

## บทที่ 2

### แนวคิด ทฤษฎี และงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

ในการศึกษา การวางระบบบัญชีและการควบคุมภายใน สำหรับธุรกิจจำหน่ายเครื่องเสียงรถยนต์ กรณีศึกษา ร้านบิวตี้ฟูล ชาวด์ นั้น ผู้ศึกษาได้รวบรวมแนวคิดทฤษฎี และงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง มาประยุกต์ใช้ในการศึกษา ดังนี้

ทฤษฎีผังก้างปลา  
ทฤษฎีการวางระบบบัญชี  
ทฤษฎีการควบคุมภายใน  
งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

#### ทฤษฎีผังก้างปลา

ปริญญ์ บริหาร (2554, หน้า 20-23) ได้ศึกษา ความหมายของทฤษฎีผังก้างปลาไว้ว่าเป็นเครื่องมือทางการบริหารรูปแบบหนึ่ง ช่วยในการวิเคราะห์หาสาเหตุของปัญหา โดยปกติจะใช้เป็นเครื่องมือในการประชุมระดมความคิดจากระดับหัวหน้างานและคนงาน แผนผังที่ใช้แสดงความสัมพันธ์อย่างเป็นระบบระหว่างปัญหากับสาเหตุทั้งหมดที่เป็นไปได้ที่อาจก่อให้เกิดปัญหานั้นๆ

แผนผังก้างปลาสามารถนำมาใช้ได้ดังนี้ ดังต่อไปนี้

1. เมื่อต้องการค้นหาสาเหตุแห่งปัญหา
2. เมื่อต้องการทำการศึกษา ทำความเข้าใจ หรือทำความเข้าใจกับกระบวนการอื่น เพราะว่าโดยส่วนใหญ่พนักงานจะรู้ปัญหาเฉพาะในพื้นที่ของตนเท่านั้น แต่เมื่อมีการทำผังก้างปลาแล้วจะทำให้เราสามารถรู้กระบวนการของแผนกอื่นได้ง่ายขึ้น

3. เมื่อต้องการให้เป็นแนวทางใน การระดมสมอง ซึ่งจะช่วยให้ทุกๆ คนให้ความสนใจในปัญหาของกลุ่มซึ่งแสดงไว้ที่หัวปลา

ขั้นตอนการสร้างแผนผังก้างปลา

1. ปังชี้ปัญหาหรือผลกระทบที่กำลังประสบอยู่อย่างชัดเจน (กำหนดประโยคปัญหาที่หัวปลา)
2. วางเป้าหมายที่องค์กรต้องการ โดยจะอยู่ในรูปที่สามารถวัดผลได้และอยู่ในขอบเขตเวลาที่กำหนด ทั้งนี้เพื่อให้การแก้ไขปัญหามีจุดมุ่งหมายสู่ความสำเร็จ

3. จัดทำโครงสร้างของผังเบื้องต้น ช่วยให้เกิดความคิดสร้างสรรค์และคิดอย่างเป็นระบบ โดยอาจกำหนดกลุ่มปัจจัยที่จะทำให้เกิดปัญหานั้นๆ ส่วนมากมักจะใช้หลักการ 4M 1E เป็นกลุ่มปัจจัย (Factors) เพื่อนำไปสู่การแยกแยะสาเหตุต่างๆ ซึ่ง 4M 1E นี้มาจาก

M - Man คนงาน พนักงาน หรือบุคลากรทั้งจากภายในและภายนอก

M - Machine เครื่องจักรหรืออุปกรณ์อำนวยความสะดวก

M - Material วัตถุดิบ วัสดุ บริการ วัตถุดิบหรืออะไหล่ อุปกรณ์อื่นๆ

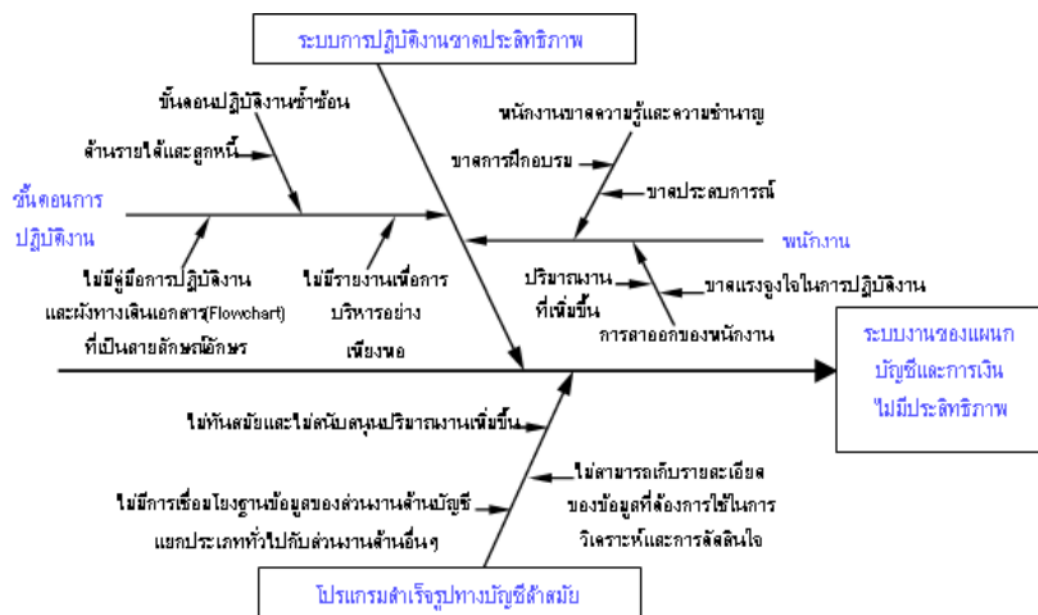
M - Method กระบวนการทำงาน

E - Environment อากาศ สถานที่ ความสว่าง และบรรยากาศการทำงาน หลังจากนั้นทำการระดมสมองเพื่อหาสาเหตุในแต่ละปัจจัย

