

บทที่ ๖

การพบข้อผิดพลาด และการรายงานผลการตรวจสอบภายใน

การพบข้อผิดพลาด

ในการตรวจสอบตามปกติผู้ตรวจสอบอาจพบข้อผิดพลาดและข้อแตกต่างในวิธีปฏิบัติงานและหรือในบันทึกทางการเงิน ข้อผิดพลาดและข้อแตกต่างเหล่านี้อาจเป็นที่ยอมรับหรือไม่เป็นที่ยอมรับ หรือจะต้องแก้ไขปรับปรุงก็ได้ ในที่นี้จะพิจารณาแต่ข้อแตกต่างและข้อผิดพลาดซึ่ง/ต้องแก้ไขหรือขจัดที่ไม่เป็นที่ยอมรับและจะต้องรายงานในรายงานสอบบัญชีของผู้ตรวจสอบภายใน

ข้อผิดพลาดและข้อแตกต่างอาจเกิดจากสาเหตุที่ต่างกัน เช่น เกิดจากการกระทำผิดไปจากหลักการที่วางไว้ เกิดจากการละเลยไม่ลงบัญชีหรือเกิดจากการกระทำผิดร่วมกันหลายอย่าง ข้อผิดพลาดเหล่านี้อาจเกิดจากความตั้งใจหรือไม่ตั้งใจของผู้กระทำก็ได้ จึงเป็นหน้าที่ของผู้ตรวจสอบที่จะต้องสืบให้แน่ชัดว่าข้อผิดพลาดเหล่านั้นเกิดจากสาเหตุอะไร และเจตนาของผู้รับผิดชอบในส่วนงานที่ก่อให้เกิดข้อผิดพลาดดังกล่าวเป็นอย่างไร

ในการกระทำสืบหาข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้นผู้ตรวจสอบควรที่จะศึกษาถึงหลักควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องแล้ววิเคราะห์เพิ่มเติมให้ได้ความจริง เป็นต้นว่า ในค่านการผลิตมีผลต่างเกี่ยวกับค่าแรงที่ไม่น่าพอใจเกิดขึ้น ผู้ตรวจสอบจะต้องวิเคราะห์และศึกษาว่าผลต่างเกิดจากสาเหตุอะไรจากการสังเกตสอบถามวิธีปฏิบัติงานและตรวจสอบเอกสารเพิ่มเติมในวงที่วิเคราะห์อาจพบว่าผลต่างของค่าแรงเกิดจาก

๑. การทุจริตของผู้จ่ายเงินค่าแรงโดยการใส่ชื่อคนงานที่ไม่มีตัวตน หรือจ่ายอัตราค่าแรงที่ต่างจากที่จ่ายจริง

---

1. Homes, op.cit., p.82
2. Cadmus and Child, Internal Control Against Fraud and Waste, (New York: Prentice-Hall, Inc. 2nd. 1954) p.9

๒. การสูญเสียปลั๊กอันเกิดจากผลผลิตเสียหายมากเกินไป ทำให้ค่าแรงที่ใช้ไปไม่ก่อให้เกิดผลประโยชน์แก่กิจการ

๓. การเสียหายจากทุนจากการที่เครื่องจักรเสียใช้การไม่ได้ ทำให้คนงานว่างไม่มีงานทำ

๔. เกิดจากการอำนวยความสะดวกที่คอยสมรรถภาพ ต้องจ่ายค่าแรงล่วงเวลามากเกินไป

๕. ข้อผิดพลาดอันเกิดจากการตั้งมาตรฐานที่ไม่ถูกต้องแต่เริ่มแรก

ในกรณีนี้ถ้าเป็นข้อผิดพลาดเกี่ยวกับข้อ ๒.๓.๕. ผู้ตรวจสอบควรที่ให้นำปัญหาเหล่านี้ร่วมพิจารณาปรึกษากับบุคคลที่รับผิดชอบหน่วยงานที่ตรวจสอบเพื่อที่จะสอบถามอีกทีหนึ่งให้ทราบสาเหตุที่แท้จริงแล้วจึงจะให้แก้ไขในทางที่ถูกต้องที่สุดต่อไป

กรณีเกี่ยวกับเครื่องจักร เสียจะต้องสืบหาสาเหตุที่เสียรวมทั้งวิธีบำรุงรักษาเครื่องจักรว่าปฏิบัติถูกต้องเพียงใด การเกินเครื่องถูกต้องหรือไม่ พร้อมกับปรึกษากับวิศวกรในการจัดการแก้ไขด้วย

ส่วนกรณีเกี่ยวกับการทุจริต ในการวิเคราะห์สืบหาความจริงเพิ่มเติม ผู้ตรวจสอบจะต้องสืบหาข้อมูลดังนี้

๑. มีบุคคลพัวพันในการทุจริตนี้กี่คน

๒. ศึกษาถึงหน้าที่ประวัติและนิสัยของบุคคลเหล่านั้น

๓. ฐานะการเงินของบุคคลเหล่านั้นเป็นเช่นไรบ้าง

๔. เงินสดและทรัพย์สินค่าใดถูกขโมยหรือไม่

๕. ถ้าสินค้าหายต้องสืบหาว่าไปเ็นทางใด และด้วยวิธีใดบ้าง

๖. มีเอกสารที่สำคัญอะไรบ้างในการพิสูจน์การชานั้น

๗. สภาพการชานหายนี้ไ้ค่า เ็นมานานเพียงใดแล้ว

๘. มีบุคคลใดบ้างในการตรวจเอกสารและลงบันทึกายการและตรวจนับสินค้า

เพื่อให้ได้ข้อมูลดังกล่าววิธีการตรวจสอบจึงต้องรัดกุมและรวดเร็วด้วยเหตุผลดังนี้คือ

๑. เพื่อป้องกันการทำลายหรือเปลี่ยนแปลงหลักฐานเอกสาร
  ๒. เพื่อให้ได้รับคำสารภาพโดยง่ายจากผู้กระทำผิดก่อนที่จะรู้ตัวหลบหนีไป
  ๓. เพื่อสืบทราบผู้สมรู้ร่วมคิดก่อนที่จะรู้ตัว
  ๔. เพื่อให้ได้เอกสารหลักฐานในการผูกมัดผู้กระทำผิดให้มากที่สุดเท่าที่จะมากได้
  ๕. เพื่อให้ได้เอกสารที่ถูกต้องสมบูรณ์ในการผูกมัดพิสูจน์การกระทำผิดของผู้กระทำผิด
- ถ้าข้าอาอาจทำให้เสียหายได้ เนื่องจากขากรายละเอียดที่มีประโยชน์ในการดำเนินคดี

จะเห็นว่าเวลาในการตรวจสอบสืบสวนข้อมูลเกี่ยวกับการทุจริตเป็นสิ่งที่สำคัญที่สุด และการสอบสวนควรกระทำและประกอบรายละเอียดดังต่อไปนี้คือ

๑. ตารางรายละเอียดเกี่ยวกับบันทึกเอกสาร เงินกองทุน ของคงคลัง และสถานที่ที่จะทำการตรวจสอบทั้งหมด ซึ่งในการปฏิบัติการตรวจสอบผู้ตรวจสอบอาจเพิ่มเติมจากที่ตนเห็นว่าจำเป็นในกรณีที่เขาทำการตรวจสอบ

๒. รายละเอียดเกี่ยวกับบุคคลที่จะสอบถามและข้อความจากบุคคลเหล่านั้น

๓. ตารางเวลาของผู้สืบสวนและผู้ช่วยในการปฏิบัติงานที่ได้รับมอบหมาย ผู้ซึ่งมอบตรวจสอบอาจแต่งตั้งจากบุคคลในถิ่นหรือหน่วยงานที่ตรวจสอบ ถ้าผู้สืบสวนเห็นว่าจะเป็นประโยชน์ในการตรวจสอบ

๔. จักทำแฟ้มตรวจสอบเพื่อรวบรวมเอกสารเกี่ยวกับ

- ๔.๑. งบทดลอง และรายละเอียดคุมยอดที่ผู้สืบสวนจัดทำขึ้น

- ๔.๒. ภาระทำการ ของผู้สืบสวนแต่ละคน

- ๔.๓. รายงานเกี่ยวกับแต่ละส่วนงานที่ตรวจสอบ

- ๔.๔. เอกสารที่ใช้เป็นหลักฐานทั้งหมด

๕. ถ้าจำเป็นอาจ <sup>จัด</sup>บัญชีแยกประเภททั่วไปในช่วง เวลาที่มีกรทุจริตเก็บไว้ด้วยก็ได้

๖. เข้าตรวจค้นโต๊ะของผู้ที่เห็นว่าการกระทำผิดและตามแหล่งต่าง ๆ ที่สงสัยในการเก็บ

เอกสารส่วนตัวไว้

ในการตรวจสอบจะต้องกระทำการสอบสวนทุกแง่มุมที่เห็นว่ามีส่วนเกี่ยวข้องและควร  
พิสูจน์เห็นจริงจึงจะเชื่อถือได้ แล้วจึงจะสรุปความเห็นเพื่อผู้ทำรายงานและเสนอฝ่ายบริหาร  
เพื่อจัดการในทางที่เหมาะสมต่อไป

ตามที่กล่าวข้างต้นว่าถ้าไม่ใช่ความคิดที่ร้ายแรงผู้ตรวจสอบมักนำไปปัญหาข้อผิดพลาดที่  
ตรวจพบปรึกษากับเจ้าหน้าที่ในหน่วยงานที่รับการตรวจสอบ ทั้งนี้เนื่องจากเหตุผลดังนี้คือ

๑. เพื่อสอบถามอีกที่ว่าปัญหานั้นถูกต้องตามข้อมูลที่ได้รับจากการตรวจสอบ เนื่องจาก  
จากผู้รับผิดชอบงานหน้าที่มีความรู้เกี่ยวกับสถานะการณ์ที่เป็นอยู่และรายการที่เกิดขึ้นอย่าง  
ขวางและดีกว่าผู้ตรวจสอบ บุคคลเหล่านี้จะสามารถสืบตาดำสาเหตุที่ทำให้เกิดข้อผิดพลาด หรือ  
อาจทำให้ทราบข้อเท็จจริงอื่น ๆ เพิ่มขึ้นซึ่งมีความสำคัญต่อปัญหาที่กำลังพิจารณาอยู่ก็ได้ ข้อมูล  
ที่ได้รับผู้ตรวจสอบภายในต้องคิดตามตรวจสอบเพิ่มเติมด้วยตัวเองอีกที เพื่อมิให้มีการหลงผิด

๒. เพื่อเชื่อมความสัมพันธ์อันก่อให้เกิดความร่วมมืออันดีต่อกัน ซึ่งเป็นหลักพื้นฐาน  
ประการหนึ่งที่ทำให้การตรวจสอบภายในกระทำได้อย่างมีประสิทธิภาพได้

แต่ถ้าเป็นความคิดเกี่ยวกับการทุจริตหรือความคดยสมรรถภาพในการปฏิบัติงานแล้ว  
ก็ไม่ควรกระทำดังกล่าว เพราะว่าการปรึกษาหารือกับบุคคลดังกล่าวอาจทำให้ไม่สามารถคำ  
เนินการจัดการแก้ไข หรือส่งเรื่องราวแก่บุคคลที่มีอำนาจสั่งการรับผิดชอบโดยตรงต่อไปได้  
ทางที่ควรปฏิบัติคือผู้ตรวจสอบควรที่จะรายงานเจ้าหน่วยตรวจสอบทันทีเพื่อหาทางจัดการแก้ไข  
อย่างรีบด่วนต่อไป

กรณีข้อผิดพลาดที่ไม่ใช่ข้อผิดพลาดที่ร้ายแรงเป็นต้นว่า ข้อผิดพลาดในการบันทึกทาง  
การบัญชี ซึ่งไม่ใช่ข้อผิดพลาดที่สำคัญ และไม่เกิดจากความตั้งใจ เช่น ความผิดพลาดที่เกิด  
จากการคำนวณผิด การย้ายบัญชีผิดหรือวิธีปฏิบัติทางการบัญชีไม่ถูกต้อง ในกรณีเช่นนี้ก็จะอาจจะ  
ให้บุคคลที่รับผิดชอบหน่วยงานนั้นแก้ไขทันที หรือตรวจพบใบกำกับสินค้าไม่ถูกต้อง ก็ต้องยกเลิก  
ใบเก่าและจัดทำใบใหม่ขึ้นมาแทนใบเก่าแล้วส่งใบให้ลูกค้า ขณะเดียวกันก็ทำการปรับปรุงการ  
บันทึกทางการบัญชีให้ถูกต้องด้วย หรือตรวจพบว่าอัตราคำนวณค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์บาง  
ประเภทไม่ถูกต้อง ก็ควรให้อัตราที่ถูกต้องแทนทันที และทำการปรับปรุงแก้ไขบันทึก  
ทางการบัญชีให้ถูกต้องด้วย

บางกรณีข้อผิดพลาดอาจไม่สามารถทราบได้อย่างแน่ชัดอาจต้องทำการสอบสวนเพิ่ม



เต็มและร่วมพิจารณาปรึกษากับเจ้าหน้าที่ในหน่วยงานนั้นก่อน จึงจะสามารถตกลงว่าควรปฏิบัติ  
อย่างไรแล้วแก้ไขข้อบกพร่องนั้นให้ถูกต้องสมบูรณ์ทันที อย่างไรก็ตามอาจมีหลาย ๆ กรณีที่จะต้อง  
ใช้ระยะเวลาพอสมควรจึงจะทราบว่าควรปฏิบัติแก้ไขอย่างไร และไม่สามารถแก้ไขให้เสร็จ  
สิ้นในระหว่างทำการตรวจสอบได้ กรณีเช่นนี้เป็นหน้าที่ของผู้ตรวจสอบต้องติดตามเอง

ส่วนกรณีที่ผู้ตรวจสอบภายในจะสามารถจัดการแก้ไขข้อผิดพลาดที่ตรวจพบได้โดยตรง  
เพียงใดนั้น ย่อมขึ้นอยู่กับความสามารถของผู้ตรวจสอบภายใน ชื่อเสียงของผู้ตรวจสอบในองค์  
การและความร่วมมือของบุคคลที่เกี่ยวข้อง ตามที่เคยกล่าวไว้ว่า ปกติผู้ตรวจสอบภายในไม่มี  
หรือไม่ควรมีอำนาจสั่งการต่อแผนกบัญชีหรือหน่วยปฏิบัติงานต่าง ๆ แต่พิจารณาตามหลักการ  
ควบคุมภายในแล้ว ผู้ตรวจสอบภายในก็นำในแนะนำไปปฏิบัติตามที่เห็นควรได้ ทั้งนี้เนื่องจาก  
ผู้มีอำนาจสั่งการที่สูงกว่าต้องการให้การปฏิบัติสอดคล้องกับวิธีปฏิบัติและนโยบายที่กำหนดไว้  
และถ้าผู้ตรวจสอบภายในรายงานถึงความคล้อยสมรรถภาพที่เป็นอยู่ก็จะมีคำสั่งให้ปฏิบัติทันที  
เช่นเดียวกัน ยิ่งกว่านั้น เมื่อผู้ตรวจสอบสามารถได้รับความไว้วางใจและความเชื่อถือจาก  
พนักงานแล้วผู้ตรวจสอบจะได้มีส่วนร่วมจากพนักงานเป็นอบงศ์ในการขจัดข้อบกพร่อง  
หรือปรับปรุงต่าง ๆ โดยที่ไม่ต้องอาศัยอำนาจสั่งการโดยตรงจากฝ่ายบริหารเลย

กรณีเกี่ยวกับข้อผิดพลาดที่มีคนกระทำกันมากจะนำเข้าพิจารณาในที่ประชุมที่จัดขึ้น  
เป็นทางการ ซึ่งประกอบด้วยฝ่ายบริหารชั้นสูง เจ้าหน้าที่อาวุโสทางด้านการบัญชีและผู้ที่  
การตรวจสอบในที่ประชุมจะร่วมพิจารณาขอแนะนำและขอสรุปของผู้ตรวจสอบภายใน การถกปัญ-  
หาอย่างทางการเช่นนี้จะทำให้สามารถบรรลุวัตถุประสงค์สำคัญ ๆ หลายอย่างด้วยกัน คือ

๑. ทำให้ผู้บริหารทางด้านการดำเนินงานและทางการบัญชีเห็นถึงความสำคัญของ  
ข้อมูลตัวเลขต่าง ๆ ในรายงานการเงิน ทำให้มีความรับผิดชอบมากขึ้น และจัดทำตัวเลขให้  
ถูกต้องยิ่งขึ้น เพื่อที่จะหาข้อยุติและกำหนดการปฏิบัติให้เหมาะสมยิ่งขึ้น
๒. การที่ให้ผู้บริหารหน่วยงานต่าง ๆ เข้าประชุมด้วยจะโดยไม่ทำให้เกิดความสงสัย  
ของใจเมื่อได้รับรายงานทางการที่ส่งไปให้แก้ไขปรับปรุงทีหลัง
๓. ผู้บริหารหน่วยงานอาจสามารถให้ข้อมูลเพิ่มเติม หรือชี้แจงแสดงวิธีปฏิบัติงาน  
ที่ต้องการ ซึ่งอาจจะมีผลสำคัญที่จะต้องรวมเข้าในรายงาน

๔. ทำให้ผู้บริหารชั้นสูงคุ้นเคยกับผลของการตรวจสอบ เพื่อที่จะสามารถกำหนดความรับผิดชอบของหัวหน้าบริหารทางด้านการบัญชีได้เหมาะสมยิ่งขึ้น

ส่วนข้อผิดพลาดที่ควรแสดงในรายงานนั้นอาจแบ่งกว้าง ๆ ได้สองประเภทด้วยกันคือ ข้อผิดพลาดที่จะต้องปฏิบัติการแก้ไข และข้อผิดพลาดที่จะต้องกระทำให้ครบถ้วนสมบูรณ์ตามข้อกำหนดของกิจการ ในกรณีแรกถือเป็นข้อผิดพลาดที่ไม่สำคัญ ไม่กระทบกระเทือนถึงนโยบายหรือวิธีปฏิบัติงานของกิจการ ก็ไม่ต้องแสดงในรายงานของผู้ตรวจสอบ ถ้าเป็นข้อผิดพลาดที่มีความสำคัญต่อผลการดำเนินงานหรือฐานะการเงินของกิจการ ควรที่จะแสดงให้เห็นอย่างชัดเจน และคำนวณจำนวนเงินที่ผิดพลาดอย่างระมัดระวังพร้อมทั้งแสดงในรายงานการตรวจสอบกรณีหลังอาจมีข้อผิดพลาดที่ต่างชนิดกัน เช่น เป็นข้อผิดพลาดที่หน่วยงานยอมรับ แต่ไม่สามารถจัดการแก้ไขให้สมบูรณ์ได้ หรือเป็นข้อผิดพลาดที่โต้แย้งกันระหว่างผู้ตรวจสอบภายในและหน่วยปฏิบัติงาน ซึ่งไม่สามารถตกลงกันได้ก็ควรให้ผู้บริหารชั้นสูงแก้ไขสั่งการเอง หรือสถานการณ์ไม่มีความแตกต่างที่สำคัญ แต่เกี่ยวข้องกับคำเสนอหรือการตัดสินใจของผู้ที่มีอำนาจสั่งการที่สูงกว่า เช่นการเปลี่ยนแปลงกฎข้อบังคับวิธีปฏิบัติงานหรือนโยบายของบริษัท

ตามที่กล่าวข้างต้นพอเห็นได้ว่าข้อผิดพลาดที่ตรวจพบนั้น ถ้าไม่ใช่ข้อผิดพลาดที่ก่อให้เกิดถึงการทุจริตหรือความคดโกงของหน่วยงานที่เขาทำการตรวจสอบแล้ว ผู้ตรวจสอบ ควรสืบหาข้อเท็จจริงเพิ่มเติม โดยการปรึกษาหารือกับหัวหน้าผู้รับผิดชอบหน่วยงานที่ตรวจสอบอยู่และถ้าข้อผิดพลาดไม่มีความสำคัญมากก็อาจให้แก้ไขทันที โดยที่ผู้ตรวจสอบภายในเพียงบันทึกเหตุการณ์นั้น ๆ และระบุว่ามีการแก้ไขแล้วเพียงใดในคราวทำการก็พอในการจัดการแก้ไขข้อผิดพลาดให้ไต่ทันใจและโดยตรงนั้น ผู้ตรวจสอบจะต้องเป็นบุคคลที่มีความสามารถพอสมควร และจะต้องเป็นบุคคลที่มีบุคคลลึกลับคือเสียงดี เป็นที่ไว้วางใจแก่บุคคลในหน่วยงานที่เขาทำการตรวจสอบ จึงจะสามารถชักชวนให้พนักงานเจ้าหน้าที่ปฏิบัติตามคำแนะนำที่ตนเห็นควรได้ แต่ถ้าข้อผิดพลาดนั้นมีการกระทำกันมาก ผู้ตรวจสอบภายในต้องเสนอข้อผิดพลาดและวิธีแก้ไขต่อที่ประชุมผู้ดำเนินงานของบริษัท เพื่อให้เกิดความเห็นที่ตรงกันและพร้อมเพรียงกันในการจัดการแก้ไขข้อผิดพลาดดังกล่าว

ถ้าเป็นข้อผิดพลาดที่กระทบกระเทือนถึงนโยบายหรือวิธีปฏิบัติงานของกิจการ เป็น

ผลให้ผลการดำเนินงานแตกต่างจากมาตรฐานที่วางไว้ หรือ เป็นสิ่งที่แสดงถึงจุดอ่อนของระบบการควบคุมภายใน หรือ เป็นสิ่งที่สื่อให้เห็นถึงการทุจริตแล้ว ควรที่จะจัดเสนอแก่ฝ่ายบริหารชั้นสูงทราบทันที เพื่อหาทางจัดการป้องกันแก้ไขอย่างรีบด่วนต่อไป

การรายงานผลการตรวจสอบภายใน

รายงานเป็นผลงานของผู้ตรวจสอบ ผู้ตรวจสอบจึงควรจัดทำรายงานในรูปแบบฟอร์มที่ดี และมีเนื้อหาที่เป็นประโยชน์แก่ฝ่ายบริหารในการควบคุมบริหารงาน เป็นต้นว่ารายงานที่เสนอเกี่ยวกับข้อผิดพลาดที่ตรวจพบเพื่อให้ฝ่ายบริหารใช้ในการแก้ไขปรับปรุง เป็นต้น

ในการ เสนอรายงานผู้ตรวจสอบอาจกระทำได้สองทางด้วยกันคือ<sup>๖</sup>

๑. รายงานโดยวาจา รายงานแบบนี้ปกติจะใช้ในกรณีเกี่ยวกับเรื่องที่รีบด่วนจะต้องแก้ไขทันที โดยเสนอผ่านผู้บังคับบัญชาที่สูงกว่า หรือใช้ในกรณีที่ต้องการเพิ่มเติมรายงานแบบลายลักษณ์อักษรให้สมบูรณ์เท่านั้น

๒. รายงานแบบลายลักษณ์อักษร รายงานชนิดนี้สามารถจัดแสดงในรูปของแบบจดหมาย สอบ แบบคำถาม หรือแบบ บรรยาย ซึ่งแต่ละชนิดจะใช้ได้แตกต่างกันและมีข้อจำกัดที่ต่างกัน เช่น

(๑). รายงานแบบจดหมาย (Letter Reports) รายงานแบบนี้ได้ประโยชน์อย่างเดียวกับรายงานโดยวาจา และใช้รายงานเฉพาะการตรวจสอบบางชนิดที่สำคัญเท่านั้น ไม่สามารถไว้กับการตรวจสอบทั้งหมดได้

(๒). รายงานแบบสอบถาม (Questionnaire Reports) รายงานชนิดนี้ จะจัดพิมพ์ปัญหาที่ต้องการตรวจสอบเป็นคำถามต่าง ๆ ไว้ล่วงหน้า และให้ผู้ตรวจสอบนำไปปฏิบัติการตรวจสอบ รายงานแบบนี้สะดวกในการจัดส่งแก่หน่วยงานต่าง ๆ และสามารถใช้ในการควบคุมการตรวจสอบของพนักงานตรวจสอบได้ทั่ว แต่วารายงานแบบคำถามไม่สามารถใช้ในการตรวจสอบแบบสืบสืบข้อได้ เพราะตอบเพียงสั้น ๆ ว่าใช่หรือไม่ใช่ และมักทำให้ผู้ตรวจสอบทำงานอย่างเคร่งครัด ขาดสมรรถภาพในการวิเคราะห์ การสืบหาความจริง และการสังเกตวิจารณ์ ทำให้การตรวจสอบไม่ได้รับผลเต็มที่

(๓). รายงานแบบบรรยาย (Narrative-type Written Reports) รายงานแบบนี้จะแตกต่างกันตามความต้องการของผู้บริหารในแต่ละองค์การ เนื้อหาที่รายงานจึงพิจารณาจากประโยชน์ที่ผู้บริหารควรจะได้รับเป็นสำคัญ ทั้งนี้ผู้ตรวจสอบเองจะต้องเป็นผู้ที่มีความสามารถในการเขียนรายงานจึงจะสามารถจัดทำรายงานที่ดีได้

เนื้อหาของรายงานผู้ตรวจสอบควร เน้นหนักในเรื่องราวที่เป็นความสนใจพิเศษของฝ่ายบริหาร เป็นต้นว่า สิ่งที่มีผิดปกติ จุดอ่อนต่าง ๆ ในหน่วยปฏิบัติงานหนึ่ง ๆ ความก้อยสมรรถภาพในการปฏิบัติงาน ข้อผิดพลาดต่าง ๆ ที่ตรวจพบและพร้อมด้วยข้อเสนอในการแก้ไขปรับปรุง การเสนอข้อมูลเหล่านี้ผู้ตรวจสอบควร จัดแบบฟอร์มให้เห็นชัดเจน เพื่อให้ฝ่ายบริหารสามารถอ่านพบได้ง่ายและสะดวกรวดเร็ว วิธีการแก้ไขควร เป็นวิธีที่ปฏิบัติได้ไม่ยากนักและไม่ทำให้ต้องเสียค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามดังกล่าวอีกด้วย

อนึ่ง ข้อมูลที่จัดเสนอในรายงานจะต้องถูกต้องตรงตามความจริงและมีเอกสารที่ถูกต้องประกอบอย่างเพียงพอ เพื่อใช้ในการพิสูจน์สนับสนุนแก่ฝ่ายบริหารในภายหลังได้ ข้อวิจารณ์ของผู้ตรวจสอบควร เขียนอย่างเปิดเผยตรงไปตรงมาและถูกต้องตรงตามความเป็นจริง

กรณีเกี่ยวกับการทุจริต เนื้อหาของรายงานควรประกอบด้วยสิ่งดังต่อไปนี้

๑. เหตุและผลของการทุจริตและบุคคลที่เกี่ยวข้องทั้งหมดในการกระทำดังกล่าว
๒. หลักฐานเกี่ยวกับการทุจริต และรายการเท็จที่ผู้ตรวจสอบได้ตรวจพบและเก็บรักษาไว้ หลักฐานเหล่านี้ควรให้บุคคลหนึ่งรับผิดชอบเก็บรักษาไว้ เพื่อที่สามารถใช้ในการอ้างอิงเรียกข้อความเสียหายหรือใช้ในการดำเนินคดีตามกฎหมาย

๓. ข้อพิสูจน์เกี่ยวกับผู้กระทำผิดในการสมรู้ร่วมคิดกับบุคคลใดบุคคลหนึ่งในการฉ้อโกงหรือทุจริตในหน้าที่ของตน

๔. จำนวนเงินและวันที่ของแต่ละรายการที่เกี่ยวข้องกับการฉ้อโกงควรระบุในรายงาน เพื่อสามารถใช้ในการเรียกค่าประกันได้ในกรณีที่กิจการได้ประกันความซื่อสัตย์ของพนักงานไว้

๕. รายการปรับปรุงบันทึกต่าง ๆ ในวันที่ทราบถึงการทุจริตนั้น ให้ถูกต้องตามหลักฐาน



ที่ประกอบอย่างแจ่มชัด

๖. ข้อความจากการซักถามและคำตอบที่ได้รับจากลูกจ้างที่สงสัย ในทางปฏิบัติก็จะเป็นไปตลอดลูกจ้างที่สงสัยออกจากงานจนกว่าจะได้รับข้อมูลที่ต้องการแล้ว เนื่องจากทราบเท่าที่ยังจำอยู่ นายจ้างมีสิทธิอย่างเต็มที่ในการซักถามงานที่ปฏิบัติอยู่นั้นได้ในทุกโอกาสที่ต้องการ

ในการจัดทำรายงานควรที่จะจัดอันดับให้ถูกต้องเหมาะสม เช่นจัดอันดับตามผังบัญชีแล้วหยิบยกบัญชีที่ควรแก่การสนใจขึ้นมาวิเคราะห์ให้ข้อสังเกตหรือออกความคิดเห็น ส่วนเรื่องทั่วไปจะอยู่ที่ตอนท้ายตามปกติ ความเห็นหรือข้อสังเกตควรจัดแบ่งออกเป็นหมวดหมู่ และใช้หัวข้อนำที่เหมาะสม เพื่อให้ฝ่ายบริหารสามารถใช้รายงานสะดวกขึ้นและสามารถอ่านตอนที่หัวข้อที่ตนเองสนใจก็พอ ถ้าแต่ละตอนมีเนื้อหารายละเอียดมากเกินไป ก็อาจสรุปเรื่องราวต่าง ๆ อย่างย่อ ๆ ไว้ตอนบนของรายงาน ในแต่ละเรื่องจะอ้างอิงถึงวรรคตอนในรายงานที่สามารถให้ข้อมูลเพิ่มเติมได้ ส่วนรายงานเกี่ยวกับความซื่อสัตย์สุจริตในการอำนวยความสะดวกของผู้บริหารในหน่วยงานที่ตรวจสอบ การทุจริตหรือจุก่อนที่เป็นอยู่ในระบบการควบคุมภายในจะเขียนรายงานฉบับอีกฉบับหนึ่งจัดส่งแก่ผู้บริหารชั้นสูงโดยตรง

เนื่องจากเนื้อหาในการเขียนรายงานการตรวจสอบภายในกว้างขวางมาก รายงานแต่ละประเภทจะแตกต่างกันตามเรื่องที่ตรวจสอบและขอบเขตในการตรวจสอบ อย่างไรก็ตามรายงานทั้งหมดที่ผู้ตรวจสอบภายในจัดทำขึ้นอาจแบ่งเป็นสี่ประเภทด้วยกันคือ

๑. รายงานที่พนักงานฝ่ายตรวจสอบจัดทำขึ้น ภายหลังจากที่ได้ไปตรวจสอบหน่วยงานทางการบัญชีหนึ่ง ๆ แล้ว

๒. รายงานที่จัดทำขึ้นในช่วงระยะเวลาหนึ่ง ๆ ในระหว่างการตรวจสอบ รายงานประเภทนี้หัวหน้าฝ่ายตรวจสอบเป็นผู้จัดทำขึ้น โดยการสรุปข้อผิดพลาดต่าง ๆ ที่ตรวจพบและข้อเสนอนั้นในช่วงระยะเวลาหนึ่ง ซึ่งเป็นการสอบถามกิจกรรมของฝ่ายตรวจสอบที่ได้กระทำไปแล้วในช่วงระยะเวลาหนึ่ง

๓. รายงานเกี่ยวกับผลงานอันเกิดจากการสอบสวนพิสูจน์แยกและจากการสอบถามในกรณีพิเศษต่าง ๆ

๔. รายงานการตรวจสอบประจำปี

รายงานการตรวจสอบภายในจะเกี่ยวกับข้อบกพร่องเป็นส่วนใหญ่ ปัจจุบันองค์การต่าง ๆ ให้สิทธิแก่ผู้ตรวจสอบภายในที่จะเสนอรายงานแก่ฝ่ายบริหารสูงสุดโดยตรง

หลักทั่วไปในการเขียนรายงานคือควรใช้ภาษาที่เข้าใจง่ายตรงไปตรงมาและชัดเจน

ไม่ควรใช้คำที่คลุมเครือหรือมีความหมายกว้างจนเกินไป ควรระบุให้แน่ชัดลงไปว่าสิ่งซึ่งหมายถึงคืออะไร และอีกข้อคือการเขียนรายงานไม่ควรเกินความจริง ทางปฏิบัติมักมีแนวโน้มที่จะรายงานอ่อนกว่าความจริงเล็กน้อย ซึ่งทำให้ผลของรายงานไม่ได้รับการติดตามเท่าที่ควร

เนื้อหาของรายงานควรเกี่ยวกับเรื่องที่ตรวจสอบอย่างย่อไม่บรรยายการตรวจสอบหรือวิธีการตรวจสอบอย่างละเอียด ข้อมูลในรายงานที่เจ้าหน้าที่ต้องการคือ ผลจากการสอบสวนพิสูจน์หรือจากการตรวจสอบ สาเหตุหรือเหตุผลที่มีการกระทำอันผิดปกติกหรือทุจริตนั้น ชนิดของข้อผิดพลาดที่ตรวจพบ ข้อบกพร่องที่ปรากฏในระบบงานในหน่วยงานที่ตรวจสอบ ผลของข้อบกพร่องที่ตรวจพบจะกระทบกระเทือนต่อรายงานทางการเงินที่ใช้ในการตัดสินใจกำหนดนโยบายต่าง ๆ มากน้อยเพียงใด ข้อเสนอแนะของผู้ตรวจสอบภายในในการแก้ไขข้อบกพร่องในการปฏิบัติงานและวิธีการป้องกันข้อผิดพลาดหรือการทุจริตที่อาจจะเกิดขึ้นอีกเป็นที่สนใจของฝ่ายบริหารทั้งสิ้น

ในระหว่างปฏิบัติการตรวจสอบ ผู้ตรวจสอบภายในที่มีความสามารถจะทราบว่าเมื่อเสร็จจากการตรวจสอบงานที่ได้รับมอบหมายแล้ว ควรที่จะรายงานอะไร แต่ก็ไม่ควรกระทำการคาดคะเนผลงานที่อาจจะเกิดขึ้นไว้ล่วงหน้า ในระหว่างปฏิบัติงานควรรวบรวมข้อมูลในระหว่างทำการไต่ถามที่สุด ซึ่งบางข้ออาจไม่ตรงกับปัญหาที่จะใช้ในการเขียนรายงานก็ไม่ต้องกล่าวถึง ข้อมูลที่สามารถหาได้จากแหล่งต่าง ๆ หลาย ๆ แห่งก็ควรจัดหาไว้ เพราะจะทำให้รายงานมีน้ำหนักมากขึ้นบางครั้งผู้ตรวจสอบภายในอาจจำเป็นต้องทดสอบเพิ่มเติมเพื่อให้ได้ความจริงที่ถูกต้องยิ่งขึ้น ในรายงานไม่ควรใช้ศัพท์เทคนิคทางการบัญชี ควรใช้ภาษาที่เข้าใจประจำวัน และควรเป็นข้อความที่เข้าใจง่ายแต่ได้สาระสำคัญ จะเห็นว่าการรวบรวมข้อมูลในการตรวจสอบเป็นตอนที่สำคัญ

มาในการสืบหาความจริงจากการตรวจสอบ เพื่อใช้ในการเขียนรายงานต่อไป

ในการเขียนรายงานอาจใส่ชื่อของพนักงานตรวจสอบที่ปฏิบัติงานและผู้ที่ตรวจทานงานและเขียนรายงาน การกระทำเช่นนี้จะทำให้ผู้รวมตรวจสอบทำงานอย่างสุดฝีมือ เพราะเป็นการแสดงผลงานอย่างหนึ่ง ซึ่งอาจเขียนต่อท้ายรายงานในลักษณะดังนี้

ข้อมูลตรวจสอบ :

ชื่อผู้ที่ปฏิบัติงานตรวจสอบ :

ชื่อผู้ที่ตรวจทานงานและผู้เสนอแนะ :

อเนกแบบฟอร์มของรายงานควรจัดทำอย่างมีมาตรฐานและมีหัวข้อที่เหมาะสม เพื่อที่จะสามารถแสดงปัญหาที่พิจารณาได้อย่างชัดเจน และควรมีหัวข้อดังนี้คือ

๑. บทนำถ้าเป็นการตรวจสอบพิเศษจะกล่าวถึงคำสั่งที่ฝ่ายตรวจสอบได้รับมา และในกรณีของรายงานปกติประจำวัน จะระบุถึงวันที่ทำการตรวจสอบเสร็จ จำนวนชิ้นทั้งหมดที่ใช้ในการตรวจสอบ และช่วงระยะเวลาหรือวงบัญชีที่ตรวจสอบ ฯลฯ นอกจากนี้ยังควรกล่าวถึงจุดประสงค์ของรายงานด้วย เพื่อว่าผู้อ่านจะได้ทราบวัตถุประสงค์อย่างชัดเจนตั้งแต่เริ่มแรก

๒. ขอบเขตในการตรวจสอบตอนนี้ควรกล่าวถึงมาตรฐานที่ใช้ในการตรวจสอบและวิธีการทดสอบอย่างย่อ ๆ แต่ให้เข้าใจความสำคัญก็พอโดยไม่ต้องเล่ารายละเอียดเกี่ยวกับวิธีการที่ใช้ในการปฏิบัติการตรวจสอบ

๓. สิ่งที่แนบมาด้วยถ้าการรายงานมีภาคผนวก เอกสารและตารางประกอบด้วย จึงจะระบุถึงเอกสารดังกล่าวในตอนต้น ควรใช้ตารางประกอบรายงานต่อเมื่อตัวเลขนั้นมีมากและเห็นจำสำคัญ เพื่อให้อธิบายได้อย่างชัดเจนและ  เน้นให้ผู้อ่านเห็นถึงความสำคัญเกี่ยวกับปัญหาที่ตรวจสอบ การใช้ตารางแสดงข้อมูลดังกล่าวประกอบรายงาน จะทำให้รายงานยาวเกินไป ควรจะ <sup>และ</sup>ใช้เมื่อจำเป็น คือต้องการเน้นเรื่องสำคัญที่กล่าวไว้ในรายงานอย่างชัดเจนหรือให้มีน้ำหนักมากขึ้นเท่านั้น

๔. การสอบทานการปฏิบัติงานที่กระทำไปตามข้อเสนอแนะของผู้ตรวจสอบภายในในก่อนตอนนี้ใช้สำหรับหน่วยงานที่เคยตรวจสอบแล้ว ไม่ใช่เป็นการเข้าตรวจสอบครั้งแรก และจากการตรวจ



สอบครั้งก่อน ๆ ได้พบข้อบกพร่องที่จะต้องแก้ไขซึ่งได้รายงานไว้แล้ว จึงเป็นหน้าที่ของฝ่ายตรวจสอบภายในที่จะต้องติดตามในการตรวจสอบครั้งต่อไปว่า เจ้าหน้าที่ที่รับผิดชอบงานได้กระทำความข้อเสนอแนะนั้นหรือไม่เพียงใด การจัดทำข้อนี้ต้องระมัดระวังเป็นพิเศษและควรปรึกษากับฝ่ายบริหารที่เกี่ยวข้อง และต้องได้เข้าสังเกตการปฏิบัติงานและสอบถามจากพนักงานจนทราบผลงานอย่างแน่ชัดแล้ว จึงจะทำรายงานได้ ซึ่งจากผลการตรวจสอบอาจได้รับคำตอบดังนี้

(๑). ได้มีการยอมรับหลักการข้อเสนอแนะ แต่การปฏิบัติล่าช้ากว่าที่ควร เนื่องจากความยุ่งยากของการดำเนินงาน เช่น ข้อจำกัดเกี่ยวกับพนักงาน หรือสถานที่ซึ่งแหล่ล้อมไม่อำนวยความสะดวกให้ไม่สามารถปฏิบัติตามในเวลาที่เหมาะสมได้

(๒). ข้อเสนอแนะได้นำมาปฏิบัติแต่เพียงบางส่วน

(๓). ข้อเสนอแนะไม่เป็นที่ยอมรับและระบุเหตุผลที่เป็นเช่นนั้น

(๔). ได้มีการยกเลิกข้อเสนอแนะนั้นแล้ว เพราะสถานการณ์เปลี่ยนแปลงไปจากเดิม (ถ้าสถานการณ์เปลี่ยนจริง)

๕. ปัญหาที่เกิดจากการตรวจสอบหรือผลจากการสังเกตสอบสวน ตอนนี้จะถือว่าเป็นตอนที่สำคัญที่สุดของรายงานการที่จะกระทำอย่างระมัดระวัง เพื่อที่จะแน่ใจว่าความเห็นในส่วนนี้ได้จัดเนื้อเรื่องให้อันค้ำที่ติดตามเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นและเปิดเผยตรงตามความจริง

๖. ข้อเสนอแนะต่าง ๆ ตอนนี้อยู่ตรวจสอบภายในแล้วที่จะกระทำอย่างระมัดระวังเป็นพิเศษ เพราะเป็นงานขั้นที่จะต้องรับผิดชอบต่อฝ่ายบริหาร ข้อเสนอแนะควรให้เลขหมายเรียงติดต่อกัน เพื่อสะดวกในการอ้างอิงภายในข้อเสนอนั้นเกี่ยวกับปัญหาที่พิจารณาควรที่จะชัดเจน ถูกต้อง สามารถที่จะปฏิบัติได้ เพราะสมกับสภาพการณ์ และกระทำด้วยความระมัดระวังเป็นพิเศษ

๗. ความเห็นทั่ว ๆ ไป ตอนนี้จะกล่าวถึงสิ่งที่น่าสนใจทั้งหมดที่ได้รับจากการตรวจสอบและอ้างอิงถึงสภาพงานที่เป็นอยู่โดยทั่ว ๆ ไป ขอบเขตของงานล่วงเวลาที่สามารถกระทำอย่างได้ผล สวัสดิการที่ให้กับพนักงาน ฯลฯ

ข้อความตอนนี้อาจมีการชมเชยผลงานที่ดีเด่นเพื่อมิให้ผู้อ่านเกิดความรู้สึกว่สิ่งที่รายงานจะเกี่ยวกับข้อบกพร่อง สิ่งผิดปกตินั้น งานที่กระทำอย่างถูกต้องอาจรายงานในตอนนี้ทั้ง ๆ ที่



ไม่มีความสำคัญเลยก็ได้ กล่าวกันย่อ ๆ ก็คือตอนนี้เป็นตอนที่ใช้ในการประเมินผลงานของหน่วยงานที่ตรวจสอบทั้งหมด เป็นส่วนที่เขียนยากที่สุดในรายงานทั้งหมด และความเห็นไม่ควรที่จะขัดแย้งกับข้อความในตอนก่อน ๆ ถ้าจัดเรียงตัวอย่างก็จะทำให้ผู้อ่านมีความเห็นอย่างเกี่ยวกับความเห็นของผู้ตรวจสอบภายในที่รายงานไว้

๘. ชื่อและตำแหน่งของบุคคลที่ลงลายมือชื่อในรายงาน รวมทั้งวันที่ออกรายงานควรที่จะพิมพ์ไว้ท้ายรายงานด้วย

นั่น คือ  
ก็จะเห็นว่าหลักเกณฑ์สำคัญในการเขียนรายงานคือ

๑. รายงานควรใช้ภาษาที่เข้าใจง่ายตรงไปตรงมา และเนื้อหาให้สั้นที่สุดเท่าที่จะสั้นได้แต่ให้สาระสำคัญ

๒. รายงานควรเขียนให้ถูกต้องตามกาลเวลาและทันต่อเหตุการณ์

๓. เนื้อหาที่สำคัญที่สุดในรายงาน ควรที่จะเน้นให้เห็นเด่นชัด

๔. หัวข้อที่รายงานควรที่จะทำเป็นแบบมาตรฐาน

๕. แต่ละวรรคตอนควรให้เลขหมายไว้ และเนื้อหาแต่ละวรรคตอนควรเป็นหลักความ

คิดอันเดียวกัน

๖. ในรายงานควรลำดับเรื่องให้ถี่ถ้วน จักอันกับตามเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นก่อนหลัง หรือเรียงลำดับจากข้อเท็จจริงที่ทราบแล้วตามด้วยข้อเท็จจริงที่ไม่เคยทราบมาก่อน

สรุป รายงานคือผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน การที่จะให้หน่วยตรวจสอบภายในบรรลุตามวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบภายในได้อย่างเต็มที่นั้น รายงานนั้นจะต้องเป็นรายงานที่ดีและสมบูรณ์แบบ ซึ่งสามารถใช้ในการตัดสินใจกำหนดนโยบาย และใช้ในการควบคุมการดำเนินงานได้

ลักษณะรายงานที่ดีควร เป็นรายงานที่สามารถทำให้ฝ่ายบริหารทราบข้อเท็จจริงที่สำคัญได้อย่างชัดเจน ถูกต้องและทันต่อเหตุการณ์ แบบฟอร์มของรายงานควรประกอบด้วย ๘ ตอนด้วยกัน ได้แก่

๑. บทนำ

๒. ขอบเขตในการตรวจสอบ

๓. สิ่งที่เหมาะสมมาช่วย(หากมี)

๔. ผลจากการติดตามผลงานของงวดก่อน

๕. ปัญหาที่ตรวจพบในการตรวจสอบงวดปัจจุบัน

๖. ข้อเสนอแนะในการแก้ไขปรับปรุงเกี่ยวกับปัญหาข้อบกพร่องหรือข้อผิดพลาดต่าง ๆ

ที่ตรวจพบ

๗. ความเห็นเกี่ยวกับสภาพที่เป็นอยู่ทั่วไปของกิจการทั้งหมดในงวดที่ตรวจสอบ

๘. ชื่อและตำแหน่งของบุคคลที่ตรวจสอบ ผู้ตรวจทานเห็นร่วมกันรับผิดชอบในรายงานและ

วันที่ออกรายงาน

ชนิดของรายงานมีหลายแบบด้วยกัน และชื่อ  
ซึ่งแต่ละแบบต่างมีข้อจำกัดในการใช้ รายงาน  
งานแบบบรรยายถือว่าเป็นรายงานประเภทที่สมบูรณ์และสำคัญกว่ารายงานแบบอื่นๆ เนื่องจาก  
สามารถจัดทำตามแบบฟอร์มและลักษณะรายงานที่กล่าวไว้ข้างต้นได้ สามารถทำให้ฝ่าย  
บริหารชั้นสูงทราบถึงสภาพที่เป็นอยู่ของกิจการ และเรื่องสำคัญที่ควรแก่การสนใจได้เป็นอย่างดี  
ซึ่งเป็นทางหนึ่งที่น่าไปสู่การบริหารงานที่มีประสิทธิภาพ อันเป็นวัตถุประสงค์ของการมีการตรวจสอบ  
ภายใน

ศูนย์วิจัยทรัพยากร  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย