

## บทที่ ๕

## การตรวจทานการควบคุมภายใน

## หลักการทั่วไป

การตรวจทานการควบคุมภายในเป็นงานขั้นแรกที่ยูทตรวจสอบควรกระทำก่อนตรวจสอบกิจกรรมต่าง ๆ ขององค์การ เนื่องจากการสอบทานการควบคุมภายในจะทำให้ยูทตรวจสอบสามารถหาข้อมูลในการสนับสนุนการออกความเห็นเกี่ยวกับงบการเงิน การสอบทานงานในค่านี้อาจทำให้ทราบถึงจุดอ่อนในระบบการควบคุมภายในที่อาจก่อให้เกิดข้อผิดพลาดได้ จุดอ่อนเหล่านี้ยูทตรวจสอบจะสามารถใช้ในการกำหนดวิธีการตรวจสอบที่เหมาะสมต่อไป นอกจากนี้ยังเป็นแนวทางในการปรับปรุงระบบการควบคุมภายในให้มีประสิทธิภาพมากขึ้นและใช้ในการปรับปรุงการวางแผนทางการเงินให้ดีขึ้นอีกด้วย

ในการสอบทานการควบคุมภายใน ยูทตรวจสอบควรกระทำดังนี้คือ

๑. จัดหาข้อมูลของระบบการควบคุมภายในทั้งหมดซึ่งหมายถึงหลักมาตรฐานกฎข้อบังคับที่ใช้ในการดำเนินงานของกิจการในทุกส่วนงานของกิจการ เช่น คู่มือเกี่ยวกับวิธีปฏิบัติงานผังบัญชีผังการจัดสายงาน สิ่งเหล่านี้ยูทตรวจสอบจะสอบถามและสืบหาได้จากสมุห์บัญชีใหญ่และผู้บริหารชั้นสูงต่าง ๆ

๒. ทดสอบข้อมูลเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายในให้เห็นแน่ชัด ซึ่งในการนี้ ยูทตรวจสอบอาจกระทำการโดยการสอบถาม เขาสังเกตการปฏิบัติงานและตรวจสอบหลักฐานเอกสารต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง

๓. ประเมินจุดอ่อนที่สอบพบ ในการประเมินงานค่านี้อูทตรวจสอบต้องติดตามวิธีปฏิบัติงานที่เป็นอยู่แล้วนำมาเทียบกับระบบการควบคุมที่มีประสิทธิภาพ จากนั้นก็พิจารณาว่าในระบบงานเหล่านี้ ขวงใคการปฏิบัติงานสับสนไม่เป็นระเบียบ ขวงใคขาดการสอบยันภายในและตอนใคบางที่ฝ่ายบริหารควบคุมไม่ถึง ยูทตรวจสอบต้องสนใจในขวงต่าง ๆ

เหล่านี้เป็นพิเศษและควรกำหนดแผนการตรวจสอบเกี่ยวกับสิ่งเหล่านี้ให้ละเอียด และเสนอการแก้ไขปรับปรุงให้รัดกุมมากขึ้นอีกด้วย

จะเห็นว่าการตรวจหน้การควบคุมภายในมีความสัมพันธ์อย่างมากกับการวางแผนการตรวจสอบและการปฏิบัติงานตรวจสอบ เนื่องจากว่า การตรวจหน้การควบคุมภายในจะสามารถทำให้ผู้ตรวจสอบทราบวางานทั้งหมดที่จะต้องเข้าทำการตรวจสอบมีอะไรบ้าง และควรเน้นหนักในการตรวจสอบทางค่านใจ ดังนั้นการสอบทานงานในค่านใจจึงถือว่สำคัญ และหลักเกณฑ์ในการสอบทานการควบคุมภายในอาจจะทำได้ดังนี้คือ

๑. จัดทำข้การจ้คสายงานใหม่มีรายละเอียดมากกว่าเดิมเป็นต้นว่าเกี่ยวกับเจ้าหน้าที่คนสำคัญ ๆ บุคคลที่ปฏิบัติงานในหน้าที่ต่าง ๆ ทั้งในโรงงานและในสำนักงานใหญ่

๒. สัมภาษณ์เจ้าหน้าที่หรือลูกจ้างที่ปฏิบัติงานอยู่โดยตรง เพื่อให้ทราบถึงข้อความเกี่ยวกับวิธีการปฏิบัติงานที่เป็นอยู่และหน้าที่ความรับผิดชอบของบุคคลสำคัญที่ค่านใจงานนั้น ในบางกรณีอาจจำเป็นต้องสัมภาษณ์บุคคลหลายฝ่าย บางกรณีหน่วยงานที่ตรวจทานอาจมีมือในการปฏิบัติงาน แม้จะได้คู่มือนี้มาก็ยังต้องสัมภาษณ์พนักงานที่ทำงานนั้นอยู่ เพราะไม่แน่ว่าคู่มือจะมีข้อมูลพร้อมทั้งหมดและทดแทนการสัมภาษณ์พนักงานได้

๓. รวบรวมสรุปวิธีปฏิบัติงานและข้อความต่าง ๆ เกี่ยวกับบุคคลที่สำคัญในกระข้ทำการ โดยใช้สำเนาระเบียบการ คำสั่งต่าง ๆ ของบริษัทสนับสนุนประกอบให้มากที่สุดเท่าที่จะมากได้

๔. ตรวจทานมาตรฐานต่าง ๆ ที่นำมาใช้ในกิจกรรมต่าง ๆ ที่สอบทานอยู่ แล้วออกความเห็นข้ต้นที่ไ้รับจากงานในข้ต้นนี้ เช่นจุดอ่อนต่าง ๆ ที่เป็นอยู่อันเป็นประโยชน์ในการวางแผนการตรวจสอบ ความค้อยสมรรถภาพในการปฏิบัติงานซึ่งปกติจะสามารถหาหลักฐานอ้างอิงได้ เมื่อไ้กระทำการตรวจสอบสมบูรณ์แล้วจ้ต้นแล้ว

๕. จ้ควางแผนงานและทดสอบวิธีปฏิบัติงานว่าไ้นำมาปฏิบัติจริง และมีความถูกต้องสักเพียงใด ในการนี้ควรพิจารณาถึงขอบเขตของวิธีปฏิบัติการตรวจสอบตามปกติด้วย หมายความว่า

ถ้าการสอบทานวิธีปฏิบัติงานใดได้รวมอยู่ในแผนการตรวจสอบตามปกติทั้งหมดแล้ว ก็ไม่จำเป็นต้องมีแผนการตรวจสอบการปฏิบัติงานในจุดนั้นซ้ำอีก

๖. ทุกครั้งที่ได้ทำการตรวจสอบงานที่ได้รับมอบหมายไว้เสร็จสิ้นลงแล้ว ควรรวบรวมรายงานเกี่ยวกับการประเมินผลจากการตรวจทานการควบคุมภายในในระหว่างทำการ การประเมินผลทางค่านี้นี้ควรรวมมาตรฐานที่กำหนดไว้และมาตรฐานอื่น ๆ ซึ่งผู้ตรวจทานเห็นว่าจำเป็นแก่กรณีที่ตรวจทาน รวมทั้งข้อสังเกตต่าง ๆ ของผู้ตรวจทานไว้โดยอ้างอิงถึงเลขหมายของมาตรฐานที่ใช้ในการสอบทานด้วย

ในการประเมินผลทางวิธีปฏิบัติงาน ผู้ตรวจสอบจะต้องพิจารณาว่า

๑. บริษัทได้วางระบบวิธีปฏิบัติงานรักคุณภาพพอใจเพียงใด
๒. หลักการนั้นได้นำมาปฏิบัติจริงหรือไม่

ถ้าการปฏิบัติงานงวปัจจุบันไม่ทำตามหลักมาตรฐานที่กำหนดไว้ จะเป็นหน้าที่ของผู้ตรวจสอบที่จะชี้ให้ฝ่ายบริหารทราบถึงสาเหตุที่ก่อให้เกิดผลงานแตกต่างจากมาตรฐานที่ตั้งไว้ อันเนื่องมาจากสาเหตุดังกล่าว และควรสรุปความเห็นของผู้ตรวจทานที่มีต่อสถานการณ์ที่เป็นอยู่ โดยมองทั้งในแง่ของฝ่ายตรวจสอบเองและแง่ของผู้ที่ถูกตรวจสอบ

เมื่อพิจารณาจากข้างต้นจะเห็นว่าหลักทั่วไปในการตรวจสอบการควบคุมภายใน คือ การรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายในทั้งหมด แล้วจัดหาวิธีที่เหมาะสมในการตรวจสอบ ติดตามว่ามาตรการต่าง ๆ ได้นำมาปฏิบัติจริงเพียงใด เหมาะสมหรือไม่ ควรมีการแก้ไขหรือไม่ และมีจุดอ่อน ณ ที่ใด เพื่อที่จะสามารถนำมาวางแผนการตรวจสอบอย่างเหมาะสมได้

### มาตรฐานในการปฏิบัติงาน

มาตรฐานในการปฏิบัติงานหมายถึงหลักการหรือข้อกำหนดที่ใช้ในการปฏิบัติงานของพนักงาน ในองค์กรไม่ว่าทางด้านการเงินหรือการบริหารงาน ซึ่งเป็นหลักมาตรฐานในระบบการควบคุมภายใน มาตรฐานเหล่านี้มักจะอาศัยหลักการสอบขั้นภายในให้ไ้มากที่สุดเท่าที่จะทำได้ และแบ่งแยกหน้า



ที่ความรับผิดชอบอย่างชัดเจนโดยที่ไม่ก้าวท้าวกันและสมมูลกับอำนาจที่ได้รับมอบหมายไว้อีกด้วย

มาตรฐานเกี่ยวกับการแบ่งอำนาจหน้าที่ในการปฏิบัติงานควรจะต้องแบ่งทางอำนาจบุคคลการที่รับผิดชอบงานหนึ่ง ๆ ออกเป็นสามส่วนคือ<sup>๓</sup>

๑. บุคคลที่รับผิดชอบเกี่ยวกับรายการที่เกิดขึ้นในตอนแรกหรือผู้ที่มีอำนาจอนุมัติรายการที่เกิดขึ้น

๒. บุคคลที่ปฏิบัติเกี่ยวกับรายการที่เกิดขึ้น

๓. บุคคลที่จะต้องรับผิดชอบเกี่ยวกับผลของรายการที่เกิดขึ้นจากทรัพย์สิน หนี้สิน ค่าใช้จ่าย หรือรายได้

ตามหลักการควบคุมภายในที่ค้ำนั้นควรแยกบุคคลดังกล่าวออกจากกัน โดยให้รับผิดชอบแต่ละตอนอย่างเด็ดขาดไม่ให้ก้าวท้าวกัน เพื่อที่สามารถสอบย้อนได้ภายหลัง เมื่อพิจารณารายการที่เกิดขึ้นแก่งกิจกรรมทั้งหมดแล้วพอจะกล่าวได้ว่ามีรายการสี่ประเภทด้วยกันคือ

๑. รายการที่เกี่ยวกับการซื้อทรัพย์สินและบริการ

๒. " " " ขาย " " "

๓. " " " รับหรือจ่ายเงินสด

๔. " " " ที่เกิดขึ้นภายในกิจการเอง

เมื่อลักษณะของรายการที่เกิดขึ้นมีหลายชนิด แต่ละชนิดของรายการมีผู้รับผิดชอบหลายฝ่าย ดังนั้นในการจัดวางมาตรฐานในการปฏิบัติงานควรที่จะคำนึงถึงหลักเกณฑ์ดังนี้คือ<sup>๔</sup>

๑. ระบุความรับผิดชอบในแต่ละหน้าที่ในการปฏิบัติงานอย่างแน่ชัด และสมมูลกับอำนาจที่ได้รับมอบหมาย

๒. แยกการปฏิบัติงานทางการเงินและทางการเงินบัญชีออกจากกัน ผู้บันทึกบัญชีคุมยอด ไม่ควรลงบันทึกบัญชีย่อย หรือบัญชีรายละเอียด

๓. มีวิธีสอบย้อนเพื่อสามารถทำให้แน่ใจว่ารายการที่บันทึกไว้ถูกต้องครบถ้วน

๔. ไม่ควรให้บุคคลใดกระทำการหนึ่งตั้งแต่ต้นจนจบ เพราะอาจพลังผิดพลาดได้

3. Homes, *op.cit.*, p.90

4. *Ibid.* p.78-79

ซึ่งความผิดพลาดโดยพลั้งเผลอนี้ถ้าแบ่งแยกหน้าที่ให้กระทำ การสอบยื่นยอกก็สามารถที่จะสอบพบ  
ไต่ถาม

๕. ควรมีการคัดเลือกก่อนรับพนักงานอย่างระมัดระวัง เพื่อจะรับคนงานที่มีความสามารถ  
มากขึ้นในการทำงาน อันอาจเป็นทางหนึ่งที่ทำให้ผลงานดีขึ้นและเป็นการลดต้นทุนอีกด้วย

๖. ควรมีการประกันความซื่อสัตย์ของพนักงาน เพื่อป้องกันการทุจริตของพนักงาน

๗. พนักงานควรมีการหมุนเวียนงานหน้าที่ที่กระทำและควรให้เวลาพักร้อนแก่ตำแหน่ง  
งานที่ต้องอาศัยความซื่อสัตย์ เพื่อเปิดโอกาสให้บุคคลอื่นเข้าไปใช้แรงงานที่พนักงานประจำได้กระทำ  
ไว้ การหมุนเวียนผลัดเปลี่ยนงานที่ทำงานจะทำให้โอกาสการทุจริตลดน้อยลง และการหมุนเวียนนี้  
อาจทำให้เกิดความคิดใหม่ในการจัดองค์การก็ได้

๘. คำสั่งในการปฏิบัติงานควร เขียนให้สั้นแต่ได้ความหมายสมบูรณ์ ควรใช้คู่มือในการ  
ปฏิบัติงาน เพื่อป้องกันความเข้าใจผิดและปรับปรุงประสิทธิภาพในการปฏิบัติงาน

๙. ไม่ควรเชื่อถือในระบบบัญชีมากเกินไป เพราะระบบนี้ ไม่อาจพิสูจน์เกี่ยวกับ  
รายการที่ไม่ลงบัญชี รายการที่จำนวนเงินไม่ถูกต้อง หรือการกระทำที่ไม่ซื่อสัตย์ได้

๑๐. ควรใช้บัญชีคุมยอดในการคุมบัญชีย่อยให้มากที่สุดเท่าที่จะมากได้ เพื่อใช้ในการ  
พิสูจน์ยอดคงเหลือ และสอบยื่นยอกอีกครั้งหนึ่ง

๑๑. ควรใช้เครื่องจักรในการลงบัญชี อาจทำให้วิธีปฏิบัติงานสะดวกขึ้น ทำให้แรงงาน  
ดีขึ้นและระบบการควบคุมภายในรัดกุมขึ้น

จากหลักมาตรฐานข้างต้น กิจการจึงจะมากำหนดมาตรฐานที่ใช้ในการปฏิบัติเกี่ยวกับราย  
การต่าง ๆ ที่เกิดขึ้น โดยจะแบ่งความรับผิดชอบแก่บุคคลหลายฝ่ายไม่ก้าวร้าวกันและสามารถสอบ  
ยื่นกันได้เป็นต้นว่า

**ทรัพย์สิน**

๑. รายการเกี่ยวกับมาตรฐานในการปฏิบัติงานคือ

- ๑.๑ จัดให้บุคคลหนึ่งรับผิดชอบในการจัดเก็บรักษาทรัพย์สินไว้ในที่ปลอดภัยและมั่นคงที่สุด ✓
- ๑.๒ จัดให้เจ้าหน้าที่ร่วมรับผิดชอบอีกคนหนึ่งในการ เช็คนอกรวจนับทรัพย์สินที่มีอยู่ ✓
- ๑.๓ การจำหน่ายหรือหักมาเพิ่มจะต้องได้รับการอนุมัติจากบุคคลที่ถูกต้องและรับ

ผิชอบโดยตรงในรายการนั้น

๑.๘. จักให้บุคคลอื่นหนึ่งในการบันทึกรายการต่างหากจากผู้รักษาทรัพย์สิน

๑.๙. ควรมีการประกันเกี่ยวกับทรัพย์สินนั้นในราคาที่เหมาะสม

/ ๑.๑๐. ควรมีการสอบบัญชีโดยจักให้มีการบันทึกบัญชีคุมยอดเพื่อยื่นยอดคงเหลือกับบันทึกการย่อย

หมดไว้

๑.๑๑. จักทำรายงานเกี่ยวกับทรัพย์สินที่มีอยู่เสนอฝ่ายบริหารตามระยะเวลาที่กำหนดไว้

๑.๑๒. ควรจักให้มีระบบตรวจนับเช็คเทียบยอดของจริงกับบันทึกการทรัพย์สินนั้น

๑.๑๓. วิเคราะห์ความแตกต่างและสืบหาสาเหตุเพื่อแก้ไขปรับปรุงปฏิบัติ

๒. รายการเกี่ยวกับการจ่ายเงิน

๒.๑. ให้มีการอนุมัติจ่ายตามลำดับชั้นจากบุคคลที่รับผิดชอบทุกครั้งที่มีการทำใบ

สำคัญจ่าย

๒.๒. การจ่ายจำนวนมากควรจ่ายเป็นเช็คโดยให้ผู้ร่วมรับผิดชอบในการสั่งจ่าย

อย่างน้อยสองคน

๒.๓. มีเอกสารประกอบการจ่ายเงินอย่างถูกต้อง รวมทั้งการตรวจสอบยอดจ่าย ซึ่งมีเจ้าหน้าที่รับผิดชอบต่างหากอีกคนหนึ่ง

๒.๔. ผู้ที่บันทึกรายการไม่ควรมีส่วนเกี่ยวข้องในการทำการจ่ายควรรักษาพนักงานสองคนกระทำคนละหน้าที่และไม่เกี่ยวข้องกัน

๒.๕. มีการแบ่งงานในการบันทึกบัญชีคุมยอดต่างหากจากพนักงานบันทึกการละเอียดเพื่อใช้ในการสอบยื่นยอดคงเหลือ

๒.๖. จำนวนเงินที่จ่ายเป็นจำนวนน้อยควรถ่ายออกจากกองทุนเงินสดย่อย ซึ่งกองทุนนี้มีกำหนดวงเงินที่จะจ่ายและให้เบิกจ่ายใหม่ตามค่าใช้จ่ายที่จ่ายจริงออกไปแล้วเท่านั้น  
ปกติจะให้อยู่ในความรับผิดชอบของพนักงานคนใดคนหนึ่ง / <sup>โดยเฉพาะ</sup> และให้มีการตรวจนับเช็คยอดอยู่เสมอ

๓. รายการรับเงิน

๓.๑. ให้เจ้าหน้าที่คนหนึ่งในการ รับผิดชอบเกี่ยวกับรายการรับเงิน

๓.๒. จำนวนเงินรับเข้าแต่ละวันจะไม่นำมาจ่ายอย่างเด็ดขาดทั้งนี้เพื่อสามารถใช้จ่าย

ในการสมยอมกับรายการอื่น ๆ และควรนำฝากเข้าธนาคารทุกวัน

๓.๓. ผู้รักษาเงินสกรับไม่ควร เกี่ยวข้องกับการบันทึกทางการบัญชี

๓.๔. แยกผู้ปฏิบัติงาน เกี่ยวกับการรับเงินออกจากผู้ปฏิบัติงานการจ่ายเงินอย่าง

เด็ดขาด

๓.๕. การบันทึกควรระบุให้ชัดเจนเพื่อสะดวกในการตรวจทานภายหลัง

๓.๖. ควรแยกหน้าที่ผู้บันทึกบัญชีคุมยอดและบัญชีรายละเอียดออกจากกันเพื่อใช้ในการ

การสอบบัญชีแยกแหล่ง

ส่วนรายการที่เกิดขึ้นภายในกิจการทุกครั้งซึ่งลงบันทึกรายการควรมีเจ้าหน้าที่ที่รับผิดชอบเกี่ยวกับส่วนงานนั้น เช่น อนุมัติจึงจะนำมาลงบัญชีได้

จากข้างต้นจะเห็นว่ามาตรฐานในการปฏิบัติงานคือ **การมี** ข้อกำหนดในการปฏิบัติงาน รวมทั้งการบริหารบุคคลากร โดยแบ่งหน้าที่ความรับผิดชอบในการปฏิบัติงานออกเป็นสัดส่วนและเป็นเอกเทศในแต่ละหน้าที่ ให้รายการหนึ่งมีผู้รับผิดชอบหลายฝ่าย เพื่อใช้ในการแยกสอบทานและทดสอบความถูกต้องเกี่ยวกับรายการที่เกิดขึ้นกับสิ่งที่บันทึกลงบัญชีไว้ด้วย

ศูนย์วิจัยทรัพยากร  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย