการตัดสินใจในการปฏิบัติงานอย่างไรแล้ว ก็จะกลายเป็นนโยบายของธุรกิจนั้น นโยบายของธุรกิจใดจะมีประสิทธิภาพเมื่อนโยบายนั้นได้ถูกนำไปใช้ปฏิบัติโดยทั่วถึงและถูกต้อง การควบคุมภายในจะเป็นเครื่องมือช่วยให้การปฏิบัติงานเป็นไปตามนโยบายที่ได้วางไว้ สำหรับผู้สอบบัญชีอิสระ ความมีประสิทธิภาพของการควบคุมภายในที่ใช้อยู่ในธุรกิจจะเป็นปัจจัยสำคัญต่อผู้สอบบัญชีในการที่จะกำหนดขอบเขตและวิธีการตรวจสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีจะศึกษาและประเมินผลการควบคุมภายใน เพื่อใช้เป็นหลักเกณฑ์ในการกำหนดขอบเขตการตรวจสอบอันเป็นสิ่งจำเป็นที่จะช่วยให้ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นเกี่ยวกับความถูกต้องของงบการเงิน

ความหมายของคำว่าการควบคุมภายใน

The Committe on Auditing Procedure of the American Institute of Certified Public Accountants ได้ให้ความหมายของการควบคุมภายในไว้ดังนี้คือ "การควบคุมภายในของธุรกิจประกอบด้วยแผนงานในการดำเนินงาน และวิธีการต่าง ๆ ซึ่งนำมาใช้เพื่อเป็นการป้องกันรักษาทรัพย์สิน ตรวจสอบความถูกต้องและเชื่อถือได้ของตัวเลขทางการบัญชี เพื่อก่อให้เกิดการปฏิบัติงานที่มีประสิทธิภาพ และเป็นไปตามนโยบายที่ฝ่ายจัดการได้วางไว้

"Internal Control comprises the plan of organization and all of the coordinate methods and measures adopted within a business to safeguard its assets check the accurancy and reliability of its accounting data, promote operational efficiency and encourage adherence to prescribed managirial policies"(1)

จากคำจำกัดความดังกล่าว เราสามารถสรุปความหมายของคำว่าการควบคุมภายในประกอบด้วยวิธีการต่าง ๆ ซึ่งธุรกิจนำมาใช้เพื่อก่อให้เกิด

(1) การป้องกันการสูญเสียของทรัพย์สินอันเนื่องมาจากการทุจริตและการใช้งานอย่างไม่มีประสิทธิภาพ

(2) เพื่อก่อให้เกิดระบบบัญชี และให้ได้มาซึ่งตัวเลขแสดงผลของการดำเนินงานที่ถูกต้องและเชื่อถือได้

(3) เพื่อเป็นการกระตุ้นให้เกิดความร่วมมือกับนโยบายของฝ่ายจัดการ

(4) เพื่อเป็นการประเมินถึงความมีประสิทธิภาพของการดำเนินงานของทุกฝ่ายในธุรกิจ

---

(1) Authur W. Holmes, auditing Principles and Procedure (Fifth Edition; 1959, Richard D. Irwin, Inc.), PP 3

จากคำจำกัดความดังกล่าวจะเห็นได้ว่าการควบคุมภายในมีความหมายกว้างมาก การควบคุมภายในไม่ใช่เป็นแต่เพียงวิธีการที่จะป้องกันการทุจริตหรือข้อผิดพลาดของตัวเลขทางการบัญชีและการเงินเท่านั้น แต่การควบคุมภายในจะเป็นเครื่องมืออันสำคัญต่อฝ่ายจัดการเพื่อที่จะให้ธุรกิจดำเนินไปอย่างมีประสิทธิภาพ ดังนั้นความหมายของคำว่าการควบคุมภายในสำหรับปัจจุบันนี้ จึงเกี่ยวข้องไปยังทุก ๆ แผนกในธุรกิจ และมีผลกระทบกระเทือนไปยังกิจกรรมทุก ๆ ประเภทเช่นกัน ทั้งนี้วิธีการต่าง ๆ ที่ฝ่ายจัดการกระจายอำนาจมอบหมายหน้าที่และความรับผิดชอบเกี่ยวกับการซื้อ การขาย การบัญชี และการผลิต การกระจายอำนาจไปยังหัวหน้างานระดับต่าง ๆ พร้อมทั้งการติดตามผลงานโดยการวิเคราะห์จากรายงาน การใช้วิธีการงบประมาณ การศึกษา Time And Motion Study การฝึกหัดพนักงาน การใช้วิธีการต้นทุนมาตรฐาน เหล่านี้ล้วนเป็นส่วนหนึ่งของระบบการควบคุมภายในทั้งสิ้น

