

บทที่ ๘

สรุปและขอเสนอแนะ

ขอเสนอแนะเกี่ยวกับแผนการปฏิบัติการตรวจสอบ

แผนการปฏิบัติการตรวจสอบจะเป็นวิธีการในการสอบทานแผนการปฏิบัติงานขององค์การทั้งหมด ดังนั้นในการวางแผนการตรวจสอบผู้ตรวจสอบควร เริ่มต้นจากการรวบรวมเอกสารทั้งหมดขององค์การ เป็นต้นว่า ผังการจัดสายงาน อำนาจหน้าที่และความรับผิดชอบที่มอบหมายแก่พนักงานเจ้าหน้าที่แต่ละบุคคลในแต่ละสายการปฏิบัติงานและแต่ละหน่วยงาน อันหมายถึงวิธีการในการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ในองค์การหรือวิธีการของระบบการควบคุมภายในนั่นเอง จากนั้นก็ศึกษาประเมินผลว่าการควบคุมนั้นเหมาะสมเพียงใด มีจุดอ่อนที่ใดบ้างควรสนใจเป็นพิเศษ โดยใช้หลักการสอบย้อนภายในและการแยกหน้าที่ในการบันทึกการรายการและการรักษาทรัพย์สินออกจากกันในการพิจารณาใหม่มากที่สุด จุดใดที่ขาดการสอบย้อนภายใน หรือรวมหน้าที่การบันทึกทางการบัญชี และเก็บรักษาทรัพย์สินไว้ในความรับผิดชอบของบุคคลคนเดียวควรสนใจเป็นพิเศษ โดยการวางแผนการตรวจสอบในจุดนั้นอย่างละเอียด และควรเสนอให้ปรับปรุงการดำเนินงานในจุดที่กล่าว โดยให้แยกหน้าที่ออกจากกันให้กระทำเพียงอย่างใดอย่างหนึ่ง และให้หน่วยงานอื่นกระทำสอบย้อนเช็คยอดใต้อีกทอดหนึ่ง ทั้งนี้วิธีการที่ปรับปรุงผู้ตรวจสอบต้องพยายามหาวิธีที่ไม่ทำให้ค่าใช้จ่ายสูงขึ้นหรือไม่สูงขึ้นมากเกินไป และสะดวกนำมาใช้ในการปฏิบัติอีกด้วย

แผนการตรวจสอบควรแยกออกเป็น การตรวจสอบในด้านการปฏิบัติงานและในด้านการเงิน

แผนการตรวจสอบทางด้านการปฏิบัติงาน ผู้ตรวจสอบควรรวบรวมระเบียบ กฎข้อบังคับต่าง ๆ ของกิจการทั้งหมดให้ครบถ้วน จากนั้น จึงจะกำหนดวิธีตรวจสอบการปฏิบัติงานของพนักงานให้เป็นไปตามข้อบังคับดังกล่าว ในทางปฏิบัติแผนการตรวจสอบการปฏิบัติงานมักจัดพิมพ์เป็นแบบฟอร์มตามความเหมาะสมของแต่ละกิจการ ทั้งนี้เพื่อช่วยให้พนักงานตรวจสอบปฏิบัติงานได้อย่างครบถ้วน และสะดวกในการนำไปปฏิบัติอีกด้วย

วิธีการตรวจสอบควรเขาสั่งเกณฑ์การปฏิบัติงาน และสอบถามจากเจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้อง จากการตรวจสอบตามวิธีนี้จะทำให้พนักงานตรวจสอบทราบว่า หน่วยงานที่เขาทำการตรวจสอบได้ปฏิบัติตามกฎข้อบังคับนั้นจริงหรือไม่ ในกรณีที่มีการไม่ปฏิบัติตามระเบียบกฎข้อบังคับ ผู้ตรวจสอบต้องสืบหาสาเหตุ และหาทางป้องกันหรือแก้ไขให้ถูกต้องต่อไป

แผนการตรวจสอบทางการเงิน ผู้ตรวจสอบจะต้องสอบถามรวบรวมเกี่ยวกับ สมุดบันทึกต่าง ๆ ที่หน่วยงานต่าง ๆ ใช้อยู่ และเอกสารที่ประกอบประกอบการลงรายการในบันทึกต่าง ๆ เหล่านั้น พร้อมควยอำนาจหน้าที่ความรับผิดชอบของเจ้าหน้าที่แต่ละคนในการจัดทำรายการทางการเงิน จากนั้นผู้ตรวจสอบจะพิจารณาว่า ควรตรวจสอบบันทึกทางการเงินใด กับเอกสารประกอบอะไรบางเป็นจำนวนเท่าใด เป็นที่น่าสังเกตว่า การบันทึกทางการเงินจะมีวิธีปฏิบัติงานที่กำหนดไว้ ดังนั้น ในเวลาที่ปฏิบัติตรวจสอบมักกระทำการตรวจสอบทั้งสองคานพร้อมกันไป เช่น เวลาตรวจสอบเงินสดจ่าย ในเวลาตรวจสอบเอกสารประกอบรายการที่ลงบัญชีไว้ถูกต้องเพียงพอหรือไม่นั้น ผู้ตรวจสอบต้องพิจารณาหลายแง่ควยกัน เช่น รายการจ่ายเกี่ยวกับการซื้อสินค้า ผู้ตรวจสอบต้องพิจารณาว่ามีใบขอซื้อที่จัดทำโดยบุคคลที่รับผิดชอบ รายการนั้นได้รับการอนุมัติซื้อจากเจ้าหน้าที่อย่างถูกต้อง โดยที่เจ้าหน้าที่นั้นกระทำภายในอำนาจหน้าที่ของตน และพิจารณาไปตามความเหมาะสม ในเวลาจ่ายต้องพิจารณาว่าของได้รับมาจริงและอยู่ในความรับผิดชอบของบุคคลที่กิจการมอบหมายรักษาไว้ มีการทำใบสำคัญจ่าย และจ่ายควยเช็ค เข็กันนั้นมีบุคคลลงลายมือชื่อรวมรับผิดชอบตามข้อบังคับของบริษัท และจ่ายในระยะที่บริษัทไม่เสียประโยชน์ เช่น จ่ายในช่วงที่บริษัทได้เงินสดเป็นต้น และต้องตรวจสอบว่าลายมือชื่อที่ลงไว้ในเอกสารสำคัญต่าง ๆ นั้นเป็นของผู้ที่มีอำนาจกระทำ การนั้นจริง

ในการวางแผนการตรวจสอบทางการเงินผู้ตรวจสอบจะต้องพิจารณาถึงสิ่งดังต่อไปนี้คือ

๑. การตรวจสอบบันทึกทางการเงิน ควรระบุว่าบันทึกใดควรตรวจสอบกับเอกสารประกอบลงรายการใดบางเป็นจำนวนรอยละเท่าใด โดยพิจารณาจากคณะบุคคลผู้บริหาร วิธีการดำเนินงานและสภาพแวดล้อมในขณะที่เขาทำการตรวจสอบของหน่วยงานที่ตรวจสอบเป็นสำคัญ ในการทดสอบรายการบัญชีข้างคน ผู้ตรวจสอบควรวิเคราะห์รายการบัญชี

ที่ผิดปกตಿಯ่างละเอียดควบคุมกันไปด้วย เป็นต้นว่า รายการปรับปรุงที่ผิดสิ่งผิด รายการที่ผิดข้างบัญชี หรือรายการที่มีจำนวนเงินมากเป็นพิเศษ และบัญชีที่กำวมไม่ชัดเจนก็มีการวิเคราะห์ให้แน่ชัดควาส่งที่ลงบัญชีไว้หมายถึงอะไรบางอย่าง เพื่อมิให้มีรายการอันซ่อนเร้นในบัญชีดังกล่าว ทั้งนี้ผู้ปฏิบัติการตรวจสอบต้องใช้วิจารณญาณของตนเองในการวินิจฉัยว่า รายการหรือบัญชีใดควรวิเคราะห์อย่างละเอียด

๒. ตรวจสอบสัญญาต่าง ๆ ที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับกิจการทั้งหมด เพื่อให้แน่ใจว่าการปฏิบัติเป็นไปตามสัญญาที่มีอยู่ และกิจการไม่ตกอยู่ในฐานะเสียเปรียบแก่คู่สัญญา

๓. ตรวจสอบธรรมเนียมประกันต่าง ๆ เพื่อแน่ใจว่าทรัพย์สินต่าง ๆ ได้มีการประกันไว้อย่างถูกต้องและคุ้มค่าของทรัพย์สินนั้น ๆ

๔. ร่วมกับเจ้าหน้าที่ในการตรวจนับทรัพย์สิน ของคงคลังเมื่อสิ้นงวดบัญชี ส่วนในระหว่างงวดอาจทดสอบเพียงบางจุดตามที่เห็นควรได้

๕. ทำการส่งยื่นยื่นยอดคงเหลือแก่ลูกหนี้ เจ้าหนี้ของกิจการ เพื่อทดสอบรายการที่ลงบัญชีไว้ว่าครบถ้วนถูกต้อง ในกรณีลูกหนี้ควรทำวิเคราะห์อายุหนี้ด้วย เพื่อสอบดูว่าฝ่ายจัดเก็บหนี้ได้ทำการจัดเก็บตามระยะเวลาที่กำหนดและมีประสิทธิภาพเพียงใดอีกด้วย

๖. จัดทำงบการเงินและเปรียบเทียบกับงบประมาณของกิจการที่จัดทำไว้ ว่าถูกต้องตรงตามเป้าหมายเพียงใด กรณีมีข้อแตกต่าง ควรวิเคราะห์และสืบหาสาเหตุที่เป็นเช่นนั้น เพื่อสรุปเสนอรายงานแก่ฝ่ายบริหารต่อไป

สรุปการปฏิบัติที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน

การตรวจสอบภายในจะเกิดขึ้นใดต่อเมื่อเจ้าของหรือผู้บริหารงานของธุรกิจหรือองค์การนั้นไม่สามารถที่จะควบคุมดูแลงานทั้งหมดได้อย่างทั่วถึง ทั้งนี้เนื่องจากการขยายตัวของกิจการและการปฏิรูปในระบบบริหารงานภายในองค์การ เพื่อที่จะสอบทานว่า พนักงานเจ้าหน้าที่ได้ปฏิบัติงานตามความรับผิดชอบและกฎข้อบังคับที่กำหนดไว้หรือไม่ จึงต้องแต่งตั้งหน่วยงานโดยเฉพาะขึ้นมาหน่วยหนึ่ง เรียกว่าหน่วยตรวจสอบภายใน เพื่อสอบทานงานตามวัตถุประสงค์ดังกล่าว

ในวงการธุรกิจด้วยกันกล่าวได้ว่าอุตสาหกรรมหรือการค้าประเภทใหญ่ ๆ ใน

ประเทศไทยยังมีน้อยเมื่อเทียบกับต่างประเทศ ถึงกระนั้นก็ตามองค์การธุรกิจการค้าขนาดใหญ่ โดยเฉพาะสถาบันทางการเงินต่างมีความสนใจในบริบทของการตรวจสอบภายใน หน่วยงานตรวจสอบมักจะเริ่มจากแผนกบัญชีก่อน เนื่องจากมีงานมากหัวหน้าทางการบัญชีไม่สามารถสอบทานงานบัญชีทั้งหมดได้ จึงแต่งตั้งผู้ตรวจสอบภายในขึ้นเพื่อสอบทานงานประจำวันทางการเงินก่อน เมื่อกิจการขยายตัวใหญ่ขึ้น บริการของการตรวจสอบภายในจึงขยายงานที่กระทำมากขึ้นออกไปจนในที่สุดมีการสอบทานงานด้านอื่น ๆ นอกเหนือจากการตรวจสอบทางการเงิน หน่วยงานตรวจสอบภายในจึงมีขนาดตั้งแต่กระทำด้วยบุคคลคนเดียว ตรวจสอบงานประจำวัน โดยขึ้นกับหัวหน้าทางการบัญชี จนกระทำอย่างเป็นลำเป็นสัน เป็นหน่วยงานที่ใหญ่และสำคัญหน่วยหนึ่งในกิจการและขึ้นโดยตรงต่อผู้บริหารงานชั้นสูงสุด

เป็น ความอิสระของผู้ตรวจสอบภายในจึงแตกต่างกันมากตามตำแหน่งหน้าที่และความสามารถของผู้ตรวจสอบแต่ละคน ผลงานที่ตรวจสอบจึงแตกต่างกันออกไปตามเป็นอิสระในการปฏิบัติงาน การรายงานและความสนใจของผู้บริหารที่มีต่อผลงานของการตรวจสอบภายในเท่าที่เป็นอยู่ในขณะนี้การปฏิบัติกรรมการตรวจสอบภายในคนเดียวที่แต่งตั้งจากหัวหน้าแผนกบัญชีมักไม่มีความอิสระอย่างเต็มที่ในการปฏิบัติงาน และความรวมมือจากแผนกหน่วยงานอื่น ๆ มีน้อย ส่วนใหญ่จะเป็นการตรวจทานงานประจำวันมากกว่า อำนาจในการจัดการแก้ไขข้อบกพร่องที่ตรวจพบ มักอยู่ในขอบเขตจำกัด นั่นคือ การตรวจสอบภายในในระยะเริ่มแรกจะไม่อยู่ในระดับมาตรฐานของการตรวจสอบภายใน ซึ่งมียุทธวิธีในธุรกิจขนาดกลางของไทย หน่วยงานตรวจสอบภายในที่เข้าขั้นมาตรฐานในธุรกิจขนาดใหญ่ในประเทศไทยก็มีบ้าง เช่น ที่ธนาคารกรุงเทพจำกัด และธนาคารกรุงศรีอยุธยาจำกัดสามารถปฏิบัติกรรมการตรวจสอบภายในในระดับมาตรฐานและมีการตรวจสอบเพื่อการจัดการแล้ว เป็นต้น

ในหมู่นักบัญชีด้วยกันต่างก็มีความสนใจในบริการการตรวจสอบภายในมากเช่นเดียวกัน ดังจะเห็นได้จากการประชุมนักบัญชีทั่วประเทศครั้งที่สามได้หยิบยกเรื่องการตรวจสอบภายในขึ้นมาอภิปรายในครั้งนั้นด้วย ทำให้เขาใจว่าการตรวจสอบภายในอาจพัฒนาก้าวหน้าได้อย่างรวดเร็วยิ่งขึ้น

จากการสอบถามจากเจ้าหน้าที่ผู้บริหารหน่วยงานตรวจสอบและผู้ปฏิบัติการตรวจสอบภายในตามที่เคยกล่าวไว้แล้วในบทก่อน อาจสรุปการปฏิบัติงานตามหัวข้อดังนี้คือ

๑. ฐานะของหน่วยตรวจสอบในองค์กร
๒. การจัดสายงานในหน่วยงานตรวจสอบภายใน
๓. การปฏิบัติงานการตรวจสอบ
๔. การพบข้อผิดพลาดและวิธีจัดการ เกี่ยวกับสิ่งที่ตรวจพบนั้น
๕. การรายงาน

ฐานะของหน่วยตรวจสอบในกิจการ โดยทั่วไปเท่าที่เป็นอยู่ในขณะนี้กิจการขนาดกลางที่เริ่มมีหน่วยตรวจสอบภายใน ฐานะของหน่วยตรวจสอบภายในจะสังกัดอยู่ในหน่วยงานทางการเงิน หน้าที่ปฏิบัติจึงเป็นเพียงงานส่วนน้อยตามมาตรฐานของการตรวจสอบภายใน ส่วนกิจการขนาดใหญ่ โดยเฉพาะสถาบันทางการเงินจะเป็นหน่วยงานอิสระที่สำคัญหน่วยหนึ่งขององค์กร โดยปฏิบัติการในหน้าที่ฝ่ายปรึกษาและขึ้นโดยตรงต่อผู้บริหารงานชั้นสูงของกิจการนั้น

การจัดสายงานในหน่วยงานตรวจสอบภายใน มักเป็นไปตามลักษณะโครงสร้างและความต้องการของผู้บริหารงาน กิจการขายสินค้ามักไม่ควรมีสาขามากหน่วยตรวจสอบจึงไม่ต้องปฏิบัติงานแบบสายงานใดและไม่ควรมีบุคคลมากคนในการดำเนินงานในหน่วยนี้ได้ ส่วนสถาบันทางการเงิน โดยเฉพาะการธนาคารสถานที่ตั้งเป็นสิ่งสำคัญ จึงต้องดำเนินงานในรูปของสาขามากและเนื่องจากมีกิจกรรมมากชนิดด้วยกันในหน่วยตรวจสอบภายในเองจะแบ่งออกเป็นสายงาน การแบ่งสายงานนี้เท่าที่ปฏิบัติย่อมมีสองชนิดด้วยกัน ชนิดแรกจะแบ่งตามหน้าที่งานในกรณีนี้แต่ละสายตรวจจะตรวจสอบกิจกรรมหนึ่ง ๆ โดยเฉพาะ ชนิดที่สองจะจัดแบ่งตามเขตหรือหน่วยปฏิบัติงานขององค์กร ซึ่งกรณีนี้แต่ละสายงานตรวจสอบจะรับผิดชอบตรวจสอบกิจกรรมทั้งหมดตามเขต หรือหน่วยปฏิบัติงานหนึ่ง ๆ ที่ตนเองได้รับมอบหมายไว้

การปฏิบัติงานการตรวจสอบภายใน เท่าที่เป็นอยู่ในขณะนี้จะปฏิบัติตามงานที่ได้รับมอบหมาย ซึ่งสามารถแบ่งออกได้เป็นสองชนิดด้วยกันคือ

๑. การตรวจสอบตามปกติ การตรวจสอบชนิดนี้จะเป็นการตรวจสอบตามปกติทางด้านการเงินและการปฏิบัติงานของพนักงานตามแผนการตรวจสอบที่ใดกำหนดไว้ล่วงหน้า และปฏิบัติเป็นประจำปีอยู่เสมอ

๒. การตรวจสอบเฉพาะกรณี ชนิดนี้จะเกิดขึ้นเมื่อหน่วยตรวจสอบได้รับคำสั่ง

พิเศษให้ปฏิบัติ อันเนื่องมาจากมีเหตุผลพิเศษเป็นเฉพาะคราว และเป็นไปตามข้อกำหนดควัตถุประสงค์ในการตรวจในแต่ละคราวไป

ในการออกปฏิบัติ การตรวจสอบหัวหน้าสายตรวจจะเป็นผู้ที่กระจายงานแก่พนักงานตรวจสอบโดยพิจารณาจากบันทึกในการทำงานของพนักงานในสายงานของตน ส่วนการกำหนดแผนการตรวจสอบผู้ตรวจสอบจะอาศัยประสบการณ์ในอดีตและพิจารณาจากกฎข้อบังคับระบบบัญชีและวิธีปฏิบัติจนแล้วจึงจะกำหนดวิธีการในการสอบทานงานทั้งหมด

การพบข้อผิดพลาดและวิธีจัดการเกี่ยวกับสิ่งที่ตรวจพบนั้น ในการปฏิบัติกาตรวจสอบ ถ้าพบข้อแตกต่างจากหลักการที่กำหนดไว้ หรือเป็นการกระทำที่ไม่ถูกต้อง ถ้าเป็นความผิดที่ไม่ร้ายแรงและสามารถแก้ไขได้ในเวลานั้นก็จะให้แก้ไขทันที ส่วนความผิดพลาดอันเกี่ยวกับการทุจริตหรือคอยสมรรถภาพจะรายงานลับเข้าหน่วยตรวจสอบทันที เพื่อรายงานต่อฝ่ายบริหารชั้นสูง เพื่อหาทางยับยั้งการกระทำดังกล่าว ซึ่งอาจให้ฝ่ายตรวจสอบเข้าควบคุมรักษาการณ์แทนและปฏิบัติตรวจสอบเพิ่มเติมอย่างรีบด่วนเพื่อกำหนดแนวทางดำเนินการต่อไปอีกด้วย

การรายงาน โดยทั่วไปผู้ตรวจสอบมีอิสระเต็มที่ในการรายงานผลการตรวจสอบเกี่ยวกับสิ่งที่ตรวจพบ การรายงานจะจัดทำสองชนิดด้วยกันคือ รายงานทางการเงิน เป็นรายงานที่แสดงฐานะทางการเงินและผลการดำเนินงานของกิจการ ณ วันที่ตรวจสอบตามที่ควรจะเป็น ผู้ตรวจสอบควรที่ผู้รับผิดชอบรายงานที่เห็นว่าสำคัญในการบริหารก็เพียงพอ ส่วนรายงานทางค่านับปฏิบัติงานก็ควรจัดทำในลักษณะที่เป็นประโยชน์แก่ฝ่ายบริหาร เช่นเดียวกัน ซึ่งผู้ตรวจสอบควรเสนอวิธีแก้ไขปรับปรุงเพื่อให้การดำเนินงานได้รับผลงานที่น่าพอใจมากยิ่งขึ้น

นอกจากที่กล่าวไว้ข้างต้นหน่วยงานตรวจสอบภายในเพื่อการจัดการยังสามารถให้บริการทางด้านบริหารแก่ฝ่ายบริหารด้วย เป็นคนว่า จัดหาข้อมูลและบริหารทางค่านับผลการเร่งรัดหนี้ การประชาสัมพันธ์ การเผยแพร่วิชาการ ฯลฯ

ดังนั้นจึงเห็นได้ว่าหน่วยงานตรวจสอบภายในที่มีประสิทธิภาพนั้นจะสามารถให้บริการแก่ฝ่ายบริหารหลายประเด็นด้วยกันคือ

๑. เป็นสื่อกลางในการเชื่อมความสัมพันธ์ระหว่างผู้บริหารชั้นสูงและฝ่ายปฏิบัติงาน
๒. เป็นเครื่องมือในการควบคุมการปฏิบัติงานในองค์การ

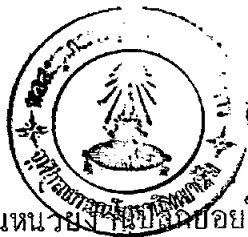
๓. เป็นหน่วยจัดหาข้อมูลแก่ฝ่ายจัดการในการตัดสินใจดำเนินการต่าง ๆ อย่างถูกต้อง และจัดการแก้ไขปรับปรุงการดำเนินงานอันเป็นประโยชน์แก่กิจการรวมทั้งหมด

๔. ช่วยการจัดการทางคานบুদ্ধกลางการและทางวิชาการ

สรุป สภาพการตรวจสอบภายในที่เป็นอยู่ในประเทศในขณะนี้ มีหลายระดับด้วยกัน ระดับที่ถือว่าสมบูรณ์และสามารถให้ประโยชน์แก่ฝ่ายบริหารมากที่สุดคือ ระดับการตรวจสอบเพื่อการจัดการ เนื่องจากสามารถตรวจสอบได้กว้างขวางกว่า ให้บริการที่กว้างกว่า และมีประสิทธิภาพที่สูงกว่าการตรวจสอบชนิดอื่น ๆ การตรวจสอบภายในชนิดนี้นอกจากจะตรวจสอบทางด้านการเงิน การปฏิบัติงาน ระบบการควบคุมภายในและข้อมูลภายนอกที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับกิจการในการตัดสินใจกำหนดการดำเนินงานแล้ว ยังสามารถให้บริการทางคานบริหารแก่ฝ่ายบริหารได้อย่างกว้างขวาง ดังนั้น จึงควรเป็นระบบการตรวจสอบภายในที่ควรแก่การเผยแพร่ในประเทศไทย ผู้เขียนหวังเป็นอย่างยิ่งว่าผู้บริหารงานและหัวหน้าหน่วยตรวจสอบภายในที่ยังใหม่ต่อระบบการตรวจสอบภายในเพื่อการจัดการนี้ น่าจะลองพิจารณาและนำมาใช้ในกิจการของตนบ้าง ทั้งนี้เพื่อความก้าวหน้าในคานการปฏิบัติงานการตรวจสอบภายในให้อยู่ในระดับมาตรฐานที่ดีเดียวกัน และเพื่อคงไว้ซึ่งประสิทธิภาพสูงสุดในคานบริหารงานตามวัตถุประสงค์ของกิจการอีกด้วย

ขอเสนอแนะ

ตามที่กล่าวแล้วว่าในประเทศไทยฐานะและความเป็นอิสระของฝ่ายตรวจสอบภายในมีหลายระดับด้วยกัน มีทั้งปฏิบัติงานอยู่ในระดับมาตรฐาน ผลงานเป็นที่น่าพอใจ และทั้งที่ปฏิบัติอยู่ในขอบเขตจำกัด ผลงานไม่ตรงตามวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบภายใน ประเภทแรกฝ่ายตรวจสอบจะเป็นหน่วยงานที่สำคัญของกิจการ มีความอิสระในการปฏิบัติงานการตรวจสอบและสามารถกำหนดวิธีการตรวจสอบและสิ่งที่จะทำการตรวจสอบทั้งทางด้านการเงินและคานปฏิบัติ การตรวจสอบจึงมีขอบเขตกว้างขวางครอบคลุมถึงกิจกรรมทั้งหมดขององค์การ ทำให้สามารถทราบสภาพทั้งหมดของกิจการได้เป็นอย่างดี ฝ่ายตรวจสอบจึงมีบทบาทสำคัญในการช่วยจัดการแก้ไขปรับปรุงการดำเนินงานของกิจการให้มีประสิทธิภาพสูงขึ้น โดยการเสนอขอแนะนำต่อฝ่ายบริหารชั้นสูงโดยตรง และ/หรือเข้าร่วมมีการแก้ไขตามที่เห็นควรได้



ส่วนประเภทหลังนั้นหน่วยงานตรวจสอบจะเป็นหน่วยงานที่ปรึกษาอยู่ในแผนกบัญชี กระทบการตรวจสอบตามคำสั่งของหัวหน้าแผนกบัญชี การตรวจสอบจึงเกี่ยวกับความถูกต้องของบันทึกทางการเงินอย่างเดียว ผู้ตรวจสอบจึงไม่มีบทบาทคอยบริหารเลย ประเภทหลังนี้ควรที่จะมีการพิจารณาเพื่อหาทางปรับปรุงแก้ไขการตรวจสอบภายในของหน่วยงานของคนให้ดีขึ้น ผู้เขียนเห็นว่าไม่ว่าใครก็ตามที่เขามายึดอาชีพการตรวจสอบภายใน ก็ควรที่จะช่วยกันพัฒนาอาชีพนี้ให้ก้าวหน้าขึ้นไปเรื่อย ๆ อย่างน้อยที่สุดก็ควรให้เขาขึ้นมาตราฐานแห่งวิชาชีพการตรวจสอบภายใน ควรที่จะกระทำการงานอย่างจริงจัง มีความรับผิดชอบต่องานหน้าที่ของตนอย่างเต็มที่ และควรที่จะศึกษาหาความรู้เพิ่มเติม เพื่อปรับปรุงหน่วยงานตรวจสอบให้ก้าวหน้าทันต่อเหตุการณ์และทันสมัยอยู่เสมอ จึงจะสมเป็นผู้ที่ยึดอาชีพทางวิชาชีพอย่างแท้จริง

จากสภาพการณ์ที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน ผู้เขียนมีความเห็นว่าการปรับปรุงจะต้องปรับปรุงทุกฝ่ายงานในกิจการ ผู้บริหารงานที่ต้องการให้กิจการมีประสิทธิภาพในการดำเนินงานอย่างใดอย่างหนึ่งที่สุดแล้ว ควรที่จะให้ความสำคัญของหน่วยงานตรวจสอบให้มากขึ้น และควรให้แก้ไขทางคานบดุลการ คือการรับพนักงานเข้าทำงานไม่ควรเห็นแก่พวก้องมากจนเกินไป ควรที่จะคัดเลือกบุคคลที่มีความสามารถในการทำงานเข้าทำงานเท่านั้น โดยให้ให้เข้าทำงานในตำแหน่งหน้าที่ที่เหมาะสมที่สุด ถือเอาความถนัดและความสามารถของแต่ละบุคคลเป็นสำคัญ การพิจารณาความดีความชอบในการให้รางวัล/เลื่อนตำแหน่งหน้าที่ควรพิจารณาจากผลงานที่บุคคลนั้นได้กระทำไว้อย่างแท้จริง ควบคู่กับการพิจารณาความสามารถของบุคคลนั้นด้วย ไม่ควรพิจารณาแต่พวกพ้องของตนเองเท่านั้น

ส่วนในหน่วยงานตรวจสอบเอง สิ่งที่หัวหน้าตรวจสอบควรคำนึงถึงคือ

๑. การให้ความรู้แก่พนักงานตรวจสอบภายใต้การบังคับบัญชาของตนให้ทันสมัยอยู่เสมอ โดยมีการอบรมเทคนิคใหม่ ๆ ในการตรวจสอบ เปิดพนักงานตรวจสอบคนใหม่ให้มีความรู้เทคนิคในการตรวจสอบก่อนให้ออกปฏิบัติกรตรวจสอบ จริงอยู่พนักงานตรวจสอบที่มีความรู้ตั้งแต่ปริญญาตรีขึ้นไป เมื่ออ่านแผนการตรวจสอบแล้วสามารถปฏิบัติกรตรวจสอบได้ก็ตาม แต่ทว่าเมื่อไม่ประสบผลในการตรวจสอบ ย่อมไม่สามารถรู้ซึ่งถึงเทคนิคในการตรวจสอบ ถ้าไม่มีกรอบรมก่อนเริ่มปฏิบัติงานแล้ว พนักงานคนใหม่จะตรวจสอบตามที่ระบุไว้เท่านั้น โดยที่ไม่สามารถติดตามต่อไปอีก เมื่อมีสิ่งทีก่อให้เกิดความสงสัยได้ เช่น

หลักฐานประกอบไม่สมบูรณ์หรือไม่แน่ชัด ผู้ตรวจสอบต้องตรวจสอบหลักฐานอื่นเพิ่มเติม ซึ่งอาจต้องขอข้อมูลจากบุคคลภายนอกก็ได้ ในการนี้จะต้องเป็นผู้ที่มีประสบการณ์พอสมควรแล้ว จึงจะสามารถทราบได้ว่าในสภาพการณ์เช่นใดบ้างควรเปลี่ยนแปลงเทคนิคการตรวจสอบ การติดตามตรวจสอบเพิ่มเติมในสิ่งใดบ้างและควรใช้วิธีใด ยิ่งปัจจุบันการดำเนินงานสลับซับซ้อนมาก วิธีการตรวจสอบยังจะต้องปรับปรุงแก้ไขให้ทันต่อเหตุการณ์และสภาพแวดล้อมของแต่ละกรณี รวมทั้งการปรับปรุงแก้ไขแผนการตรวจสอบให้ทันสมัยอยู่เสมอ ขอนี้ในหน่วยงานตรวจสอบที่สามารถปฏิบัติอยู่ในระดับมาตรฐานก็มีการกระทำกันอยู่แล้ว หน่วยงานที่ยังไม่ฝึก กระทำดังกล่าวควรที่จะได้พิจารณาและรีบปรับปรุงแก้ไขให้เหมาะสมยิ่งขึ้น

๒. ควรมีการสัมมนาทางคานวิชาการตรวจสอบภายในในหน่วยงานตรวจสอบเอง โดยเชิญผู้ที่มีประสบการณ์ทางคานตรวจสอบภายในมาอภิปรายถึงปัญหาต่าง ๆ ในการตรวจสอบภายใน พร้อมทั้งเปิดโอกาสให้ซักถามสิ่งที่สงสัย และจัดการแก้ไขปัญหาต่าง ๆ ที่พนักงานตรวจสอบที่ได้รับจากการตรวจสอบภายในด้วย

๓. การปรับปรุงในคานผู้ตรวจสอบภายใน ผู้ตรวจสอบภายในควรมีคุณสมบัติความสามารถในการปฏิบัติงานดัง เช่นผู้สอบบัญชีอิสระ มีอัธยาศัยที่เป็นมิตรต่อบุคคลในหน่วยงานที่ตนเขาทำการตรวจสอบ

ในการปฏิบัติงานการตรวจสอบ ผู้ตรวจสอบภายในควรแสดงให้ผู้รับการตรวจสอบเข้าใจว่าตนมาช่วยสอบทานงานที่ทำไว้ว่าถูกต้องตรงตามฝ่ายบริหารที่กำหนดไว้ มาช่วยการปฏิบัติงานให้เรียบร้อยยิ่งขึ้น ไม่ใช่มาจับผิด หรือหมายตาจะจับผิดคณปฏิบัติงาน คือให้ผู้รับการตรวจสอบเข้าใจถึงวัตถุประสงค์ในการปฏิบัติงานของการตรวจสอบภายใน

ถ้าพบข้อผิดพลาดหรือบกพร่องควรสอบถามผู้ปฏิบัติงานถึง เหตุผลที่กระทำการดังกล่าวแล้วแนะนำให้จัดการแก้ไขให้ถูกต้อง ก่อนรายงานควรปรึกษากับผู้รับผิดชอบในหน่วยงานที่รับการตรวจสอบ เพื่อที่จะได้ทราบถึงข้อเท็จจริงและขอมูลอื่น ๆ เพิ่มเติมที่เกี่ยวข้อง เพื่อให้รายงานให้ถูกต้องที่สุด และขอเสนอแนะให้มีการแก้ไขจะได้เป็นที่ยอมรับและนำไปปฏิบัติด้วยความเต็มอกเต็มใจ และจัดการแก้ไขภายในระยะเวลาที่กำหนดไว้ด้วย

อีกสิ่งหนึ่งที่พนักงานตรวจสอบภายในจะละเว้นเสียมิได้คือ การศึกษาค้นคว้าด้วยตัวเอง เพื่อให้ได้มาซึ่งความรู้ในการเสริมสร้างการปฏิบัติงานของตนให้มั่นใจมากขึ้นและทัน

สมัยอยู่เสมอ

นอกจากนี้ผู้เขียนเห็นว่าควรมีการจัดตั้งสมาคมแห่งวิชาชีพการตรวจสอบภายในขึ้น เพื่อแลกเปลี่ยนความรู้ ประสบการณ์ต่าง ๆ ในระหว่างผู้ปฏิบัติงานอาชีพเดียวกัน เพื่อที่จะช่วยกันพัฒนาวิชาชีพการตรวจสอบภายในให้ก้าวหน้ายิ่งขึ้น และช่วยกันตั้งหน่วยตรวจสอบภายในที่ปฏิบัติงานในระดับค่าความมาตรฐานให้เข้าขั้นมาตรฐานบ้าง เพื่อให้บรรลุถึงวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบภายในที่แท้จริง อันเป็นเครื่องมือที่ดีในการพัฒนาหน่วยงานกิจการ และสังคมรวมทั้งมหคิให้ก้าวหน้ารวดเร็วยิ่งขึ้นด้วย

ผู้เขียนเข้าใจว่าเมื่อทุกอย่างอยู่ในสภาพที่พร้อมเพียง มีกำลังคนที่มีความรู้ความสามารถพร้อมที่จะปฏิบัติงาน มีการแนะนำอบรมให้ความรู้เพิ่มเติมอยู่เสมอ และมีสมาคมควบคุมการประกอบวิชาชีพการตรวจสอบภายในโดยเฉพาะแล้ว ผู้ประกอบวิชาชีพการตรวจสอบภายในก็น่าจะสามารถรวมเป็นปึกแผ่นและพัฒนาให้อยู่ในระดับเดียวกันได้ ยิ่งกว่านั้นในหน่วยธุรกิจแต่ละแห่งมีหัวหน้าหน่วยตรวจสอบภายในที่มีความรู้ความสามารถ มีความเข้มแข็งในการบริหารงาน พนักงานภายใต้การบังคับบัญชามีคุณสมบัติพร้อมและตั้งใจประกอบวิชาชีพการตรวจสอบภายในอย่างแท้จริง ผู้บริหารงานมีความสนใจในผลงานของการตรวจสอบมากเท่าที่ควร และบริหารงานด้วยความเที่ยงธรรมแล้ว ผู้เขียนเข้าใจว่า งานการตรวจสอบภายในจะพัฒนาก้าวหน้าไปได้อย่างรวดเร็ว กิจการก็จะมีแต่ความมั่นคง และประสบความสำเร็จได้อย่างงดงาม

ศูนย์วิทยุทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย