

## บทที่ ๔

## เทคนิคและวิธีการตรวจสอบภายใน

ความแตกต่างระหว่างงานหน้าที่ต่าง ๆ ของผู้ตรวจสอบภายในและผู้สอบบัญชีภายนอก

ความแตกต่างของผู้ตรวจสอบทั้งสองฝ่ายที่ควรแก่การพิจารณาคือ ความรับผิดชอบต่อการเงินที่ตรวจสอบและวิธีปฏิบัติงานการตรวจสอบ เมื่อพิจารณาในแง่ของความรับผิดชอบจะเห็นว่า ความรับผิดชอบส่วนใหญ่ของผู้สอบบัญชีภายนอกคือพิจารณาทางการเงินที่ตนจะต้องออกความเห็นวาประกอบไปด้วยข้อมูลและตัวเลขที่ถูกต้องและเชื่อถือได้ ผู้สอบบัญชีภายนอกจึงต้องกระทำการตรวจสอบข้อเท็จจริง วิเคราะห์บัญชี ตรวจสอบการควบคุมภายในเพื่อประเมินประสิทธิภาพในการปฏิบัติงาน กำหนดวิธีการตรวจสอบให้เหมาะสมกับงานที่เข้าทำการตรวจสอบ และให้ความรู้ความเห็นต่อการเงินนั้น ส่วนผู้ตรวจสอบภายในจะทำการสอบรับร่องรอยการที่ลงบัญชีไว้ถูกต้องครบถ้วนตามความเป็นจริง ซึ่งกระทำได้โดยการตรวจสอบการควบคุมภายในของกิจการทั้งหมด และติดตามการปฏิบัติงานที่เกิดขึ้นในองค์กร การตรวจสอบการควบคุมภายใน ผู้ตรวจสอบจะศึกษาถึงผังการ จัดสายงานขององค์กร และแต่ละหน่วยปฏิบัติงานตลอดจนหน้าที่และความรับผิดชอบของหน่วยงานที่ตรวจสอบและวิธีปฏิบัติงานที่ใช้อยู่ เข้าทำการสังเกตสอบถามถึงวิธีการปฏิบัติจริงที่เป็นอยู่ว่าแตกต่างจากมาตรฐานที่วางไว้อย่างไรบ้าง และวิเคราะห์ว่าความแตกต่างนี้ทำให้ผลงานต่างจากที่ควรจะเป็นเช่นไรบ้าง ผู้ตรวจสอบภายในจะต้องรับผิดชอบต่อการดำเนินงานของฝ่ายจัดการ และมีความสัมพันธ์โดยตรงเกี่ยวกับวิธีการปฏิบัติและการควบคุมต่าง ๆ ที่ก่อให้เกิดผลงานนั้น

ในคำปฏิบัติกรตรวจสอบ ความแตกต่างขั้นพื้นฐานในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบทั้งสองฝ่ายคือ วิธีที่ใช้ในการตรวจสอบ ผู้ตรวจสอบภายในเป็นบุคคลของบริษัท จึงต้องปฏิบัติงานหน้าที่เป็นไปตามคำสั่งและขอบเขตหน้าที่ที่ได้รับมอบหมายจากผู้แต่งตั้ง ความสนใจส่วนใหญ่จะมุ่งเน้นในวิธีการปฏิบัติงาน และพิจารณาว่าการกระทำเช่นนั้นจะก่อให้เกิดผลอย่างไรบ้าง ส่วนผู้สอบบัญชีภายนอกจะเกี่ยวข้องกับผลงานมากกว่าคำนึงถึงความเหมาะสมผลของวิธีปฏิบัติงาน

ที่ก่อให้เกิดผลงานนั้น ผู้สอบบัญชีภายนอกสนใจในวิธีปฏิบัติงานที่ก่อให้เกิดผลการดำเนินงานเหมือนกัน แต่พิจารณาในแง่ที่ว่าหลักการที่เอามาใช้มีการควบคุมอย่างเหมาะสมและพอเพียง เพื่อป้องกันการทุจริตหรือภัยร้ายต่างๆได้ และเพื่อแน่ใจว่าผลงานนั้นถูกต้องเชื่อถือได้

ส่วนความแตกต่างของการตรวจสอบภายในและการตรวจสอบภายนอก อาจสรุปได้ดังนี้

การตรวจสอบภายใน

พนักงานของบริษัทเป็นผู้ปฏิบัติกรตรวจสอบ การปฏิบัติงานการตรวจสอบ ผู้ตรวจสอบจะกระทำการตามความต้องการของฝ่ายบริหาร ฉะนั้นการรายงานจึงเน้นหนักในข้อมูลที่ใช้ในการตัดสินใจกำหนดนโยบายในการดำเนินงาน

ผู้สอบทานการปฏิบัติงานและการควบคุมภายใน เพื่อที่จะปรับปรุงระบบงานให้ดีขึ้นและเพื่อที่จะใช้ในการกำหนดนโยบาย วิธีปฏิบัติงานต่างๆ ขององค์กรไม่เพียงแต่งานทางด้านการเงินเท่านั้น

การตรวจสอบขั้นพื้นฐานจะตรวจสอบตามหน้าที่ดำเนินงานและความรับผิดชอบของสายงาน การจัดการ

ผู้ตรวจสอบมีความรับผิดชอบโดยตรงในการติดตามและป้องกันการทุจริต

เป็นผู้ตรวจสอบอิสระจากทรัพย์สินและสมมติฐานที่ใหญ่แต่ปฏิบัติตามความต้องการของผู้บริหารอันที่สูงกว่านั้น

สอบทานกิจกรรมของบริษัทแบบต่อเนื่องกัน

การตรวจสอบภายนอก

ผู้ประกอบการวิชาชีพอิสระเป็นผู้ปฏิบัติงานการตรวจสอบ การปฏิบัติงานการตรวจสอบ ผู้ตรวจสอบจะตรวจสอบเกี่ยวกับความน่าเชื่อถือของข้อมูลทางการเงิน ทั้งนี้เพื่อให้บุคคลที่จะมีส่วนเข้ามาเกี่ยวข้องกับกิจการสามารถอาศัยข้อมูลทางการเงินที่สอบรับรองแล้ว ได้ตัดสินใจได้อย่างถูกต้อง

ผู้สอบทานการปฏิบัติงานและการควบคุมภายในเพื่อที่จะใช้ในการกำหนดขอบเขตของการตรวจสอบ และความน่าเชื่อถือของข้อมูลทางการเงินบัญชี

การตรวจสอบจะตรวจสอบตามรายการในงบดุล และงบกำไรขาดทุน

ผู้ตรวจสอบจะตรวจสอบติดตามและป้องกันการทุจริตตามที่เกิดขึ้น และเขาจะโดยตรงเมื่อการทุจริตนั้นมีผลกระทบกระเทือนและมีความสำคัญต่องบการเงินนั้น

เป็นผู้ตรวจสอบอิสระจากฝ่ายบริหารทั้งหมดทั้งในการปฏิบัติงานและทางใจอีกด้วย

ตรวจสอบข้อมูลที่ใช้ในการสนับสนุนรายการทางการเงินเป็นระยะ ปกติปีละครั้ง

จากที่กล่าวข้างต้นจะเห็นว่าผู้ตรวจสอบทั้งสองฝ่ายมีความแตกต่างกันในขอบเขตการ  
ตรวจสอบ ระเบียบของงานอิสระในการปฏิบัติงาน จุดมุ่งหมายในการสอบรับรองข้อมูลทางการเงิน  
บัญชีและความเชื่อถือของบุคคลต่าง ๆ ตลอดจนความเห็นของผู้ตรวจสอบทั้งสองฝ่าย

งานหลักเบื้องต้นของผู้ตรวจสอบภายใน



ในการปฏิบัติกรตรวจสอบตามงานที่ได้รับมอบหมายให้เสร็จสิ้นความคืบหน้า ผู้ตรวจสอบ  
จะต้องพิจารณาถึงหลักเบื้องต้นดังต่อไปนี้ ๒

๑. ความน่าเชื่อถือและความถูกต้องของข้อมูลทางการเงิน ในการทำการตรวจสอบ  
งานที่ได้รับมอบหมายเสร็จสิ้นแต่ละครั้ง ผู้ตรวจสอบภายในจะต้องรายงานสภาพที่เป็นอยู่และข้อ  
เท็จจริงเกี่ยวกับข้อมูลทางการเงินที่ตนได้ทำการตรวจสอบแล้ว ดังนั้นผู้ตรวจสอบภายในจึงต้อง  
มีแผนการตรวจสอบและวิธีการตรวจสอบที่เหมาะสมที่จะทำให้ทราบความจริงทั้งหมดว่าข้อมูลทาง  
การบัญชีที่ตรวจสอบนั้นน่าเชื่อถือเพียงใด

๒. วิธีการปฏิบัติต่าง ๆ ที่ก่อให้เกิดข้อมูลทางการเงินนั้นเป็นไปตามกฎข้อบังคับและ  
นโยบายของกิจการหรือไม่ หมายความว่าผู้ตรวจสอบภายในต้องสอบสวนพิสูจน์ว่าวิธีปฏิบัติต่าง ๆ  
เป็นไปตามกฎข้อบังคับที่กำหนดไว้ในคู่มือปฏิบัติงาน แถลงการณ์ต่าง ๆ จกหมายหรือเป็นไปตาม  
คำสั่งโดยวาจาของผู้บริหารที่รับผิดชอบหน่วยงานนั้น

๓. การตรวจหาการควบคุมภายใน ผู้ตรวจสอบภายในควรตรวจวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับ  
ข้อมูลที่ได้มานั้นมีการควบคุมภายในอย่างเหมาะสม ซึ่งคล้าย ๆ กับการตรวจประสิทธิภาพใน  
การดำเนินงานและลักษณะระบบงานที่ทำในงานแต่ละด้าน ผู้ตรวจสอบจะต้องประเมินประสิทธิ  
ภาพที่เป็นอยู่ในขณะนั้น และพิจารณาว่าสามารถปรับปรุงให้ดีขึ้นเพียงใด แต่ในขณะเดียวกันต้อง  
คำนึงถึงค่าใช้จ่ายที่ต้องใช้ในการปรับปรุงนั้น ถ้าค่าใช้จ่ายไม่คุ้มกับผลงงานที่ได้รับก็ควรพิจารณา  
ถึงความสามารถที่อาจจะคัดแปลงได้และจัดหาวิธีที่คัดแปลงใหม่ให้ด้วย

๘. การเสนอแนะข้อควรปรับปรุงบริษัท กล่าวคือผู้ตรวจสอบภายในควร เสนอวิธีการต่าง ๆ ที่จะทำให้การดำเนินงานของบริษัทดีกว่าเดิม ข้อมูลเหล่านี้อยู่นอกเหนือข้อมูลทางการบัญชีจากการตรวจสอบและเข้าสังเกตกิจกรรมต่าง ๆ ของบริษัท รวมทั้งข้อมูลทางการบัญชีและรายงานสถิติต่าง ๆ อันเป็นตัวเลขในอีกที่นั้น จะทำให้ผู้ตรวจสอบทราบถึงสภาพที่เป็นอยู่จริงของบริษัทโดยทั่วไป และแนวโน้มของพฤติกรรมต่าง ๆ ที่อาจจะเกิดขึ้นได้ ทำให้สามารถเสนอฝ่ายบริหารให้จัดการแก้ไขและหรือป้องกันได้ทันต่อเหตุการณ์ต่าง ๆ ได้ ทั้งนี้เพื่อคงไว้ประสิทธิภาพสูงสุดในการทำงานและเพื่อความมั่นคงของกิจการ

ดังนั้นจะเห็นว่า งานหลักเบื้องต้นของผู้ตรวจสอบภายในคือ วิเคราะห์ความน่าเชื่อถือของข้อมูลทางการบัญชี ตรวจสอบการปฏิบัติงานของพนักงานเจ้าหน้าที่ว่าปฏิบัติตามกฎข้อบังคับที่ทางการกำหนดไว้หรือไม่ สอบทานการควบคุมภายในว่าเหมาะสมหรือไม่ พร้อมกับหาทางปรับปรุงแก้ไขให้ดีขึ้นในทุกหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง

วิธีตรวจสอบของผู้ตรวจสอบภายใน

การตรวจสอบภายในจะบรรลุผลสำเร็จตามวัตถุประสงค์ขึ้นอยู่กับวิธีการตรวจสอบที่เหมาะสม สิ่งที่จะต้องพิจารณาในการปฏิบัติการตรวจสอบคือ

- ๑. ผู้ตรวจสอบภายในจะปฏิบัติการตรวจสอบอย่างไรบ้าง
- ๒. ควรจะตรวจสอบอะไรก่อน
- ๓. ควรทดสอบเท่าใดจึงจะเพียงพอ

ผู้ตรวจสอบภายในควรปฏิบัติการตรวจสอบอย่างไร ข้อนี้ขึ้นอยู่กับงานที่ได้รับมอบหมายให้ตรวจสอบ ผู้ตรวจสอบจะต้องใช้วิจารณญาณของตนเองที่จะตัดสินปัญหาที่ได้รับว่าควรตรวจสอบอย่างไร คือ ควรเข้าทำการตรวจสอบละเอียดหรือโดยการทดสอบ ในเรื่องนี้ ผู้ตรวจสอบจะต้องศึกษาหลักการควบคุมภายในของงานที่ได้รับมอบหมายให้ทำการตรวจสอบว่า การควบคุมภายในเหมาะสมเพียงใด โดยพิจารณาถึงการแบ่งงานและการมอบหน้าที่ความรับผิดชอบให้แก่พนักงานแต่ละคนสอดคล้องกับอำนาจที่ได้รับมอบหมาย ไม่มีบุคคลใดปฏิบัติงานเกี่ยวกับรายการที่



เกิดขึ้นตั้งแต่แรกจนจบ และผู้รักษาทรัพย์สินไม่มีส่วนเกี่ยวข้องกับภาระงานที่รายการนั้น  
 เมื่อหน่วยงานนี้เฝ้าระวังการควบคุมที่ดีตามที่กล่าว พนักงานปฏิบัติความถูกต้องกับของบริษัท  
 ผู้ตรวจสอบก็สามารถที่จะกำหนดวิธีการตรวจสอบแบบทดสอบได้ และตามสภาพที่เป็นอยู่  
 พนักงานตรวจสอบมีจำนวนน้อยกว่าพนักงานปฏิบัติงานประจำมาก จึงไม่สามารถที่จะตรวจ  
 สอบงานทั้งหมดได้ แต่การทดสอบนี้หมายถึงทดสอบบางส่วนของรายการทุกรายการ รายการ  
 การที่ผิดปกติอาจจะเป็นจำนวนเงินมากผิดปกติ ผิดข้างบัญชี รายการปรับปรุงที่ผิดสังเกต  
 รายการที่คลุมเครือไม่ชัดเจน เช่นบัญชีเบ็ดเตล็ด ก็อาจต้องทำการวิเคราะห์บัญชีเหล่านั้น  
 อย่างละเอียด เพื่อให้ทราบว่าที่ผิดปกติไม่ชัดเจนนั้นเกิดจากอะไร และมีสิ่งที่ไม่สมควรแอบ  
 แฝงอยู่หรือไม่ ซึ่งทั้งขึ้นอยู่กับประสบการณ์และวิจารณญาณของผู้ตรวจสอบแต่ละคน

เนื่องจากการตรวจสอบภายในมีการตรวจสอบทั้งทางด้านการเงินและการปฏิบัติ  
 งาน วิธีการตรวจสอบจึงแตกต่างกันไป เป็นต้นว่าการตรวจสอบทางด้านการเงินผู้ตรวจสอบ  
 ต้องพิจารณาอำนาจอนุมัติของพนักงานที่รับผิดชอบตามผังการจัดสายงานว่ามีอำนาจเพียงใด  
 การควบคุมภายในมีการสอบยันในจุดใดบ้าง รายการที่ลงบัญชีไว้กับเอกสารที่ประกอบการลง  
 รายการนั้นสมเหตุสมผลและเพียงพอหรือไม่ รายการใดที่สามารถหาข้อมูลเพิ่มเติมจากหลาย  
 ฝ่ายก็ควรทดสอบบ้าง เช่น ลูกหนี้ เจ้าหนี้ ควรขอคำยืนยันแยกคงเหลือจากลูกหนี้ เจ้าหนี้ของ  
 กิจการ เงินฝากธนาคารควรสอบเทียบยอดกับรายงานทางธนาคารและควรขอคำยืนยันแยก  
 เช่นเดียวกับ รายการสินค้าคงเหลือและทรัพย์สินประจำควรมีการเข้าร่วมทำการตรวจนับกับ  
 เจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้อง ในระหว่างงวดอาจทดสอบเพียงบางจุดก็ใช้ได้ หลักทรัพย์ต่าง ๆ  
 ควรตรวจนับและพิจารณาความเหมาะสมในการจัดเก็บและผู้ร่วมรับผิดชอบเกี่ยวกับรายการนั้น  
 นั่นคือในการปฏิบัติกรรมการตรวจสอบผู้ตรวจสอบภายในควรที่จะทราบมาครครการควบคุมภายใน  
 เกี่ยวกับสิ่งที่ตรวจสอบ แล้วใช้มาตรการนั้นในการพิจารณาประกอบการตรวจสอบอีกด้วย  
 เป็นต้นว่า สินค้าคงคลังมีมาตรการการควบคุมภายในกำหนดไว้ว่า รายการสินค้าทั้งหมดจะ  
 ต้องมีการตรวจนับ ซึ่งน้ำหนักหรือดวงวัด และตรวจนับเทียบยอดกับบัตรบันทึกสินค้าอย่างน้อย  
 ปีละสองครั้ง ในการตรวจสอบภายในจะกระทำได้ดังนี้คือ

- ก. คอยสังเกตว่ารายการสินค้าต่าง ๆ ได้มีการชั่งตวงวัดอย่างถูกต้องและอาจ  
 นำเอาบางหน่วยมาทดสอบซึ่งบ้างก็ได้

ข. ทดสอบเทียบยอดค่าใช้จ่ายสินค้าคงคลังที่กระทำสองครั้งต่อบัญชีสินค้าคงคลัง เพื่อให้แน่ใจว่าได้มีการปฏิบัติเช่นเห็นจริง

ดู ตรวจสอบกระดาษทำการและบัตรบันทึกสินค้าที่ต่อเนื่องกันว่ารายการปรับปรุงที่จำเป็นใด ๆ ชาญชัย เรียบร้อยแล้ว

ง. ขอคำอธิบายเกี่ยวกับรายการปรับปรุงที่เป็นจำนวนเงินมาก และพิจารณาว่ารายการปรับปรุงที่มีลักษณะนั้น เกิดจากเจตนาของฝ่ายบริหารงานในส่วนงานนั้นหรือไม่

ส่วนการตรวจสอบทางด้านการปฏิบัติงานผู้ตรวจสอบจะใช้วิธีการเข้าสังเกตการณ์ปฏิบัติงานของพนักงานเจ้าหน้าที่ในหน่วยงานนั้น ๆ พร้อมกับสอบถามจากพนักงานหลาย ๆ ฝ่าย เพื่อสอบยันว่าคำตอบที่ได้รับถูกต้องเชื่อถือได้

ในการตรวจสอบถ้าปรากฏว่ามีเหตุการณ์ที่น่าสงสัยหรือมีสิ่งที่ไม่เห็นถึงการทุจริต ผู้ตรวจสอบจะตรวจสอบเพิ่มเติมจนได้รับคำตอบเป็นที่พอใจและแน่ชัด ซึ่งอาจต้องทำการตรวจสอบทั้งหมดก็เป็นได้

จะเห็นว่าวิธีการตรวจสอบไม่แน่นอนตายตัว ซึ่งขึ้นอยู่กับแต่ละสถานการณ์และการควบคุมภายในของหน่วยงานที่เข้าทำการตรวจสอบ

ผู้ตรวจสอบอะไรก่อน -ปกติผู้ตรวจสอบมักมีคู่มือในการปฏิบัติงานอยู่แล้ว เรียกว่าแผนการตรวจสอบ ( Audit program ) ซึ่งกำหนดว่าควรทดสอบอะไร เช่นใด แผนการตรวจสอบนี้หัวหน้าฝ่ายตรวจสอบจะเป็นผู้กำหนดขึ้น เพื่อให้ผู้ตรวจสอบใช้เป็นแนวทางในการปฏิบัติการตรวจสอบ ซึ่งผู้ตรวจสอบอาจเปลี่ยนแปลงให้เหมาะสมกับกรณีที่ผู้ตรวจสอบยังขึ้นความวิจรรณยานของตนได้

ตามปกติในการตรวจสอบหน่วยงานที่เคยตรวจสอบมาแล้ว ผู้ตรวจสอบจะละเอียดไม่ได้คือการติดตามผลของรายงานที่เสนอให้แก้ไขเปลี่ยนแปลงในการตรวจสอบครั้งก่อนนั้น ว่าได้มีการแก้ไขปฏิบัติแล้วเพียงใด และได้รับผลสำเร็จตามที่คาดหมายไว้หรือไม่ ถ้าไม่มีการแก้ไขหรือกระทำเพียงบางส่วน ผู้ตรวจสอบจะถือสืบหาสาเหตุที่เป็นเช่นนั้น และเสนอในรายงานต่อไป จากนั้นผู้ตรวจสอบจะปฏิบัติตามทดสอบตามที่เห็นสมควรต่อไป

ส่วนการตรวจสอบตามปกติสำหรับหน่วยงานที่เรียบร้อยไม่มีข้อบกพร่องหรือผิดพลาดให้แก้ไข หรือหน่วยงานที่เข้าตรวจสอบงวดแรก ผู้ตรวจสอบจะสอบถามถึงกฎข้อบังคับและหลักปฏิบัติงานที่ใช้อยู่แล้วจึงประเมินว่าควรทดสอบสิ่งใดบ้าง ถ้าทางฝ่ายตรวจสอบได้ระบุ

ไว้ว่าให้ตรวจสอบสิ่งใดแล้ว ก็เป็นไปตามที่หัวหน้าฝ่ายกำหนดมา แต่ตามปกติจะตรวจสอบ การปฏิบัติงานก่อนที่จะตรวจสอบทางด้านการเงิน หรือตรวจสอบทางด้านการเงินพร้อมกัน ไปด้วยกับการปฏิบัติงานก็เป็นได้ ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับปัญหาที่ได้รับมอบหมายในการตรวจสอบและการ ตัดสินใจของผู้ตรวจสอบแต่ละคน

**การทดสอบเท่าใดจึงจะพอเพียง** ข้อนี้กำหนดได้ยากต้องแล้วแต่งาน

ที่มอบหมายให้กระทำการตรวจสอบว่า มีจุดมุ่งหมายอะไรบ้าง ขอบเขตการตรวจสอบและวิธี การตรวจสอบเพื่อให้ได้ข้อเท็จจริงมานั้นถูกต้องเพียงพอหรือไม่ ถ้าใช้วิธีทดสอบช่วงเวลา ที่ทดสอบสำคัญมาก ถ้าตัดสินใจผิดพลาดไม่ได้รับข้อมูลตามที่ต้องการก็ได้ ดังนั้น ในการกำหนด ขอบเขตการตรวจสอบผู้ตรวจสอบภายในจะคงศึกษาระบบการควบคุมภายในของกิจการ ที่เป็นอยู่ในขณะนั้น วัตถุประสงค์ของกิจการ กิจกรรมทั้งหมดที่ปฏิบัติอยู่และหน้าที่ความรับผิดชอบ นิคมอบ กฎข้อบังคับของหน่วยงานแต่ละหน่วยงานที่กำหนดไว้ให้ปฏิบัติ สมมุติบทของกิจการ ทั้งหมด และหรือของแต่ละหน่วยงานที่มีอยู่ เอกสารที่ใช้ในการประกอบการลงสมมุติบทนั้น อ่านหน้าที่ของผู้บังคับบัญชาแต่ละคน และการสอบย้อนภายในของแต่ละหน่วยปฏิบัติงาน เมื่อทราบรายละเอียดทั้งหมดแล้วจะเป็นหน้าที่ของหัวหน้าผู้ตรวจสอบภายในที่จะศึกษาค้น คว้าหาว่า การควบคุมภายในมีจุดอ่อนที่ใดบ้างควรสนใจเป็นพิเศษ จุดใดขาดการสอบย้อนภายใน ที่ดี อาจจะทำวิธีตรวจสอบจุดนั้นเป็นพิเศษ ซึ่งอาจตรวจสอบทั้งหมดตามหน่วย งานนั้นทั้งทางด้านการเงินและทางด้านปฏิบัติงานก็ได้ ส่วนหน่วยงานบางหน่วยอาจทดสอบ เป็นครั้งคราวและตามจุดต่าง ๆ ที่ต้องการทราบเท่านั้น เช่นการตรวจสอบทางการเงิน อาจทดสอบเพียง ๓-๔ เดือนก็เพียงพอเป็นต้น โดยจะตรวจสอบสมมุติบทและเอกสารที่ใช้ ในการประกอบการลงบัญชีโดยพิจารณารายการที่บันทึกไว้มีเอกสารประกอบการลงบัญชี อย่างพอเพียงและได้รับการอนุมัติจากเจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบในส่วนงานนั้น และอยู่ในอำนาจ ที่ได้รับมอบหมายตามผังการจัดสายงานหรือไม่ ซึ่งส่วนใหญ่จะใช้แบบทดสอบ ยกเว้นมี เหตุการณ์พิเศษหรือมีสิ่งก่อให้เกิดความผิดปกติขึ้นแก่กิจการจึงจะตรวจสอบอย่าง ละเอียดคือตรวจสอบทั้งหมด ส่วนการตรวจสอบในด้านการปฏิบัติงานจะมีแบบสอบถามที่พิมพ์ไว้ ตามข้อบังคับของกิจการและตามปัญหาที่ต้องการตรวจสอบ แล้วมอบหมายให้ผู้ตรวจสอบนำไป ตรวจสอบตามหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง การตรวจสอบในแง่นี้ ผู้ตรวจสอบต้องใช้ไหวพริบของ

ตนเอง เข้าสังเกตการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่และหรือสอบถามจากพนักงานต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง ผลงานการตรวจสอบในค่านนี้จึงขึ้นอยู่กับประสิทธิภาพความชำนาญงานความรู้ และไหวพริบของผู้ตรวจสอบแต่ละคน

ตามที่กล่าวข้างต้นจะเห็นว่าคำตอบแตกต่างกันไปตามงานที่ได้รับมอบหมายให้ **สอบ** ตรวจสอบสถานการณ์ที่เป็นอยู่โดยเฉพาะในกรณีนี้ และปัจจัยอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง และการทดสอบจะถือว่าเพียงพอเมื่อผู้ตรวจสอบได้รับข้อมูลตามที่ต้องการแล้ว เท่านั้น ฉะนั้นวิธีการตรวจสอบที่ดีควร เป็นวิธีตรวจสอบที่สามารถได้ข้อเท็จจริง ดังกล่าวมา ซึ่งวิธีการตรวจสอบอาจใช้วิธีตรวจสอบอย่างละเอียด หรือวิธีการทดสอบ ไม่ว่าจะใช้วิธีการใดผู้ตรวจสอบย่อมต้องใช้วิจารณญาณของตนที่จะเข้าทำการตรวจสอบตามปัญหาที่ตนต้องการทราบ อาจใช้เทคนิคในการตรวจสอบโดยพิจารณาจากเอกสารที่ประกอบในการลงบัญชีว่าถูกต้องและพอเพียงหรือไม่ สอบพิสูจนข้อกโดยการตรวจสอบบัญชีจริงและหรือยื่นยื่นข้อบกพร่องเหลือตามบัญชี สอบถามข้อเท็จจริงจากพนักงานผู้ปฏิบัติงานตามหน้าที่ต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องรวมทั้ง เข้าสังเกตการปฏิบัติงานของพนักงานต่าง ๆ ซึ่งในการปฏิบัติกิจการตรวจสอบผู้ตรวจสอบจะต้องพิจารณาสิ่งที่ตรวจสอบกับมาตรฐานการควบคุมภายใน เกี่ยวกับสิ่งที่ตรวจสอบ เพื่อที่จะแน่ใจได้ว่าสิ่งที่ตรวจสอบถูกต้องและตรงตามกฎข้อบังคับของกิจการ

การควบคุมการตรวจสอบภายใน

ในการปฏิบัติกิจการตรวจสอบภายในหัวหน้าฝ่ายตรวจสอบจำเป็นต้องควบคุมพนักงานของตนให้ปฏิบัติงานตามแผนงานที่กำหนดไว้อย่างครบถ้วนถูกต้อง เพื่อที่สามารถทำให้บุคคลอื่นเชื่อถือในความเห็นของฝ่ายตรวจสอบ การควบคุมการตรวจสอบภายในจึงมีความสำคัญต่อผลงานของการตรวจสอบและสามารถใช้วิธีการดังนี้คือ

๑. การใช้คู่มือในการปฏิบัติกิจการตรวจสอบภายใน คู่มือการตรวจสอบเป็นหนังสือที่ประมวลข้อมูลทั้งหมดของกิจการไว้ในเล่มเดียวกัน เช่น ผังการจัดสายงาน นโยบายกฎข้อบังคับในการปฏิบัติงานของกิจการ วัตถุประสงค์ของถาตรวจสอบภายใน และแผนการตรวจสอบภายใน คู่มือนี้หัวหน้าฝ่ายตรวจสอบจะเป็นผู้รวบรวมขึ้น และให้พนักงานตรวจสอบใช้ในการอ้างอิงและ **เป็นแนว** ทางในการตรวจสอบ ซึ่งบางครั้งอาจทำให้ผู้ตรวจสอบ



ทำงานอย่างเครื่องจักร ขาดการใช้ควมคิดของตนเองในการปรับปรุงการตรวจสอบให้มีประสิทธิภาพมากขึ้น แต่การใช้คู่มือนี้จะทำให้หัวหน้าฝ่ายตรวจสอบแน่ใจได้ว่า งานที่ได้ รับมอบหมายให้ไ้กระทำอย่างมีระเบียบแบบแผนและครบถ้วนตามที่มอบหมายไว้ ฉะนั้นจึงกล่าว ได้ว่าคู่มือในการปฏิบัติงานเป็นเครื่องมือของหัวหน้าฝ่ายตรวจสอบที่จะควบคุมการตรวจสอบ ให้กระทำตามวิธีการที่มีแบบแผนและถูกต้อง

๒. การให้พนักงานตรวจสอบจัดทำกระดาษทำการ กระดาษทำการนี้เป็นเอกสาร ที่ประกอบด้วยเรื่องราวต่าง ๆ จากการตรวจสอบ ซึ่งสามารถใช้ในการอ้างอิงภายหลังและ ใช้เป็นแนวทางตรวจสอบในอนาคตต่อไป ในกระดาษทำการจะรวบรวมสิ่งต่อไปนี้

ก. ขอบเขตการตรวจสอบที่ไ้กระทำไปแล้วในแต่ละกรณี วิธีที่ใช้ในการ ปฏิบัติการตรวจสอบ รวมทั้งอธิบายรายการและบัญชีต่าง ๆ ที่ได้ทำการตรวจสอบแล้ว

ข. ขอบเขตในการวิเคราะห์บัญชีรวมทั้งรายการบัญชีในงบดุลและงบกำไร ขาดทุนที่ได้วิเคราะห์ไว้ ปัญหาทางการเงิน ผลต่างจากการดำเนินงาน สถิติในการ ดำเนินงาน ข้อมูลที่รวบรวมไว้อาจไม่เกี่ยวกับรายงานทางการเงินก็ได้ เช่น รายชื่อลูกค้า ที่เกินวงเงินเครดิต ความผิดพลาดในรายงานสินค้าที่ผลิตเสร็จ เป็นต้น

ค. บันทึกเรื่องราวพิเศษที่น่าสนใจ อันได้จากการตรวจสอบและประเมิน ไว้แล้ว บันทึกเหล่านี้บางครั้งอาจใช้ในการอ้างอิง บางกรณีอาจเกี่ยวกับสิ่งผิดปกติหรือ เรื่องราวที่ต้องสืบพิสูจน์หาความจริง และอาจเกี่ยวกับสิ่งที่ต้องแก้ไขปรับปรุงก็ได้

จึงเห็นว่าการกระดาษทำการเป็นสิ่งที่ประมวลเรื่องราวทั้งหมดของผู้ตรวจสอบที่กระทำ ไปแล้ว หัวหน้าฝ่ายตรวจสอบจึงสามารถใช้ในการควบคุมการปฏิบัติงานการตรวจสอบของ พนักงานตรวจสอบได้โดยทางอ้อม

๓. การกำหนดเวลาที่ใช้ในการตรวจสอบเกี่ยวกับงานที่มอบหมายให้กระทำ การ <sup>สอบ</sup> การ <sup>การ</sup> ในการมอบหมายงานให้พนักงานออกปฏิบัติตรวจสอบแต่ละครั้ง หัวหน้าฝ่ายตรวจสอบจะกำหนดเวลาที่ใช้ในการตรวจสอบงานนั้นให้เสร็จเรียบร้อยด้วย เนื่องจากการกำหนด ระยะเวลาที่ใช้ในการตรวจสอบสำหรับงานหน้าที่หนึ่ง ๆ นั้นเป็นวิธีการที่ดีเพื่อใช้ในการ พิจารณาว่าการตรวจสอบควรเน้นหนักที่ใดบ้างและสามารถใช้เป็นแนวทางในการตรวจสอบ ครั้งต่อไปอีกด้วย หน่วยงานที่มีการเข้าตรวจสอบโดยสม่ำเสมอ การตรวจสอบจะเน้นหนัก

แตกต่างกันในแต่ละครั้งที่เข้าทำการตรวจสอบ เช่น ในการตรวจสอบครั้งที่แล้ว การตรวจสอบเงินสดเป็นที่น่าพอใจ <sup>ถ้า</sup>หน่วยงานนั้นไม่มีการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญทั้งในค่าน้ำหนักที่ปฏิบัติงานและนโยบายการดำเนินงานหรือปัจจัยอื่น ๆ ที่สำคัญแล้วในการตรวจสอบครั้งต่อไปอาจจะใช้เวลาในการตรวจสอบเงินสดน้อยลงโดยใช้เวลาในการตรวจสอบอย่างอื่นมากขึ้น เช่น เน้นหนักทางด้านการผลิตเป็นต้น ตามปกติผู้ตรวจสอบภายในที่ได้รับมอบหมายการตรวจสอบงานหน้าที่ใดจะมีตารางกำหนดเวลาการตรวจสอบ <sup>สิ่งที่</sup> <sup>สอบ</sup> <sup>หรือ</sup> <sup>มอบ</sup> <sup>หมาย</sup> <sup>งาน</sup> <sup>ที่</sup> <sup>เข้า</sup> <sup>ทำ</sup> <sup>การ</sup> <sup>ตรวจสอบ</sup> <sup>และ</sup> <sup>สิ่ง</sup> <sup>ที่</sup> <sup>จะ</sup> <sup>เน้น</sup> <sup>หนัก</sup> <sup>ใน</sup> <sup>การ</sup> <sup>ตรวจสอบ</sup> <sup>ใน</sup> <sup>ครั้ง</sup> <sup>นั้น</sup>

สำหรับผู้ปฏิบัติการตรวจสอบเวลาที่กำหนดใช้ในการตรวจสอบงานทั้งหมดรวมกันต้องไม่เกินเวลาที่หัวหน้าตรวจสอบกำหนดไว้ ในรายงานการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในจะมีการแสดงถึงเวลาที่ใช้ในการปฏิบัติงานจริงในวงเวลาที่หาไปแล้ว เวลาที่แบ่งให้กับเรื่องที่ตรวจสอบ และเวลาที่จะใช้ในการตรวจสอบครั้งต่อไป หัวหน้าฝ่ายตรวจสอบจะเป็นผู้ที่ตรวจสอบรายงานนี้อีกครั้งหนึ่ง และอาจแก้ไขกำหนดระยะเวลาให้เหมาะสมยิ่งขึ้นสำหรับหน่วยงานนั้นหรืออาจต้องการ เน้นหนักการตรวจสอบในหน่วยงานอื่นก็ได้

จะเห็นว่าการกำหนดเวลาให้ปฏิบัติการตรวจสอบนั้น จะทำให้หัวหน้าฝ่ายตรวจสอบสามารถทราบได้ว่าจะสำเร็จเมื่อใดและสามารถมอบหมายงานให้กระทำต่อไปโดยมิต้องหยุดซังก ส่วนการกำหนดเวลาตรวจสอบในหน้าที่ต่าง ๆ ตามงานที่มอบหมายให้ทำให้ผู้ตรวจสอบปฏิบัติงานการตรวจสอบได้ทันกำหนดเวลาที่หัวหน้ากำหนดไว้ ทั้งยังช่วยให้ผู้ตรวจสอบปฏิบัติงานได้อย่างต่อเนื่องและไม่สับสน

๘. การควบคุมการปฏิบัติงานโดยการจัดทำรายงานตามงานที่ปฏิบัติและจัดทำรายงานค่าใช้จ่ายเมื่อปฏิบัติการตรวจสอบเสร็จสิ้นแล้ว ในการมอบหมายงานแก่พนักงานไปทำการตรวจสอบในบางกรณีอาจให้พนักงานไปประจำตรวจในสาขาหรือหน่วยงานหนึ่ง บางกรณีอาจไม่ต้องใช้ผู้ตรวจประจำก็ได้ ในการมอบหมายงานให้ตรวจสอบตามกรณีแรก ผู้ตรวจสอบจะต้องจัดทำรายงานเกี่ยวกับงานที่ปฏิบัติในแต่ละสัปดาห์ส่งเข้าสำนักงานใหญ่ และจัดทำค่าใช้จ่ายเดินทางรายสัปดาห์ส่งเข้ามาพร้อมกันหรือทันทีที่กลับจากการตรวจสอบ หัวหน้าฝ่ายตรวจสอบจะต้องคอยตรวจดูรายงานเหล่านี้

ว่าผู้ตรวจสอบได้ตรวจงานอะไรบ้างแล้วตรงตามเวลาที่กำหนดไว้หรือไม่เพื่อที่จะสามารถควบคุม  
การปฏิบัติงานให้แล้วเสร็จภายในเวลาที่กำหนดไว้ และจะได้มอบหมายงานใหม่ให้กระทำต่อไป

จะเห็นว่าหัวหน้าฝ่ายตรวจสอบจะควบคุมการตรวจสอบทั้งทางปริมาณและคุณภาพของ  
งานที่ตรวจสอบ โดยที่จะให้พนักงานทำงานอย่างเต็มความสามารถ และไม่เสียเวลาในระ  
หว่างปฏิบัติการตรวจสอบ เนื่องจากมีการวางแผนงานไว้ล่วงหน้าและมีการกำหนดเวลาที่ให้กระ  
ทำงานที่มอบหมาย ทำให้สามารถปฏิบัติงานอย่างมีหลักเกณฑ์และสามารถหาหลักฐานอ้างอิงได้ในภาย  
หลังอีกด้วย

สรุป เนื่องจากผู้ตรวจสอบภายในเป็นบุคคลของบริษัท จึงสามารถระทำการตรวจสอบ  
ได้อย่างกว้างขวางและติดตามเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นในกิจการได้เป็นอย่างดี หลักเบื้องต้นที่ผู้ตรวจ  
สอบภายในนำมาใช้ในการตรวจสอบจะเป็นหลักเกี่ยวกับการพิจารณาข้อมูลทางการบัญชีที่บันทึกไว้  
ถูกต้องน่าเชื่อถือหรือไม่ การปฏิบัติงานของพนักงานเจ้าหน้าที่ได้เป็นไปตามกฎข้อบังคับที่กิจการวาง  
ไว้หรือไม่ ระบบการควบคุมภายในเหมาะสมและมีประสิทธิภาพเพียงใด รวมทั้งจัดหาของทางที่จะ  
ปรับปรุงบริการของกิจการให้ดีขึ้น วิธีการตรวจสอบเพื่อให้ได้ข้อเท็จจริงมาอันเป็นประโยชน์แก่การ  
บริหารงานนั้น ผู้ตรวจสอบอาจใช้วิธีตรวจสอบอย่างละเอียดหรือใช้วิธีทดสอบเท่าที่เห็นว่าจำเป็น  
แก่กรณีก็ได้รวมทั้งใช้วิธีเข้าสังเกตการปฏิบัติงานที่เป็นอยู่จริงและสอบถามจากบุคคลทุกฝ่ายที่เกี่ยวข้อง  
ของ ในการตรวจสอบวิธีการตรวจสอบเป็นสิ่งสำคัญในการที่จะให้ได้รับข้อมูลที่ตรงการคั้งนั้นในการ  
กำหนดวิธีการตรวจสอบจะศึกษาจากมาตรฐานการควบคุมภายในและวิธีปฏิบัติกฎข้อบังคับต่าง ๆ  
ของกิจการที่ไว้กว้างไว้ และกำหนดหลักวิธีการตรวจสอบให้สอดคล้องกับหลักมาตรฐานและกฎข้อบับ  
บังคับกึ่งกล่าว ซึ่งปกติจะรวบรวมในคู่มือปฏิบัติงานการตรวจสอบภายใน ส่วนการควบคุมการตรวจ  
สอบภายในจะกระทำโดยการให้พนักงานตรวจสอบจัดทำรายละเอียดเกี่ยวกับงานที่ได้ปฏิบัติไปแล้ว  
และผลงานที่ได้รับอันได้แก่ กระดาษทำการและรายงานการตรวจสอบ รวมทั้งกำหนดระยะเวลาที่  
จะใช้ในการตรวจสอบงานหนึ่ง ๆ ด้วย การที่จะให้หน่วยงานตรวจสอบปฏิบัติงานอย่างมีประสิทธิภาพ  
มากขั้น ในหน่วยงานตรวจสอบเองก็ควรที่จะมีระบบงานที่ดี กล่าวคือมีการแบ่งสายงานที่เหมาะสม  
มีการประสานงานที่ดี และสามารถรายงานได้อย่างสะดวกและรวดเร็ว รวมทั้งมีวิธีการติดตาม  
ผลของรายงาน นั่นคือติดตามข้อเสนอแนะและข้อแก้ไขปรับปรุงที่เสนอแก่ฝ่ายจัดการนั้นไว้ให้มีการแก้ไข  
ปรับปรุงแล้วเพียงใดและกระทำไ้ผลตามที่คาดหมายไว้หรือไม่อีกด้วย