

บทที่ 2

แนวความคิด และทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง

การควบคุมภายในเป็นประโยชน์ทั้งทางด้านการควบคุมทางบัญชี และการควบคุมทาง การบริหาร โดยการควบคุมภายในที่ดีและได้รับการปฏิบัติตามอย่างมีประสิทธิภาพจะมีส่วนช่วย อย่างสำคัญให้การดำเนินงานขององค์กรมีประสิทธิภาพ และบรรลุวัตถุประสงค์ที่วางไว้

ความหมายของการควบคุมภายในทางการบัญชี

เกียรติศักดิ์ จีระธีรนาถ (2539:8) ให้ความหมายของการควบคุมภายในทางบัญชี หมายถึง โครงสร้าง วิธีปฏิบัติงาน และคู่มือการบันทึกรายการขององค์กรที่เกี่ยวข้องกับการป้องกันทรัพย์สินและความน่าเชื่อถือได้ของข้อมูลทางการเงิน รวมถึงการวางระบบให้เกิดความมั่นใจเกี่ยวกับ

- รายการที่บันทึกได้รับการอนุมัติอย่างถูกต้องจากฝ่ายจัดการ ไม่ว่าจะโดยอำนาจที่มี อยู่ตามปกติหรือขออนุมัติเป็นพิเศษ
- การบันทึกรายการต้องเพียงพอเพื่อให้ (1) การเสนองบการเงิน เป็นไปตามหลัก การบัญชีที่รับรองโดยทั่วไป หรือเป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดขึ้น (2) ยอดแสดงรายการทรัพย์สิน นั้นน่าเชื่อถือ
- การกระทำการใดเกี่ยวกับทรัพย์สิน ควรเป็นการกระทำจากผู้ที่มีอำนาจหน้าที่เท่านั้น
- ผลแตกต่างระหว่างยอดบัญชีกับทรัพย์สินตัวจริง มีเหตุผลเพียงพอที่จะอธิบายได้ และการปรับปรุงยอดทางบัญชีกระทำอย่างเหมาะสมแก่กรณี

วัตถุประสงค์ของการควบคุมภายใน

1. เพื่อให้ได้ข้อมูลที่น่าเชื่อถือ ผู้บริการต้องตัดสินใจจากข้อมูลที่มีอยู่ซึ่งเป็นผลผลิต จากการทำงานอย่างมีระบบและการแบ่งงานกันทำ ดังนั้น ข้อมูลที่ผู้บริหารใช้จะต้องอยู่บนพื้นฐานที่น่าเชื่อถือได้ การมีระบบการควบคุมภายในที่ดีก็มีส่วนที่ช่วยให้ผู้ใช้ข้อมูลเกิดความมั่นใจ ยิ่งขึ้นว่าข้อมูลที่อยู่เป็นสิ่งที่น่าเชื่อถือ
2. เพื่อป้องกันทรัพย์สินและแหล่งข้อมูล ทรัพย์สินขององค์กรเป็นสิ่งที่เป็นทั้งตัวเงิน และสามารถเปลี่ยนเป็นตัวเงินได้ การรั่วไหลของทรัพย์สินอาจจะกระทบกระเทือนฐานะขององค์กร ไม่มากนักน้อย การหามาตรการที่รัดกุมเพื่อป้องกันการสูญหายและเสียหายจากการกระทำที่ไม่สม

ควรจึงเป็นสิ่งที่จะต้องระวังจะได้เอาใจใส่ นอกเหนือจากตัวทรัพย์สินแล้ว แหล่งข้อมูลการผลิต ยอดลูกหนี้หรือเอกสารสำคัญอื่นก็นับว่าเป็นสิ่งที่มีคุณค่าต่อองค์กรเป็นอย่างมาก เพราะถ้าเกิดการสูญหายหรือตกไปอยู่ในมือของคู่แข่งแล้วอาจจะก่อให้เกิดความเสียหายกับองค์กรได้ ในปัจจุบันนี้มีข้อมูลที่สำคัญ ๆ ขององค์กรเก็บไว้ในระบบคอมพิวเตอร์ดังนั้นการรักษาความปลอดภัย หรือการวางระบบการป้องกันที่เพียงพอจึงเป็นสิ่งจำเป็นสำหรับองค์กร

