



การควบคุมภายในที่มีประสิทธิภาพ มีความสำคัญต่อองค์การธุรกิจเป็นอย่างยิ่ง เพราะการปฏิบัติงานขององค์การธุรกิจในปัจจุบัน ได้ขยายขอบเขตออกไปอย่างกว้างขวาง ทั้งในด้านขนาด ปริมาณ คุณภาพ และเทคนิคการดำเนินงาน ฝ่ายบริหารไม่สามารถควบคุมดูแลได้ทั่วถึง จำเป็นต้องมีการมอบหมายอำนาจหน้าที่ในการดำเนินงาน และขอบเขตการควบคุมออกไปให้หัวหน้าแผนกต่าง ๆ เป็นผู้รับผิดชอบในการบริหารงาน ฝ่ายบริหารต้องอาศัยข้อมูลต่าง ๆ อาจจะเป็นข้อความ หรือข้อมูลทางการเงิน อันแสดงถึงผลของการดำเนินงานในรอบระยะเวลาหนึ่ง เพื่อประเมินผลของการตัดสินใจบริหารงานของตนว่า บังเกิดประสิทธิผลเพียงใด และยังอาจใช้เป็นหลักในการวางแผนงานในอนาคตอีกด้วย นอกจากนี้ ข้อมูลทางการเงินบัญชียังใช้เป็นเครื่องมือที่สำคัญของฝ่ายบริหาร ในการควบคุมการดำเนินธุรกิจได้เป็นอย่างดี ฉะนั้น แหล่งที่จัดหาข้อมูลเหล่านี้จึงควรเป็นแหล่งที่ให้ข้อมูลที่ถูกต้องและเชื่อถือได้ ซึ่งแหล่งดังกล่าวนี้คือ ระบบบัญชีที่มีการควบคุมภายในที่ดีพอ และเหมาะสมขององค์การธุรกิจ

ฝ่ายบริหารต้องรับผิดชอบในการดูแลรักษาทรัพย์สินของกิจการ รวมทั้งการป้องกัน ค้นหาข้อผิดพลาด และการทุจริตต่าง ๆ ถ้ากิจการใดมีการควบคุมที่รัดกุม ก็ย่อมจะช่วยแบ่งเบาภาระความรับผิดชอบของฝ่ายบริหารให้ลดลงได้ เมื่อองค์การธุรกิจมีการวิวัฒนาการขยายตัวเจริญขึ้น ทั้งในด้านวิชาการและวิธีการปฏิบัติงาน พนักงานควรได้รับการฝึกฝนให้มีความรู้ทันเทียมกับวิธีการปฏิบัติงานใหม่ ๆ เพื่อให้มีคุณสมบัติเหมาะสมกับตำแหน่งหน้าที่การอบรมและการฝึกฝนพนักงานนี้ เป็นลักษณะที่สำคัญลักษณะหนึ่งของระบบการควบคุมภายในที่ดี

วัตถุประสงค์ของระบบการควบคุมภายใน ไม่เพียงแต่จะตรวจสอบความถูกต้องของข้อมูลทางบัญชี ป้องกัน ควบคุม และเก็บรักษาทรัพย์สิน และส่งเสริมการทำงาน of พนักงานให้มีสมรรถภาพยิ่งขึ้นเท่านั้น แต่ยังมีวัตถุประสงค์ที่จะสนับสนุนให้การทำงานเป็น

ไปตามนโยบายที่กำหนดไว้ ดังนั้น ระบบการควบคุมภายในจึงมีบทบาทสำคัญในการบริหารยุคปัจจุบันมากกว่าสมัยก่อน

ความหมายของการควบคุมภายใน

Committee on Auditing Procedure ของสมาคมผู้สอบบัญชีของสหรัฐอเมริกาได้ให้ความหมายของการควบคุมภายในไว้ว่า เป็นแผนการแบ่งงานและวิธีการปฏิบัติงานต่าง ๆ ที่องค์การธุรกิจได้จัดให้มีขึ้น เพื่อป้องกันทรัพย์สินของกิจการ จากการทุจริตและการผิดพลาด เพื่อให้ตัวเลขข้อมูลทางการบัญชีถูกต้องและเป็นที่ยอมรับได้ เพื่อให้การดำเนินงานของกิจการเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและเพื่อสนับสนุนให้การทำงานเป็นไปตามนโยบายที่กำหนดไว้¹

จากความหมายดังกล่าวข้างต้น การควบคุมภายในมีความหมายรวมไปถึงการปฏิบัติงานและวิธีการต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการบัญชีโดยตรง (เช่น การเก็บรักษาทรัพย์สิน เอกสารและสมุดบัญชี เป็นต้น) และที่ไม่เกี่ยวข้องกับการบัญชีโดยตรง (เช่น การควบคุมคุณภาพ การบริหารงานบุคคล และการวิเคราะห์ วิจัย เป็นต้น)

เนื่องจากความหมายของระบบการควบคุมภายในมีอยู่อย่างกว้างขวาง ทางวิชาการจึงได้แบ่งการควบคุมภายในออกเป็น 2 ส่วน ดังนี้²

1. การควบคุมทางบัญชี (Accounting controls) บางครั้งก็เรียกว่า

¹ Committee on Auditing Procedure, Auditing Standards and Procedures (New York: American Institute of Certified Public Accountants, 1963) PP. 27 - 28

² ดร.เพียรชัย นิลสุวรรณกุล, "การควบคุมภายใน", วารสารนักบัญชี, - 4 (มิถุนายน, 2515), หน้า 470 - 473

การควบคุมทางการเงิน (Financial controls) หรือการควบคุมเชิงปริมาณ - (Quantitative controls) หมายถึงแผนการแบ่งงาน ระเบียบและวิธีการปฏิบัติ งานต่าง ๆ ที่มุ่งและเกี่ยวข้องกับโดยตรงกับการรักษาทรัพย์สินของกิจการ และการบันทึกทางการเงินโดยทั่วไปรวมถึงระบบการมอบหมายอำนาจ การอนุมัติ การแบ่งแยกหน้าที่ ระหว่างฝ่ายบัญชีและฝ่ายควบคุมทรัพย์สินและการตรวจสอบภายใน

2. การควบคุมทางบริหาร (Administrative controls) บางครั้ง ก็เรียกว่า การควบคุมที่ไม่ใช่การเงิน (Non - Financial controls) หรือการควบคุมเชิงคุณภาพ (Qualitative controls) หมายถึงแผนการแบ่งงาน ระเบียบและวิธีการปฏิบัติงานต่าง ๆ ที่มุ่งและเกี่ยวข้องกับประสิทธิภาพในการทำงานและนโยบายการบริหารงาน ซึ่งมีส่วนสัมพันธ์กับทางการเงินทางอ้อมเท่านั้น โดยทั่วไปรวมถึงการวิเคราะห์ทางสถิติ การศึกษาเวลาและวิธีปฏิบัติงาน (Time and motion - studies) การจัดทำรายงาน การอบรมพนักงานและการควบคุมคุณภาพ

ขอบเขตของการแบ่งระบบการควบคุมภายในออกเป็น การควบคุมทางบัญชี และการควบคุมทางบริหารนี้ ย่อมต่างกันไปในแต่ละกิจการและขึ้นอยู่กับขนาดของกิจการด้วย

ลักษณะของระบบการควบคุมภายในที่ดี

ลักษณะสำคัญของระบบการควบคุมภายในที่ดี ประกอบด้วย ³

1. การแบ่งแยกหน้าที่ ขนาดและงานขององค์การธุรกิจส่วนใหญ่ ในปัจจุบันนี้ ได้ขยายกว้างขวางขึ้น จนทำให้ฝ่ายบริหารไม่สามารถควบคุมงานทุกด้านด้วยตนเองได้ ดังนั้น การมีผังแบ่งส่วนงานที่เหมาะสม จึงเป็นสิ่งจำเป็นในการบริหารงาน เมื่อพิจารณาในด้านการควบคุมภายใน ผังแบ่งส่วนงานที่เหมาะสมจะต้องมีการแบ่งแยกหน้าที่ระหว่าง

³ สุพัชน์ สุชาธรรม และพยอม สิงห์เสนห์, การสอบบัญชี (พิมพ์ครั้งที่ 2; พระนคร: โรงพิมพ์รุ่งเรืองรัตน์, 2511), หน้า 80 - 82

การดูแลรักษาทรัพย์สิน และการดำเนินงานฝ่ายหนึ่ง กับการบัญชีอีกฝ่ายหนึ่ง ในกิจการแต่ละแห่ง เจ้าหน้าที่จำนวนหนึ่ง จะได้รับมอบให้ควบคุมทรัพย์สินของกิจการค้า ในฐานะเป็นผู้ดูแลรักษาทรัพย์สินหรือเป็นฝ่ายดำเนินงานก็ดี เพื่อป้องกันมิให้เจ้าหน้าที่เหล่านั้นนำทรัพย์สินของกิจการไปใช้เป็นประโยชน์ส่วนตัว และเพื่อให้ทราบปริมาณทรัพย์สิน ซึ่งเจ้าหน้าที่ต้องรับผิดชอบ จึงต้องมีการจดบันทึกทางบัญชีขึ้น ดังนั้น เพื่อให้การควบคุมทางบัญชีได้ผลสมความมุ่งหมาย เจ้าหน้าที่ฝ่ายบัญชีจึงต้องเป็นบุคคลอื่น ซึ่งไม่เกี่ยวข้องกับการดูแลทรัพย์สินและการดำเนินงาน

การแบ่งแยกหน้าที่กันดำเนินงานและกันบัญชีออกจากกัน นับว่าเป็นสิ่งจำเป็น เช่น ถ้าให้ผู้จัดการโรงงานทำบัญชีแสดงผลงานของตนเองแล้ว ระยะเวลาที่ต้นทุนผลิตที่แท้จริงสูงเกินควร ผู้จัดการโรงงานอาจแสดงบัญชีว่า สามารถผลิตสินค้าได้ในราคาต้นทุนต่ำ ดังนั้น ฝ่ายบริหารอาจหลงเข้าใจผิดตามรายงานทางบัญชีของฝ่ายผลิต และอาจเกิดเสียหายได้ ถ้าให้ฝ่ายบัญชีซึ่งเป็นอิสระต่างหากจากฝ่ายโรงงาน เป็นผู้ทำบัญชีแสดงผลงานแล้ว ฝ่ายบัญชีซึ่งไม่มีประโยชน์ร่วมกับฝ่ายโรงงาน ย่อมแสดงตัวเลขที่ถูกต้อง ซึ่งจะ เป็นประโยชน์ต่อการควบคุมการดำเนินงานของฝ่ายโรงงานได้เป็นอย่างดี

วัตถุประสงค์ของการแบ่งแยกหน้าที่ก็เพื่อป้องกันมิให้เจ้าหน้าที่ผู้หนึ่งผู้ใด ควบคุมงานทุกด้านไว้โดยสิ้นเชิง มิฉะนั้นแล้วอาจเป็นช่องทางให้เกิดข้อผิดพลาดหรือการทุจริตได้ง่าย อีกประการหนึ่ง เมื่อมีการแบ่งแยกหน้าที่แล้ว เจ้าหน้าที่แต่ละฝ่ายต้องเป็นอิสระในการทำงานจริง ๆ เช่น ถ้าให้เสมียนคลังสินค้ารับผิดชอบในการดูแลรักษาสินค้า และให้ผู้ช่วยเสมียนคลังสินค้าเป็นผู้ทำบัญชีสินค้าและผู้เดียวเช่นนี้ ผลในด้านการควบคุมภายในย่อมไม่ได้สมความมุ่งหมาย

2. การแบ่งแยกความรับผิดชอบ ลักษณะที่ดีของการควบคุมภายในอีกประการหนึ่ง ก็คือ กำหนดความรับผิดชอบของเจ้าหน้าที่แต่ละคนให้แน่นอนลงไป ตามหน้าที่ที่ได้รับมอบหมาย การควบคุมภายในจะขาดประสิทธิภาพ ถ้าเจ้าหน้าที่ของบริษัทสามารถปิดความรับผิดชอบในข้อผิดพลาดไปยังผู้อื่นได้ เมื่อมีการกำหนดความรับผิดชอบอย่างแน่นอน เจ้าหน้าที่แต่ละคนย่อมต้องใส่ใจความระมัดระวังอย่างเต็มที่ในการปฏิบัติหน้าที่ของตน เพราะเจ้าหน้าที่ผู้นั้น ต้องรับผิดชอบในข้อผิดพลาดต่าง ๆ ซึ่งเกิดขึ้นในหน้าที่โดยมีอาจบดบังความ

รับผิดชอบไปให้ผู้อื่นได้

ถ้ามีคนตั้งแต่ 2 คน ขึ้นไป มาแบ่งความรับผิดชอบในงานอย่างเดียวกันแล้ว ก็จะทำให้เกิดความยุ่งเหยิงขึ้น เพราะแต่ละคนจะนึกว่าคนอื่นได้ทำงานที่ตนควรจะได้กระทำนั้น แล้ว หรือแต่ละคนอาจต่างคนต่างทำงานขึ้นด้วยกันนั้น ซึ่งทำให้เกิดการทำซ้ำ และเกิดความเข้าใจผิดขึ้นได้ นอกจากนี้ ในการแบ่งความรับผิดชอบดังกล่าว จะเกิดความยุ่งยาก ในการพิจารณาว่า ใครเป็นผู้ผิดเมื่อเกิดผิดพลาดขึ้น ตัวอย่างเช่น การใช้เครื่อง Cash Register ถ้ามีพนักงานชาย 2 คน ใช้เครื่องร่วมกัน แต่ละคนไม่มีลิ้นชักเก็บเงินโดยเฉพาะ แต่ในเครื่องจะมีวงกระดาษแสดงยอดขายของแต่ละคน เมื่อเกิดเงินขาดหายขึ้น ก็ไม่สามารถจะทราบได้ว่าเงินของใครหาย

3. วิธีปฏิบัติงานที่ดี เมื่อได้มีการแบ่งแยกหน้าที่และความรับผิดชอบแล้ว ควรมีวิธีปฏิบัติงานที่ดี ซึ่งแบ่งออกได้เป็น 2 ชั้น ชั้นแรกคือ วิธีปฏิบัติงานซึ่งแสดงให้เห็นว่าได้มีการทำงานที่ได้รับมอบหมายแล้ว เช่น เมื่อพนักงานผู้มีหน้าที่ตรวจสอบความถูกต้องของเอกสารประกอบการจ่ายเงินได้ตรวจสอบราคาของและจำนวนเงินถูกต้องแล้ว ควรจะมีการลงชื่อในเอกสารฉบับนั้น เพื่อเป็นเครื่องพิสูจน์การทำงาน และเพื่อแสดงถึงความรับผิดชอบของพนักงานผู้นั้นด้วย ชั้นต่อไปควรมีการสอบทานงานที่ทำแล้วโดยบุคคลอีกคนหนึ่ง การสอบทานนี้มีประโยชน์คือ จะช่วยยืนยันว่าได้มีการปฏิบัติถูกต้องและช่วยให้เจ้าหน้าที่แต่ละคนทำงานด้วยความระมัดระวังยิ่งขึ้น การสอบทานอาจจะทำได้โดยเจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่อนุมัติใบสำคัญการจ่ายเงินจะดูแต่เพียงว่า พนักงานผู้มีหน้าที่ตรวจสอบความถูกต้องของเอกสารประกอบการจ่ายเงินได้เซ็นชื่อกำกับในเอกสารเหล่านั้นแล้ว ผู้มีหน้าที่อนุมัติใบสำคัญยอมไม่ตรวจรายละเอียดต่าง ๆ ด้วยตนเอง ขอบเขตของการสอบทานขึ้นอยู่กับโอกาส ซึ่งอาจเกิดการผิดพลาดในการทำงานขึ้นได้ งานในหน้าที่ซึ่งอาจเกิดการผิดพลาดอย่างร้ายแรงได้ ควรกำหนดให้มีการสอบทานถึงความถูกต้องของงาน ส่วนงานซึ่งมีโอกาสผิดพลาดน้อย และเป็นการผิดพลาดที่ไม่ร้ายแรงอาจจัดให้มีการสอบทานเพียงว่าได้มีการกระทำหน้าที่นั้นแล้วก็พอ ในกรณีที่มีปริมาณงานมาก ผู้สอบทานอาจเลือกทดสอบงานบางส่วนเท่านั้นก็ได้ การทดสอบพอจะช่วยให้ทราบได้ว่ามีการทำงานตามหน้าที่อย่างถูกต้องหรือไม่ ทั้งเป็นการประหยัดเวลาและแรงงานด้วย

4. การดูแลรักษาทรัพย์สินอย่างเหมาะสม ทรัพย์สินต่าง ๆ ของกิจการค้า ซึ่งมีไว้เพื่อประโยชน์ในการดำเนินงานนั้น ส่วนหนึ่งควรได้รับการดูแลรักษาอย่างเหมาะสม เช่น ทรัพย์สินประเภทเงินสด สินค้าและพัสดุคงเหลือ เครื่องใช้สำนักงานและเครื่องจักร เป็นต้น การดูแลรักษาทรัพย์สินเหล่านี้หมายถึงการป้องกันการลักขโมย การย้ายออกไปใช้ เป็นประโยชน์ส่วนตัว การรักษามิให้เสียหายไปก่อนเวลาอันสมควร เป็นต้น เช่น วัตถุประสงค์ หรือสินค้าคงคลัง ซึ่งเป็นทรัพย์สินที่กรรมสิทธิ์เปลี่ยนมือได้ง่าย หรือเคลื่อนย้ายได้ง่าย ควรจะเก็บไว้ในที่ปลอดภัยภายในบริเวณที่มีรั้วรอบขอบชิด และจะเบิกออกไปได้ต่อเมื่อได้รับอนุมัติโดยถูกต้องแล้ว หรือเงินสดและหลักทรัพย์ที่กรรมสิทธิ์เปลี่ยนไปโดยการเปลี่ยนมือ นั้น ต้องมีการระมัดระวังกันเป็นพิเศษ ควรเก็บเงินสดไว้ที่สำนักงานแต่เพียงเล็กน้อย ถึงแม้ว่าที่ทำงานนั้น จะมีตู้รักษาที่ปลอดภัยแล้วก็ตาม สำหรับหลักทรัพย์ก็ควรจะได้ฝากไว้ที่ ธนาคาร

นอกจากนั้น ทรัพย์สินต่าง ๆ ก็ควรจะไคมีประกันไว้อย่างเพียงพอ และตัวเจ้าหน้าที่ผู้รักษาทรัพย์สินเหล่านี้ก็ควรจะได้เอาประกันไว้ด้วย วิธีการป้องกันเช่นนี้จะช่วยให้ธุรกิจมีทางได้รับเงินคืนมา เมื่อเกิดการสูญหายขึ้น แม้ว่าวิธีนี้จะไม่ใช่วิธีป้องกันไม่ให้เกิดการสูญหายเกิดขึ้นก็ตาม อย่างไรก็ตาม การเอาประกันกับคนงานที่มีหน้าที่เก็บรักษาทรัพย์สินหรือทรัพย์สินดังกล่าว ก็ยังช่วยป้องกันการสูญเสีหรือสูญหายได้ทางอ้อม เพราะเจ้าหน้าที่เหล่านั้นจะต้องระลึกรู้เสมอว่า บริษัทที่รับประกันการทุจริตนั้น จะต้องติดตามการสูญเสียจนถึงที่สุด

การดูแลรักษาทรัพย์สินนั้นโดยทั่วไปแล้ว จะทำควบกันไปกับการจดบันทึกทางการบัญชี การจดบันทึกทางการบัญชีเป็นการควบคุมปริมาณของทรัพย์สินที่มีอยู่ ณ วันใดวันหนึ่ง การรายงานทางด้านการบัญชีจะปราศจากความหมายทันที ถ้าปรากฏว่าไม่มีทรัพย์สินที่มีตัวตนอยู่จริงตามรายงานนั้น

5. การใช้เจ้าหน้าที่ที่มีสมรรถภาพ ความสำเร็จของการควบคุมภายในที่ดี มิได้ขึ้นอยู่กับการจัดแบ่งงานที่ดี และการมีวิธีปฏิบัติที่ดีเท่านั้น แต่ยังคงอาศัยการใช้เจ้าหน้าที่ที่มีความสามารถและความชำนาญงานเหมาะสมแก่ตำแหน่งหน้าที่ นอกจากนั้นแล้วยังต้องคำนึงถึงด้านการประหยัดด้วย ตัวอย่างเช่น ถ้าเลือกใช้บุคคลที่มีความรู้ทางบัญชีสูง

และมีความชำนาญงานมาแล้ว ให้ทำสมุดแยกประเภทเจ้าหน้าที่ ผลงานที่ได้จะมีประสิทธิภาพสูง แต่ไม่เป็นภาระประหยัด เพราะกิจการค้าอาจใช้บุคคลนั้นให้ทำงานด้านอื่นซึ่งต้องรับผิดชอบมากกว่าได้ ตรงกันข้ามถ้าให้บุคคลที่ขาดความรู้ ความชำนาญ ต้องรับผิดชอบสูง อาจทำให้เกิดความเสียหายขึ้นได้ ดังนั้นฝ่ายบริหารควรพิจารณาว่างานแต่ละตำแหน่งหน้าที่ ควรเลือกใช้บุคคลที่มีคุณสมบัติเช่นใดจึงจะเป็นการเหมาะสม กล่าวคือ ให้ได้ผลงานที่มีประสิทธิภาพสูงและเป็นการประหยัด

ส่วนประกอบที่สำคัญของระบบการควบคุมภายในที่ดี

ในการจัดวางระบบการควบคุมภายในที่ดีนั้น จำเป็นจะต้องคำนึงถึงส่วนประกอบเหล่านี้คือ ^{สี่} 4

1. การจัดสายงาน (Organization chart) และการแบ่งแยกหน้าที่
การจัดสายงานในองค์การธุรกิจเป็นสิ่งจำเป็นมากในการบริหารธุรกิจในปัจจุบัน แผนผังการจัดสายงานนั้น จะแสดงถึงอำนาจหน้าที่และกำหนดความรับผิดชอบของพนักงานแต่ละคนในแต่ละแผนก แผนผังการจัดสายงานที่ใช้กันทั่วไปในธุรกิจที่ใหญ่ นั้น มี 3 ชนิด คือ

- 1.1 แสดงการจัดสายงานทั้งหมดในองค์การธุรกิจ
- 1.2 แสดงการจัดสายงานเฉพาะผู้บริหารชั้นสูง และ
- 1.3 แสดงการจัดสายงานของแต่ละฝ่ายหรือแต่ละแผนก

ผังการจัดสายงานที่เหมาะสมย่อมแตกต่างกันไปตามลักษณะของกิจการ ผังที่ดีนั้นควรจะเป็นผังที่ยืดหยุ่นได้และระบุชัดถึงขอบเขต อำนาจ และหน้าที่ตามสายงานนั้น

⁴ อาจารย์คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี, วิธีการบัญชีและการควบคุม (พระนคร: คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี, จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2513) (เอกสารโรเนียว), หน้า 18 - 19

สิ่งที่สำคัญในการจัดสายงาน คือ หน้าที่ในการดำเนินงาน (Operating function) หน้าที่ในการรักษาทรัพย์สิน (Custodial function) หน้าที่ในการบันทึกรายการ (Accounting function) และหน้าที่ในการตรวจสอบภายในของกิจการ (Internal audit) 4 หน้าที่นี้ต้องแยกจากกัน ความเป็นอิสระในการแบ่งแยกหน้าที่นั้นควรจะมุ่งให้ได้ผลที่ว่า งานของแผนกหนึ่งหรือหน้าที่หนึ่งสามารถตรวจสอบหรือควบคุมงานในอีกแผนกหนึ่งได้

นอกจากการแบ่งหน้าที่เช่นนั้นแล้ว ยังจะต้องให้มีการแบ่งสายงานภายในแต่ละหน้าที่หรือแผนกอย่างชัดเจนด้วย เพื่อให้งานของแต่ละบุคคลที่อยู่ในชั้นรับผิดชอบไม่ทับทิวกัน ทั้งในการปฏิบัติงานและความรับผิดชอบในผลงานของตน

(คู่มือปฏิบัติ 1 หน้า 9)

2. การจัดทำคู่มือการปฏิบัติงาน (Manual)

เพื่อให้เป็นที่มั่นใจว่าหน่วยงานต่าง ๆ ที่ทำไปนั้นได้เป็นไปตามนโยบายของบริษัท และเจ้าหน้าที่ทุกคนได้ปฏิบัติหน้าที่ของตนได้อย่างถูกต้อง จึงควรจัดทำคู่มือปฏิบัติงาน ซึ่งจะประกอบด้วยข้อความที่สำคัญ ๆ คือ

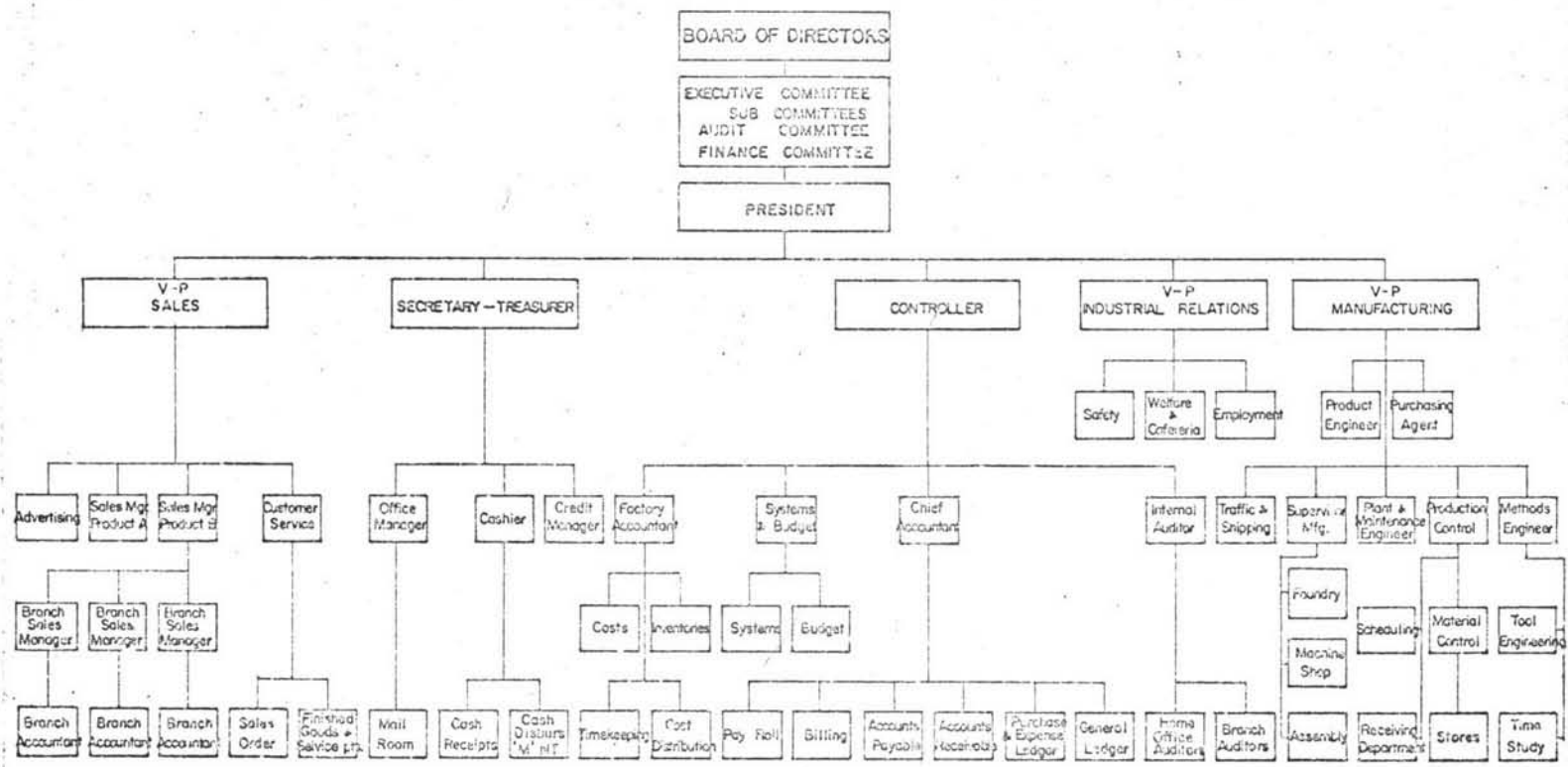
2.1 วัตถุประสงค์ของบริษัทตั้งขึ้นด้วยเหตุใด นโยบายทั่วไปของบริษัทมีอย่างไร

2.2 มีผังการจัดสายงานของธุรกิจนั้น ประกอบไปด้วย เพื่อให้เห็นว่าส่วนงานต่าง ๆ ในบริษัทนั้นมีอะไรบ้าง หัวหน้าหน่วยต่าง ๆ มีความรับผิดชอบเพียงใด อาจจะระบุหน้าที่ของหน่วยงานแต่ละหน่วยไว้ชัดเจน

2.3 วิธีการปฏิบัติงานในหน่วยงานที่สำคัญของกิจการ จะมีคำอธิบายไว้ อย่างชัดเจน ตัวอย่างเช่น การจัดซื้อสินค้าหรือวัตถุดิบ การขายสินค้า การผลิตสินค้า การจ่ายค่าแรง การดูแลรักษาโรงงานและเครื่องมือเครื่องใช้ต่าง ๆ เป็นต้น นอกจากนี้ อาจมีคำอธิบายโดยละเอียดถึงวิธีการปฏิบัติของแต่ละหน่วยงานที่กล่าวมาแล้วเพิ่มเติมอีก ตัวอย่างเช่น การจัดซื้อวัตถุดิบประกอบด้วยวิธีการปฏิบัติดังนี้ ก. การสั่งซื้อวัตถุดิบ ข. การรับวัตถุดิบ ค. การเก็บวัตถุดิบ ง. การชำระเงินค่าวัตถุดิบ และ จ. การเบิกหรือขนวัตถุดิบ เป็นต้น

11/11/50 1

ORGANIZATION CHART



Source: Special Report by the Committee on Auditing Procedure, "Internal Control," (AICPA)

ประโยชน์ในการจัดทำคู่มือในการปฏิบัติงาน

2.1 ทำให้พนักงานทุกคนทราบหน้าที่ ชอบเขตความรับผิดชอบของตนได้อย่างแน่ชัด ดังนั้น ก็จะไม่มีความเข้าใจผิดอันเนื่องจากคำสั่งที่ไม่ชัดเจนเกิดขึ้น เพราะได้ระบุไว้เป็นการแน่นอนแล้วเป็นลายลักษณ์อักษร

2.2 คำสั่งหรือวิธีการปฏิบัติงานซึ่งได้เขียนไว้เป็นลายลักษณ์อักษรนั้น จะทำให้ผู้ออกคำสั่งได้มีโอกาสตรวจว่ารัดกุมพอหรือไม่ มีข้อความแก้ไขอย่างไร ทำให้มีโอกาสที่จะได้รับการปรับปรุงแก้ไขอยู่เสมอ

2.3 ในกรณีที่พนักงานผู้หนึ่งผู้ใด เจ็บป่วย การจัดพนักงานจากหน้าที่อื่นมาแทนก็ทำได้โดยสะดวก ถ้าต้องการให้มีการสลับเปลี่ยนหน้าที่กันเสมอ ๆ เพื่อการควบคุมภายในที่ดีก็จะทำได้โดยไม่ต้องเสียเวลามากในการฝึกอบรมในงานหน้าที่ใหม่

2.4 การระบุถึงวัตถุประสงค์ และนโยบายของกิจการไว้อย่างชัดเจน จะช่วยให้เป็นแนวทางในการดำเนินงาน และทำให้พนักงานเจ้าหน้าที่ได้ตรวจสอบอยู่เสมอว่า การปฏิบัติงานของตนเป็นไปตามวัตถุประสงค์หรือนโยบายของบริษัทหรือไม่

2.5 บุคคลผู้สนใจต่อกิจการของบริษัท จะศึกษาระบบการทำงานของกิจการ การแบ่งงาน วิธีปฏิบัติและตำแหน่งหน้าที่ได้จากคู่มือการปฏิบัติการ

2.6 ให้ความสะดวกแก่ผู้สอบบัญชีของบริษัท ในการศึกษาว่าวิธีการปฏิบัติงานเท่าที่เป็นอยู่นั้น มีระบบการควบคุมภายในที่ดีพอหรือไม่ มีข้อบกพร่องที่ควรแก้ไขอย่างไร

3. การใช้แบบฟอร์ม

แบบฟอร์มเป็นส่วนที่สำคัญส่วนหนึ่งของทุกระบบบัญชี การใช้แบบฟอร์มนี้จะเป็นการประหยัดเวลาเป็นอย่างมาก ในการบันทึกข้อความที่เหมือนกัน นอกจากนั้นแบบฟอร์มที่ดีก็ยังถือเป็นส่วนสำคัญของระบบการควบคุมภายในที่ดีอีกด้วย

ประโยชน์ของแบบฟอร์มที่ดีที่มิต่อการควบคุมภายในมีดังนี้

3.1 ข้อความที่จะต้องมีการเขียนซ้ำกันบ่อย ๆ จะมีการจัดพิมพ์ไว้ในแบบฟอร์ม เพื่อเป็นการประหยัดเวลาในการเขียนซ้ำ ๆ กัน ช่วยให้การทำงานเป็นไปอย่างรวดเร็ว และการให้เลขที่แบบฟอร์มเรียงลำดับกัน ก็จะเป็นการควบคุมการใช้แบบฟอร์มได้ด้วย

3.2 ในการร่างแบบฟอร์มนั้นต้องเว้นที่ไว้สำหรับข้อความสำคัญที่จำเป็นจะต้อง

กรอก โดยจัดที่ไว้ในตำแหน่งเดียวกันสำหรับแบบฟอร์มแต่ละชนิด ซึ่งจะเป็นการช่วยป้องกันการหลงลืมในการกรอกข้อความเหล่านั้น และช่วยในการอ้างอิงเมื่อจำเป็น

3.3 การใช้แบบฟอร์มเป็นไปตามหลักการจัดการที่ดี คือ มีการเขียนเป็นลายลักษณ์อักษร อันจะทำให้ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบไม่อาจหลีกเลี่ยงได้

3.4 การพิมพ์แบบฟอร์มไว้เป็นชุด ตามจำนวนที่ต้องการโดยมีสำเนาต่างกัน จะช่วยให้แน่ใจได้ว่า การส่งแบบฟอร์มแต่ละฉบับไปยังแผนกต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องเป็นไปโดยถูกต้องและรวดเร็ว

4. การจัดทำบัญชีให้เลขที่บัญชี

การจัดทำบัญชีและให้ เลขที่บัญชีซึ่งแสดงไว้ในผังบัญชี (Chart of Accounts) นอกจากจะช่วยให้ความสะดวกในการจัดทำรายงานและงบต่าง ๆ แล้ว ในธุรกิจขนาดใหญ่ ยังช่วยในการทำคู่มือการลงบัญชี (Accounting Procedures Manual) อีกด้วย การจัดทำบัญชีให้เลขที่บัญชีและการทำคู่มือการลงบัญชียัง จะช่วยให้การลงรายการในแต่ละบัญชีเป็นไปโดยถูกต้องและลงรายการประเภทเดียวกันซึ่งมีวิธีการลงบัญชีได้หลายวิธีก็จะเป็นไปเช่นเดียวกันโดยสม่ำเสมอ นอกจากนี้ การจัดทำคู่มือการลงบัญชียังเป็นการกำหนดคัมมัฏธ์รับผิดชอบสำหรับการลงบัญชีผิดพลาดที่อาจเกิดขึ้นได้ด้วย

5. การจัดทำรายงานเสนอต่อฝ่ายจัดการ

เมื่อขนาดของธุรกิจขยายใหญ่ขึ้น จำนวนคนงานและหน่วยงานของกิจการก็จะเพิ่มขึ้นตามลำดับ ฝ่ายจัดการชั้นสูงหรือฝ่ายบริหารชั้นสูง ย่อมจะรู้เห็นความเป็นไปเกี่ยวกับการดำเนินงานตามปกติน้อยลง และฝ่ายจัดการชั้นสูงนั้นก็สนใจหรือเพ่งเล็งเฉพาะเหตุการณ์หรือการดำเนินงานที่แตกต่างไปจากที่วางแผนไว้ เพราะฉะนั้นจึงจำเป็นที่จะต้องมียุทธศาสตร์หรือการดำเนินงานที่แตกต่างไปจากที่วางแผนไว้ เพราะฉะนั้นจึงจำเป็นที่จะต้องมียุทธศาสตร์หรือการดำเนินงานที่แตกต่างไปจากที่วางแผนไว้ เพราะฉะนั้นจึงจำเป็นที่จะต้องมียุทธศาสตร์หรือการดำเนินงานที่แตกต่างไปจากที่วางแผนไว้

5.1 รายงานค่าขายสินค้า ควรจะมีการทำรายงานค่าขายสินค้าโดยแสดงแยกค่าขายสินค้าแต่ละชนิด แต่ละแผนก แต่ละเขตของการขาย หรือของพนักงานขายแต่ละคน

เพื่อให้เห็นว่าควรเพิ่มลด การผลิตสินค้าชนิดใด เพิ่ม ลด ปริมาณการขาย เปลี่ยนแปลง ราคาสินค้าและควรเพิ่มการโฆษณาในเขตใด

5.2 รายงานการหมุนเวียนของสินค้าคงคลัง ทำรายงานแสดงการหมุนเวียนของสินค้าคงคลังแต่ละชนิด และอัตราส่วนระหว่างต้นทุนสินค้าขายกับยอดสินค้าคงคลังตัวเฉลี่ย ซึ่งจะช่วยฝ่ายจัดการในการวางแผนและควบคุมสินค้าคงคลังตลอดจนการซื้อและหาค่าลดเพื่อซื้อสินค้าซึ่งจะให้ผลตอบแทนมากที่สุด

5.3 รายงานเงินสด ทำรายงานเงินสดแสดงรายการเงินสดที่ได้รับ เงินสดจ่าย เงินสดคงเหลือทั้งในมือ และที่ฝากธนาคารในแต่ละสัปดาห์ เดือน หรือวัน เพื่อให้ทราบถึงฐานะการเงิน และพร้อมที่จะแก้ไขสถานการณ์ เมื่อเกิดการขาดแคลนเงินหมุนเวียน

5.4 การวิเคราะห์บัญชีลูกหนี้ ทำแบบแยกอายุลูกหนี้ (Aging schedule) เพื่อแสดงให้เห็นจำนวนและระยะเวลาของหนี้ที่ค้างอยู่แต่ละราย ซึ่งจะแสดงถึงสมรรถภาพของแผนกเก็บเงิน และเป็นประโยชน์ในการพิจารณาให้สินเชื่อในครั้งต่อไป

5.5 รายงานของผู้ตรวจสอบภายใน แสดงถึงผลงานที่ได้ทำไว้และแสดงข้อผิดพลาดที่ได้ตรวจพบ อาจจะมีการเสนอข้อแก้ไข เพื่อให้ฝ่ายจัดการได้ทราบข้อบกพร่องอย่างทันที่ก่อนที่จะได้รับรายงานจากผู้สอบบัญชีอิสระซึ่งอาจจะสายเกินไปที่จะแก้ไขข้อบกพร่องเหล่านั้น

6. การจัดให้มีการตรวจสอบภายใน (Internal audit)

การตรวจสอบภายใน คือการตรวจสอบซึ่งกระทำโดยเจ้าหน้าที่ของบริษัท นอกเหนือไปจากผู้สอบบัญชีอิสระ เพื่อให้แน่ใจว่า

6.1 การดำเนินงานเป็นไปตามนโยบายที่วางไว้

6.2 บัญชีและรายงานต่าง ๆ ได้แสดงให้เห็นผลการดำเนินงานอย่างถูกต้องและรวดเร็ว เพื่อแสดงให้เห็นว่าการควบคุมภายในของกิจการนั้นเป็นไปอย่างดี และเพียงพอที่จะป้องกันสินทรัพย์ของกิจการจากการสูญเสียทั้งปวง

การตรวจสอบภายในจะช่วยให้การทุจริต หรือข้อผิดพลาดเกิดขึ้นน้อยลง จะเห็นได้ว่าไม่มีระบบการตรวจสอบและควบคุมภายใน ระบบใดที่เพียงพอที่จะป้องกันการทุจริตได้ถ้าพนักงานร่วมมือกันจุดอ่อนที่ก่อให้เกิดการทุจริตจึงอยู่ที่การร่วมมือกันของพนักงานผู้รับผิดชอบ

ฉะนั้น การแบ่งแยกหน้าที่และมอบหมายความรับผิดชอบให้คนงาน จึงควรเป็นไปอย่างระมัดระวังโดยให้งานของพนักงานคนหนึ่งได้รับการตรวจสอบจากพนักงานของอีกคนหนึ่ง ไม่ให้คนใดคนหนึ่งทำงานต่อเนื่องกันตั้งแต่ต้นจนจบ แต่ถึงแม้ว่าจะได้จัดวางระบบไว้ที่แล้วก็ควรจะต้องมีพนักงานซึ่งเรียกว่าผู้ตรวจสอบภายในเป็นผู้ตรวจดูว่าได้มีการปฏิบัติตามระบบที่วางไว้หรือไม่

ประโยชน์ที่สำคัญอีกข้อหนึ่ง ของการตรวจสอบภายในก็คือ ช่วยลดงานของผู้สอบบัญชีอิสระ ทำให้การตรวจสอบและรับรองบัญชีของผู้สอบบัญชีอิสระรวดเร็วขึ้น และทำให้ลดค่าใช้จ่ายหรือค่าตอบแทนในการสอบบัญชีอีกด้วย

7. การประกันความซื่อสัตย์ของพนักงาน

การประกันความซื่อสัตย์ของพนักงานทั้งหมดหรือเพียงบางส่วนที่หน้าที่เกี่ยวข้องกับการรับจ่ายเงิน จะทำให้การขาดทุนเนื่องจากการทุจริตของคนงานลดลง ถ้าหากว่าการทุจริตนั้นถูกค้นพบทันที่ และจำนวนเงินที่เอาประกันมากพอกับจำนวนที่ต้องสูญเสียไป แต่อย่างไรก็ตามการประกันความซื่อสัตย์ของคนงาน ไม่ใช่สิ่งที่จะแทนระบบการควบคุมภายในเป็นแต่เพียงส่วนประกอบในระบบการควบคุมภายในที่มั่นคงเท่านั้น