หาสาเหตุที่แท้จริงในแต่ละกิ่ง จัดลำดับความสำคัญของสาเหตุ โดยสามารถที่จะแตกตัวออกไปได้เรื่อยๆ จนถึงจุดซึ่งเป็นมูลเหตุอันแท้จริงของปัญหานั้น เพื่อหาแนวทางการปรับปรุงต่อไป โดยทั่วไปแล้วหัวข้อปัญหาควรกำหนดให้ชัดเจนและมีความเป็นไปได้ ดังแสดงในตัวอย่างการเขียนผังก้างปลาในภาพที่ 2

ข้อแนะนำในการเขียน แผนภูมิ ก้างปลา

1. ปัญหาหรือผล (หัวปลา) จะต้องเป็นปัญหาที่ชัดเจนและจำเพาะเจาะจง
2. สาเหตุใหญ่ (ก้างปลา) แต่ละสาเหตุจะต้องไม่ขึ้นแก่กัน คือแยกจากกันอย่างชัดเจน เช่น สาเหตุมาจากคน อุปกรณ์ที่ใช้ หรือจากวิธีการ
3. พยายามหาสาเหตุย่อย (ก้างย่อย) ให้มากๆ เพราะจะทำให้ได้สาเหตุมากมาย ทั้งที่แก้ไขได้และแก้ไขไม่ได้ เลือกสาเหตุที่สามารถแก้ไขได้เป็นรูปธรรมมาปรับปรุงส่วนที่แก้ไขไม่ได้ นำไปเป็นข้อเสนอแนะต่อผู้บริหาร
4. สาเหตุย่อยหาได้โดยใช้คำถาม “ทำไม”
5. ต้องระวังเรื่อง “เหตุ” และ “ผล” โดยต้องพิจารณาให้แน่ชัดว่าอะไรเป็นเหตุอะไรเป็นผล



ภาพที่ 2 ตัวอย่างแผนผังก้างปลาเพื่อวิเคราะห์ปัญหาและสาเหตุของปัญหาระบบงานของฝ่ายบัญชี  
ที่มา: (ปริยพันธ์ บริหาร, 2554)

สรุปตัวอย่างภาพที่ 2 แสดงให้เห็นถึงปัญหาของระบบงานของแผนกบัญชีและการเงินไม่มีประสิทธิภาพ ซึ่งสาเหตุที่วิเคราะห์ได้เกิดจากระบบการปฏิบัติงานขาดประสิทธิภาพและโปรแกรมสำเร็จรูปทางบัญชีล้าสมัย รวมถึงมีสาเหตุย่อย เช่น ขั้นตอนการปฏิบัติงานซ้ำซ้อน พนักงานขาดความรู้ความสามารถในการทำงาน ขาดแรงจูงใจในการปฏิบัติงาน เป็นต้น

## ทฤษฎีการวางระบบบัญชี

การวางระบบการบันทึกข้อมูล หรือวางระบบบัญชี เป็นความจำเป็นอย่างยิ่งของธุรกิจ แม้ธุรกิจขนาดย่อมอาจมีผู้ประกอบการเพียงคนเดียวที่ดำเนินกิจกรรมต่างๆ ทั้งหมด หรือจำนวนเงินที่หมุนเวียนในการค้าเป็นจำนวนไม่มากนักแต่การบันทึกโดยมี ระบบบัญชีที่ดีจะคอยควบคุมและแสดงสถานภาพทางการเงิน ตลอดจนวิเคราะห์ความสามารถในการดำเนินงานของธุรกิจได้อย่างน่าเชื่อถือ

ระบบบัญชี คือ ระบบการจัดเก็บข้อมูลทางการเงินอันประกอบด้วยแบบฟอร์ม หรือเอกสารต่างๆ บันทึกทางการบัญชี รายงาน ตลอดจนวิธีการและอุปกรณ์ต่างๆ ที่ได้นำมาใช้ในการรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับการดำเนินงาน และการเงินของกิจการแห่งใดแห่งหนึ่งให้แก่ฝ่ายจัดการ เพื่อช่วยให้ฝ่ายจัดการสามารถปฏิบัติหน้าที่อันอยู่ในความรับผิดชอบของตนให้ลุล่วงไปด้วยดี และเพื่อเสนอข้อมูลแก่บุคคลภายนอกผู้มีส่วนเกี่ยวข้องของกิจการนั้น เช่น ผู้ถือหุ้น เจ้าหนี้ และส่วนราชการ เป็นต้น (วิไล วีระปรีย และคณะ, 2553: 1)

### บทบาทและความสำคัญของระบบบัญชี

รัตนชนก พรหมณศิริ (2555, หน้า 1-2) ได้สรุปว่า ข้อมูลที่นำมาจัดทำบัญชีนั้นมีจำนวนมากและต้องนำมารวบรวมประมวลผ่านกระบวนการต่างๆ มากมาย ซึ่งก่อให้เกิดความยุ่งยากเสียเวลาในการจัดทำมาก และมีโอกาสเกิดความผิดพลาดมากตามมามากด้วย ดังนั้น การนำระบบบัญชีเข้ามาใช้เพื่อลดปัญหาเหล่านี้ ทำให้การจัดทำบัญชีสะดวกรวดเร็ว มีกระบวนการจัดทำที่น่าเชื่อถือมากขึ้น ลดความซ้ำซ้อนของการจัดทำบัญชี ตลอดจนรายงานทางการเงินเป็นที่น่าสนใจมากขึ้น ทำให้ผู้ภายในและผู้ภายนอกนำข้อมูลที่ได้รับไปใช้ได้อย่างมีประสิทธิภาพมากขึ้น

ระบบข้อมูลทางบัญชียังเป็นสิ่งจำเป็นและเกี่ยวข้องกับหน่วยงานต่างๆ ในทุกๆ องค์การ ซึ่งองค์การทางธุรกิจสมัยใหม่นั้นเป็นองค์การที่มีความซับซ้อนและยุ่งยากมาก เช่น องค์การหนึ่งๆ อาจจะมีจำนวนพนักงานเป็นจำนวนพันหรือหมื่นคนขึ้นไปปฏิบัติงานในหน้าที่ต่างๆ กัน ตั้งแต่ฝ่ายพัฒนาและวางแผน วิศวกร ฝ่ายพัฒนาผลิตภัณฑ์ใหม่ ลูกจ้างแรงงาน ตลอดจนผู้บริหารระดับสูง กิจกรรมต่างๆ ขององค์การนี้ จึงเป็นที่น่าสนใจของบุคคลและหน่วยงานต่างๆ ที่เกี่ยวข้อง เช่น ลูกค้า ลูกจ้าง พนักงาน ผู้ถือหุ้น และหน่วยงานต่างๆ ของภาครัฐบาลทั้งที่เกี่ยวข้องทั้งโดยตรงและโดยทางอ้อม เป็นที่น่าสนใจว่า องค์การเหล่านี้มีวิธีการอย่างไรในการวางแผนประสานงาน และควบคุมกิจการต่างๆ จำนวนมากมายเหล่านี้ ทำอย่างไรองค์การจึงสามารถตอบสนองต่อความต้องการข้อมูลของคนจำนวนมาก และหน่วยงานต่างๆ ที่มีความสนใจข้อมูลต่างๆ เหล่านี้ได้ ดังนั้น ระบบข้อมูลทางบัญชีจึงมีบทบาทที่สำคัญ คือเป็นข้อมูลที่มีประโยชน์ และสามารถตอบสนองต่อความต้องการของผู้ใช้ เพื่อนำไปใช้ตัดสินใจด้านต่างๆ ตามประเภทของผู้ใช้ในรูปแบบและช่วงเวลาที่เหมาะสม

### ส่วนประกอบของระบบบัญชี

เนื่องจากลักษณะของกิจการที่แตกต่างกัน วัตถุประสงค์ของการวางระบบบัญชียังจำเป็นต้องแตกต่างกันออกไปด้วย ตัวอย่างเช่น ในกิจการประเภทอุตสาหกรรมที่ผลิตสินค้าจำหน่ายเอง การวางระบบบัญชีจำเป็นต้องพิจารณาถึงการเสนอข้อมูลเกี่ยวกับต้นทุนการผลิตสินค้าต่างๆ ในกิจการธนาคารข้อมูลที่ต้องได้จากระบบบัญชียังก็คือนยอดเงินฝากประเภทต่างๆ เงินลงทุนและเงินให้กู้ยืม เป็นต้น

ไม่ว่ากิจการจะเป็นลักษณะใด ระบบบัญชีจะประกอบด้วยส่วนสำคัญดังต่อไปนี้ คือ

#### 1. เอกสารและบันทึกทางการบัญชีซึ่งประกอบด้วยส่วนต่างๆ ดังต่อไปนี้

1.1 แบบฟอร์มต่างๆ เช่น ใบกำกับสินค้า (Invoice) ใบสำคัญส่งจ่าย (Vouchers) ใบเสร็จรับเงิน (Receipt) ฯลฯ แบบฟอร์มเหล่านี้จำเป็นต้องใช้ในงานประจำวันของกิจการ และใช้เป็นหลักฐานในการลงบัญชีด้วย

1.2 สมุดลงรายการเบื้องต้นหรือสิ่งอื่นที่ใช้ทดแทน สมุดลงรายการเบื้องต้นนี้จะใช้ลงบันทึกรายการที่เกิดขึ้นครั้งแรก สมุดลงรายการเบื้องต้น ได้แก่ สมุดเงินสดรับ สมุดเงินสดจ่าย สมุดซื้อ สมุดขาย สมุดรายวันรายได้ ฯลฯ

1.3 บัญชีแยกประเภท ซึ่งใช้ลงรายการที่ผ่านมาจากสมุดลงรายการเบื้องต้น

1.4 รายงานหรืองบต่าง ๆ ซึ่งจะต้องเสนอต่อฝ่ายจัดการ ผู้ถือหุ้น เจ้าหนี้ และส่วนราชการ เช่น รายงานการขาย รายงานเงินสดรับ งบกำไรขาดทุน งบกำไรสะสม และงบดุล เป็นต้น

2. วิธีการต่าง ๆ ในการปฏิบัติเกี่ยวกับการใช้แบบฟอร์ม การลงรายการในสมุดรายวัน บัญชีแยกประเภท และการทำรายงาน

3. เครื่องจักรและเครื่องทุ่นแรงต่าง ๆ เพื่อช่วยประหยัดเวลาและลดข้อผิดพลาดอันเกิดจากการดำเนินงาน เครื่องจักรเครื่องทุ่นแรงต่าง ๆ เหล่านี้ ได้แก่ เครื่องพิมพ์ดีด เครื่องถ่ายเอกสาร เครื่องคำนวณเลข เครื่องจักรลงบัญชี คอมพิวเตอร์ และอื่นๆ

นอกจากที่กล่าวมาแล้วข้างต้น สิ่งสำคัญสำหรับระบบบัญชีของกิจการใดก็ตาม คือ พนักงานเจ้าหน้าที่ ซึ่งมีคุณสมบัติเหมาะสมในการที่จะนำระบบบัญชีที่วางไว้มาใช้ปฏิบัติได้อย่างมีประสิทธิภาพ คุณสมบัติที่เหมาะสมในที่นี้หมายถึงความรู้ทางด้านวิชาการบัญชีรวมทั้งประสบการณ์ทางด้านการปฏิบัติงานในธุรกิจเฉพาะแห่งซึ่งจำเป็นจะต้องใช้วิธีการที่แตกต่างกันออกไป ถ้าปราศจากพนักงานเจ้าหน้าที่ดังกล่าวแล้วถึงแม้จะมีระบบบัญชีที่วางไว้อย่างดีเพียงใดก็ตามก็ย่อมไม่สามารถจะนำมาใช้ปฏิบัติให้บรรลุตามความมุ่งหมายได้ (วิไล วีระปรีย และคณะ, 2553: หน้า 3)

### เอกสารประกอบการบันทึกบัญชี

ดุชนิย์ ส่องเมือง (2555, หน้า 2-5) กล่าวว่า เอกสารทางบัญชี หมายถึง เอกสารทางการเงินที่ใช้เป็นหลักฐานในการบันทึกบัญชี และเป็นหลักฐานที่มีความสำคัญต่อกิจการคือ เอกสารเป็นแหล่งบันทึกเหตุการณ์เป็นลายลักษณ์อักษรเก็บเป็นหลักฐานได้ครบถ้วน ใช้เป็นสื่อในการติดต่อประหยัดเวลา และมีหลักฐานสอบย้อนกันได้ ป้องกันความคลาดเคลื่อนที่อาจเกิดขึ้นและประหยัดค่าใช้จ่ายกรณีต้องใช้ข้อมูลเดียวกันหลายหน่วยงานโดยจัดทำสำเนาส่งให้หน่วยงานที่เกี่ยวข้องกัน รวมถึงลดโอกาสการทำงานผิดพลาดโดยทำการบันทึกไว้ในเอกสารเป็นหลักฐานที่สามารถตรวจสอบได้

การเลือกใช้แบบฟอร์มเอกสารทางบัญชีในกิจการจะแตกต่างกันไปตามลักษณะและประเภทของธุรกิจ และในการกำหนดแบบฟอร์มเอกสารใช้ภายในกิจการควรใช้หลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้เป็นแนวทางในการพิจารณา คือ

1. จัดให้มีจำนวนแบบฟอร์มเอกสารใช้เท่าที่จำเป็น

2. จัดให้มีการทำสำเนาฉบับ ถ้าต้องใช้ข้อมูลเดียวกันหลายหน่วยงาน เพื่อประหยัดค่าใช้จ่ายและลดโอกาสทำงานผิดพลาด

3. ต้องเป็นแบบฟอร์มที่กรอกง่าย สะดวกใช้ และมีข้อความเท่าที่จำเป็น
4. ต้องเป็นแบบฟอร์มที่ให้ข้อมูลครบถ้วน สะดวกในการเก็บข้อมูลหรือตัวเลข

### การออกแบบระบบบัญชี

คุณนัย ส่องเมือง (2555, หน้า 16) ได้สรุปว่า ระบบบัญชีในหน่วยงานสามารถแบ่งเป็นระบบย่อยๆ ได้หลายระบบตามลักษณะการปฏิบัติงาน ซึ่งโดยทั่วไปจะแบ่งเป็นระบบบัญชีซื้อสินค้า ขายสินค้า การรับและการจ่ายเงิน เงินเดือนและค่าแรง สินทรัพย์ถาวรและต้นทุนการผลิตสินค้า ในแต่ละกิจกรรมจะมีฝ่ายต่างๆ เกี่ยวข้องกันหลายฝ่าย เช่น กิจกรรมการขายสินค้า มีฝ่ายที่เกี่ยวข้องคือ ขาย คลังสินค้า การเงินและการบัญชี เป็นต้น ดังนั้นในการออกแบบระบบบัญชีจะออกแบบแยกเป็นระบบย่อยหลายๆ ระบบ ให้สอดคล้องกับลักษณะการปฏิบัติงาน โดยทุกระบบย่อยจะแบ่งหัวข้อศึกษาเป็น 5 หัวข้อ ประกอบด้วย วัตถุประสงค์ของระบบบัญชี การควบคุมภายใน การจัดแบ่งหน่วยงาน เอกสารและสมุดบัญชี ขั้นตอนปฏิบัติและการควบคุมภายในของระบบบัญชี เพื่อช่วยให้การรวบรวมเอกสารครบถ้วนและถูกต้องเป็นหลักฐานประกอบการบันทึกบัญชี และจัดทำรายงานทางการเงินของกิจการต่อไป

ในการศึกษาการออกแบบระบบบัญชีจะแบ่งเป็นระบบย่อย 7 ระบบ ดังต่อไปนี้

1. ระบบบัญชีซื้อสินค้าเชื่อ และส่งคืนสินค้า
2. ระบบบัญชีขายสินค้าเชื่อ และรับคืนสินค้า
3. ระบบบัญชีรับเงิน
4. ระบบบัญชีจ่ายเงิน
5. ระบบบัญชีเงินเดือนและค่าแรง
6. ระบบบัญชีสินทรัพย์ถาวร
7. ระบบบัญชีต้นทุนการผลิตสินค้า

### ทฤษฎีการควบคุมภายใน

การควบคุมภายใน หมายถึง นโยบายและวิธีการที่ผู้บริหารของกิจการได้กำหนดขึ้น เพื่อให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่าจะทำให้กิจการได้บรรลุถึงวัตถุประสงค์และเป้าหมายที่กำหนดไว้ นโยบายและวิธีการเหล่านี้ทำให้เกิดการควบคุมซึ่งเมื่อรวมกันแล้วจะประกอบขึ้นเป็นระบบการควบคุมภายในของกิจการซึ่งทำให้บรรลุวัตถุประสงค์ดังต่อไปนี้

1. การดำเนินงานของกิจการเป็นไปได้อย่างมีประสิทธิภาพตามนโยบายและเป้าหมายที่กำหนดไว้ซึ่งหมายถึงการใช้ทรัพยากรทั้งหมดของกิจการรวมทั้งทรัพยากรบุคคลให้มีประโยชน์ต่อกิจการมากที่สุดและมีผลกำไรตามที่ตั้งเป้าหมายไว้ หรือถ้าเป็นกิจการที่ไม่ได้มุ่งหวังผลกำไร

เช่น สมาคมหรือมูลนิธิก็ให้มีการหารายได้เพียงพอกับต้นทุนบริการที่ให้แก่สมาชิก หรือใช้จ่ายเงินอย่างตรงตามวัตถุประสงค์ของผู้บริจาค

2. รายงานหรืองบการเงินของกิจการ ไม่ว่าจะเป็นรายงานภายในหรือรายงานภายนอก ต้องมีความถูกต้อง เชื่อถือได้และทันการเพื่อให้เป็นประโยชน์ต่อผู้ไ้รายงานเหล่านั้นมากที่สุด นอกจากนั้นรายงานที่เสนอต่อบุคคลภายนอก เช่น ผู้ถือหุ้น เจ้าหนี้ นักลงทุน และส่วนราชการ จะต้องจัดทำขึ้นตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป

3. มีการปฏิบัติงานให้เป็นไปตามกฎ ระเบียบ และข้อบังคับทั้งของกิจการและส่วนราชการ ที่มีหน้าที่กำกับดูแล (วิไล วีระปรีย และคณะ, 2553, หน้า 9-10)

จันทนา สาขากร และคณะ (2554, หน้า 2-3) กล่าวว่า ประเภทของการควบคุมภายใน สามารถแบ่งได้ 2 ประเภทดังนี้

1. การควบคุมภายในด้านการบริหาร หมายถึง การควบคุมที่มีได้จำกัดอยู่เพียงที่แผนการจัดองค์การ แต่ได้รวมถึงวิธีการและมาตรการต่าง ๆ ที่จะทำให้การดำเนินงานมีประสิทธิภาพ และส่งเสริมให้มีการปฏิบัติตามนโยบายที่ผู้บริหารวางไว้ด้วย การวางแผนและการกำหนดนโยบายหลัก การจัดองค์การการกำหนดอำนาจดำเนินการ การคัดเลือกพนักงาน การฝึกอบรมและพัฒนาพนักงาน และการรายงานผลการปฏิบัติงานเหล่านี้ถือเป็นส่วนหนึ่งของการควบคุมด้านการบริหาร

2. การควบคุมภายในด้านบัญชี หมายถึง แผนการจัดองค์การ วิธีการและมาตรการต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการดูแลรักษาทรัพย์สิน การตรวจสอบความถูกต้องและเชื่อถือได้ของข้อมูลทางการเงิน การควบคุมทางด้านบัญชีจะเป็นเครื่องมือสนับสนุนให้ผู้บริหารดำเนินงานได้อย่างมีประสิทธิภาพ โดยการให้ข้อมูลทางการเงินที่เชื่อถือได้สำหรับการตัดสินใจ การวิเคราะห์หาเหตุผลของรายการที่ผิดปกติ หรือผิดไปจากความคาดหมาย หากกิจการใดขาดความควบคุมด้านการบัญชีที่ดีแล้ว การบริหารงานจะเป็นไปได้อย่างลำบาก โดยทั่วไป การควบคุมด้านการบัญชีมักกำหนดขึ้นเพื่อให้เกิดความมั่นใจได้ว่า

1. รายการต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นเป็นไปตามหลักเกณฑ์การอนุมัติที่ฝ่ายบริหารกำหนดไว้
2. มีบันทึกรายการที่เกิดขึ้นอย่างเพียงพอที่จะจัดทำงบการเงิน ตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป หรือตามวัตถุประสงค์อื่น และสามารถทราบถึงรายละเอียดของทรัพย์สินที่อยู่ในความครอบครอง
3. การเข้าถึงตัวทรัพย์สินเป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่ฝ่ายบริหารกำหนด
4. มีการเปรียบเทียบทรัพย์สินที่มีอยู่จริงกับทรัพย์สินที่บันทึกบัญชีไว้เป็นครั้งคราว และมีการดำเนินการอย่างเหมาะสมในกรณีที่เกิดความแตกต่างขึ้น

รัตน์ชนก พรหมณศิริ (2555, หน้า 15) ได้สรุปว่า ผังการจัดสายงาน (Organization Chart) เป็นการกำหนดหน้าที่และความรับผิดชอบจากระดับบนสุดถึงระดับล่างสุด ซึ่งในแต่ละระดับจะกำหนดหน้าที่และความรับผิดชอบไว้อย่างชัดเจน รวมทั้งมีการควบคุมและบังคับบัญชาเชื่อมโยงกันอย่างเหมาะสม สิ่งที่ต้องคำนึงในการจัดทำผังการจัดสายงานมีดังนี้

1. ผังการจัดสายงานควรมีลักษณะง่ายและยืดหยุ่นได้ เพราะหากมีการเปลี่ยนแปลงในลักษณะขยายหรือลดส่วนงาน ก็สามารถดำเนินการได้ง่ายและสะดวก ไม่สิ้นเปลืองค่าใช้จ่าย
2. แยกส่วนปฏิบัติการ (Line) และส่วนวิชาการ (Staff) ออกจากกัน
3. จัดแบ่งส่วนงานให้มีลักษณะสับสนกันไม่ได้ โดยแยกฝ่ายปฏิบัติ ฝ่ายเก็บรักษา และฝ่ายบัญชีออกจากกัน เพื่อให้สามารถตรวจพบข้อผิดพลาดได้ง่าย กล่าวคือ แต่ละฝ่ายจะปฏิบัติงานในเฉพาะส่วนที่ตนเองรับผิดชอบ ไม่ซ้ำกันแต่สามารถที่จะยืนยันยอดตรวจสอบความถูกต้องของกันและกันได้
4. มอบหมายงานอำนาจของความรับผิดชอบไว้อย่างชัดเจนตลอดสายงาน โดยจัดทำคู่มือการปฏิบัติงาน (Manual) ควบคู่ไปด้วย

นโยบายและวิธีการ คือ การกำหนดเป้าหมายของธุรกิจว่าจะดำเนินไปทางใด หลังจากนั้นก็จะแปลงนโยบายเป็นวิธีการต่างๆ ที่เป็นแนวทางปฏิบัติ สำหรับผู้บริหารระดับบนจนถึงผู้ปฏิบัติการระดับล่างสุด เช่น วิธีการงบประมาณเป็นวิธีหนึ่งที่ใช้ในการวางแผนประสานงานและควบคุมให้เป็นไปตามเป้าหมายที่กำหนดไว้ หรือการใช้ต้นทุนมาตรฐานในการผลิต การมีมาตรฐานการควบคุมภายใน (รัตน์ชนก พรหมณศิริ, 2555, หน้า 16)

การควบคุมภายในตามแนว COSO

ซินดา แซลลี (2556, หน้า 15-25) กล่าวว่า ระบบการควบคุมภายในเป็นพื้นฐานของการควบคุมกำกับดูแลที่ดีที่องค์กรหลายๆ องค์กรนำมาใช้ เมื่อแรกก่อตั้ง COSO เป็นหน่วยงานที่สนับสนุนคณะกรรมการป้องกันการทุจริตจากรายงานทางการเงิน (National Commission on Fraudulent Financial Reporting) ของสหรัฐอเมริกา โดยมีวัตถุประสงค์เบื้องต้นเพื่อศึกษาถึงปัจจัยที่มีส่วนก่อให้เกิดการทุจริตในการรายงานทางการเงิน ในปี พ.ศ. 2535 หน่วยงาน COSO ซึ่งประกอบด้วยคณะกรรมการของสถาบันวิชาชีพ 5 สถาบัน ในสหรัฐอเมริกา ได้แก่

1. สมาคมผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งสหรัฐอเมริกา (American Institute of Certified Public Accountants หรือ AICPA)
2. สมาคมผู้ตรวจสอบภายใน (The Institute of Internal Auditors: IIA)
3. สมาคมผู้บริหารการเงิน (Financial Executives Institute: FEI)
4. สมาคมนักบัญชีแห่งสหรัฐอเมริกา (American Accounting Association: AAA)
5. สมาคมนักบัญชีเพื่อการบริหาร (Institute of Management Accountants: IMA)

สถาบันทั้ง 5 สถาบันได้ร่วมกันศึกษาวิจัยและพัฒนาแนวคิดของการควบคุมภายในที่ชัดเจนยิ่งขึ้นโดยได้ออกรายงานเรียกว่า COSO Internal Control Integrated Framework

กำหนดความหมายและแม่บทของการควบคุมภายใน โดยได้ให้คำจำกัดความของการควบคุมภายในดังนี้

การควบคุมภายใน หมายถึง กระบวนการปฏิบัติงานที่ถูกกำหนดร่วมกันโดยคณะกรรมการผู้บริหาร ตลอดจนพนักงานขององค์กรทุกระดับชั้น เพื่อให้เกิดความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลว่าวิธีการหรือการปฏิบัติงานตามที่กำหนดไว้จะทำให้บรรลุวัตถุประสงค์ของการควบคุม

กรอบงานการควบคุมภายในตามหลักของ COSO มี 5 องค์ประกอบดังนี้

1. สภาพแวดล้อมของการควบคุม (Control Environment)
2. การประเมินความเสี่ยง (Risk Assessment)
3. กิจกรรมการควบคุม (Control Activities)
4. ข้อมูลสารสนเทศและการสื่อสารในองค์กร (Information and Communication)
5. การติดตามและประเมินผล (Monitoring and Evaluation)

โดยทั้ง 5 องค์ประกอบต้องประเมินการควบคุมกิจกรรมทุกระดับ ดังนี้

1. ระดับองค์กร (Entity Level)
2. ระดับหน่วยงาน (Division)
3. ระดับหน่วยปฏิบัติการ (Operating Unit)
4. ระดับหน่วยงานย่อย (Function)

มาตรฐาน COSO เป็นมาตรฐานที่ได้รับการยอมรับในด้านการควบคุมภายในมาตั้งแต่เริ่มออกประกาศใช้เมื่อปี 1992 พัฒนาการที่ผ่านมามีการออกแนวทางด้านการควบคุมภายในเพิ่มเติมหลักๆ จำนวน 2 ครั้ง คือ ในปี 2006 ซึ่งปัจจุบันเป็นครั้งที่ 3 ในปี 2013 การควบคุมภายในตามแนว COSO 2013 (COSO Internal Control- Integrated 2013 Framework Framework and Appendices) เป็นการปฏิรูปกรอบแนวทางการควบคุมภายในเดิมเพื่อให้การควบคุมภายในมีโครงสร้างที่สอดคล้องกับสภาพแวดล้อมทางธุรกิจที่เปลี่ยนแปลงไปซึ่งยังคงองค์ประกอบหลัก 5 องค์ประกอบ นิยามความหมายของการควบคุมภายใน และวัตถุประสงค์ของการควบคุมภายใน 3 ด้าน แต่ได้เพิ่มหลักการ 17 หลักการเพื่อสนับสนุน 5 องค์ประกอบหลักของการควบคุมภายในให้ชัดเจนขึ้น ดังต่อไปนี้

องค์ประกอบที่ 1 สภาพแวดล้อมการควบคุม (Control Environment) มี 5 หลักการในส่วนนี้

หลักการที่ 1 กิจการควรจะแสดงถึงความมุ่งมั่นต่อการยกย่องคุณค่าของความซื่อสัตย์และจริยธรรมทางธุรกิจ

หลักการที่ 2 กิจการควรมีกิจกรรมที่เป็นความรับผิดชอบต่อการสอดส่องผลดำเนินงานในภาพรวม (Oversight responsibility) ที่เป็นอิสระจากฝ่ายบริหาร

หลักการที่ 3 กิจการควรจะจัดวางโครงสร้างองค์กร และความรับผิดชอบภายในที่ชัดเจน และสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ของกิจการ

หลักการที่ 4 กิจการควรจะแสดงถึงความมุ่งมั่นที่จะยึดถือสมรรถนะในการบริหารจัดการ (Commitment to competence) รายบุคคลที่สอดคล้องกับวัตถุประสงค์

หลักการที่ 5 กิจการควรจะผลักดันให้ทุกตำแหน่งงานมีความรับผิดชอบต่อภาระหน้าที่ และการวางการควบคุมให้ภาระหน้าที่ประสบผลสำเร็จ

องค์ประกอบที่ 2 การค้นหาความเสี่ยง (Risk Assessment) มี 4 หลักการในส่วนนี้

หลักการที่ 6 กิจการควรกำหนดวัตถุประสงค์ของการค้นหาความเสี่ยงที่ชัดเจนและเหมาะสมกับกิจการและสอดคล้องกับวัตถุประสงค์

หลักการที่ 7 กิจการควรมีกระบวนการระบุข้อมูลความเสี่ยงและการวิเคราะห์ความเสี่ยงที่จะนำไปสู่การบริหารจัดการกับความเสี่ยงนั้น

หลักการที่ 8 กิจการควรจะเข้าถึงความเสี่ยงจากการทุจริต

หลักการที่ 9 กิจการควรมีกระบวนการระบุและวิเคราะห์ประเด็นที่เป็นความเปลี่ยนแปลงที่สำคัญที่จะกระทบต่อการดำเนินงาน

องค์ประกอบที่ 3 กิจกรรมการควบคุม (Control Activities) มี 3 หลักการในส่วนนี้

หลักการที่ 10 กิจการควรมีวิธีการเลือกสรรและพัฒนากิจกรรมการควบคุมที่ชัดเจนเพื่อบรรเทาความเสี่ยงให้อยู่ภายใต้เกณฑ์ที่ยอมรับได้

หลักการที่ 11 กิจการควรมีวิธีการเลือกสรรและพัฒนาการควบคุมทั่วไปที่เกี่ยวข้องกับเทคโนโลยีเพื่อสนับสนุนการบรรลุวัตถุประสงค์

หลักการที่ 12 กิจการควรมีการถ่ายทอดกิจกรรมการควบคุมผ่านทางด้านนโยบายและขั้นตอนการปฏิบัติงานที่ครอบคลุมและเพียงพอ

องค์ประกอบที่ 4 สารสนเทศและการสื่อสาร (Information and Communication) มี 3 หลักการในส่วนนี้

หลักการที่ 13 กิจการควรจัดให้มี จัดวางและใช้ประโยชน์จากข้อมูลที่มีคุณภาพและเชื่อถือได้เพื่อสนับสนุนการทำหน้าที่ของระบบการควบคุมภายในของกิจการ

หลักการที่ 14 กิจการควรจะสื่อสารข้อมูลภายในกิจการ ทั้งวัตถุประสงค์และความรับผิดชอบต่อการควบคุมภายในของทุกภาระงานที่เป็นประเด็นที่จำเป็นต่อการทำหน้าที่ของระบบการควบคุมภายใน

หลักการที่ 15 กิจการควรจะสื่อสารแก่ผู้ที่เกี่ยวข้องภายนอก เกี่ยวกับสาระที่กระทบต่อการทำหน้าที่ของระบบการควบคุมภายใน

องค์ประกอบที่ 5 กิจกรรมการกำกับติดตามและประเมินผล (Monitoring Activities) มี 2 หลักการในส่วนนี้

หลักการที่ 16 กิจการควรเลือกสรร พัฒนาและดำเนินการให้มีการประเมินระหว่าง การดำเนินงาน และ/หรือการประเมินผลที่แยกออกต่างหาก เพื่อให้มั่นใจว่าองค์ประกอบของ ระบบการควบคุมภายในยังคงมีอยู่และระบบการควบคุมภายในทำหน้าที่ได้อย่างเหมาะสม

หลักการที่ 17 กิจการควรจะทำการประเมินและสื่อสารจุดอ่อน และประเด็นของการ ควบคุมภายในที่ยังไม่ครบถ้วนและไม่เพียงพอในกรอบเวลาที่เหมาะสม แก่ผู้ที่เกี่ยวข้องและมีหน้าที่ในการดำเนินการแก้ไข รวมถึงผู้บริหารระดับสูงและคณะกรรมการบริษัทตามความ จำเป็น

## งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

ดลยา ไชยวงศ์ (2552) ได้ศึกษา ระบบบัญชีการเงินที่เหมาะสมของโครงการเพิ่มพูน ศักยภาพการบริหารและจัดการฟาร์มสุกร มหาวิทยาลัยแม่โจ้ มีวัตถุประสงค์เพื่อจัดทำระบบ บัญชีที่เหมาะสมและนำไปประยุกต์ใช้ได้กับโครงการเพิ่มพูนศักยภาพการบริหารและจัดการ ฟาร์มสุกร มหาวิทยาลัยแม่โจ้ และนำระบบบัญชีการเงินที่จัดทำขึ้นนำไปประยุกต์ใช้ได้กับ โครงการเพิ่มพูนศักยภาพการบริหารและจัดการฟาร์มสุกร มหาวิทยาลัยแม่โจ้ เพื่อให้ได้ระบบ บัญชีที่เหมาะสมกับโครงการเพิ่มพูนศักยภาพการบริหารและจัดการฟาร์มสุกร มหาวิทยาลัยแม่ โจ้ ผลการวิจัยพบว่า โครงการไม่มีการจัดทำงบกำไรขาดทุน มีเพียงการจัดทำรายรับรายจ่าย และงบดุลซึ่งจัดทำขึ้นอย่างไม่ถูกต้องตามที่ควร ผู้วิจัยจึงได้ออกแบบระบบบัญชีการเงินที่เหมาะสม รวมทั้งออกแบบเอกสารและรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องให้แก่โครงการรวม 9 ระบบ ได้แก่ การขายสด การขายเชื่อ การรับชำระหนี้ การซื้อและรับของ การจ่ายชำระหนี้ การจ่ายชำระ ค่าใช้จ่ายอื่นๆ เงินสดย่อย เงินเดือนและค่าแรง การรับเงินอุดหนุน ระบบที่ออกแบบนี้นำไป ทดลองปฏิบัติกับผู้มีหน้าที่ในการบันทึกบัญชีของโครงการเพื่อบันทึกบัญชีและจัดทำงบการเงิน ทั้งนี้การจัดทำงบการเงินไม่รวมกับการคำนวณต้นทุนของสินค้า ในระหว่างการทดลองใช้ระบบ บัญชีการเงินใหม่กับโครงการ พบว่าผู้มีหน้าที่ในการจัดทำบัญชีมีความเข้าใจเป็นอย่างดี

ดนุชา อาษามาส (2554) ได้ศึกษา ปัจจัยที่ส่งผลต่อประสิทธิภาพการควบคุมภายใน ระบบสารสนเทศ : การประปานครหลวง ซึ่งมีวัตถุประสงค์เพื่อทราบถึงปัจจัยที่ส่งผลต่อ ประสิทธิภาพการควบคุมภายในระบบสารสนเทศและนำข้อมูลที่ได้ไปใช้เป็นแนวทางการควบคุม หรือพัฒนาการควบคุมภายในระบบสารสนเทศของการประปานครหลวง และไปใช้ในการปรับปรุง ระบบการควบคุมภายในระบบสารสนเทศ เพื่อให้บรรลุเป้าหมายขององค์กร ผลจากการศึกษา พบว่าปัจจัยที่ปัจจัยที่ส่งผลต่อประสิทธิภาพการควบคุมภายในระบบสารสนเทศ การประปา

นครหลวง ซึ่งในความคิดเห็นของพนักงานการประปานครหลวง ปัจจัยด้านบุคลากรเป็นปัจจัยที่ส่งผลต่อประสิทธิภาพการควบคุมภายในระบบสารสนเทศมากที่สุด คือผู้ปฏิบัติงานควรให้ความร่วมมือกับองค์กร ควรปฏิบัติงานได้จริงตามกฎระเบียบ และแนวทางปฏิบัติของการควบคุมภายในระบบสารสนเทศและควรเห็นถึงประโยชน์ของการจัดให้มีการควบคุมภายในระบบสารสนเทศ ปัจจัยที่สองคือปัจจัยด้านการกำหนดนโยบายและการวางแผนขององค์กร คือ ควรมีการกำหนดมาตรฐาน นโยบายระเบียบการปฏิบัติ ในการควบคุมภายในระบบสารสนเทศอย่างชัดเจน ปัจจัยที่สาม คือ ปัจจัยด้านการจัดโครงสร้างองค์กร คือควรมีบุคลากรหลักด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ ปัจจัยที่สี่คือปัจจัยด้านความพร้อมให้บริการและติดตามผลด้านสารสนเทศ คือควรมีนโยบายการรักษาความปลอดภัยระบบสารสนเทศทั้งองค์กร มีระเบียบการปฏิบัติการให้ปรับปรุง ยกเลิกสิทธิการเข้าถึงและใช้งานระบบสารสนเทศ มีการสอบถามความถูกต้องของการกำหนดสิทธิอย่างสม่ำเสมอ และบริหารความมั่นคงและต่อเนื่องของระบบ

ศิวกร จงสุขศิริ (2553) ได้ศึกษา การวางระบบบัญชีและการควบคุมภายใน ห้างหุ้นส่วนจำกัด วี แอนด์ พี เซ็นเตอร์ (1994) ซึ่งมีวัตถุประสงค์ของการศึกษาเพื่อให้ทราบถึงลักษณะการดำเนินงาน ระบบบัญชีและการควบคุมภายในของกิจการ เพื่อดำเนินการวางระบบบัญชีและการควบคุมภายในให้เหมาะสมกับลักษณะของธุรกิจ และเพื่อให้กิจการจัดทำรายงานทางการเงินบัญชีและรายงานทางการเงินที่แสดงฐานะทางการเงินของกิจการ และผลการดำเนินงานได้อย่างถูกต้องและน่าเชื่อถือ ซึ่งการเก็บรวบรวมข้อมูลนั้นมาจากการสังเกตการปฏิบัติงานและแบบสัมภาษณ์ ผลการศึกษาพบว่า กิจการยังไม่มี การจัดโครงสร้างองค์กรและแบ่งหน้าที่ความรับผิดชอบกันอย่างชัดเจน ส่วนระบบบัญชีและการควบคุมภายในยังไม่มีประสิทธิภาพเพียงพอที่จะจัดทำงบการเงินที่สมบูรณ์ ทำให้ผู้บริหารไม่สามารถนำข้อมูลนั้นมาใช้ในการตัดสินใจในเชิงบริหารได้ ผู้ศึกษาจึงเสนอการจัดโครงสร้างองค์กรและปรับปรุงหน้าที่ความรับผิดชอบ ออกแบบเอกสารทางการเงินบัญชี และปรับปรุงผังทางเดินเอกสาร ตลอดจนเสนอแนวทางการควบคุมภายในของระบบบัญชีแต่ละระบบตามหลักการควบคุมภายในที่ดี และให้มีความเหมาะสมเพื่อรองรับการขยายตัวของกิจการต่อไปในอนาคต