

การปฏิบัติการตรวจสอบภายในในประเทศไทย

ธุรกิจในประเทศไทยได้เริ่มให้มีการตรวจสอบภายในไม่กี่สิบปีนี้เอง แต่ก็ได้พัฒนา ก้าวหน้าอย่างรวดเร็วและได้รับความสนใจจากบุคคลหลายฝ่ายด้วยกัน สมาคมนักบัญชีแห่ง ประเทศไทยได้จัดการอภิปรายเกี่ยวกับการตรวจสอบภายในขึ้น ในการประชุมนักบัญชีทั่วประเทศ ครั้งที่สาม ณ ห้องประชุมมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ระหว่างวันที่ ๒๓-๒๕ มกราคม พ.ศ. ๒๕๑๓ ในการประชุมครั้งนั้นได้พิจารณาถึง คุณสมบัติ หน้าที่ ความสัมพันธ์ การจัดองค์ การและการปฏิบัติงานของงานตรวจสอบภายใน

คุณสมบัติของผู้ตรวจสอบภายใน

ประเด็นที่เสนอให้พิจารณาในการประชุมนักบัญชีทั่วประเทศครั้งที่ ๓ มี ๓ ข้อคือ

๑. "คุณวุฒิและภูมิหลังทางการศึกษา" ที่ประชุมพิจารณาแบ่งออกตามงานธุรกิจ และงานส่วนราชการ ทางด้านธุรกิจมีความเห็นว่า คุณวุฒิของผู้ตรวจสอบภายในขึ้นอยู่กับขนาด ความจำเป็นและลักษณะงานของแต่ละธุรกิจ ถ้าเป็นการตรวจสอบทางค่านักบัญชีผู้ตรวจสอบ ภายในควรมีความรู้สำเร็จปริญญาตรีทางการบัญชี หรือทางพาณิชยศาสตร์ หรือมีความรู้ทาง การบัญชีเป็นอย่างดี และถ้าเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตด้วยก็จะเป็นการดียิ่งขึ้น ในกรณีที่ขอบ เขตการปฏิบัติงานขยายออกไปนอกเหนือวิชาการบัญชี คณะผู้ตรวจสอบภายในควรมีผู้ชำนาญ งานสาขาอื่น ๆ รวมอยู่ด้วย สำหรับส่วนราชการผู้ตรวจสอบภายในเป็นเพียงตำแหน่งพิเศษ และขอบเขตการปฏิบัติงานจำกัดเฉพาะเรื่องบัญชีการเงิน และเนื้องานในค่านกฎหมายและ ระเบียบการเงินการคลัง จึงควรมีความรู้ทางด้านนี้ประกอบด้วย

๒. "ความชำนาญในการปฏิบัติงานและประสบการณ์" ที่ประชุมมีมติว่าผู้ตรวจสอบ

๑. นักบัญชีแห่งประเทศไทย, สมาคม. การประชุมนักบัญชีทั่วประเทศครั้งที่ ๓.

(พระนคร, ๒๕๑๓), หน้า ๔๓-๔๔, ๕๑-๕๒

ภายในควรมีความชำนาญในการปฏิบัติงานตรวจสอบประมาณ ๑-๓ ปี ก่อนที่จะได้รับการ
แต่งตั้งเป็นผู้ตรวจสอบภายในทั้งนี้ควรขึ้นอยู่กับความสามารถของแต่ละบุคคลเป็นสำคัญ

๓. "ความเป็นอิสระในการแสดงความคิดเห็นและปฏิบัติงาน" ที่ประชุมมีความเห็น
ว่าผู้ตรวจสอบภายในควรมีความเป็นอิสระในการแสดงความคิดเห็นเกี่ยวกับผลงานในการ
ตรวจสอบข้อผิดพลาดบริหารซึ่งเป็นผู้แต่งตั้งและภายในขอบเขตที่ได้รับมอบหมาย แต่ความเป็น
อิสระจะมีความน้อยเพียงใดขึ้นอยู่กับปัจจัยต่าง ๆ เช่น สถานการณ์และสิ่งแวดล้อม ความมุ่ง
หมายและความไว้วางใจของฝ่ายบริหาร ฉะนั้นโดยทั่วไปผู้ตรวจสอบภายในจึงมีความเป็นอิสระ
น้อยกว่าผู้ตรวจสอบบัญชีภายนอก

จากการสอบถามหัวหน้าฝ่ายตรวจสอบทางธุรกิจเอกชนในค่านักบัญชีและภูมิหลังทาง
การศึกษาผลปรากฏว่ากิจการขนาดใหญ่จะพิจารณาคัดเลือกผู้สำเร็จการศึกษาคณะปริญญาตรี
และผู้ที่มีความรู้ความสามารถเฉพาะด้านเขาเป็นพนักงานตรวจสอบ ทั้งนี้เพื่อคงไว้ซึ่งประ
สิทธิภาพสูงสุดในการปฏิบัติงานของฝ่ายตรวจสอบ เป็นต้นว่า ธนาคารศรีอยุธยาจำกัดจะรับ
ผู้สำเร็จการศึกษาระดับปริญญาตรีในสาขาการบัญชี พาณิชยศาสตร์ เศรษฐศาสตร์ นิติศาสตร์
และปริญญาโททั้งในประเทศ และนอกประเทศ ส่วนธนาคารกรุงเทพจำกัดจะรับผู้สำเร็จ
ปริญญาตรีเฉพาะสาขาการบัญชี ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และบุคคลที่มีความรู้เฉพาะด้านเขาเป็น
พนักงานตรวจสอบภายในเช่นเดียวกัน เป็นที่น่าสนใจที่ธนาคารขนาดใหญ่มีความสนใจและ
ยอมรับหลักการตรวจสอบภายในมากขึ้นเรื่อย ๆ ทั้งนี้หัวหน้าฝ่ายตรวจสอบภายในมักจะเป็นผู้
ที่มีความรู้สูงและมีความชำนาญงานทางด้านตรวจสอบจากภายนอกมาแล้วมาอำนวยการดำเนินงาน
ตรวจสอบภายในอยู่ จึงจะเห็นได้จากธนาคารศรีอยุธยาจำกัดได้เรียนเชิญ
ดร. เพียรชัย นิลสุวรรณกุลจากคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินมาเป็นผู้จัดการฝ่ายตรวจสอบ
ประจำในธนาคาร เป็นต้น

ในด้านเกี่ยวกับความชำนาญงานปรากฏว่าในทางปฏิบัติกิจการที่มีหน่วยตรวจสอบ
ภายในที่เข้มแข็งหัวหน้าหน่วยมักจะเป็นผู้ที่มีความชำนาญเฉพาะด้านมาแล้วเป็นอย่างดี เช่น
กิจการธนาคารพาณิชย์มักแต่งตั้งบุคคลที่ผ่านงานตรวจสอบจากธนาคารแห่งประเทศไทยมาแล้ว
หรือจากคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินเป็นหัวหน้าหน่วยตรวจสอบ ส่วนกิจการทางด้านการ
ค้ามักแต่งตั้งผู้สอบบัญชีรับอนุญาตหรือผ่านกิจการตรวจสอบบัญชีมาแล้วเป็น