<u>การควบคุมทางการเงิน และการควบคุมของฝ่ายบริหาร</u>

ถ้าเราจะแบ่งการควบคุมภายในออกตามลักษณะการดำเนินงานแล้ว เราอาจจะแบ่งได้ 2 ประเภทคือ

1. การควบคุมทางการเงิน Financial Internal Control
2. การควบคุมของฝ่ายบริหาร Administrative Internal Control

<u>การควบคุมทางการเงิน</u> เป็นการควบคุมซึ่งเกี่ยวกับการจดบันทึกทางการบัญชีและงบการเงินของกิจการโดยตรง การควบคุมประเภทนี้จะเกี่ยวข้องกับระบบบัญชี การตระเตรียมงบการเงิน จุดต่าง ๆ ในการควบคุมเกี่ยวกับการรับจ่ายเงิน เป็นต้น

<u>การควบคุมของฝ่ายบริหาร</u> เป็นการควบคุมซึ่งไม่เกี่ยวข้องกับระบบบัญชีหรือข้อมูลทางการเงิน แต่เป็นการควบคุมของฝ่ายบริหารทางด้านการดำเนินงานโดยวางระเบียบให้มีระบบการควบคุมภายในเกี่ยวกับการผลิต การควบคุมพนักงานในการรับพนักงานใหม่ การควบคุมพนักงานขาย การส่งรายงานการขาย สถิติการเยี่ยม

เยียนลูกค้า เหล่านี้ล้วนเป็นการควบคุมซึ่งไม่เกี่ยวข้องกับทางฝ่ายการเงิน แต่ก็เป็นการควบคุมที่สำคัญและเป็นสิ่งที่ฝ่ายบริหารต้องการทราบเพื่อใช้การควบคุมการปฏิบัติงาน และปรับปรุงประสิทธิภาพในการทำงาน การควบคุมประเภทนี้ไม่เป็นสิ่งที่สำคัญสำหรับผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในการรับรองความถูกต้องของงบการเงิน แต่ช่วยในการวางแนวการสอบบัญชีให้เหมาะสมรัดกุมและประหยัดเวลาที่ใช้ในการตรวจสอบ อย่างไรก็ดี สำหรับวิทยานิพนธ์ฉบับนี้จะกล่าวให้คลุมถึงทั้งการควบคุมทางการเงินและการควบคุมของฝ่ายบริหารของกิจการน้ำมันเชื้อเพลิง

แหล่งข้อมูลสำหรับการศึกษาระบบการควบคุมภายใน

Sources of information for study internal control

ในการศึกษาระบบการควบคุมภายในนั้น แหล่งข้อมูลที่จะใช้ศึกษาได้มีดังต่อไปนี้คือ

1. Organization Charts ซึ่งแสดงถึงแผนผังการจัดสายงาน การแบ่งแยกหน้าที่ความรับผิดชอบในธุรกิจขนาดใหญ่ นอกจากจะมี Organization Charts ของธุรกิจเป็นส่วนรวมแล้ว ยังมี Organization Charts สำหรับแต่ละแผนก แต่ละหน่วยงานภายในธุรกิจนั้น ๆ ด้วย

2. Chart of Account ซึ่งแสดงถึงวัตถุประสงค์ และวิธีการจำแนกข้อมูลทางบัญชีให้เข้าบัญชีต่าง ๆ

3. ข้อแนะนำ หลักการ และคู่มือการปฏิบัติงาน ซึ่งกำหนดไว้สำหรับงานทุกตำแหน่ง ทุกประเภท

4. Job Descriptions รายละเอียดของเขตการปฏิบัติงาน หน้าที่ความรับผิดชอบของพนักงานแต่ละระดับ

5. ข้อมูลได้จากการสัมภาษณ์กับเจ้าหน้าที่ระดับหัวหน้าแผนก และระดับบริหาร

6. การพิจารณาวิเคราะห์ถึงปัญหาในการปฏิบัติงานกับผู้ปฏิบัติงาน แต่อย่างไรก็ดีผู้ทำการศึกษาโดยเฉพาะผู้สอบบัญชี จะต้องไม่ทำการอันใดอันเป็นการ

ส่งเสริมให้ผู้ปฏิบัติงาน วิเคราะห์วิจารณ์การทำงานของหัวหน้าของตนเอง แต่ในขณะเดียวกันผู้ทำการศึกษาก็จะต้องพยายามให้ได้มาซึ่งข้อมูลอันแท้จริงในการปฏิบัติงานของทุก ๆ ฝ่าย

7. รายงาน กระดาษทำการ และแผนงานการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีภายใน การวิเคราะห์ทบทวนผลงานของผู้สอบบัญชีภายในจะเป็นข้อมูลอันสำคัญในการพิจารณาระบบการควบคุมภายใน

8. การพิจารณาตรวจสอบข้อมูลทางการบัญชี แบบ Formเอกสารต่าง ๆ พร้อมทั้งเครื่องจักรที่ใช้ทำบัญชี วิธีการจดบันทึกตั้งแต่ต้นจนกระทั่งออกมาเป็นรายงานทางการเงิน

9. ผู้ทำการศึกษาต้องศึกษาและสังเกตการปฏิบัติงานทั้งบริษัทด้วยตนเอง เพื่อที่จะได้เห็นระบบการทำงาน ทำความคุ้นเคยกับพนักงานผู้ปฏิบัติงาน และทราบถึงสายงานต่าง ๆ ในบริษัท สิ่งเหล่านี้จะเป็นความรู้ทั่ว ๆ ไปของผู้ทำการศึกษา และเป็นสิ่งที่มีประโยชน์ต่อผู้ทำการศึกษา ในขณะที่พิจารณาเรื่องราวต่าง ๆ กับพนักงานระดับบริหาร ผู้ซึ่งมีความคุ้นเคยกับระบบการปฏิบัติงานเป็นอย่างดีของทั้งบริษัท

10. การติดตามตรวจสอบรายการทางบัญชีตั้งแต่ต้นจนจบ เช่น การตรวจสอบรายการซื้อก็จะเริ่มต้นตั้งแต่การอนุมัติการสั่งซื้อ การออกใบสั่งซื้อ...จนกระทั่งการตรวจรับสินค้า และการจ่ายเงินในที่สุด

11. กระดาษทำการ ข้อเสนอแนะต่าง ๆ ของผู้สอบบัญชี รายงานการสอบบัญชีของปีก่อน ๆ สิ่งเหล่านี้เป็นเครื่องมือที่ดีมีประโยชน์สำหรับผู้ทำการศึกษาในอันที่จะใช้ข้อมูลดังกล่าวให้เป็นประโยชน์เกี่ยวกับการควบคุมภายใน ตลอดทั้งวิธีการตรวจสอบที่ได้ใช้ข้อบกพร่องต่าง ๆ ที่ชี้ให้เห็นในรายงานก่อน การตรวจสอบก็จะเน้นหนักในขอบเขตที่มีปัญหาในการควบคุมของปีก่อนเป็นเบื้องแรก ผู้ทำการศึกษาจะต้องพิจารณาว่าระบบการทำงานได้มีการเปลี่ยนแปลงไปอย่างไรหรือไม่ ระบบการควบคุมที่ดีพอสำหรับปีก่อนอาจจะไม่เป็นการเพียงพอสำหรับการดำเนินงานในปัจจุบัน ดังนั้น ระบบการควบคุมที่วางไว้มิได้หมายความว่าจะใช้ได้อย่างมีประสิทธิภาพตลอดไป

หลักเกณฑ์ที่จะก่อให้เกิดการควบคุมภายใน (Principles of Internal Control)

ระบบการควบคุมภายในจะแตกต่างกันไปตามลักษณะการดำเนินงานของแต่ละบริษัท อย่างไรก็ดีหลักเกณฑ์การควบคุมภายในที่สำคัญอาจจะสรุปได้ดังต่อไปนี้ คือ

1. ความรับผิดชอบจะต้องถูกกำหนดไว้อย่างแน่นอน ถ้าความรับผิดชอบที่กำหนดขึ้นมีการเปลี่ยนแปลงและไม่แน่นอนแล้ว การควบคุมก็จะไม่มีประสิทธิภาพ

2. การปฏิบัติงานของฝ่ายบัญชี และฝ่ายดำเนินงานจะต้องแยกจากกัน พนักงานคนใดคนหนึ่งจะต้องไม่อยู่ในฐานะรับผิดชอบการจดบันทึกทางการบัญชี และในขณะเดียวกันจะต้องไม่มีอำนาจที่จะก่อในการรายการนั้นขึ้น ตัวอย่างเช่น พนักงานบัญชีในแผนก General Ledger จะต้องไม่ส่วนเกี่ยวข้องกับเงินสด การรับเงินสด การจดบันทึก การขายสด เป็นต้น

3. วิธีการทดสอบ ตรวจสอบ ความถูกต้องของตัวเลข จะต้องนำมาใช้ทุกวิธีเพื่อที่จะมั่นใจได้ในความถูกต้องของข้อมูลทางการบัญชี ตัวอย่างเช่น ยอดขายสดในแต่ละวันจะต้องนำมาตรวจสอบกับตัวเลขรับเงินจาก Cash Register เป็นต้น

4. จะต้องไม่ให้พนักงานผู้หนึ่งผู้ใดรับผิดชอบงานเรื่องใดเรื่องหนึ่งโดยตลอดเพียงคนเดียว ทั้งนี้เพราะอาจจะมีข้อผิดพลาดเกิดขึ้นได้ แต่ถ้างานนั้นมีบุคคลเกี่ยวข้องมากกว่า 1 คนแล้ว ข้อผิดพลาดก็อาจจะตรวจพบได้

5. พนักงานทุกคนจะต้องได้รับการคัดเลือก และได้รับการฝึกฝนมาอย่างดี พนักงานที่มีความชำนาญจะปฏิบัติงานได้อย่างมีประสิทธิภาพ และช่วยลดต้นทุนของการดำเนินงาน

6. ถ้าเป็นได้ควรจะต้องมีการสับเปลี่ยนหน้าที่ของพนักงาน การสลับหน้าที่ระหว่างพนักงานจะช่วยป้องกันการทุจริต และเป็นการช่วยวินิจฉัยถึงความสามารถในการปฏิบัติงานด้านต่าง ๆ ของพนักงาน อีกทั้งยังอาจจะได้ความคิดเห็นใหม่ ๆ ที่มีประโยชน์ต่อธุรกิจอีกด้วย

7. วิธีการทำงานของพนักงานทุกตำแหน่งจะต้องมีการสรุปรวบรวมไว้เป็นลายลักษณ์อักษร คู่มือการปฏิบัติงานจะช่วยให้การทำงานดำเนินไปอย่างถูกต้อง

รวดเร็ว และมีประสิทธิภาพ

8. พนักงานที่มีหน้าที่เกี่ยวกับการเงินจะต้องมีการค้ำประกัน การค้ำประกันจะเป็นเครื่องมืออันหนึ่งที่จะช่วยเหนี่ยวรั้งพนักงานที่จะทำการทุจริต

9. ต้องไม่ให้ความสำคัญของระบบบัญชีคู่ (A Double Entry System) มากเกินไป ระบบบัญชีคู่ไม่ใช่เป็นสิ่งทดแทนการควบคุมภายใน ข้อผิดพลาดย่อมเกิดขึ้นได้ภายใต้ระบบบัญชีคู่ ในขณะเดียวกันระบบบัญชีคู่ก็ไม่อาจป้องกันการทุจริต และรายการผิด ๆ ที่เกิดขึ้นได้

10. ระบบบัญชีคุมยอดและบัญชีย่อยจะต้องนำมาใช้ให้มากที่สุดเท่าที่จะทำได้ บัญชีคุมยอดจะเป็นเครื่องมือสำหรับใช้พิสูจน์ความถูกต้องของยอดคงเหลือในบัญชี และขณะเดียวกันก็จะพิสูจน์ความมีสมรรถภาพของระบบงานที่แบ่งแยกหน้าที่ระหว่างพนักงานอีกด้วย

11. ถ้าเป็นได้เครื่องจักรกลทางการบัญชีควรจะนำมาใช้ ถึงแม้ว่าการใช้เครื่องจักรทำบัญชีจะยังมีข้อผิดพลาดและมีปัญหาเกี่ยวกับแรงงานก็ตาม แต่จะทำให้การปฏิบัติงานดำเนินไปอย่างรวดเร็ว และส่งเสริมให้ระบบการควบคุมภายในดีขึ้น

จากหลักเกณฑ์ที่กล่าวนี้จะเป็นเครื่องมืออันสำคัญสำหรับนักบัญชีที่จะนำมาใช้เป็นรากฐานในอันที่จะใช้วางระบบการควบคุมภายในของธุรกิจแต่ละแห่ง