3. เพื่อเป็นการส่งเสริมให้การปฏิบัติงานเกิดประสิทธิภาพเมื่อมีระบบการควบคุมที่เพียงพอในแต่ละขั้นตอนของการปฏิบัติงาน เป็นการลดการทดสอบหรือการตรวจทานที่ต้องกระทำซ้ำซ้อนกัน เช่น ฝ่ายบัญชีได้รับเอกสารการตรวจรับสินค้าแล้ว ก็สามารถลงบัญชีได้โดยไม่ต้องกลับไปตรวจสอบจำนวนสินค้าที่รับว่าตรงกับเอกสารหรือไม่ ทั้งนี้ เพราะโดยระบบการควบคุมภายในที่เพียงพอ การตรวจนับนั้นมีการควบคุมภายในที่เพียงพอสามารถเพิ่มประสิทธิภาพการปฏิบัติงานขององค์กรโดยรวม

4. กระตุ้นให้มีการปฏิบัติงานสอดคล้องกับนโยบายที่กำหนดไว้ การบริหารงานทุกขั้นตอนมีจุดประสงค์เพื่อให้บรรลุเป้าหมายที่วางไว้ ดังนั้น การจัดระบบการควบคุมภายในที่เพียงพอก็คือ การจัดมาตรการเพื่อควบคุมการปฏิบัติงานในแต่ละขั้นตอนให้ดำเนินไปตามวิถีทางที่กำหนดไว้ หรืออยู่ในระดับที่สามารถควบคุมได้ ข้อพึงระวังก็คือ การควบคุมที่มากเกินไป นอกจากทำให้งานล่าช้าแล้วยังจะทำให้เกิดผลสะท้อนถึงขวัญและกำลังใจพนักงานด้วยนั้นย่อมหมายถึงต้นทุนที่ต้องจ่ายไป

5. เพื่อลดโอกาสที่ผู้บริหารและพนักงานขององค์กรจะทำการทุจริต “ โอกาส “ เป็นองค์ประกอบการทุจริตตัวหนึ่ง ดังนั้น การลดโอกาสที่จะก่อให้เกิดการทุจริต ย่อมเป็นประโยชน์ต่อองค์กร การสร้างระบบการควบคุมภายในที่ดีเป็นส่วนหนึ่งจะลดความสูญเสียขององค์กรได้

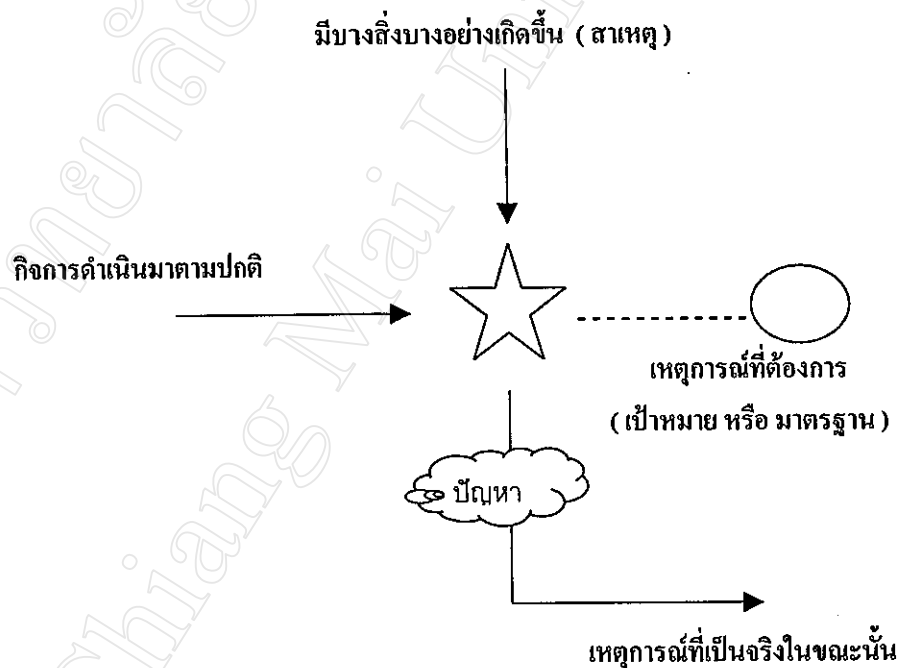
6. เพื่อเป็นการลดค่าใช้จ่ายขององค์กร การมีระบบการควบคุมที่ดีจะส่งผลให้การปฏิบัติงานมีประสิทธิภาพ ซึ่งหมายถึงค่าใช้จ่ายขององค์กรลดลงด้วย การควบคุมภายในที่ทุกองค์กรจัดให้มีขึ้นนั้น แม้ว่าจะได้ดำเนินการตามขั้นตอนของระบบการควบคุมภายในแล้ว แต่การควบคุมภายในนั้นจะให้ได้เพียงความมั่นใจตามสมควร หรือความมั่นใจในระดับที่สมเหตุสมผลเท่านั้นจะช่วยปกป้องไม่ให้เกิดความสูญเสีย สูญเปล่า หรือการดำเนินงานจะบรรลุวัตถุประสงค์ และมีประสิทธิภาพ

แหล่งที่มาของปัญหาในการควบคุม¹

ในระบบการควบคุมภายในทางด้านการบัญชี จะให้ความมั่นใจในระดับหนึ่งเท่านั้นว่าธุรกิจนั้นมีระบบการควบคุมภายใน แต่ในบางครั้งถึงแม้ว่าธุรกิจจะมีการปฏิบัติตามระบบของการควบคุมแล้วก็ตาม แต่ระบบการควบคุมภายในก็ไม่สามารถที่จะป้องกันความผิดพลาดอันเกิดจากเหตุการณ์ที่ไม่เป็นไปตามปกติได้ ซึ่ง CHARLES H. KEPNER และ BENJAMIN B. TREGOE ได้มีการแสดงรูปภาพประกอบระหว่างเหตุการณ์ที่เป็นจริง (ในทางปฏิบัติ) กับเหตุการณ์ที่ต้องการ (ในทางทฤษฎี)

ดังแสดงในรูปที่ 1

รูปที่ 1 แสดงความแตกต่างระหว่างเหตุการณ์ที่เป็นจริงกับเหตุการณ์ที่ต้องการ



จากเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นสิ่งที่มีผลทำให้เหตุการณ์นั้นไม่เป็นไปตามเหตุการณ์ที่ควรจะเป็น จะมีแหล่งที่มาของปัญหาในการควบคุมที่ทำให้เหตุการณ์นั้นไม่เป็นไปตามที่ควรจะเป็น

¹ ประชุม รอดประเสริฐ "นโยบายและการวางแผน : หลักการและทฤษฎี" 2535 :หน้า 353 .

ปัญหาการควบคุมในองค์กรหรือหน่วยงานใด ๆ มักเกิดจากความเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นทั้งภายนอกและภายในองค์กร ความอ่อนแอของผู้บริหารหรือผู้บริหาร และความซับซ้อนหรือความใหญ่โตขององค์กร ซึ่งปัญหาอันเกิดจากลักษณะดังกล่าวแล้วนั้นจะเกิดจาก 3 แหล่งที่สำคัญคือ

- 1) ปัญหาอันเนื่องมาจากคน (Human Attributes)
- 2) ปัญหาอันเกิดจากความแตกต่างของหน้าที่ความรับผิดชอบ (Functional Differentiation)
- 3) ปัญหาอันเกิดจากความชำนาญเฉพาะ (Specialization)²

ปัญหาอันเนื่องมาจากคน

หน่วยงานหรือองค์กรซึ่งมีคนเกี่ยวพันมากเพียงใดย่อมก่อให้เกิดปัญหาในการควบคุมมากเพียงนั้น เพราะแต่ละคนมีเอกลักษณ์ของตนเอง มีนิสัยในการทำงานและสนองตอบการเร้าใจในการทำงานตลอดจนการมีความสัมพันธ์กับเพื่อนร่วมงานเป็นลักษณะเฉพาะของตนเอง นอกจากนี้แต่ละคนยังใช้ทั้งอารมณ์และเหตุผลในการดำเนินงาน และมีพฤติกรรมที่ยากแก่การเข้าใจหรือยากแก่การคาดคะเนได้อย่างสมบูรณ์

ปัญหาการควบคุมเกิดขึ้นจากบุคคลทั้งสองระดับในหน่วยงาน คือทั้งระดับผู้บังคับบัญชาและระดับผู้ใต้บังคับบัญชา ปัญหาของระดับผู้บริหาร หรือผู้บังคับบัญชาอาจเกิดจากเป็นผู้ขาดความสามารถในการบริหารงาน ใช้อำนาจในการบังคับบัญชาเกินความจำเป็น ขาดความซื่อสัตย์สุจริต และความจริงใจต่อผู้ร่วมงานและผู้ใต้บังคับบัญชา

ส่วนปัญหาที่เกิดจากผู้ใต้บังคับบัญชาได้แก่ เป็นผู้ขาดความรู้ความสามารถในการปฏิบัติงาน ขาดความรับผิดชอบ เกียจคร้าน ขาดความจงรักภักดีต่อหน่วยงานและเพื่อนร่วมงาน

อย่างไรก็ดีเจตคติของบุคคลในหน่วยงานที่มีต่อระบบการควบคุมเป็นสิ่งที่มีความสำคัญต่อความสำเร็จของหน่วยงาน การควบคุมที่เหมาะสมและมีเหตุมีผลย่อมทำให้การดำเนินงานเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ แต่ถ้าการควบคุมไม่ดีหรือไม่มีการควบคุมการปฏิบัติงานย่อมไม่มีทางที่จะประสบผลสำเร็จ เพราะโดยธรรมชาติมนุษย์หรือคนเรามีแนวโน้มที่จะทำอะไรตามใจชอบหรือมักไม่ชอบปฏิบัติตามระเบียบตามแผนที่ได้กำหนดขึ้นไว้

ปัญหาอันเกิดจาก ความแตกต่างของหน้าที่ความรับผิดชอบ

องค์กรหรือหน่วยงานหนึ่ง ๆ ย่อมประกอบด้วยแผนกงานหรือหน่วยงานย่อยเป็นจำนวนมาก และแต่ละหน่วยก็จะได้รับมอบหมายให้มีหน้าที่ความรับผิดชอบแตกต่างกันไป แม้ว่าวัตถุประสงค์หลักจะเป็นอย่างเดียวกัน แต่เนื่องจากงานที่ต้องปฏิบัติแตกต่างกัน ดังนั้น บ่อยครั้งที่

² Dalton E. McFarland, op. cit., pp.190-193

เดียวที่แต่ละหน่วยงานไม่สามารถประสานสัมพันธ์กันได้ ต่างคนต่างทำ ต่างฝ่ายต่างถือศักดิ์ศรีของตนเอง จึงทำให้การควบคุมการปฏิบัติงานให้บรรลุถึงเป้าหมายขององค์กรเป็นไปได้ด้วยความยากลำบาก และในบางครั้ง นอกจากแต่ละหน่วยงานจะไม่ประสานสัมพันธ์กันแล้ว หน่วยงานต่าง ๆ เหล่านั้นยังมีความขัดแย้งกันด้วย โดยเฉพาะอย่างยิ่งในเรื่องของอำนาจหรือขอบข่ายของอำนาจ เป็นต้น

นอกจากที่กล่าวแล้วหน่วยงานย่อยต่าง ๆ ยังพยายามที่จะปฏิบัติงานโดยแยกตนเองจากหน่วยงานอื่น ๆ และพยายามที่จะยกฐานะหน่วยงานของตนให้สูงกว่าหน่วยงานอื่น โดยมุ่งหวังที่จะมีอำนาจเหนือกว่าหน่วยงานอื่น หรือพยายามที่จะปฏิบัติงานโดยมุ่งหวังผลประโยชน์ให้กับหน่วยงานของตนมากกว่าที่จะคำนึงถึงความสามารถของหน่วยงานอื่น

ปัญหาอันเกิดจากความชำนาญเฉพาะ

ความชำนาญเฉพาะอย่างของบุคคลก่อให้เกิดปัญหาที่ผิดแปลกไปจากสองลักษณะแรกที่ได้กล่าวแล้วเพราะผู้ชำนาญการมักเชื่อว่าตนเองเป็นคนที่มีความสามารถ หรือรับรู้ปัญหาดีกว่าผู้อื่น ฉะนั้นการตัดสินใจเพื่อแก้ปัญหาหรือกระทำสิ่งหนึ่งสิ่งใดจึงเชื่อว่ามี ความถูกต้องเสมอ โดยเหตุนี้จึงทำให้เกิดความขัดแย้งขึ้นระหว่างผู้ชำนาญการกับบุคคลในหน่วยงาน หรือหน่วยงานไม่ยอมรับว่าผู้ชำนาญการนั้นมีใช้ผู้ชำนาญงานที่แท้จริง โดยปัญหาเช่นนี้ การควบคุมที่เหมาะสมจะช่วยลดความขัดแย้งระหว่างบุคคลทั้งสองฝ่ายนี้ได้บ้าง

ปัญหาสำคัญอีกลักษณะหนึ่งของความชำนาญเฉพาะเรื่องคือค่าใช้จ่าย เพราะผู้ชำนาญการมักใช้หลักการหรือวิธีการดำเนินการซึ่งต้องเสียค่าใช้จ่ายค่อนข้างสูงมากกว่าผู้ไม่มีความชำนาญ