อย่างคี่เป็นต้น

ส่วนความเป็นอิสระของผู้ตรวจสอบนั้นเท่าที่เป็นอยู่จะเห็นว่ามีความเป็นอิสระในขอบเขตจำกัด คือจำกัดตามระเบียบกฎข้อบังคับของกิจการ และความเป็นอิสระในการออกความเห็นเกี่ยวกับการปรับปรุงงานทั่วไป จะมีก็แต่เฉพาะหน่วยงานตรวจสอบที่ขึ้นอยู่กับผู้บริหารชั้นสูงเท่านั้น แต่จะไม่มีความเป็นอิสระเท่าผู้สอบบัญชีอิสระภายนอก

หน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายใน

เนื่องจากผู้ตรวจสอบภายในมีหน้าที่ทำการสอบทานระบบการควบคุมภายใน ตรวจสอบประเมินผลงานและรายงานเสนอความคิดเห็นต่อฝ่ายบริหาร ในการประชุมกับบัญชีครั้งที่ ๓ ได้พิจารณาหน้าที่ของผู้ตรวจสอบไว้สามประเด็นด้วยกันคือ ประเด็นที่หนึ่ง "หน้าที่ประจำ" ที่ประชุมพิจารณาแบ่งออกเป็นองค์การธุรกิจและส่วนราชการโดยสรุปได้ดังนี้ ในส่วนราชการหน้าที่ประจำของผู้ตรวจสอบภายในเน้นหนักไปในการตรวจฎีกาและใบสำคัญคู่จ่ายเพื่อเป็นการสอบทานการเบิกจ่ายเงินของแผนกคลัง ของส่วนราชการต่าง ๆ เพื่อให้แน่ใจว่าใบปฏิบัติถูกต้องตามกฎหมายและระเบียบการเงินการคลัง ตรวจสอบวิธีการลงรายการบัญชีว่าปฏิบัติครบถ้วนและเป็นไปอย่างถูกต้องตามระเบียบแบบแผน และตรวจสอบเงินยืมทดรองราชการ สำหรับองค์การธุรกิจมีการตรวจสอบทั้งทางคลนการ เงินอันได้แก่การตรวจสอบบัญชีและหลักฐานประกอบต่าง ๆ ตรวจสอบทรัพย์สินหนี้สินรายได้ รายจ่าย และตรวจสอบทางคานปฏิบัติงานของพนักงานเป็นไปตามระเบียบที่ได้วางไว้หรือไม่ พร้อมกับเสนอแนะในการปฏิบัติให้ดีขึ้นอีกด้วย

ประเด็นที่สอง "หน้าที่พิเศษ" ที่ประชุมยอมรับว่าผู้ตรวจสอบภายในมักจะได้รับมอบหมายให้เป็นผู้สอบสวนพิเศษตรวจสอบเฉพาะเรื่องหรือตรวจสอบหน่วยงานต่าง ๆ โดยไม่บอกให้หน่วยงานที่จะต้องถูกตรวจสอบทราบล่วงหน้า ทั้งนี้เพื่อความเป็นไปตามที่มีผู้ร้องเรียนหรือบ้ตรสนเทห หรือมีการทุจริตเกิดขึ้นจริงหรือไม่ ตามแต่ผู้บริหารจะไ้มอบหมาย

ประเด็นที่สาม "การแสดงความเห็นเพิ่มเติม" ขอบุติของที่ประชุมคือผู้ตรวจสอบภายในควรแสดงความเห็นเพิ่มเติมได้ แมวว่าจะไม่ไ้กำหนดไว้ในวิธีปฏิบัติการตรวจสอบ

ถ้าเห็นว่าข้อคิดเห็นเพิ่มเติมนั้นจะช่วยแก้ไขให้การทำงานของกิจการมีประสิทธิภาพดีขึ้น

ในทางปฏิบัติตามสภาพจริงในขณะนี้ หน้าที่ประจำของผู้ตรวจสอบภายในคือตรวจสอบกิจกรรมทั้งหมดขององค์การทั้งทางด้านการเงินและทางปฏิบัติงาน ส่วนหน้าที่พิเศษนั้นจะกระทำตามที่ฝ่ายบริหารมอบหมายเป็นเฉพาะคราวไป ทั้งนี้เพื่อที่จะรักษามาตรฐานและใช้ในการตัดสินใจดำเนินกิจการ เช่นอาจทำการตรวจสอบกิจการในเครือหรือลูกการรายใหญ่ ๆ ของกิจการ เป็นต้น ส่วนการแสดงความเห็นนั้นผู้ตรวจสอบสามารถออกความเห็นเกี่ยวกับงานที่ตรวจสอบอย่างเต็มที่ และสามารถให้ความเห็นเพิ่มเติมอันเป็นประโยชน์แก่ฝ่ายบริหารได้

เสมอ

ความสัมพันธ์อื่น ๆ ของผู้ตรวจสอบภายใน

ก. **กึ่งกลางทางคน**
ขอยุติจากที่ประชุมผู้ตรวจสอบภายในจะมีความสัมพันธ์กับบุคคลเหล่านั้นคือ^๓

ก. "ผู้สอบบัญชีภายนอก" ที่ประชุมเห็นว่าผู้ตรวจสอบภายในควรให้ความร่วมมือกับผู้สอบบัญชีภายนอกในคานต่าง ๆ ภายในขอบเขตเกี่ยวกับการเงินและการบัญชี และไม่ขัดกับผลประโยชน์ส่วนรวมของธุรกิจ โดยไม่ทำให้ธุรกิจเสียหาย ในส่วนราชการผู้ตรวจสอบภายในควรเสนอขอเท็จจริงทุก ๆ ประการที่ตรวจสอบให้แก่ผู้สอบภายนอก(ค.ศ.ง.)เสมอ ทั้งนี้เพื่อรักษามาตรฐานส่วนรวมและช่วยสงวนของผู้สอบบัญชีภายนอก

ข. "ฝ่ายบริหาร" ผู้ตรวจสอบภายในมีความสัมพันธ์อย่างใกล้ชิดกับฝ่ายบริหารในการประสานงาน การควบคุม และการแก้ไขวิธีการปฏิบัติงานให้เกิดประสิทธิภาพที่ดี

ค. "ผู้ถูกตรวจสอบ" ผู้ตรวจสอบภายในควรปรึกษาหารือกับผู้รับผิดชอบในงานที่ตรวจสอบนั้นเกี่ยวกับข้อผิดพลาดต่าง ๆ ที่ตรวจพบ เพื่อรักษาความสัมพันธ์ที่ดีต่อกัน ยกเว้นกรณีทุจริต หรือเป็นความผิดอย่างร้ายแรงจึงจะรายงานให้ผู้บริหารทราบโดยควนโดยมิต้องบอกกล่าวให้ผู้ถูกตรวจสอบทราบเลย

ทางด้านปฏิบัติผู้ตรวจสอบภายในจะมีความสัมพันธ์กับผู้สอบบัญชีภายนอกในทุกด้าน
ภายนอก
ตามที่ผู้สอบบัญชีร้องขอหรือสอบถามถึง แต่อาจเกี่ยวกับสิ่งที่รายงานโดยผู้ตรวจสอบภายในแล้ว

ภายนอก
 ถาผู้สอบบัญชีเคยสอบถามถึงก็จะไม่เปิดเผยให้ทราบอย่างแจ่มชัด สำหรับผู้บริหารผู้ตรวจสอบภายในมีความสัมพันธ์อย่างใกล้ชิดเนื่องจากเป็นสื่อกลางในการเชื่อมความสัมพันธ์กับปฏิบัติการงาน และในการตรวจสอบควบคุมการปฏิบัติงานให้เป็นไปตามคำสั่งของฝ่ายบริหาร เพื่อให้บรรลุตามเป้าหมายของกิจการครบประสิทธิภาพสูงสุด สำหรับผู้ถูกตรวจสอบ ผู้ตรวจสอบจะปฏิบัติการ เพื่อให้ผู้ถูกตรวจสอบเข้าใจว่าการตรวจสอบก็เพื่อที่จะช่วยเหลือให้ปฏิบัติงานตามกฎหมายข้อบังคับของบริษัทและให้การปฏิบัติงานของพนักงานทั้งหมดเป็นไปในทางที่ถูกต้องอันเป็นปัจจัยหนึ่งที่จะก่อให้เกิดประสิทธิภาพที่พอใจในการดำเนินงานของกิจการและเป็นทางหนึ่งที่จะส่งเสริมบริการของกิจการให้ดีกว่าเดิมได้

การจัดองค์การของงานตรวจสอบภายใน

ประเด็นที่พิจารณาในการประชุมกับบัญชีทั่วประเทศครั้งที่ ๓ มีดังนี้คือ

ประเด็นที่หนึ่ง "ตำแหน่งในองค์การ" ที่ประชุมมีความเห็นว่าผู้ตรวจสอบภายในควรขึ้นอยู่กับผู้บริหารชั้นสูง เช่น ประธานกรรมการ หรือรองประธานกรรมการมากกว่าที่จะไปสังกัดกับผู้อำนวยการบัญชี และควรอยู่ในฐานะฝ่ายปรึกษางาน

ประเด็นที่สอง "กิจการที่ควรมีหน่วยตรวจสอบภายใน" ที่ประชุมเห็นว่าหลักเกณฑ์ที่ใช้ในการพิจารณาจะขึ้นอยู่กับระดับการกระจายอำนาจ ขนาดของกิจการ ความสลับซับซ้อนของกิจการและประสิทธิภาพของการสอบภายใน

ในการทำการคนควาผู้เขียนได้เขาสังเกตสอบถามและสืบถามจากกิจการการเงินขนาดใหญ่ ๕ แห่ง กิจการขายสินค้า ๑๐ แห่ง และพิจารณาการจัดองค์การของหน่วยงานตรวจสอบภายในในแง่ฐานะและการจัดสายงานในหน่วยงานตรวจสอบภายในดังนี้

ฐานะของหน่วยตรวจสอบภายใน โดยทั่วไปฐานะของหน่วยตรวจสอบภายในจะอยู่ในสองระดับด้วยกันคือ

ก. ใน ธุรกิจขนาดกลางที่เริ่มมีการตรวจสอบภายใน หน่วยงานตรวจสอบจะไ้รับแต่งตั้งจากแผนกบัญชี จึงอยู่ภายใต้การบังคับบัญชาของแผนกบัญชี การปฏิบัติงานจะ

เป็นไปตามขอบเขตอำนาจหน้าที่ที่ได้รับมอบหมายจากหัวหน้าทางการบัญชี เมื่อหน่วยงานตรวจสอบอยู่ในสภาพนี้การปฏิบัติงานจึงกระทำไต่ไม่เต็มที่ เนื่องจากทำงานโดยเห็นแก่หน้ากัน เพราะสังกัดหน่วยงานเดียวกัน หรือทำให้ไม่สามารถที่จะทำการตรวจสอบสิ่งที่ตนเห็นควรได้ เนื่องจากไม่มีอำนาจหน้าที่มากพอที่จะกระทำไต่ การตรวจสอบจึงเป็นไปในกานการสอบทานงานประจำวันเท่านั้น ซึ่งเป็นเพียงงานส่วนน้อยของงานที่จะต้องปฏิบัติของหน่วยงานตรวจสอบภายในมาตฐาน

ข. ในกิจการขนาดใหญ่หน่วยงานนี้จะได้รับแต่งตั้งจากผู้บริหารชั้นสูงของกิจการ และอยู่ในหน้าที่ฝ่ายปริกมงานขององค์กร การปฏิบัติงานจะเป็นไปตามความเห็นชอบของหัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบ หมายความว่าหน่วยงานตรวจสอบเป็นผู้กำหนดสิ่งที่จะตรวจสอบ ขอบเขตการตรวจสอบ วิธีการตรวจสอบ และการรายงานเอง คือมีความอิสระจากหน่วยปฏิบัติงานขององค์กรและขึ้นโดยตรงต่อกรรมการผู้จัดการใหญ่ รองกรรมการผู้จัดการใหญ่ ผู้ช่วยกรรมการผู้จัดการใหญ่ หรือกรรมการผู้จัดการ ซึ่งสูงสุดแล้วแต่การจัดสายงานขององค์การแต่ละแห่ง ดังนั้น ถ้าพิจารณาจากผังการจัดสายงานขององค์กรแล้ว ก็จะสามารถทำไต่ทราบได้ว่าฝ่ายตรวจสอบมีฐานะอยู่ในระดับใดขององค์กร และมีความอิสระเพียงใดด้วย

ส่วนชื่อเรียกของหน่วยงานตรวจสอบอาจเรียกแตกต่างกันไป เช่น เรียกเป็นกองตรวจสอบ ฝ่ายตรวจสอบ สำนักตรวจสอบภายใน ส่วนตรวจสอบหรือแผนกตรวจสอบ โดยมีหัวหน้าเรียกว่า หัวหน้ากองตรวจสอบ ผู้จัดการฝ่ายตรวจสอบ ผู้อำนวยการสำนักฝ่ายตรวจสอบภายใน หัวหน้าส่วนตรวจสอบ หรือหัวหน้าแผนกตรวจสอบตามลำดับ ซึ่งขึ้นอยู่กับการจัดสายงานและความเหมาะสมของแต่ละกิจการ

การจัดสายงานในหน่วยงานตรวจสอบภายใน ในกิจการประเภทขายสินค้า หรือตัวแทนจำหน่ายสินค้า สถานที่ตั้งไม่จำเป็นต้องใกล้กับลูกค้าที่ไซสินค้านั้น เนื่องจากมีผู้ขายส่งผู้ขายปลีกกับหน่วยบริการต่อกันอีกทอดหนึ่ง กิจการเพียงแต่ตั้งในสถานที่ที่ติดต่อดีสะดวกก็พอ ไม่มีความจำเป็นต้องเปิดสาขามากแห่งใด แม้การดำเนินงานจะสลับซับซ้อนมีงานมาก แต่การดำเนินงานในหน่วยงานตรวจสอบก็ไม่ต้องซับซ้อนมาก และไม่จำเป็นต้องแบ่งการปฏิบัติงานออกเป็นสายงานใด ซึ่งแตกต่างจากสถาบันทางการเงินโดยเฉพาะการธนาคารสถานที่ตั้งเป็นสิ่งสำคัญ เพราะจะต้องให้อยู่ในศูนย์กลางของศูนย์กลาง เพื่อให้ลูกค้าใช้บริการติดต่อได้สะดวก

และรวดเร็วที่สุด ดังนั้นจึงจำเป็นต้องจัดตั้งสาขาขึ้น ณ ที่ต่าง ๆ เพื่อสนองความต้องการ
 แก่ลูกค้าของตน กิจกรรมธนาคารจึงเป็นประเภทที่มีสาขามากที่สุด และการทำงานจำต้องมี
 ระบบการควบคุมที่รัดกุม มีกฎข้อบังคับในการปฏิบัติงานอย่างพอเพียง เพื่อให้งานเป็นไปใน
 แบบฉบับเดียวกัน หน่วยงานตรวจสอบของธนาคารจึงเป็นหน่วยงานที่สำคัญของกิจการ การ
 จัดแบ่งสายงานในหน่วยงานตรวจสอบก็มีความสำคัญยิ่งเช่นเดียวกัน ตามที่เป็นอยู่ในขณะนี้
 การจัดแบ่งสายงานในหน่วยงานตรวจสอบได้แบ่งเป็นสองประเภทด้วยกันคือ

ก. จัดแบ่งตามหน้าที่งาน คือจะจัดสายการตรวจสอบให้บุตรตรวจสอบทำการตรวจ
 สอบเฉพาะอย่างใดอย่างหนึ่ง หมายความว่าให้มีความชำนาญงานเฉพาะในงานหน้าที่ใดหน้า
 ที่หนึ่ง เช่น แบ่งเป็นหน่วยตรวจเงินในบัญชี หน่วยตรวจหนี้ระยะสั้น หน่วยตรวจรายได้ หน่วย
 ตรวจรายจ่าย หน่วยตรวจสอบการปฏิบัติงานตามระเบียบ ฯลฯ ในกรณีนี้หน่วยตรวจสอบบาง
 หน่วยอาจมีการสับเปลี่ยนหน้าที่กันทำก็ได้ หรือไม่มีการสับเปลี่ยนเลยก็ได้

การจัดแบ่งสายงานในลักษณะนี้ในแง่ที่ว่า ทำให้บุตรตรวจสอบมีความชำนาญงานใน
 งานที่ตรวจสอบ ทำให้ตรวจสอบได้เร็วขึ้น แต่ข้อเสียอาจทำให้พนักงานเบื้องงาน ทำงานไม่
 กระตือรือร้น เพราะต้องทำงานซ้ำซากตลอดเวลา วิธีนี้ขาดหลักการบริหารบุคคลที่ดี
 ควรที่จะให้มีการโยกย้ายสับเปลี่ยนหน้าที่กันทำระหว่างพนักงานเจ้าหน้าที่ต่าง ๆ การกระ
 ทำสับเปลี่ยนหน้าที่ที่กระทำ นอกจากจะเป็นแรงกระตุ้นอย่างหนึ่งให้พนักงานทำงานได้ดี
 ขึ้นและมีผลงานมากขึ้นแล้ว ยังสามารถป้องกันการผิดพลาด หุจริตในการปฏิบัติงานของพนักงาน
 เจ้าหน้าที่ได้อีกด้วย

ข. จัดแบ่งตามเขตหรือหน่วยปฏิบัติงานขององค์การ หมายความว่าให้สายงาน
 ตรวจสอบหนึ่ง ๆ รับผิดชอบงานทั้งหมดตามเขตที่ตรวจสอบ หรือหน่วยปฏิบัติงานหนึ่ง ๆ โดย
 ที่พนักงานตรวจสอบแต่ละคนจะปฏิบัติการตรวจสอบทุกชนิด เช่น แบ่งเป็นหน่วยตรวจสอบสำ
 นักงานใหญ่ หน่วยตรวจสอบสาขา หน่วยตรวจสอบสาขาต่างประเทศ หน่วยตรวจสอบงบการ
 เงินและจัดทำรายงาน ฯลฯ ผู้ที่สังกัดหน่วยตรวจสอบสำนักงานใหญ่จะปฏิบัติการตรวจสอบ
 สิ้นสำนักงานใหญ่ โดยที่ผู้ตรวจสอบแต่ละคนจะสับเปลี่ยนหน้าที่ในการตรวจสอบ และสามารถ
 ตรวจสอบทุกชนิดได้ เทาที่เป็นอยู่ยังไม่มีการสับเปลี่ยนสายการตรวจสอบ การกระทำเช่น

5. Dale S. Beach, Personnel, The management of people at work,
 (New York: The Macmillan Company, 1970), p.359

6. Ibid. p.358

นี้มีข้อดีที่ว่า ทำให้การติดตามผลการตรวจสอบกระทำไ้สะดวกและถูกต้อง การปฏิบัติงาน การตรวจสอบสามารถกระทำไ้รวดเร็ว เพราะผู้ตรวจสอบทราบพื้นเพของหน่วยงานที่จะ เข้าตรวจสอบก่อนออกปฏิบัติการตรวจสอบ(กรณีที่หน่วยงานนั้นเคยผ่านการตรวจสอบแล้ว) ทำให้ทราบวาทคร เน้นหนักในการตรวจสอบทางคานาใ้คบาง แต่ขอเสียดังนี้คือผู้ตรวจสอบ ยังไม่สามารถตรวจค้งงานทั้งหมดของกิจการได้

การปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน

ข้อยู้เกี่ยวกับกรปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในในการประชุมกับบัญชีครั้งทีสาม อาจสรุปได้ค้งนี้คือ การตรวจสอบทางคานาการเงินจะเน้นในคานาการตรวจรายรับรายจ่าย และการจ้คเก็บทรัพย์สินซึ่งอาจตรวจสอบรายละเอียคทั้งหมคหรือทดสอบก็ไ้โดยพิจารณาจาก การควบคุมภายในและใ้วิจารณ์ญาของผู้ตรวจสอบแต่ละคน การตรวจสอบในคานาการปฏิบัติงานจะตรวจสอบเกี่ยวกับวิธีการปฏิบัติตามระเบียบหรือข้อกำหนดที่วางไว้ และเครื่องอำ นวยความสะดวกและความปลอดภัยต่าง ๆ เพียงพอหรือไม่ เมื่อผู้ตรวจสอบไ้ตรวจสอบทั้ง หมคแล้วจะทราบถึงสภาพทั้งหมดของกิจการ ข้อมูลที่ไ้รับจากการตรวจสอบนี้จะนำมาเปรียบ เทียบกับมาตรฐานสถิติหรือข้อมูลที่ไ้จากคานาญงาน แล้วจึงสรุปแนวโน้มที่เป็นอยู่ พร้อม รายงานเสนอขอแนะนำ วิธีการลดใ้และวิธีการป้องกันใ้ฝ่ายบริหาร เพื่อนำไปปรับปรุงการ ปฏิบัติงานของหน่วยงานใ้ใหม่ประสิทธิภาพค้งขึ้นค้อไป ในการรายงานผู้ตรวจสอบมักจะทำกรึกษา กับหน่วยงานที่ตรวจสอบก่อนทีจะเสนอใ้หัวหน้าทราบ วิธีการรายงานอาจรายงานควยวาทา ในกรณีรีบควนและรายงานแบบลายลักษณ์อักษรก็ไ้

จากการเข้าทำกรสอบถามและสั่ง เกตการปฏิบัติงานการตรวจสอบในธุรกิจเอก ชนทีมีหน่วยงานตรวจสอบภายใน อาจสรุปการปฏิบัติค้งแต่รับคำสั่งใ้ใ้คออกปฏิบัติงานการตรวจสอบ การพบขอใ้คพลาดค้อคจนการรายงานค้งค้อไปนี้คือ

ก. การปฏิบัติงานการตรวจสอบภายใน

ในการออกปฏิบัติงานการตรวจสอบโดยทั้ไปคำสั่งใ้ใ้คออกปฏิบัติงานมักจะเป็นลาย ลักษณ์อักษร ยกเวนคำสั่งเกี่ยวกับสิ่งทีง่าย ๆ ไม่ค้อใ้เกิดควมสับสนจึงจะสั่งเป็นวาทา งานการตรวจสอบทีไ้รับมอบหมายใ้ปฏิบัตินั้น เพาทีเป็นอยู่มีสองชนิดควยกันคือ

(๑). การตรวจสอบตามปกติ ซึ่งเป็นการตรวจสอบตามแผนการตรวจสอบที่กำหนดไว้ล่วงหน้า โดยกระทำการตรวจสอบหน่วยงานทุกหน่วยงานในองค์กรอย่างน้อยปีละครั้ง เป็นการตรวจสอบทางการเงินทางการเงินบัญชีและทางค่านิยมปฏิบัติงานตามปกติ การตรวจสอบชนิดนี้จะเป็นการตรวจสอบความถูกต้องของตัวเลขที่โคลงบัญชีไว้ว่ามีหลักฐานประกอบอย่างพอเพียงหรือไม่ การจัดเก็บหลักฐานทรัพย์สินของกิจการครบถ้วนถูกต้องและเก็บในที่มั่นคงปลอดภัย การปฏิบัติงานใดกระทำตามระเบียบวิธีการที่ฝ่ายบริหารได้กำหนดไว้ และกระทำการภายในอำนาจหน้าที่ที่ได้รับมอบหมายไว้หรือไม่ การตรวจสอบในกรณีนี้ กิจการบางแห่งจะแจ้งให้ผู้บริหารตรวจสอบทราบล่วงหน้า แต่บางแห่งก็ไม่แจ้งให้ทราบล่วงหน้า [REDACTED] ผู้เขียนมีความเห็นว่า การไม่บอกให้ทราบล่วงหน้าจะดีกว่า เพราะจะทำให้ผู้บริหารตรวจสอบค้นคว้าตลอดเวลาและจัดทำทุกอย่างให้พร้อมเสมอที่จะให้เขาทำการตรวจสอบได้

(๒). การตรวจสอบเฉพาะกรณี การตรวจสอบในกรณีนี้จะเกิดขึ้นได้ต่อเมื่อฝ่ายตรวจสอบมีเหตุผลพิเศษ โดยที่จะกำหนดสิ่งที่จะไปตรวจสอบในแต่ละคราวไป เช่นตรวจสอบสิ่งที่สงสัยเป็นต้น การตรวจสอบในกรณีนี้จะไม่บอกกล่าวให้ผู้ที่ไปตรวจสอบและหน่วยงานที่รับการตรวจสอบให้ทราบล่วงหน้าเลย

ในการออกปฏิบัติงานการตรวจสอบหัวหน้าสายการตรวจสอบจะเป็นผู้รับคำสั่งจากหัวหน้าหน่วยตรวจสอบ และเป็นคนกระจำงานการตรวจสอบแก่ผู้ช่วยหรือพนักงานตรวจสอบแต่ละคน นั่นคือ หัวหน้าสายตรวจสอบจะเป็นผู้รับผิดชอบต่องานหน้าที่ที่ได้รับมอบหมายมาแต่ละเป็นผู้แบ่งงานตรวจสอบแก่พนักงานตรวจสอบภายใต้การบังคับบัญชาของตน ในการนี้หัวหน้าสายการตรวจสอบจะมีบันทึกของตนว่าพนักงานตรวจสอบภายในภายใต้การควบคุมของตนมีใครบ้าง แต่ละคนทำงานแล้วเท่าใด และหรือกำลังทำการตรวจสอบงานอะไรอยู่ งานที่ตรวจสอบอยู่นั้นจะต่องใช้เวลาเท่าใด และจะแล้วเสร็จในวันที่เท่าใด งานใหม่ที่จะให้ทำมีอะไรบ้าง ควรให้ใครทำ หัวหน้าสายจะเป็นผู้รับผิดชอบการจัดสรรแบ่งงานแก่พนักงานภายใต้การควบคุมของตนให้เหมาะสมที่สุด

สิ่งที่ใช้ในการควบคุมการปฏิบัติงานการตรวจสอบภายใน เท่าที่เป็นอยู่ การควบคุมจะเป็นการกำหนดจำนวนวันที่ใช้ในการปฏิบัติกรตรวจสอบตามงานที่มอบหมายให้ ทั้งนี้

จะพิจารณาจากบันทึกเวลาการทำงานในอดีต และความเรียบร้อยของหน่วยงานที่รับตรวจ และถ้าเมื่อตรวจสอบเสร็จแล้วมีสิ่งที่จะต้องติดตาม ก็จะทำให้เหลือบุคคลที่จำเป็นในการติดตามงานนั้น ๆ เท่านั้น ส่วนกำลังที่เหลือจะกลับเข้าหน่วยตรวจสอบ

การวางแผนการตรวจสอบ จะกำหนดขึ้นโดยอาศัยข้อมูลจาก

- (๑). ประสิทธิภาพในอดีต
- (๒). ระเบียบกฎเกณฑ์ข้อบังคับ
- (๓). ระบบการบัญชีและวิธีปฏิบัติงานทางด้านการบัญชีของกิจการ

ข้อมูลทั้งสามข้อนี้แต่ละกิจการย่อมแตกต่างกัน แผนการตรวจสอบจะกำหนดให้เหมาะสมตามแต่ละกิจการ โดยกำหนดแต่หลักเกณฑ์ใหญ่ ๆ ไว้ ส่วนการตรวจสอบในรายละเอียด ผู้ปฏิบัติการตรวจสอบจะเป็นผู้ตัดสินใจให้เหมาะสมในแต่ละกรณี หรือแต่ละงานที่เขาทำการตรวจสอบเอง

จากการสังเกตและสอบถามการปฏิบัติการตรวจสอบภายในเท่าที่เป็นอยู่ บางครั้งไม่ได้รับความร่วมมือจากผู้รับการตรวจสอบเท่าที่ควร หรือไม่ได้รับความสะดวกในการตรวจสอบ ผู้รับการตรวจสอบมีปฏิกริยาต่อผู้ตรวจสอบ ทั้งนี้อาจสืบเนื่องจากหลายสาเหตุด้วยกันก็ได้ เช่น

(๑). ผู้รับการตรวจสอบเป็นพวกพ้องของผู้บริหารชั้นสูงในกิจการนั้น ข้อนี้เป็นข้อเสียที่ใหญ่ที่สุดของกิจการในประเทศไทย ทำให้งานการขาดตอน เสียเวลาในการทำงานโดยไม่จำเป็น

(๒). ผู้รับการตรวจสอบอยู่ในตำแหน่งที่สูงกว่าผู้ปฏิบัติการตรวจสอบ แต่กรณีนี้อาจแก้ไขได้โดยให้ผู้ตรวจสอบที่มีอาวุโส หรือตำแหน่งสูงกว่า หรือเทียบเท่าไปทำการตรวจสอบได้

(๓). ผู้รับการตรวจสอบไม่เข้าใจถึงบริการการตรวจสอบภายใน กรณีนี้จะเป็นหน้าที่ของผู้ตรวจสอบเองที่จะแสดงให้ผู้รับการตรวจสอบเข้าใจในบริการตรวจสอบที่แท้จริง โดยอาศัยการมีบุคคลลักษณะพิเศษและอริยาสัยที่ดีของผู้ตรวจสอบรวมทั้งความมีเหตุผลและความสามารถของผู้ตรวจสอบด้วย

ข. การพบข้อผิดพลาดและวิธีจัดการเกี่ยวกับสิ่งที่ตรวจพบนั้น ๆ

ในการปฏิบัติการตรวจสอบ เมื่อพบข้อผิดพลาดหรือปฏิบัติผิดไปจากระเบียบกฎข้อบังคับหรือหลักเกณฑ์ต่าง ๆ ที่กำหนดไว้ วิธีการแก้ไขจะพิจารณาแต่ละกรณีไป เช่น

(๑). ข้อผิดพลาดที่เกี่ยวกับการคำนวณผิด ผิดระเบียบ ทำงานล่าช้า ฯลฯ จะให้แก้ไขทันที เพื่อลดภาระในการสั่งงานแล้วรายงานขึ้นมาภายหลัง เมื่อปฏิบัติงานตรวจสอบเสร็จสิ้นแล้ว โดยหมายเหตุไว้ควยว่าสั่งแก้แล้ว ในกรณีนี้บางแห่งอาจขึ้นอยู่กับตำแหน่งของผู้ที่ตรวจสอบ ถ้าเป็นผู้ที่มีตำแหน่งไม่สูงพอ อาจต้องรายงานกลับเข้าหน่วยตรวจสอบ ให้ออกคำสั่งไปให้จัดการแก้ไข

(๒). การตรวจสอบสาขา ถ้าเป็นข้อผิดพลาดที่ต้องทดสอบดูกับบันทึกทางสำนักงานใหญ่ ก็ต้องนำรายงานตรวจสอบกลับเข้าสำนักงานใหญ่ เทียบกับหลักฐานทางสำนักงานใหญ่ เพื่อให้เห็นแน่ชัดถึงขอบกพร่องนั้น ๆ แล้ว จึงจะออกคำสั่งไปให้แก้ไข

(๓). กรณีทำงานเกินขอบเขตอำนาจหน้าที่ที่ได้รับมอบหมายจะรายงานเข้าหน่วยตรวจสอบทันที ถ้าผู้ตรวจสอบมีอำนาจไม่มากพอแล้ว ทางหน่วยตรวจสอบจะส่งเจ้าหน้าที่ผู้ใหญ่กว่าไปสมทบการตรวจสอบและจัดการแก้ไข

แต่โดยทั่วไปแล้ว การไปตรวจสอบแต่ละครั้งมักมีหัวหน้าไปด้วย จึงสามารถที่จะให้แก้ไขทันทีโดยรายงานเข้าหน่วยตรวจสอบภายหลัง

ในกรณีตรวจพบการทุจริตจะรายงานเข้าหน่วยตรวจสอบทันที ฝ่ายตรวจสอบจะจัดการสอบสวนตรวจสอบอย่างรีบด่วนเพื่อให้ได้ข้อเท็จจริงอย่างแน่ชัดแล้วจัดทำรายงานลับส่งถึงผู้บริหารชั้นสูงสุดของกิจการเพื่อจัดการเกี่ยวกับกรณีนั้น ๆ ต่อไป หรือบางครั้งอาจรายงานควยวาจาต่อผู้บริหารชั้นสูงสุดทันทีแล้วจัดการตรวจสอบเพิ่มเติม และรายงานควยรายงานลับแบบลายลักษณ์อักษรตามหลังในโอกาสแรกที่จะกระทำได้ ซึ่งผู้บริหารบางแห่งอาจให้ฝ่ายตรวจสอบเข้าควบคุมสถานการณ์แทน และให้เขาไปจัดการแก้ไข จนกว่าเหตุการณ์หรือกรณีนั้นจะเรียบร้อยถูกต้อง ซึ่งในกรณีร้ายแรงจะจัดการทางคานกฎหมายควบคู่พร้อมกันไปด้วย

ค. การรายงาน

โดยทั่วไป ผู้ตรวจสอบภายในสามารถรายงานทุกอย่างตามความเห็นของตนเองได้อย่างเต็มที่ เช่นเกี่ยวกับขอบกพร่องที่ใดตรวจพบทั้งที่สั่งให้แก้ไขแล้วและที่ยังมีคำสั่งให้แก้ไข การติดตามผลการตรวจสอบครั้งก่อน ๆ ที่รายงานไปแล้ว มีการจัดการแก้ไขประการ

ใด ผลงานเป็นที่น่าพอใจหรือไม่ และเหตุผลที่เป็นเช่นนั้น

รายงานของผู้ที่ออกปฏิบัติการตรวจสอบภายในที่จัดทำเสมอทุกครั้ง เมื่อเสร็จสิ้นการตรวจสอบแต่ละแห่งจะมีสองประเภทด้วยกันคือ

(๑). รายงานทางการเงิน เป็นรายงานที่รายงานตามงบการเงินของกิจการ ณ วันที่ตรวจสอบ รายงานนี้จะจัดพิมพ์เป็นแบบฟอร์มล่วงหน้า ถ้าผู้ตรวจสอบกรอกข้อความลงตามแบบฟอร์มนั้นครบถ้วนสมบูรณ์ก็เป็นอันว่าใช้ได้ เพราะแบบฟอร์มมีข้อมูลในทุกแง่มุม อันเป็นแนวทางในการปฏิบัติการตรวจสอบให้ครบถ้วนไม่หลงลืมใด เป็นต้นว่า การตรวจสอบเกี่ยวกับเงินสดคงเหลือ ณ วันที่ตรวจสอบ ในรายงานจะมีรายละเอียดให้กรอกเกี่ยวกับ วัน เวลา สถานที่ที่ตรวจนับเงินสด ผู้ที่กระทำการตรวจนับเงิน จำนวนเงินที่ตรวจนับได้ โดยมีตารางรายละเอียดเกี่ยวกับเงินสดที่ตรวจนับประกอบอยู่ด้วย ซึ่งผู้ตรวจนับจะต้องแยกรายละเอียดว่าที่ตรวจนับได้ประกอบด้วยธนบัตรราคาใบละเท่าใดเป็นจำนวนเท่าใด มีเป็นเหรียญเท่าใดเป็นต้น จำนวนเงินสดที่รับเข้าทั้งหมดและจำนวนเงินที่จ่ายออกทั้งหมดของวันนั้น ยอดคงเหลือที่ยกมาจากวันก่อน และจำนวนเงินสดคงเหลือตามบัญชีในวันนั้น ถ้าจำนวนเงินสดที่ตรวจนับได้ถูกต้องตรงกับจำนวนในสมุดบันทึกก็เป็นอันใช้ได้ ถ้าต่างกันหรือมีเอกสารอื่นนอกจากตัวเงินสดใช้แทนเงินสดในเซฟ ผู้ตรวจสอบจะต้องสืบหาสาเหตุจนพบ และรายงานในช่องหมายเหตุในแบบฟอร์มของรายงานที่จัดพิมพ์ไว้ล่วงหน้า ถ้ากรณีข้อใดเห็นถึงการทุจริตก็รายงานเข้าฝ่ายตรวจสอบทันที และใช้รายงานลับอีกฉบับหนึ่งต่างหากจากรายงานปกติ

(๒). รายงานทางค่านปฏิบัติงาน รายงานชุดนี้จัดพิมพ์เป็นแบบฟอร์มไว้เช่นเดียวกัน โดยมีระเบียบกฎข้อบังคับวิธีปฏิบัติงานของกิจการทั้งหมดรวมอยู่ในเล่มเดียวกัน โดยให้พนักงานตรวจสอบตรวจหาความมีการปฏิบัติงานถูกต้องครบถ้วนหรือไม่

รายงานที่กล่าวสองประเภทข้างต้น เป็นรายงานปกติที่ผู้ปฏิบัติงานการตรวจสอบจัดทำขึ้น ซึ่งจะรายงานไปยังหน่วยงานต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับผู้ปฏิบัติงานรวมทั้งผู้บังคับบัญชาของหน่วยงานนั้น ๆ

ในกรณีที่เป็นการตรวจสอบเฉพาะกรณี ก็จะมีรายงานเพื่อแก้ไขให้ทันการ เช่น กรณีทุจริตก็ต้องเสนอต่อผู้บังคับบัญชาที่เกี่ยวข้อง เพื่อยับยั้งผู้ทุจริตให้ทัน เช่น ขอความร่วมมือ

จากคำรวจฝ่ายปราบปรามการทุจริต ถ้าเป็นกรณีผิดระเบียบที่วางไว้ให้ปฏิบัติจะมีการรายงาน
 คอผู้บังคับบัญชาชั้นสูง เพื่อสั่งการแก้ไขทันที ซึ่งมีผลทางวินัยที่จะดำเนินการลงโทษผู้กระทำ
 ผิด โดยอาจมีการสอบสวนเพิ่มเติม หรือให้พนักงานโยกย้ายตำแหน่ง ซึ่งจะพิจารณาโทษ
 จากรายงานการตรวจสอบแล้วแต่กรณี

รายงานที่ผู้ปฏิบัติงานจัดทำขึ้น บางแห่งจะส่งให้ผู้บริหารของกิจการเลย แต่บาง
 แห่งจะจัดส่งรายงานตรวจสอบตามลำดับชั้นบริหารในหน่วยงานตรวจสอบ หัวหน้าแต่ละชั้น
 ในหน่วยตรวจสอบ
 บริหารจะสรุปขอทบทวนเห็นว่าสำคัญไปยังผู้บริหารที่สูงกว่า จนถึงหัวหน้าฝ่ายตรวจสอบ จะเป็น
 ผู้จัดทำสรุปรายงานอีกชั้นหนึ่งแล้วจึงจะส่งแก่ฝ่ายบริหารสูงสุดของกิจการต่อไป รายงานนี้
 ถือว่าเป็นความลับโดยเฉพาะของกิจการจะไม่เปิดเผยให้บุคคลอื่นทราบ ยกเว้นแต่ผู้สอบบัญชี
 อิสระของกิจการนั้น หรือหน่วยงานทางราชการที่ควบคุมกิจการประเภทนั้น ๆ เท่านั้น แต่
 โดยทั่วไป ถ้าบุคคลสองประเภทหลังนี้ไม่สอบถามถึงประเด็นปัญหาที่เป็นอยู่ ฝ่ายตรวจสอบก็
 มักจะไม่เปิดเผยให้ทราบอย่างแน่ชัด เพราะถือว่าเป็นการควบคุมภายในของกิจการเอง

อนึ่ง ในกิจการบางประเภทเป็นต้นว่าการธนาคาร แต่ละธนาคารจะต้องส่งราย
 งานบางประเภทเช่นรายงานตรวจสอบสาขาที่จัดตั้งขึ้นหลังจากริ.ศ. ๒๕๑๒ แก่ธนาคารแห่ง
 ประเทศไทยตามขอความ และเวลาที่ธนาคารแห่งประเทศไทยกำหนดไว้ ดังนั้นธนาคารบาง
 แห่งจะให้ฝ่ายตรวจสอบเป็นผู้จัดทำรายงานส่งธนาคารแห่งประเทศไทยเพราะเป็นแหล่งที่ทราบ
 ข้อเท็จจริงของกิจการมากที่สุด ฝ่ายตรวจสอบจึงรับภาระในการจัดทำงบการเงินเอง เพื่อ
 ให้สอดคล้องกับรายงานที่จัดส่งให้แก่หน่วยงานที่ควบคุมกิจการอยู่ดังกล่าวเป็นต้น

กิจการที่มีความเข้าใจการควบคุมภายใน การตรวจสอบภายในมักจะได้รับ ความ
 ร่วมมือในการจัดการแก้ไขข้อบกพร่องเป็นอย่างดี แต่ในหน่วยงานที่ยังคงนิยมรับพวกพ้องของ
 ตนเอง เขาทำงาน และถามบุคคลที่เขาทำงานควยเหตุดังกล่าวเป็นบุคคลที่มีความดีที่สุดในความ
 เป็นใหญ่ของตนเองแล้ว ผลของการตรวจสอบภายในมักจะไม่ได้รับความร่วมมือในการจัดการ
 แก้ไขข้อบกพร่องตามรายงานได้อย่างเต็มที่

นอกจากที่กล่าวไว้ข้างต้น ในกิจการที่มีความเจริญก้าวหน้าขึ้น ความสลับซับซ้อน
 ในการดำเนินงานจะมีมากขึ้น จึงมีความจำเป็นต้องใช้คนที่มีความรู้ความสามารถ
 เฉพาะอย่างในการปฏิบัติงานแต่ละหน้าที่ เมื่อผู้ปฏิบัติงานมีความสามารถเป็นพิเศษในเฉพาะ

คาน เช่นนี้ ในการตรวจสอบภายในจึงต้องคำนึงถึงพื้นฐานความรู้และประสบการณ์ของผู้ตรวจสอบภายใน ทั้งนี้เพื่อให้คงไว้ซึ่งประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานให้ทันหรือเหนือกว่าผู้ปฏิบัติงานทางคานดำเนินงานในหน่วยงานที่ตรวจสอบนั้น จากการศึกษาและเขาสังเกตการณ์โคพบวว่า หน่วยงานตรวจสอบก็โคพยายามจัดหาบุคคลที่มีความสามารถในคานต่าง ๆ เขาก็ปฏิบัติงานซึ่งนับว่าเป็นการก้าวหน้าในหน่วยงานตรวจสอบภายในที่นายินคีมาก

แต่อย่างไรก็ตามกิจการบางแห่งยังไม่ให้ความสำคัญของการตรวจสอบภายในมากเท่าที่ควร การบริหารงานในหน่วยงานตรวจสอบเองยังไม่ดี เป็นคานว่า ใพนักงานตรวจสอบไม่ปฏิบัติตามการตรวจสอบ โดยไม่มีการอบรมก่อน ทำให้พนักงานตรวจสอบทำงานตามลยลักษณะอักษรชาคความรู้อันล็กซึ่งเกี่ยวกับการตรวจสอบ ซึ่งอาจทำให้เกิดผลเสียโค เช่น หัวหน้าฝ่ายตรวจสอบโคข้อมูลตามลยลักษณะอักษร โดยที่ไม่ทราบขอเท็จจริงบางอย่างที่สำคัญก็โค คั้นอาจทำให้ประเมินผลการตรวจสอบผิดพลาด คั้นอาจก่อให้เกิดผลเสียแก่กิจการโค ส่วนพนักงานตรวจสอบเองม่งแต่จะกระทำการตรวจสอบโคครบตามที่ระบุในแบบฟอร์มของรายงาน ทำให้ลึมคานึงถึงลึงอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องไปก็โค และอาจไม่มีความมั่นใจในงานที่ตรวจสอบว่า กระทำครบถวนสมบูรณ์ตามความจำเป็นแก่กรณีในเหตุการ์ณสภาพแวดล้อมที่เป็นอยู่ในขณะนั้นหรือไม่ ยิ่งกว่านั้นกิจการบางแห่ง-รับผู้สำเร็จการศีกษาใหม่ ๆ เขทำงานในหน่วยงานตรวจสอบเมื่อขานาญงานแล้วก็ส่งไปทำงานประจำ ณ สาขาต่าง ๆ หรือในคานแห่งอื่น ๆ นอกจากคานแห่งตรวจสอบ การกระทำเช่นนี้ลึงทำให้ผู้ปฏิบัติงานประจำบปิดขอเท็จจริงโคมากขึ้น เพราะทราบแนวการตรวจสอบที่ควรจะเป็นแล้ว ถ้าจะทำการทุจริตยอมจะมีช่องทางที่จะกระทำโคเสมอ และผู้ตรวจสอบที่ไม่มีประสบการณ์ในการตรวจสอบก็ยากที่จะตรวจพบโค

ส่วนประโยชน์และบริการอื่น ๆ ที่หน่วยงานตรวจสอบสามารถให้แก่ฝ่ายบริหารในฐานะที่เป็นเครื่องมืออันสำคัญยิ่งในการควบคุมดูแลพนักงานเจ้าหน้าที่ทุกระดับชั้นในการปฏิบัติงาน เห่งที่เป็นอยู่ในขณะนี้ หัวหน้าหน่วยตรวจสอบเป็นผู้เสนอความเห็นต่อที่ประชุมต่าง ๆ เกี่ยวกับปัญหาในการแก้ไขระเบียบ กฎข้อบังคับที่ยังบกพร่องอยู่ เป็นคานว่า ระเบียบเพิ่มเติมเดือนพนักงาน และเสนอความเห็นเกี่ยวกับการปรับปรุงการควบคุมภายใน เช่น ยุบหรือตั้งหน่วยงานใหม่ คั้นนั้น หน่วยงานตรวจสอบจึงมีหน้าที่เกี่ยวกับ

- (๑) การเจ้าหน้าที่นับตั้งแต่การรับบุคคล การสัมภาษณ์ จนการวินิจฉัยรับ

เขาทำงานตามตำแหน่งต่าง ๆ

- (๒). พิจารณาการให้สินเชื่อของสาขา การเร่งรัดหนี้ ตลอดจนการระงับหนี้ที่มีปัญหา
- (๓). การประชาสัมพันธ์ทางการค้า
- (๔). การจัดทำวารสารทางการค้า ทางวิชาการจัดทำของสมุก การสวัสดิการต่าง ๆ

(๕). การตรวจสอบลูกค้ายใหญ่ ๆ ของกิจการและบริษัทในเครือเดียวกัน ประโยชน์เหล่านี้ฝ่ายบริหารจะได้รับจากหน่วยงานตรวจสอบภายใน ในกรณีที่หน่วยงานตรวจสอบนั้นได้กระทำการตรวจสอบเพื่อการจัดการ ซึ่งในประเทศไทยยังมีหน่วยงานที่สามารถกระทำได้ ผู้ที่กระทำได้เท่าที่เห็นอยู่ก็เป็นผู้ที่มีความรู้จริงทั้งทางด้านทฤษฎี การบริหารงาน และการปฏิบัติงาน ทมเทและอุทิศทุกอย่างเพื่อการตรวจสอบภายใน ~~.....~~ ซึ่ง ผู้ปฏิบัติ งานตรวจสอบภายในใช้ในการพิจารณาตัวเอง เพื่อหาทางปรับปรุงประสิทธิภาพของหน่วยงานให้ดีขึ้น โดยเฉพาะผู้ที่ยังห่างไกลกับมาตรฐานการตรวจสอบภายใน

สรุป คุณวุฒิของผู้ตรวจสอบภายในควรมีความรู้สำเร็จการศึกษาระดับปริญญาตรีทางการบัญชีหรือเทียบเท่าหรือมีความรู้ทางการบัญชีได้ เป็นอย่างดี ถ้าเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตด้วยแล้วจะเป็นการดียิ่งขึ้น การแต่งตั้งผู้ตรวจสอบภายในจึงควรแต่งตั้งจากบุคคลที่มีประสบการณ์ในด้านการตรวจสอบมาแล้ว และพิจารณาจากความสามารถของแต่ละบุคคลประกอบด้วย

หน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายในคือตรวจสอบบันทึกทางการเงิน วิเคราะห์ผลงานและสอบทานระบบการปฏิบัติงานของพนักงานเจ้าหน้าที่ของกิจการและงานหน้าที่พิเศษที่ได้รับมอบหมายให้กระทำเฉพาะคราว จากการศึกษาตรวจสอบผู้ตรวจสอบภายในจะสามารถทราบข้อเท็จจริงต่าง ๆ ที่เป็นอยู่ ดังนั้นจึงควรเป็นผู้ที่เสนอขอคิดเห็นในการแก้ไขปรับปรุงการดำเนินงานให้เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ

ในด้านการสัมพันธ์ ผู้ตรวจสอบภายในควรร่วมมือกับผู้สอบบัญชีภายนอกในด้านการต่าง ๆ โดยที่ไม่ขัดกับผลประโยชน์ส่วนรวมของกิจการหรือทำให้กิจการเสียหายได้ ในด้านเกี่ยวกับผู้บริหาร เนื่องจากผู้บริหารเป็นผู้แต่งตั้งผู้ตรวจสอบภายใน จึงมีความสัมพันธ์อย่างใกล้ชิดในการช่วยควบคุมและปรับปรุงการดำเนินงานให้มีสมรรถภาพมากขึ้น ในด้าน

■ ผู้ที่ถูกตรวจสอบ ผู้ตรวจสอบภายในควรมีปฏิภาณมากพอที่จะชักชวนให้ผู้ที่ถูกตรวจสอบให้
 ความร่วมมือแก่ตนในการแก้ไขปรับปรุง และให้การปฏิบัติงานการตรวจสอบลุล่วงไปด้วยดี
 ส่วนการจัดองค์การของหน่วยงานตรวจสอบภายในจะอยู่ในสายฝ่ายปรักริงาน
 ตำแหน่งผู้ตรวจสอบภายในควรขึ้นอยู่กับผู้บริหารชั้นสูง และในหน่วยงานตรวจสอบเองควร
 จัดสายงานที่สามารถรายงานได้สะดวกรวดเร็ว และเหมาะสมตามโครงสร้างขององค์การ
 เพื่อก่อให้เกิดประสิทธิภาพสูงสุดในการปฏิบัติงานการตรวจสอบภายใน

ส่วนกรณีการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในในคานบับนึ่งกทางการเงิน ควรตรวจ
 สอบอย่างละเอียด แต่ถาระบบการควบคุมภายในดี ก็อาจจะใช้วิธีการทดสอบเท่าที่เห็นควรได้
 ทั้งนี้ผู้ตรวจสอบจะทดสอบทานการปฏิบัติงานควบคู่ไปกับการตรวจสอบทางคานการเงิน ขอ
 เท็จจริงที่ไคร้รับจะนำมาวิเคราะห์ประเมินผลโดยการเปรียบเทียบกับมาตรฐานที่กำหนดไว้
 จากการศึกษาวิเคราะห์ อาจเห็นขอบกพรองผิดพลาคที่จะตองรายงานแก่ฝ่ายบริหารด้วย
 วาจาในกรณีรีบด่วน หรือรายงานด้วยลายลักษณ์อักษรในกรณีปกติ เมื่อรายงานแล้วควรมีการ
 ติดตามผลของรายงาน โดยการขอคำยืนยันในการปฏิบัติแก้ไขหรือเข้าทำการทดสอบในปัญหา
 เรื่อนั้นก็ได้

ศูนย์วิจัยทรัพยากร
 จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย