

บทที่ ๓

การควบคุมภายใน และการตรวจสอบภายใน

การควบคุมภายใน

ในกิจการขนาดใหญ่ที่มีการดำเนินงานสลับซับซ้อน ผู้บริหารชั้นสูงไม่สามารถควบคุมดูแลกิจการในทุกระดับขึ้นการปฏิบัติงานได้จึงจำเป็นต้องอาศัยระบบการควบคุมภายในที่ดี เพื่อให้ได้ข้อมูลที่ถูกต้องในการตัดสินใจในการดำเนินกิจการและป้องกันการทุจริตผิดพลาดในการปฏิบัติงานและผลประโยชน์ของกิจการรวมทั้งควบคุมการปฏิบัติงานให้มีประสิทธิภาพสูงสุด การควบคุมภายในนี้อาจเห็นได้จากคำนิยามของ The committee on Auditing Procedure of the American Institute of Certified Public Accountants ดังนี้

การควบคุมภายในประกอบด้วยแผนงานขององค์การ วิธีการปฏิบัติงาน และวิธีประเมินผลงานทั้งหมดที่นำมาใช้ในกิจการเพื่อป้องกันทรัพย์สิน สอนยันความถูกต้องและความน่าเชื่อถือของตัวเลขทางการเงินที่ปรับปรุงประสิทธิภาพในการดำเนินงาน และกระทำการให้เป็นไปตามนโยบายการจัดการที่วางไว้ ขอบเขตของการควบคุมภายในจึงครอบคลุมถึงกิจกรรมทั้งหมดขององค์การไม่ใช่เพียงแต่กิจกรรมทางการเงินและการบัญชีเท่านั้น

"Internal Control comprises the plan of organization and all of the co-ordinate methods and measures adopted within a business to safeguard its assets, check the accuracy and reliability of its accounting data, promote operational efficiency, and encourage adherence to prescribed managerial policies. This definition possibly is broader than the meaning sometimes attributed to the term. It recognizes that a system of internal control extends beyond those matters which relate directly to the functions of the accounting and financial departments."

เมื่อพิจารณาจากคำนิยามข้างต้นแล้ว จะสามารถแบ่งการควบคุมภายในออก

เป็นสองชนิดด้วยกันคือ^๒

๑. การควบคุมทางการเงินบัญชี ซึ่งประกอบด้วยผังขององค์การ ระเบียบและวิธีปฏิบัติงานทั้งหมด อันมีความสัมพันธ์โดยตรงในการป้องกันทรัพย์สินและความน่าเชื่อถือของบันทึกทางการเงิน การควบคุมทางการเงินบัญชีปกติจะรวมทั้งระบบควบคุมเกี่ยวกับอำนาจหน้าที่ในการอนุมัติ การแบ่งแยกหน้าที่ความรับผิดชอบในการบันทึกรายการออกจากผู้รักษาทรัพย์สิน การรายงานวิธีปฏิบัติงานเกี่ยวกับทรัพย์สินและวิธีควบคุมทรัพย์สินดังกล่าว และการตรวจสอบภายใน

๒. การควบคุมทางการดำเนินงาน ซึ่งประกอบด้วยผังขององค์การ ระเบียบกฎข้อบังคับและวิธีปฏิบัติงานทั้งหมดอันเกี่ยวกับประสิทธิภาพในการดำเนินงาน และสัมพันธ์กับนโยบายในการจัดการโดยตรง ซึ่งตามปกติจะมีความสัมพันธ์ทางอ้อมกับบันทึกทางการเงิน และตามสภาพทั่วไปจะหมายรวมถึงการควบคุมโดยใช้การวิเคราะห์ทางสถิติ การศึกษาความสัมพันธ์ของเวลาและการเคลื่อนไหวในการทำงาน แบบฟอร์มของรายงานแผนการฝึกอบรมคนงาน และการควบคุมคุณภาพของผลผลิต เป็นต้น

ดังนั้นจึงกล่าวได้ว่า การควบคุมภายใน คือ มาตรการที่ใช้ในการดำเนินงานและหลักเกณฑ์มาตรฐานที่ใช้ในการควบคุมการปฏิบัติงานให้อยู่ในสภาพที่ถูกต้อง เรียบร้อยที่สุด เพื่อให้บรรลุตามวัตถุประสงค์ของกิจการอย่างมีประสิทธิภาพและไคณลงานที่น่าพอใจ หลักการเกี่ยวกับการควบคุมภายในอาจสรุปได้ว่าเกี่ยวข้องกับสิ่งต่อไปนี้ คือ^๓

๑. การจัดองค์การ (Organization)
๒. นโยบายและวิธีปฏิบัติงาน (Policies and Procedures)
๓. มาตรฐานการปฏิบัติงาน (Standard Performance)
๔. การรายงานและการจดบันทึก (Reports and Records)
๕. การตรวจสอบภายใน (Internal Auditing)

การจัดองค์การ ในที่นี้จะหมายถึงแผนงานขององค์การหรือระบบการจัดสายงาน.

2. J.J. Willingham and D.R. Carmichael, Auditing Concepts and Methods, (New York: McGraw-Hill Book Company, 1971) p.228

3. Brink and Cashin, op.cit. p.27

ให้มีการแบ่งหน้าที่ความรับผิดชอบอย่างเหมาะสมและมอบหมายอำนาจแก่แต่ละแผนกหรือแต่ละบุคคลในแต่ละหน่วยปฏิบัติงานให้สอดคล้องกับความสามารถ เพื่อสามารถปฏิบัติงานตามนโยบายของฝ่ายจัดการให้สำเร็จลุล่วงไปโดยวคยดี

นโยบายและวิธีปฏิบัติงาน นโยบายหมายถึงแผนการอันแสดงถึงวัตถุประสงค์ทั้งหมด กฎข้อบังคับ ระเบียบ วิธีการ และแนวความคิดในการปฏิบัติงานเพื่อกระทำกรให้บรรลุผลตามเป้าหมายของกิจการที่ได้ตั้งไว้ ดังนั้น นโยบายจึงควรรวมการปฏิบัติงานและผลจากการปฏิบัติงานที่คาดหมายไว้แล้ว นโยบายนี้ฝ่ายบริหารชั้นสูงจะเป็นผู้กำหนดขึ้นมาโดยพิจารณาจากข้อมูลต่าง ๆ ที่ผู้บังคับบัญชาจัดเสนอมาให้ ส่วนวิธีปฏิบัติงานคือแบบแผนในการกระทำสิ่งใดสิ่งหนึ่งให้เหมือนกันในทุก ๆ หน่วยงำนหรือทุกกิจกรรมของธุรกิจ การติดต่อและรักษาวิธีปฏิบัติงานให้อยู่ในแบบแผนอันเดียวกัน จะทำให้การดำเนินงานของฝ่ายจัดการกระทำได้อย่างมีประสิทธิภาพ และสามารถนำมาใช้ในการควบคุม แยกแยกหรือกระจายกิจกรรมต่าง ๆ ของบริษัทได้เป็นอย่างดีในหลาย ๆ กรณีด้วยกัน จะเห็นว่าวิธีปฏิบัติงานและนโยบายมีความสัมพันธ์อย่างใกล้ชิดกับผลงานของกิจการและถือเป็นหลักการที่สำคัญในการประเมินความสำเร็จของกิจการ

มาตรฐานการปฏิบัติงาน ข้อนี้หมายถึงมาตรการที่ใช้ในการประเมินประสิทธิภาพของการปฏิบัติงาน คุณภาพและปริมาณของผลงาน มาตรฐานที่ใช้เป็นเครื่องวัดการปฏิบัติงานคือ งบประมาณ ต้นทุนมาตรฐาน นโยบายที่ใช้ในการกระตุ้นการทำงานของคนงาน การควบคุมคุณภาพ หรือมาตรฐานอื่น ๆ ที่คล้ายคลึงกันเป็นต้น

การควบคุมการปฏิบัติงานนี้จะกระทำได้โดยนำเอาการปฏิบัติจริงมาเปรียบเทียบกับมาตรฐานที่ตั้งไว้ และวิเคราะห์ผลตรงว่าเกิดจากอะไร แล้วหาทางแก้ไข ถ้าผลตรงเกิดจากมาตรฐานที่ตั้งไว้ไม่เหมาะสมก็ปรับปรุงแก้ไขมาตรฐานนั้น

การจดบันทึกและรายงาน การบันทึกที่ดีจะต้องบันทึกทันต่อเหตุการณ์เสมอ และมีข้อมูลที่ครบถ้วนและถูกต้อง ทั้งยังสามารถรายงานได้อย่างถูกต้องและรวดเร็ว จึงควรมีผังบัญชี (Chart of accounts) เป็นคู่มือในการปฏิบัติทางคานบัญชี เป็นต้นว่าลักษณะรายการที่เกิดขึ้นควรที่จะลงบัญชีอะไร การปฏิบัติตามคู่มือที่กำหนดไว้ จะทำให้การจดบันทึกมีระเบียบแบบแผนและถูกต้องตามลักษณะของแต่ละรายการที่เกิดขึ้น

เนื่องจากการแสดงผลการดำเนินงานที่ถูกต้องและรวดเร็วมีส่วนสำคัญอย่างยิ่งในการช่วยการตัดสินใจและกำหนดนโยบายของฝ่ายบริหารในการดำเนินงาน รายงานจึงควรประกอบด้วยข้อมูลที่พอเพียง เชื่อถือได้และสามารถให้แนวความคิดแกธุรกิจ ความน่าเชื่อถือและถูกต้องของรายงานจึงเป็นเรื่องสำคัญ และเป็นหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายในที่จะต้องประเมินผลความถูกต้องและความน่าเชื่อถือของรายงานและบันทึกการต่าง ๆ ของกิจการนั้น

การตรวจสอบภายใน การตรวจสอบภายในเป็นสิ่งที่ใช้ในการประเมินประสิทธิภาพของการดำเนินงานจากหลักฐานของการควบคุมภายในที่กิจการได้กำหนดไว้ให้มีความมั่นใจมากขึ้น การตรวจสอบภายในอาจกระทำโดยบุคคลคนเดียวหรือหลายคน งานที่ตรวจสอบอาจตรวจสอบทางด้านการเงิน การบัญชี การปฏิบัติงาน ซึ่งทั้งนี้แล้วแตขนาดของกิจการและจุดประสงค์ในการแต่งตั้งผู้ตรวจสอบภายใน

ตามที่กล่าวไว้ข้างต้นจึงสรุปได้ว่า การควบคุมภายในคือ หลักเกณฑ์ที่วางไว้ในการปฏิบัติงานหน้าที่ใหม่บรรลุตามเป้าหมายของกิจการอย่างมีประสิทธิภาพมากที่สุดและมีผลงานถูกต้อง เชื่อถือได้ ทั้งนี้จะต้องมีการแบ่งงานที่เหมาะสมระหว่างพนักงาน แผนก และหน่วยงานได้อย่างเหมาะสมถูกต้องตรงตามโครงสร้างของกิจการ และหน้าที่ความรับผิดชอบในทางด้านการปฏิบัติงาน รักษาทรัพย์สินและบันทึกทางการบัญชีไว้แยกออกจากกัน โดยที่สามารถสอบย้อนกันใดตลอดเวลา ระบบบัญชีมีเอกสารประกอบอย่างสมบูรณ์ถูกต้อง นั่นคือกิจการมีระบบการจัดสายงานที่ดี สามารถแบ่งอำนาจหน้าที่ความรับผิดชอบที่สมดุลกันระหว่างพนักงานและหน่วยปฏิบัติงาน และมีการบริหารทางด้านบุคคลากรที่ดี อันก่อให้เกิดการปฏิบัติงานที่ดีและน่าพอใจนั่นเอง

การตรวจสอบภายใน

ตามที่กล่าวไว้ว่าขอบเขตงานการตรวจสอบจะกว้างขวางเพียงใดนั้นจะขึ้นอยู่กับเป็นความอิสระในการปฏิบัติงานและการรายงานซึ่งขึ้นอยู่กับอำนาจหน้าที่ที่ได้รับมอบหมายจากฝ่ายบริหารและผู้แต่งตั้งผู้ตรวจสอบภายใน การตรวจสอบภายในที่ถือว่าถูกต้องตรงตามวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบภายใน จะหมายถึงกิจกรรมในการปฏิบัติการสอบทานงานทั้งหมดของกิจการ อันได้แก่การติดตามตรวจสอบบันทึกทางด้านการเงิน วิธีปฏิบัติงาน

และประเมินประสิทธิภาพในการดำเนินงาน รวมทั้งจัดเสนอวิธีแก้ไขปรับปรุงสิ่งดังกล่าวให้ดีขึ้น จึงถือเป็นเครื่องมือในการบริหารงานของฝ่ายบริหารได้เป็นอย่างดี การตรวจสอบภายในนี้อาจเห็นได้จากคำนิยามใน Statement of The Responsibilities of the Internal Auditor ซึ่งผู้เขียนได้กล่าวไว้ในบทที่ ๒ เกี่ยวกับความหมายของการตรวจสอบภายในแล้ว ในที่นี้จะไม่กล่าวซ้ำอีก

เมื่อพิจารณาลักษณะงานของการตรวจสอบภายใน จะเห็นว่าสามารถให้ประโยชน์แก่อกิจการได้อย่างมากมาย ประโยชน์ที่ใคร่บออาจจะเห็นได้จากวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบภายใน คือ

๑. ชี้ให้เห็นถึงจุดอันตรายที่อาจจะเกิดขึ้นได้
๒. ทำให้การดำเนินงานมีประสิทธิภาพมากขึ้น
๓. ปรับปรุงการบริหารทางบุคคลลาภและค่าใช้จ่ายทรัพยากรที่มีตัวตนให้มีประโยชน์มากขึ้น
๔. เป็นเครื่องชี้ช่องทางให้เห็นโอกาสที่จะลงทุนอย่างมีประสิทธิภาพ
๕. ให้อะไหล่ข้อมูลที่ถูกต้องแก่ฝ่ายบริหาร
๖. ปรับปรุงวิธีการควบคุมภายใน
๗. ขจัดการสูญเปล่าและความคอยสมรรถภาพในการดำเนินงาน
๘. ทำให้การประเมินความสามารถของฝ่ายบริหารทุกระดับชั้นกระทำได้อย่างมีหลักเกณฑ์

ประโยชน์ที่ใคร่บอตามข้างต้นนี้เนื่องจากผู้ตรวจสอบภายในเป็นผู้ตรวจสอบการปฏิบัติงานและการบันทึกทางการเงินทั้งหมดของกิจการ ทำให้ทราบถึงสภาพการณ์ที่เป็นอยู่ได้เป็นอย่างดี จากข้อเท็จจริงต่าง ๆ ที่ใคร่บอในการตรวจสอบนี้ทำให้ผู้ตรวจสอบสามารถที่จะทำประโยชน์แก่ฝ่ายบริหารดังกล่าวได้ ฉะนั้นจึงกล่าวได้ว่า การตรวจสอบภายในสามารถให้ประโยชน์แก่ฝ่ายบริหารในการตัดสินใจดำเนินงานและควบคุมกิจการ

สรุป จากการพิจารณาทั้งทางด้านการควบคุมภายในและการตรวจสอบภายใน

จะเห็นว่าการควบคุมภายในที่ดีจะเป็นสิ่งที่ทำให้กิจการบรรลุตรงตามเป้าหมายที่วางไว้ได้
 อย่างปลอดภัยและมีประสิทธิภาพ เพราะเหตุว่ากิจการมีระบบการจัดสายงานที่เหมาะสม
 มีนโยบายและวิธีปฏิบัติงานที่ดีและสอดคล้องกัน มีมาตรฐานที่ดีในการวัดการปฏิบัติงาน มี
 ระบบบัญชีที่รัดกุมสามารถบันทึกเหตุการณ์ต่าง ๆ ได้อย่างถูกต้องรวดเร็วและทันต่อเหตุการณ์
 ทำให้สามารถรายงานผลงานได้อย่างถูกต้องรวดเร็วและเชื่อถือได้ ทั้งนี้เนื่องจากกิจการ
 มีระบบการตรวจสอบภายในที่มีสมรรถภาพดีพอในการสอบทานการปฏิบัติงานและประเมิน
 ผลงานขององค์การ

ดังนั้น จึงกล่าวได้ว่าการตรวจสอบภายในและการควบคุมภายในมีความสัมพันธ์
 กันอย่างใกล้ชิด จากการปฏิบัติกรตรวจสอบภายในผู้ตรวจสอบภายในจะสามารถทราบ
 ได้ว่าระบบการควบคุมภายในที่เป็นอยู่ในขณะนั้นน่าพอใจหรือไม่ จึงเป็นหน้าที่ของผู้ตรวจ
 สอบภายในที่จะต้องคอยสอดส่องแก้ไขปัญหาทางด้านการควบคุมภายใน การตรวจสอบภายใน
 ในจึงกล่าวได้ว่าเป็นเครื่องมือที่สำคัญของฝ่ายบริหารและเป็นปัจจัยที่สำคัญอย่างยิ่งในระบบ
 การควบคุมภายใน

ศูนย์วิจัยทรัพยากร
 จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย