

บทที่ 2

แนวความคิด ทฤษฎีและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

การควบคุมภายใน เป็นปัจจัยสำคัญที่อยู่เบื้องหลังความสำเร็จของทุกองค์กร ไม่ว่าจะองค์กรขนาดใหญ่หรือเล็ก อยู่ในภาครัฐหรือภาคเอกชน และไม่ว่าองค์กรนั้นอยู่ในกลุ่มธุรกิจประเภทใด เหตุผลที่การควบคุมภายในมีความสำคัญมาก เพราะว่าการควบคุมภายในช่วยสกัดกั้นความสูญเสียที่อาจจะเกิดขึ้นในองค์กร และการสูญเสียที่ว่านั้นมีโอกาสที่จะเกิดขึ้นได้ในทุกระบวนการและในทุกขั้นตอนของการดำเนินงาน จึงทำให้มีความจำเป็นที่จะต้องจัดการให้มีการควบคุมภายในที่ดี ในทุกระบวนการและทุกขั้นตอนของการปฏิบัติงาน

การควบคุมภายใน

อนุญา ภัทรมนตรี (2544) ได้ให้คำจำกัดความของการควบคุมภายใน (Internal Control) ตามแนวคิดของ COSO (Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission) หมายถึง กระบวนการปฏิบัติงานที่ทุกคนในองค์กร ตั้งแต่กรรมการบริหาร ผู้บริหารทุกระดับ และพนักงานในองค์กรร่วมกันกำหนดให้เกิดขึ้นเพื่อสร้างความมั่นใจในระดับที่สมเหตุสมผลในการบรรลุวัตถุประสงค์ 3 ประการ ต่อไปนี้

1. ด้านการดำเนินงาน (Operations) มุ่งเน้นให้การปฏิบัติงานในองค์กรเกิดประสิทธิภาพ และประสิทธิผล โดยการใช้ทรัพยากรอย่างประหยัดได้ผลคุ้มค่า และบรรลุเป้าหมายที่ผู้บริหารขององค์กรกำหนดไว้ ซึ่งจะส่งผลให้การดำเนินงานขององค์กรมีกำไร และทำให้ทุกฝ่ายได้รับประโยชน์ร่วมกัน รวมทั้งมีการดูแลป้องกัน ระวังรักษาทรัพยากรทุกประเภทให้พร้อมสำหรับการนำไปใช้ประโยชน์

2. ด้านการรายงานทางการเงิน (Financial Reporting) รายงานหรืองบการเงินไม่ว่าจะเป็นรายงานที่นำเสนอข้อสนเทศที่มีคุณภาพเหมาะสม สำหรับการนำไปใช้เป็นข้อมูลประกอบการพิจารณาและการตัดสินใจทางธุรกิจของนักบริหาร เจ้าหนี้ ผู้ถือหุ้น และนักลงทุนโดยทั่วไป

3. ด้านการปฏิบัติให้เป็นไปตาม กฎ ระเบียบ และนโยบาย (Compliance with Applicable Laws and Regulations) การปฏิบัติงานหรือการดำเนินธุรกิจเป็นไปตามข้อกำหนดของกฎหมาย นโยบาย ข้อบังคับ ระเบียบ โครงการหรือแผนงาน มติกรรมการบริษัท ผู้บริหารหรือองค์กรบริหารอื่นที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงาน เพื่อหลีกเลี่ยงการถูกฟ้องร้องดำเนินคดี

ประโยชน์ในการใช้การควบคุมภายในตามแนว COSO อาจสรุปได้ดังนี้

1. การจัดโครงสร้างและองค์ประกอบเป็นไปตามแนวความคิดการกำกับดูแลที่ดีและตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยได้ยอมรับโครงสร้างและองค์ประกอบการควบคุมว่ามี 5 องค์ประกอบตามแนว COSO
2. ตรงกับแนวความคิดสากลและสถาบันวิชาชีพอื่น ทำให้ไม่เกิดความสับสนและเข้าใจผิดในการประเมินจากผู้ประเมินต่างสถาบัน
3. ทำให้เกิดความเข้าใจตรงกันทั้งองค์กร เช่น ความเข้าใจเกี่ยวกับหน้าที่ความรับผิดชอบและแนวการจัดระบบการควบคุมภายในที่ดีของแต่ละฝ่ายทั้งองค์กร
4. สอดคล้องกับเทคนิคการบริหารงานยุคใหม่
5. ช่วยในการกำหนดจุดควบคุมได้อย่างเหมาะสมและตามระดับความเสี่ยง

ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (2540) กล่าวว่า วัตถุประสงค์ของการควบคุมภายในนั้น บางครั้งในการจัดการควบคุมภายในสามารถแยกแยะวัตถุประสงค์ได้ชัดเจน แต่บางกรณีมาตรการต่าง ๆ ก็มีวัตถุประสงค์เกี่ยวข้องกัน ดังนั้นจึงเป็นหน้าที่ของผู้บริหารที่จะต้องตัดสินใจว่า จัดมาตรการควบคุมภายในเพื่อวัตถุประสงค์อะไร ต้องการให้เน้นชัดเจนเพื่อวัตถุประสงค์หนึ่งเพียงอย่างเดียว หรือต้องการจัดเพื่อวัตถุประสงค์หลายประการที่สัมพันธ์กัน การออกแบบมาตรการควบคุมภายในก็ต้องเป็นไปตามนั้น โดยทั่วไปแล้วมักจะพบว่าในการกำหนดวัตถุประสงค์ของการจัดการควบคุมภายในนั้น จะพบได้เสมอที่วัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้อย่างหนึ่ง อาจเกี่ยวเนื่องวัตถุประสงค์อื่นพร้อมกันด้วย

คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน (2544) กล่าวว่า การควบคุมภายในนั้นสามารถช่วยให้เกิดความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลภายในองค์กรในเรื่องต่อไปนี้

1. มีการปฏิบัติตาม กฎหมาย ระเบียบกฎเกณฑ์ และคำสั่งของผู้บริหาร
2. ช่วยส่งเสริมให้การดำเนินงานมีประสิทธิภาพ มีการใช้ทรัพยากรอย่างคุ้มค่า ประหยัด และมีประสิทธิผลเป็นไปตามเป้าหมาย
3. มีการดูแลป้องกันทรัพยากรจากการทุจริต ความเสียหาย การสูญเปล่าหรือการบริหารจัดการที่ผิดพลาด
4. จัดให้มีและดำรงไว้ซึ่งข้อมูลทางการเงินและการบริหารที่เชื่อถือได้ และทันต่อเวลา

ความหมายของการควบคุมภายในทางการบัญชี

ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (2540) กล่าวว่า การควบคุมภายในทางการบัญชี หมายถึง การจัดการองค์กร วิธีการและมาตรการต่าง ๆ ที่นำไปใช้ในการป้องกันทรัพย์สินให้ปลอดภัยจากการ

ทุจริตผิดพลาดทั้งปวง และเพื่อให้ข้อมูลทางบัญชีมีความถูกต้อง เชื่อถือได้ ระบบการควบคุมภายในด้านบัญชีที่ดีสามารถป้องกันทรัพย์สินขององค์กรจากการทุจริตผิดพลาด และทำให้รายการทางการเงินบัญชีถูกต้องและเชื่อถือได้ ส่งผลให้การดำเนินงานเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ และเป็นไปตามนโยบายที่กำหนดไว้

เกียรติศักดิ์ จีรเชียรนาถ (2539) กล่าวว่า การควบคุมภายในทางการเงินเป็นการจัดการทางโครงสร้าง วิธีปฏิบัติงาน และคู่มือการบันทึกรายการขององค์กรที่เกี่ยวข้องกับการป้องกันทรัพย์สินและความน่าเชื่อถือได้ของข้อมูลทางการเงิน เพื่อเป็นการวางระบบให้เกิดความมั่นใจเกี่ยวกับ

1. รายการที่บันทึกได้รับการอนุมัติอย่างถูกต้องจากฝ่ายจัดการ ไม่ว่าจะโดยอำนาจที่มีอยู่ตามปกติหรือขออนุมัติเป็นกรณีพิเศษ
2. การบันทึกรายการต้องเพียงพอ เพื่อให้การนำเสนองบการเงินเป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป หรือเป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดขึ้น และแสดงยอดรายการทรัพย์สินนั้นน่าเชื่อถือ
3. การกระทำการใดเกี่ยวกับทรัพย์สิน ควรเป็นการกระทำจากผู้ที่มิอำนาจหน้าที่เท่านั้น
4. ผลแตกต่างระหว่างยอดบัญชีกับทรัพย์สินตัวจริง มีเหตุผลเพียงพอที่จะอธิบายได้ และการปรับปรุงยอดทางบัญชีกระทำอย่างเหมาะสมแก่กรณี

วัตถุประสงค์ของการควบคุมภายในทางการเงิน

ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (2540) กล่าวถึง แนวทางการประเมินผลระบบการควบคุมภายในซึ่งใช้เป็นเครื่องมือสำคัญในการประเมินประสิทธิภาพขั้นต้นของการควบคุมภายในซึ่งสามารถสรุปรายละเอียด วัตถุประสงค์การควบคุมภายใน การควบคุมภายในของแต่ละกิจกรรมทางการเงิน ดังต่อไปนี้

1. **การควบคุมภายในทั่วไปในกิจกรรมด้านการบัญชี** มีวัตถุประสงค์เพื่อจัดโครงสร้างขององค์กรที่แบ่งแยกหน้าที่กันอย่างชัดเจน ทำให้เกิดความเป็นอิสระของแต่ละหน้าที่ โดยมีกรอบนโยบายกำหนดให้มีผู้ทำหน้าที่ในการสอบทานในเรื่องของรายงานทางการเงินประเภทต่าง ๆ ซึ่งอาจเป็นผู้บริหาร หรือผู้รับมอบอำนาจ
2. **การควบคุมภายในด้านเงินสด และเงินฝากธนาคาร** มีวัตถุประสงค์เพื่อให้เงินสดที่รอนำฝากธนาคาร หรือเอกสารที่เกี่ยวข้องกับเงินสด ได้รับการเก็บรักษาอย่างปลอดภัยเพียงพอโดยไม่มีการสูญหายหรือทุจริต มีระบบข้อมูลด้านเงินสดสมบูรณ์เพียงพอที่จะให้มีรายงานเกี่ยวกับเงินสดที่ถูกต้อง และเพียงพอต่อการบริหารเงินสดที่ดีมิให้เกิดปัญหาสภาพคล่อง การบันทึกรายการ

เกี่ยวกับเงินสดที่ในเวลาครบถ้วนและถูกต้องตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป มีการบันทึกรายได้ และค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากรายการเงินสด และเงินฝากธนาคารด้วยจำนวนที่ครบถ้วนถูกต้อง และบันทึกตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป

3. การควบคุมภายในด้านรายรับ มีวัตถุประสงค์เพื่อรักษาระบบการดูแลรักษาเงินสด ไว้ในที่ปลอดภัย รวมทั้งมีการจดบันทึกบัญชีให้ถูกต้องตรงกัน เงินที่ได้รับทั้งสิ้นได้นำฝากธนาคาร อย่างทันที มีการอนุมัติโดยผู้มีอำนาจ และมีการลงบัญชีโดยครบถ้วนถูกต้อง

4. การควบคุมภายในด้านรายจ่าย มีวัตถุประสงค์เพื่อควบคุมรายการจ่ายเงินสดโดยใช้ ใบสำคัญจ่าย และกำหนดให้มีการจ่ายด้วยเช็คสำหรับรายจ่ายต่าง ๆ ทั้งหมด นอกจากรายจ่าย จำนวนเล็กน้อยซึ่งจ่ายจากเงินสดย่อย รายจ่ายทุกรายการมีการอนุมัติโดยผู้มีอำนาจ และเป็น ค่าใช้จ่ายของกิจการจริง รายจ่ายทุกรายการมีการลงบัญชีโดยครบถ้วน ถูกต้อง

5. การควบคุมภายในด้านการขายสินค้า และลูกหนี้ มีวัตถุประสงค์เพื่อให้รายได้จากการขายทั้งหมดไม่ว่าจะเป็นการขายเงินสดหรือเงินเชื่อ ได้มีการบันทึกไว้อย่างถูกต้อง ครบถ้วนและทันเวลา การนำสินค้าออกไปจากที่เก็บไม่ว่าจะนำไปขายหรือเพื่อการใดก็ตามจะต้องอยู่ในความ ควบคุมอย่างดีเพื่อป้องกันการทุจริต สูญหาย เงินที่ได้รับชำระหนี้จากการขายได้มีการลงบัญชีอย่าง ครบถ้วนถูกต้องและทันเวลา การรับคืนสินค้าเป็นไปตามระเบียบที่วางไว้ มีการแยกหน้าที่เกี่ยวกับการขายและการรับเงินออกจากกัน มีการตรวจสอบความถูกต้องของการขายและลูกหนี้เป็นประจำ

6. การควบคุมภายในด้านการซื้อสินค้าและเจ้าหนี้ มีวัตถุประสงค์เพื่อให้การซื้อสินค้า บริการ พัสดุที่ใช้ในการผลิต ตลอดจนเครื่องมือ เครื่องใช้ต่าง ๆ ฯลฯ ได้รับการอนุมัติให้ซื้อได้ และ วิธีการจัดซื้อเป็นไปตามระเบียบที่วางไว้ เมื่อได้รับสินค้าและบริการที่สั่งซื้อมาแล้วจะต้องมีวิธีการ ตรวจสอบทั้งปริมาณและคุณภาพ เพื่อให้แน่ใจว่าที่รับมานั้นตรงกับที่สั่งซื้อ สินค้าที่รับมาแล้ว นั้นต้องมีวิธีการควบคุมให้เหมาะสม เจ้าหนี้และภาระหนี้สินมีการบันทึกบัญชีโดยครบถ้วนถูกต้อง

7. การควบคุมภายในด้านสินค้าคงเหลือ มีวัตถุประสงค์เพื่อให้สินค้าคงเหลือมีการเก็บ รักษาอย่างปลอดภัย ไม่มีการสูญหายหรือทุจริต มีสินค้าอยู่จริง ครบถ้วนและมีกรรมสิทธิ์ ถูกบันทึก บัญชีอย่างถูกต้องครบถ้วน การรับ/จ่ายสินค้า เข้า/ออกจากคลังสินค้ามีการอนุมัติโดยผู้มีอำนาจ การบันทึกบัญชีเกี่ยวกับสินค้าคงเหลือและการแสดงราคา (Valuation) ถูกต้องตามหลักการบัญชี ที่รับรองทั่วไป มีระบบบัญชีต้นทุนที่ใช้มีความเหมาะสมในด้านการโอนราคาวัตถุดิบ ค่าแรงงาน และค่าใช้จ่ายโรงงาน ไปคิดเป็นต้นทุนผลิต และต้นทุนการผลิตแต่ละขั้นตอนสามารถคำนวณราคา สินค้าระหว่างผลิตได้ บริษัทใช้วิธีบัญชีที่รับรองทั่วไปในการโอนต้นทุนต่าง ๆ เข้าเป็นต้นทุนผลิต และมีการแสดงรายการในงบการเงินและเปิดเผยข้อมูล (Presentation and Disclosure)

8. การควบคุมภายในด้านสินทรัพย์ถาวร มีวัตถุประสงค์เพื่อให้ สินทรัพย์ถาวรมีการเก็บรักษาอย่างปลอดภัยเพียงพอ โดยไม่มีการสูญเสียวหรือทุจริต มีสินทรัพย์ถาวรอยู่จริง และครบถ้วน (Existence and Completeness) มีกรรมสิทธิ์ (Right) และแสดงราคาในงบดุล (Valuation) ถูกต้อง รายการบัญชีอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับสินทรัพย์ถาวร เช่น ค่าเสื่อมราคา ค่าเสื่อมราคาสะสม และคอกเบี้ยจ่าย ที่บันทึกเป็นทุนของสินทรัพย์ถาวร การเช่าหรือเช่าซื้อสินทรัพย์ถาวรได้บันทึกถูกต้องตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป มีการแสดงรายการในงบการเงินและการเปิดเผยข้อมูล (Presentation and Disclosure) ถูกต้อง สินทรัพย์ถาวรมีการแยกแสดงตามประเภทของสินทรัพย์ หักด้วยค่าเสื่อมราคาสะสม และแสดงให้เห็นชัดเจนในงบดุล หรือในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ตลอดจนการเปิดเผยภาวะผูกพันที่อาจเกิดขึ้น หรือการนำสินทรัพย์ไปจำหน่ายหรือเป็นหลักประกันหนี้สิน

9. การควบคุมภายในด้านเงินให้กู้ยืม มีวัตถุประสงค์เพื่อให้มีหลักฐานการให้กู้ยืมที่เป็นลายลักษณ์อักษร เช่น หนังสือสัญญา ซึ่งระบุเงื่อนไขในการกู้ยืม การชำระคืนเงินต้น และอัตราดอกเบี้ย ไว้อย่างครบถ้วนและชัดเจน การให้กู้ยืมได้มีการพิจารณาความเหมาะสมของผู้ขอกู้ และผ่านการอนุมัติจากผู้มีอำนาจ มีการจัดการและเก็บรักษาสินทรัพย์ค้ำประกันหนี้สินอย่างปลอดภัยและเพียงพอ โดยระบุผู้มีหน้าที่จัดการดูแล การบันทึกเงินให้กู้ยืมและรายการบัญชีที่เกี่ยวข้องถูกต้องครบถ้วนเป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป

10. การควบคุมภายในด้านเงินเดือนและค่าจ้าง มีวัตถุประสงค์เพื่อให้มีการจ่ายเงินเดือนและค่าจ้างจ่ายให้กับผู้มีตัวตน มีระบบการตรวจสอบซึ่งกันและกันอันจะช่วยป้องกันการทุจริต และผิดพลาดในเรื่องเงินเดือนและค่าแรง ข้อมูลเกี่ยวกับจำนวนเงินเดือนและค่าจ้าง ค่าภาษีและรายการที่จะต้องหักจากเงินเดือนหรือค่าแรง ตลอดจนจำนวนสุทธิที่จะต้องจ่ายคำนวณขึ้นอย่างถูกต้อง มีการบันทึกบัญชีเกี่ยวกับเงินเดือนและค่าจ้างถูกต้องตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright © Chiang Mai University
All rights reserved

กิจกรรมการควบคุมภายในทางการบัญชี

ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (2540) กล่าวว่า เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของการควบคุมภายในด้านบัญชี กิจกรรมการควบคุมภายในด้านบัญชีและการเงินควรมีดังต่อไปนี้

1. การอนุมัติ คือ การจัดให้มีการอนุมัติรายการก่อนที่จะมีการทำรายการ เป็นการควบคุมเพื่อให้เกิดความมั่นใจว่าเป็นรายการที่ถูกต้องตามระเบียบ และข้อกำหนดของกิจการเท่านั้นที่จะถูกบันทึกบัญชี หรือดำเนินการใด ๆ ต่อไปได้

2. การควบคุมทางกายภาพ (Physical Controls) การควบคุมนี้เกี่ยวข้องกับการเคลื่อนย้ายสินค้า และทรัพย์สิน เพื่อให้เกิดความมั่นใจว่าการเคลื่อนย้ายเฉพาะเมื่อมีการอนุมัติแล้วเท่านั้น

3. **การจับคู่และการเปรียบเทียบ** การควบคุมนี้เกี่ยวข้องกับการจับคู่และเปรียบเทียบเอกสารที่ใช้ลงรายการกับเอกสารจากภายนอกการจับคู่และเปรียบเทียบข้อมูลนี้เกี่ยวเนื่องกับวัตถุประสงค์ของการควบคุมขั้นพื้นฐานในเรื่องของความสมเหตุสมผล

4. **การตรวจสอบการคำนวณตัวเลข** การควบคุมนี้มีขึ้นเพื่อให้แน่ใจถึงความถูกต้องของการคำนวณตัวเลขต่าง ๆ ในเอกสารประกอบรายการแต่ละรายการ

5. **การควบคุมความครบถ้วนสมบูรณ์ของเอกสารและการสรุปรายการเพื่อบันทึกบัญชี** การควบคุมนี้กำหนดขึ้นเพื่อให้มั่นใจว่ารายการบัญชีตามเอกสารทุกใบได้มีการสรุปและบันทึกไว้อย่างครบถ้วน อาจทำได้โดย การควบคุมกลุ่มของเอกสาร การพิมพ์เลขหมายเอกสารทางบัญชี เรียงลำดับไว้ล่วงหน้า การใช้ทะเบียนคุม การควบคุมเกี่ยวกับการจับคู่ของเอกสารที่เกี่ยวข้องกัน

6. **การควบคุมการสรุปรายการและการผ่านรายการไปยังบัญชีคุมยอด** การควบคุมนี้เป็นระบบที่ใช้ควบคุมเพื่อให้แน่ใจว่า ไม่มีการลงรายการเพิ่มหรือลดในบัญชีแยกประเภทย่อย โดยบัญชีคุมถูกจัดทำขึ้นเพื่อเป็นเครื่องมือคุมบัญชีแยกประเภทย่อยนั่นเอง การควบคุมนี้เกี่ยวกับวัตถุประสงค์ของการควบคุมในเรื่องของความสมบูรณ์และความถูกต้อง

7. **การกระทบบยอดบัญชีคุม** การควบคุมนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อให้เกิดความแน่ใจว่า รายการบัญชีที่ปรากฏในรายงานทางการเงินนั้นมีความถูกต้องและสมบูรณ์ โดยใช้วิธีการทำการกระทบบยอดบัญชีคุมกับบัญชีแยกประเภทย่อยอย่างสม่ำเสมอ รวมทั้งการค้นหาสาเหตุที่ทำให้เกิดผลต่าง และการปรับปรุงรายการบัญชีที่จำเป็นด้วย

8. **การตรวจสอบความถูกต้องกับบุคคลที่สาม** การควบคุมขั้นพื้นฐานนี้เกี่ยวกับการตรวจสอบยอดคงเหลือตามบัญชีกับใบแจ้งยอด ซึ่งรับจากบุคคลภายนอกเพื่อที่จะหาผลแตกต่างรวมทั้งการค้นหาสาเหตุและการปรับปรุงบัญชีเพื่อแก้ไขผลแตกต่างที่จำเป็น การควบคุมนี้เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์ของการควบคุมในส่วนของความสมบูรณ์และความถูกต้อง

องค์ประกอบของการควบคุมภายในทางการบัญชี

ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (2540) กล่าวว่า ข้อมูลทางบัญชีและการเงินเป็นข้อมูลเบื้องต้นที่สำคัญต่อการวางแผนงาน และการตัดสินใจของผู้บริหาร ข้อมูลทางการบัญชีจึงควรเกิดจากระบบการบันทึกและจัดทำข้อมูลที่ถูกต้องและเชื่อถือได้ ดังนั้น การระบุถึงองค์ประกอบหลักของการควบคุมภายในโดยเน้นในด้านการบัญชีและการเงินสามารถแบ่งออกเป็น 5 ประการดังนี้

1. ภาวการณ์ควบคุมภายในสภาพแวดล้อม (Control Environment) เป็นส่วนสำคัญและมีผลกระทบโดยตรงต่อประสิทธิภาพของการควบคุมภายใน ประกอบด้วย การแบ่งแยกหน้าที่ การจัดโครงสร้างองค์การ และการมีบุคลากรที่มีประสิทธิภาพ

2. การประเมินความเสี่ยง (Risk Assessment) ความเสี่ยง คือ โอกาสที่จะเกิดความเสียหายที่อาจเกิดขึ้นได้ในด้านบัญชีและการเงิน ที่มีผลกระทบต่อองค์กรการควบคุมความเสี่ยงให้มีน้อยที่สุดโดยการกำหนดระดับความเสี่ยงให้อยู่ในขอบเขตที่จะพึงรับได้ และสร้างระบบบัญชีระบบการควบคุมที่ดีในแต่ละขั้นตอนของการปฏิบัติงาน

3. กระบวนการการควบคุม (Control Activities) แบ่งเป็น 2 ด้าน คือ การดูแลรักษาทรัพย์สิน (Custodial Arrangements) การควบคุมดูแลการปฏิบัติงาน (Supervision)

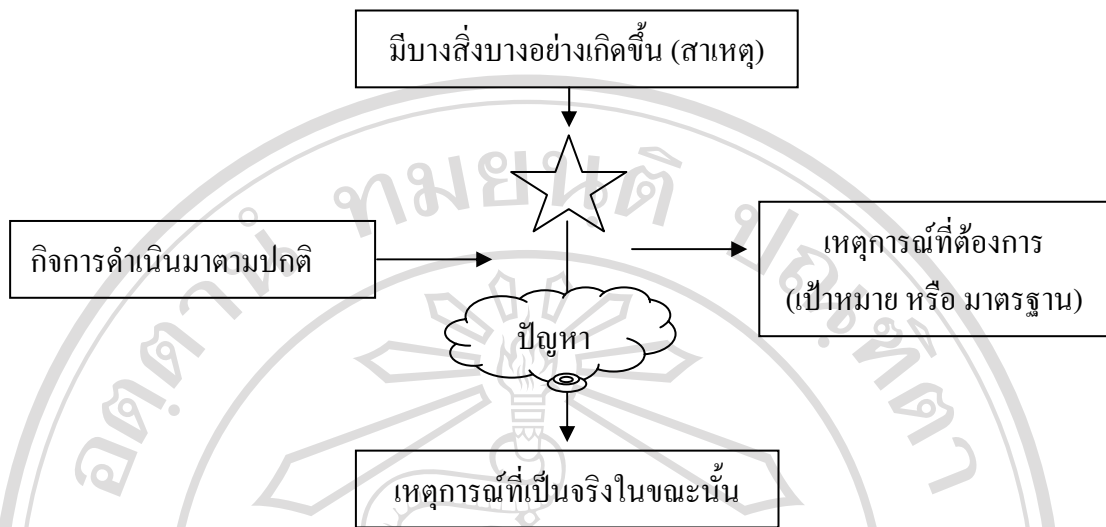
4. ระบบข้อมูลและการสื่อสาร (Information and Communication) ในองค์กรต้องมีความสัมพันธ์กันเนื่องจากกิจกรรมต่าง ๆ ในองค์กรจะมีความเกี่ยวเนื่องกันทั้งทางตรงและทางอ้อมจึงจำเป็นต้องมีระบบข้อมูลและการสื่อสารที่ดี ซึ่งขึ้นอยู่กับข้อมูลที่มีคุณภาพ ถูกต้อง เชื่อถือได้ การใช้เทคโนโลยีในการในการประมวลผลข้อมูล การจัดทำงบประมาณที่สมดุล และมีรายงานทางการเงินที่เหมาะสม การมอบหมายงานและการสื่อสารภายในองค์กรที่เป็นเอกภาพ

5. ระบบติดตามผล (Monitoring) การติดตามผลเพื่อให้ทราบถึงข้อเสนอแนะ หรือวิธีการปรับปรุง การติดตามผลงานของผู้ปฏิบัติงานเป็นสิ่งจำเป็นอย่างยิ่ง เพราะแม้ระบบจะดีเพียงใดแต่ถ้าผู้ใช้ไม่ปฏิบัติตามระบบงานและการควบคุมภายในที่กำหนดไว้ก็จะไม่ประสบผล ดังนั้นระบบติดตามผลที่ดี คือการจัดให้มีการประเมินและการตรวจสอบ

แหล่งที่มาของปัญหาในการควบคุมภายใน

ประชุม บุญรอด (อ้างใน วลัยรัตน์ ชื่นธีระวงศ์, 2545) กล่าวว่า ในระบบการควบคุมภายในทางด้านการบัญชี จะให้ความมั่นใจในระดับหนึ่งเท่านั้นว่าธุรกิจนั้นมีระบบการควบคุมภายใน แต่ในบางครั้งถึงแม้ว่าธุรกิจจะมีการปฏิบัติตามระบบของการควบคุมภายในแล้วก็ตาม แต่ระบบการควบคุมภายในก็ไม่สามารถที่จะป้องกันความผิดพลาดอันเกิดจากเหตุการณ์ที่ไม่เป็นไปตามปกติได้ ซึ่ง CHARLES H. KEPNER และ BENJAMIN B. TREGOE ได้มีการแสดงภาพประกอบระหว่างเหตุการณ์ที่เป็นจริง (ในทางปฏิบัติ) กับเหตุการณ์ที่ต้องการ (ในทางทฤษฎี) ดังแสดงในรูปที่ 1

จากเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นสิ่งที่มีผลทำให้เหตุการณ์นั้นไม่เป็นไปตามเหตุการณ์ที่ควรจะเป็น จะมีแหล่งที่มาของปัญหาการควบคุมภายในขององค์กรหรือหน่วยงานใด ๆ มักเกิดจากความเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้น ทั้งภายนอกและภายในองค์กร ความอ่อนแอของผู้นำหรือผู้บริหาร และความซับซ้อนหรือความใหญ่โตขององค์กร ซึ่งปัญหาอันเกิดจากลักษณะดังกล่าวแล้วนั้นจะเกิดจาก 3 แหล่งสำคัญ ได้แก่



ภาพที่ 1 แสดงความแตกต่างระหว่างเหตุการณ์ที่เป็นจริงกับเหตุการณ์ที่ต้องการ

1. ปัญหาจากบุคคล (Human Attributes)

องค์กรแต่ละแห่งมีคนเป็นผู้ขับเคลื่อนนโยบาย และดำเนินงานภายใต้นโยบายขององค์กรนั้น ๆ เพื่อไปยังเป้าหมายที่วางไว้ ความเกี่ยวข้องกันในการทำงานก่อให้เกิดปัญหาในการควบคุมได้ เพราะแต่ละคนมีเอกลักษณ์ของตนเองมีนิสัยในการทำงานและสนองตอบการเร่งใจในการทำงาน ตลอดจนการมีความสัมพันธ์กับเพื่อนร่วมงานเป็นลักษณะเฉพาะของตนเอง นอกจากนี้แต่ละคนยังใช้ทั้งอารมณ์และเหตุผลในการดำเนินงาน และมีพฤติกรรมที่ยากแก่การเข้าใจ ปัญหาการควบคุมเกิดขึ้นจากบุคคลทั้งสองระดับในหน่วยงาน คือ ทั้งระดับผู้บังคับบัญชาและระดับผู้ใต้บังคับบัญชา ปัญหาของระดับผู้บริหารหรือผู้บังคับบัญชา อาจเป็นผู้ขาดความสามารถในการบริหารงาน และใช้อำนาจในการบังคับบัญชาเกินความจำเป็น ขาดความซื่อสัตย์สุจริต และขาดความจริงใจต่อผู้ร่วมงานผู้ใต้บังคับบัญชา ส่วนปัญหาที่เกิดจากผู้ใต้บังคับบัญชา ได้แก่ ขาดความรู้ความสามารถในการปฏิบัติงาน ขาดความรับผิดชอบ เกียจคร้าน ขาดความจงรักภักดีต่อหน่วยงาน และเพื่อนร่วมงาน

อย่างไรก็ดีทัศนคติของบุคคลในหน่วยงานที่มีต่อระบบการควบคุมภายใน เป็นสิ่งที่มีผลกระทบต่อความสำเร็จของหน่วยงาน การควบคุมที่เหมาะสมและมีเหตุมีผลจึงทำให้การดำเนินงานเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ แต่การควบคุมภายในไม่ดีหรือไม่มีการควบคุมภายใน การปฏิบัติงานย่อมไม่ประสบผลสำเร็จ เพราะโดยธรรมชาติคนเรามีแนวโน้มที่จะทำอะไรตามใจชอบ หรือมักไม่ชอบปฏิบัติตามระเบียบแบบแผนที่ได้กำหนดขึ้นไว้

2. ปัญหาจากความแตกต่างของหน้าที่ความรับผิดชอบ (Functional Differentiation)

องค์กรหรือหน่วยงานหนึ่ง ๆ ประกอบด้วยแผนกงานหรือหน่วยงานย่อยเป็นจำนวนมาก และแต่ละหน่วยก็จะได้รับมอบหมายให้มีหน้าที่ความรับผิดชอบแตกต่างกันไป แม้ว่าวัตถุประสงค์หลักจะเป็นอย่างเดียวกัน แต่เนื่องจากงานที่ต้องปฏิบัติแตกต่างกัน ดังนั้น บ่อยครั้งที่แต่ละหน่วยงานไม่สามารถประสานสัมพันธ์กันได้ ต่างคนต่างทำ ต่างฝ่ายต่างถือศักดิ์ศรีของตนเองจึงทำให้การควบคุมการปฏิบัติงานให้บรรลุวัตถุประสงค์เป็นไปได้ยาก

3. ปัญหาจากความชำนาญเฉพาะ (Specialization)

ความชำนาญเฉพาะอย่างของบุคคลก่อให้เกิดปัญหาที่ผิดแปลกไปจากสองลักษณะแรกที่ได้กล่าวแล้ว เพราะผู้ชำนาญการมักเชื่อว่าตนเองมีความสามารถ หรือรับรู้ปัญหาดีกว่าผู้อื่น ฉะนั้น การตัดสินใจเพื่อแก้ไขปัญหาหรือกระทำสิ่งใดสิ่งหนึ่งจึงเชื่อว่ามีคุณภาพถูกต้องเสมอ โดยเหตุนี้จึงทำให้เกิดความขัดแย้งขึ้น ระหว่างผู้ชำนาญการกับบุคคลในหน่วยงาน หรือหน่วยงานไม่ยอมรับว่าผู้ชำนาญงานนั้นมีข้อที่ชำนาญงานที่แท้จริง โดยปัญหาเช่นนี้การควบคุมที่เหมาะสมจะช่วยลดความขัดแย้งระหว่างบุคคลทั้งสองฝ่ายนี้ได้บ้าง ปัญหาสำคัญอีกลักษณะหนึ่งของความชำนาญเฉพาะเรื่องคือค่าใช้จ่าย เพราะผู้ชำนาญการมักใช้หลักการหรือวิธีการดำเนินการที่ต้องเสียค่าใช้จ่ายค่อนข้างสูงมากกว่าผู้ไม่ชำนาญการ

งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

พริ้มเพรา ชงไชย (2549) ได้ศึกษาถึง “สภาพการดำเนินงานการควบคุมภายในด้านการเงินและบัญชีของสถานศึกษาในสังกัดสำนักงานเขตพื้นที่การศึกษานครศรีธรรมราชเขต 2 ประจำปี 2547” โดยการออกแบบสอบถามไปยังกลุ่มผู้อำนวยการสถานศึกษา รองผู้อำนวยการสถานศึกษา และกลุ่มครูผู้ปฏิบัติงานด้านการเงินและบัญชี พบว่าครูไม่มีประสบการณ์ในการบันทึกบัญชีทรัพย์สิน โรงเรียนไม่มีคู่มือในการเก็บเงินสด โรงเรียนขนาดเล็กขาดแคลนอุปกรณ์และทรัพย์สิน การจัดซื้อขอยางรายการไม่มีประสิทธิภาพเนื่องจากข้อจำกัดของระเบียบ และงบประมาณมีไม่เพียงพอ

อมรเทพ ขอสุนเนิน (2547) ได้ศึกษาถึง “ความคิดเห็นของพนักงานบัญชีที่มีต่อระบบการควบคุมภายในทางการบัญชีสหกรณ์ออมทรัพย์ในเขตจังหวัดนครราชสีมา” โดยการออกแบบสอบถามเก็บรวบรวมข้อมูลพบว่าพนักงานมีความเห็นว่าองค์ประกอบของการควบคุมภายในทางการบัญชีมีความสำคัญกับระบบการควบคุมภายในทางการบัญชีโดยรวมอยู่สูง และองค์ประกอบของการควบคุมภายในที่มีความสำคัญจากมากไปหาน้อย ได้แก่ ด้านงบประมาณและรายงานทางการเงิน ด้านการจัดให้มีการประเมินและตรวจสอบ ด้านการใช้คอมพิวเตอร์ในการ

ประมวลผลข้อมูล ด้านโครงสร้างการจัดองค์กร การมอบหมายงานและความร่วมมือในการทำงาน ด้านบุคลากร และกิจกรรมการควบคุมภายในทางการบัญชีที่มีความสำคัญจากมากไปหาน้อย ได้แก่ กิจกรรมด้านเงินรับฝาก หนี้สินและทุน บริหารและการเงิน เงินทุน และสินเชื่อ

วัลย์รัตน์ ชื่นธีระวงศ์ (2545) ได้ศึกษาถึง “ปัญหาของการควบคุมภายในทางการบัญชีของธุรกิจโรงแรมในจังหวัดเชียงราย” โดยการสัมภาษณ์พนักงานที่เกี่ยวข้องกับระบบการควบคุมภายในทางการบัญชี ซึ่งแบ่งระบบการควบคุมภายในทางการบัญชีออกเป็น 2 ด้าน คือทางด้านรายได้ และทางด้านค่าใช้จ่าย พบว่าระบบการควบคุมภายในเป็นมาตรฐานในการปฏิบัติงานเพื่อบรรลุวัตถุประสงค์ของผู้บริหาร แต่ในทางปฏิบัตินั้นโรงแรมบางแห่งไม่อาจจัดให้มีการควบคุมภายในทางการบัญชีอย่างเพียงพอ ซึ่งเกิดจากพนักงานไม่เห็นความสำคัญในการปฏิบัติงานตามระบบการควบคุมภายใน และไม่มีมาตรฐานที่เข้มงวดลงโทษผู้ไม่ปฏิบัติตาม สิ่งเหล่านี้เป็นสาเหตุที่ทำให้ระบบการควบคุมภายในทางการบัญชีไม่มีประสิทธิภาพ

อรวรรณ จำพูน (2545) ได้ศึกษาถึง “การบริหารข้อมูลทางบัญชีของสหกรณ์การเกษตร : กรณีศึกษา สหกรณ์การเกษตรห้างฉัตร” จากการศึกษาาระบบข้อมูลทางการบัญชีที่ใช้ในปัจจุบัน โดยการออกแบบสอบถามผู้ที่เกี่ยวข้องกับข้อมูลทางบัญชีและสังเกตการณ์ปฏิบัติงาน พบว่าสหกรณ์สามารถจัดทำข้อมูลทางบัญชีตามแบบที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนด รูปแบบรายงานทางการเงินที่จัดทำอยู่ปัจจุบันส่วนมากมีความเหมาะสม ยกเว้นรายงานรับ-จ่ายเงินประจำเดือนที่ยังไม่มีความละเอียด ทำให้ผู้บริหารไม่สามารถนำไปวิเคราะห์ได้ถูกต้องตรงตามวัตถุประสงค์การจัดทำรายงานทางการเงินรายไตรมาสไม่มีการจัดทำ เนื่องจากขาดความพร้อมทางด้านบุคลากร ประกอบกับข้อมูลทางด้านบัญชีมีรายละเอียดมากเกินไปที่จะสามารถรวบรวมครบถ้วนในเวลาอันสั้น

สมฤทัย ทรงสิทธิโชค (2543) ได้ศึกษาถึง “ช่องทางการทุจริตภายในองค์กรของธุรกิจอุตสาหกรรม” โดยการออกแบบสอบถามไปยังผู้ตรวจสอบภายในของธุรกิจอุตสาหกรรมพบว่า การทุจริตเกิดจากพนักงานในระดับปฏิบัติการ ทรัพย์สินที่ทำการทุจริตส่วนใหญ่เป็นเงินสดงานทางด้านการขายมีการทุจริตมากที่สุด โอกาสและมูลค่าความเสียหายมีน้อยครั้งมูลค่าไม่สูงมาก และไม่มีระยะเวลาแน่นอน ข้อบกพร่องที่ทำให้เกิดการทุจริต คือ ขาดการควบคุมภายในอันเนื่องมาจากความไว้วางใจ และมูลเหตุของการกระทำการทุจริตเกิดมาจากการใช้จ่ายฟุ่มเฟือย

ศุภรัตน์มงคล สรแก้ว (2542) ได้ศึกษาถึง “การศึกษาระบบการควบคุมภายในด้านการเงิน การบัญชีและพัสดุในโรงเรียนมัธยมศึกษาขนาดกลาง สังกัดกรมสามัญศึกษาจังหวัดมหาสารคาม” โดยการเก็บข้อมูลจากผู้ที่เกี่ยวข้องกับการควบคุมภายในแบบสัมภาษณ์ในเรื่องของการปฏิบัติงาน สาเหตุปัญหา และการแก้ไขปัญหา พบว่าการปฏิบัติงานด้านการจัดผังองค์กรในเรื่องของการแบ่งแยกหน้าที่ที่มีความชัดเจน แต่ยังคงขาดบุคลากรที่มีวุฒิทางการเงินและบัญชี

มีข้อจำกัดเวลาในการทำงานเนื่องจากมีหน้าที่หลายหน้าที่ การปฏิบัติงานด้านนโยบายและวิธีปฏิบัติงานมีความล่าช้าในการอนุมัติงบประมาณ ไม่มีแผนการซื้อล่วงหน้า ขาดการควบคุมการใช้จ่ายเงิน ตามแผนงาน การปฏิบัติงานด้านมาตรฐานการปฏิบัติงานไม่เป็นไปตามเกณฑ์ เนื่องจากขาดบุคลากรที่มีวุฒิการศึกษาตรงกับงานที่ปฏิบัติ การบันทึกรายการทางบัญชีและทะเบียนไม่เป็นปัจจุบัน ขาดการตรวจสอบภายในของหน่วยงานอย่างสม่ำเสมอ และการส่งเอกสารหลักฐานในการตรวจสอบไม่ครบถ้วน

มานิตย์ โสดาจันทร์ (2539) ได้ศึกษาถึง “การควบคุมภายในของสำนักงานการประถมศึกษาอำเภอ : ศึกษาเฉพาะกรณีจังหวัดมุกดาหาร” โดยทำการศึกษาจากเอกสาร การสังเกต และการสัมภาษณ์ผู้ที่เกี่ยวข้องกับการควบคุมภายใน พบว่าการจัดผังการบังคับบัญชามีความชัดเจน แต่ยังขาดบุคลากรในการทำงานและมีความรู้ไม่ตรงกับงาน ขาดการปฏิบัติตามนโยบายและวิธีการอย่างจริงจัง ไม่ตรงตามเวลา ไม่มีการสับเปลี่ยนหมุนเวียนหน้าที่ มาตรฐานการปฏิบัติงานเป็นไปตามระเบียบ แต่ยังคงติดขัดในเรื่องของเวลาและความรวดเร็ว รายงานการบันทึกทางการบัญชีไม่เป็นปัจจุบัน การตรวจสอบภายในอยู่ในความดูแลของสำนักงานตรวจเงินแผ่นดินภูมิภาคที่ 5 จังหวัดอุบลราชธานี โดยจะสุ่มปีละครั้งซึ่งมีความถี่ต่ำ และการตรวจสอบภายในสำนักงานไม่มีการปฏิบัติอย่างจริงจัง และการรายงานผลการตรวจสอบจึงขาดความต่อเนื่อง

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright© by Chiang Mai University
All rights reserved