



สรุปและขอเสนอแนะ

การตรวจสอบภายใน เป็นองค์ประกอบที่สำคัญในระบบการควบคุมภายใน เพื่อประเมินระบบการควบคุมภายใน และประสิทธิภาพการปฏิบัติงานในหน้าที่ต่าง ๆ ทบทวนตรวจสอบความถูกต้องของงานด้านบัญชีการเงินและอื่น ๆ เสนอแนะ ตลอดจนกระตุ้นการปฏิบัติงานให้มีประสิทธิภาพ ผู้ตรวจสอบภายในจึงเป็นเสมือนตัวแทนของผู้บริหาร โดยช่วยแบ่งเบาภาระของผู้บริหารในการติดตามผลและแก้ปัญหาอย่างใกล้ชิด

การตรวจสอบภายในที่มีประสิทธิผล คือความเข้มแข็งของระบบการควบคุมภายใน ซึ่งจะนำไปได้ก็ต่อเมื่อผู้ตรวจสอบภายในมีความรู้ความสามารถที่เหมาะสม มีความเป็นอิสระ และได้ปฏิบัติงานให้มีคุณภาพพอเพียง

การตรวจสอบภายในของส่วนราชการเริ่มกำหนดให้มีตั้งแต่ปี พ.ศ. 2505 ในระยะแรกไม่ได้รับความสนใจและให้ความสำคัญเท่าที่ควร ทั้งจากส่วนราชการที่เกี่ยวข้องในการกำหนดระเบียบข้อบังคับเกี่ยวกับการตรวจสอบภายในและอื่น ๆ รวมทั้งฝ่ายบริหาร คือหัวหน้าส่วนราชการและผู้ปฏิบัติงานด้านการตรวจสอบภายใน ทำให้การตรวจสอบภายในของส่วนราชการไม่มีประสิทธิผล ซึ่งมีสาเหตุมาจากผู้ตรวจสอบภายในของส่วนราชการส่วนใหญ่ขาดพื้นความรู้ ซึ่งเป็นความจำเป็นเบื้องต้นของการปฏิบัติหน้าที่ในฐานะเป็นเครื่องมือของฝ่ายบริหาร ขาดความเป็นอิสระในหน้าที่ทำให้ไม่สามารถปฏิบัติงานในด้านการตรวจสอบได้เต็มที่หรือไม่ได้ปฏิบัติเลย และแม้ว่าจะได้ปฏิบัติงานด้านการตรวจสอบก็ปฏิบัติได้ไม่มีคุณภาพพอเพียง

ต่อมาส่วนราชการที่เกี่ยวข้องในการกำหนดระเบียบข้อบังคับในการตรวจสอบกำหนดอัตรากำลังและพิจารณาประมาณสำหรับอัตราค่าจ้างผู้ตรวจสอบภายใน ได้แก่ กระทรวงการคลัง สำนักงาน ก.พ. และสำนักงานประมาณ ได้ร่วมกันพิจารณาปรับปรุงการตรวจสอบภายในของส่วนราชการให้มีประสิทธิผลยิ่งขึ้น โดยได้กำหนดขั้นความรู้ของผู้ที่

จะดำรงตำแหน่งผู้ตรวจสอบภายในว่า อย่างต่ำต้องจบการศึกษาระดับปริญญาตรีทางการบัญชี หรือพาณิชยศาสตร์ กำหนดให้หน่วยตรวจสอบภายในเป็นหน่วยอิสระขึ้นตรงต่อหัวหน้าส่วนราชการ หรือผู้ว่าราชการจังหวัด และให้สำนักงาน ก.พ. พิจารณากำหนดอัตรากำลังของผู้ตรวจสอบ ภายในให้เหมาะสมกับปริมาณงานในความรับผิดชอบของผู้ตรวจสอบภายใน นอกจากนี้กระทรวง การคลังก็ได้จัดให้มีการฝึกอบรมผู้ตรวจสอบภายใน และจัดทำคู่มือการตรวจสอบภายในขึ้น เพื่อผู้ตรวจสอบภายในได้ใช้เป็นคู่มือในการปฏิบัติงาน ซึ่งแนวโน้มการตรวจสอบที่กำหนดไว้ในคู่มือนี้จะคล้ายคลึงกับแนวการตรวจสอบของสำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน ทั้งนี้มีวัตถุประสงค์ เพื่อจะได้เป็นการลดภาระในการตรวจสอบทางด้านการเงินของสำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน

นอกจากนี้การตรวจสอบภายในของส่วนราชการ ได้ขยายไปถึงจังหวัดทุกจังหวัดด้วย ซึ่งเคยได้กำหนดให้มีการแต่งตั้งผู้ตรวจสอบภายในเฉพาะส่วนราชการที่เป็นกระทรวง ทบวง กรม เท่านั้น

อย่างไรก็ตามแม้จะได้มีการปรับปรุงเกี่ยวกับการตรวจสอบภายในดังกล่าวข้างต้น แล้ว การปฏิบัติงานในการตรวจสอบของผู้ตรวจสอบภายในก็ยังไม่มีประสิทธิภาพเท่าที่ควร จากผลการวิจัยปรากฏว่ามีอุปสรรคที่ทำให้ผู้ตรวจสอบภายในไม่สามารถปฏิบัติงานให้มี ประสิทธิภาพได้ดังนี้คือ

1. อุปสรรคสำคัญประการหนึ่งคือ ปัญหาด้านอัตรากำลังไม่เพียงพอส่วนราชการ ส่วนใหญ่มีอัตรากำลังไม่เพียงพอในการปฏิบัติงานด้านการตรวจสอบภายใน
2. ผู้ตรวจสอบภายในไม่มีความรู้ด้านการเงินการบัญชี และไม่มีประสบการณ์ใน การปฏิบัติงานและไม่สามารถปฏิบัติงานในด้านนี้ได้เพียงพอ ทำให้ขาดความเชื่อมั่นใน การปฏิบัติงาน และไม่สามารถปฏิบัติงานในหน้าที่ได้ตามเป้าหมาย
3. ผู้ตรวจสอบภายในมักจะได้รับมอบหมายให้ปฏิบัติงานในหน้าที่อื่น ๆ อยู่เสมอ จนทำให้ไม่สามารถปฏิบัติงานด้านตรวจสอบภายในได้เต็มที่ หรือไม่ได้ปฏิบัติเลย
4. หัวหน้าส่วนราชการและเจ้าหน้าที่ผู้รับตรวจไม่ให้ความร่วมมือในการตรวจสอบเท่าที่ควร

5. หัวหน้าส่วนราชการไม่เห็นความสำคัญของรายงาน
6. ผู้ตรวจสอบภายในเขาคการประสานงานกับสำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน
7. ตำแหน่งผู้ตรวจสอบภายในมีระดับต่ำกว่าผู้รับตรวจ จึงขาดความเป็นอิสระ

ดังนั้นการตรวจสอบภายในของส่วนราชการ จึงไม่อำนวยความสะดวกในส่วนราชการ และสำนักงานตรวจเงินแผ่นดินเท่าที่ควร

ข้อเสนอแนะ

1. ค่าน้ำอัตรากำล้าง

เนื่องจากในปัจจุบันปัญหาการมีอัตรากำล้างไม่เพียงพอในการปฏิบัติหน้าที่ในการตรวจสอบภายใน เป็นปัญหาสำคัญที่ส่วนราชการในส่วนกลางและจังหวัดต่าง ๆ กำล้างประสบอยู่ ทั้งนี้เพราะจำนวนหน่วยงานที่จะต้องรับผิดชอบตรวจสอบและ หน้าที่ความรับผิดชอบมีมากขึ้น เช่น ผู้ตรวจสอบภายในของจังหวัดหนึ่ง ๆ มีอัตรากำล้างตามที่สำนักงาน ก.พ. กำหนดให้เพียง 1 ตำแหน่ง แต่ต้องรับผิดชอบในการตรวจสอบหน่วยงานทุกหน่วยในจังหวัดนั้น จึงเห็นได้ว่าจำนวนอัตรากำล้างของผู้ตรวจสอบภายใน และปริมาณงานในความรับผิดชอบ ไม่ได้สัดส่วนที่สัมพันธ์กันเลย ทำให้การปฏิบัติงานในหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายในไม่มีประสิทธิภาพ คือ ไม่สามารถตรวจสอบหน่วยงานในความรับผิดชอบได้ทั่วถึงและแม้แต่หน่วยงานที่ตรวจสอบก็จะตรวจสอบโดยไม่มีคุณภาพ เช่น ส่วนใหญ่ผู้ตรวจสอบภายในของจังหวัดจะสามารถตรวจสอบได้เพียงสำนักงานจังหวัดหน่วยเดียว และตรวจสอบเฉพาะบางเรื่องใน ความรับผิดชอบเท่านั้น

ดังนั้นในการพิจารณากำหนดอัตรากำล้างของผู้ตรวจสอบภายใน สำนักงาน ก.พ. ควรจะได้พิจารณาดังรายละเอียดในค่านต่าง ๆ มาประกอบด้วย อาทิเช่น หน้าที่ในความรับผิดชอบ จำนวนหน่วยงานที่จะต้องตรวจสอบ แต่ปัญหานี้หากจะแก้ไขให้โดยสะดวกเร็ว คงจะเป็นไปได้ไม่มากนัก อาจจะมีปัญหาทางด้านงบประมาณ เนื่องจากจำนวนอัตรากำล้างที่ต้องการเพิ่มมีเป็นจำนวนมาก จึงควรแก้ไขเท่าที่จะเป็นไปได้ นอกจากนี้ สำหรับส่วนราชการ

หรือจังหวัดที่ยังมิได้กำหนดให้มีตำแหน่งผู้ตรวจสอบภายใน สำนักงาน ก.พ. ก็ควรจะได้รับ
 คำเนิการให้เป็นไปตามมติคณะรัฐมนตรีโดยเร็ว

อนึ่ง ส่วนราชการหรือจังหวัดต่าง ๆ โดยเฉพาะอย่างยิ่งหัวหน้าส่วนราชการ
 ควรจะมีความกระตือรือร้นในการขออัตรากำลังผู้ตรวจสอบภายใน และให้ความร่วมมือแก่
 สำนักงาน ก.พ. อย่างเต็มที่ในการพิจารณา กำหนดอัตรากำลังโดยให้ข้อมูลและสถิติที่เกี่ยวข้อง
 โดยสมบูรณ์ เพื่อจะได้พิจารณา กำหนดอัตรากำลังได้อย่างเหมาะสมโดยมีระดับตำแหน่ง
 และมีสถานภาพสูงพอที่จะปฏิบัติหน้าที่ได้อย่างเต็มที่และมีอิสระ

2. การจัดสายงาน

ตามที่มติคณะรัฐมนตรีกำหนดให้ส่วนราชการที่เป็น กระทรวง ทบวง กรม
 และส่วนราชการที่เทียบเท่า รวมถึงจังหวัดทุกจังหวัด มีตำแหน่งอัตรากำลังผู้ตรวจสอบภายใน
 โดยให้ขึ้นตรงต่อหัวหน้าส่วนราชการหรือผู้ว่าราชการจังหวัดแล้วแต่กรณีนั้น ปรากฏว่าในทาง
 ปฏิบัติในการแต่งตั้งผู้ตรวจสอบภายในของส่วนราชการบางแห่งมิได้แต่งตั้งผู้ตรวจสอบภายใน
 ตามมติคณะรัฐมนตรีคือ แต่งตั้งผู้ตรวจสอบภายในแต่มิได้ขึ้นตรงต่อหัวหน้าส่วนราชการหรือผู้ว่า
 ราชการจังหวัด หรือแต่งตั้งข้าราชการที่มีหน้าที่รับผิดชอบอื่น ๆ มาดำรงตำแหน่งผู้ตรวจสอบ
 ภายใน ดังนั้นผู้ตรวจสอบภายในจึงไม่มีอิสระในการปฏิบัติงาน

หัวหน้าส่วนราชการและผู้ว่าราชการจังหวัดจึงควรเห็นความสำคัญในข้อนี้
 และควรปฏิบัติตามมติคณะรัฐมนตรีโดยเคร่งครัด เพื่อผู้ตรวจสอบภายในจะได้มีความเป็นอิสระ
 ในการปฏิบัติงาน และสามารถปฏิบัติงานในหน้าที่ได้โดยไม่มี ความลำเอียง และสำหรับ
 ส่วนราชการหรือจังหวัดที่ยังมิได้พิจารณาแต่งตั้งผู้ตรวจสอบภายใน ให้มาดำรงตำแหน่งตาม
 ที่สำนักงาน ก.พ. ได้กำหนดให้ ก็ควรรับดำเนินการเพื่อประโยชน์ต่อส่วนราชการและ
 จังหวัดต่อไป

3. คุณสมบัติและพื้นความรู้ของผู้ตรวจสอบภายใน

ในการพิจารณาแต่งตั้งผู้ตรวจสอบภายใน ควรจะได้พิจารณาแต่งตั้งจาก

ผู้ที่มีคุณสมบัติและพื้นความรู้ที่เหมาะสม เพื่อให้สามารถปฏิบัติงานในหน้าที่ได้อย่างมีประสิทธิภาพ โดยเฉพาะอย่างยิ่งหัวหน้าหน่วยตรวจสอบภายในควรจะเป็นผู้ที่มีพื้นความรู้ในด้านต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องในการปฏิบัติงานในหน้าที่เป็นอย่างดี และมีประสบการณ์ในการปฏิบัติงานด้านการตรวจสอบบัญชีหรือการบัญชีมาพอสมควร ซึ่งจากผลการวิจัยปรากฏว่าผู้ตรวจสอบภายในเป็นส่วนมากขาดความรู้ความชำนาญในการปฏิบัติงานในด้านนี้ และในบางแห่ง เช่น จังหวัดต่าง ๆ ซึ่งมีอัตรากำลังเพียง 1 ตำแหน่ง ผู้ตรวจสอบภายในที่ได้รับแต่งตั้งมักจะมาจากการสอบคัดเลือก ซึ่งส่วนใหญ่จะเป็นผู้ที่เพิ่งจบการศึกษาระดับปริญญาตรี ดังนั้นจึงไม่สามารถปฏิบัติงานในควมรับผิดชอบได้ดีเท่าที่ควร เพราะขาดประสบการณ์ นอกจากนี้ผู้ตรวจสอบภายในก็ควรจะชวนช่วยในการศึกษาหาความรู้เพิ่มเติมเพื่อประโยชน์ในการปฏิบัติงานให้มีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น

4. การปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน

เมื่อส่วนราชการหรือจังหวัดได้แต่งตั้งผู้ตรวจสอบภายในแล้ว ไม่ควรที่จะมอบหมายงานอื่นใดให้ผู้ตรวจสอบภายในรับผิดชอบอีก เพราะงานทางด้านตรวจสอบภายในก็ต้องรับผิดชอบมากอยู่แล้ว

จากการวิจัยพบว่า หัวหน้าส่วนราชการ หรือผู้ว่าราชการจังหวัดมักจะมอบหมายให้ผู้ตรวจสอบภายในปฏิบัติงานในหน้าที่อื่น ๆ นอกเหนือจากการตรวจสอบภายใน จนกระทั่งผู้ตรวจสอบภายในบางคนไม่มีเวลาพอที่จะปฏิบัติงานทางด้านตรวจสอบภายในเลย เป็นการมอบหมายงานที่ไม่ถูกต้อง ทำให้งานทางด้านตรวจสอบภายในถูกละเลยโดยไม่จำเป็น ดังนั้นหัวหน้าส่วนราชการและผู้ว่าราชการจังหวัดควรให้ความสำคัญแก่การตรวจสอบภายในมากขึ้น

อนึ่ง ในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในควรจะได้มีการติดตามผลจากกระทรวงการคลังบ้างตามสมควรว่า ตามที่ได้จัดทำคู่มือการตรวจสอบภายในเพื่อเป็นแนวทางในการปฏิบัติงานให้แก่ผู้ตรวจสอบภายในนั้น การปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในบรรลุตามเป้าหมายเพียงใด ควรจะได้มีการปรับปรุงแก้ไขเพียงใดหรือไม่ เพื่อให้การตรวจสอบภายในมีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น

อนึ่ง ในการตรวจสอบควรขยายขอบเขตในการตรวจสอบภายในให้เน้นหนัก
ทางด้าน การตรวจสอบการปฏิบัติกร นอกเหนือจากการตรวจสอบทางด้านการเงิน

นอกจากนี้ในการฝึกอบรมผู้ตรวจสอบภายใน ควรจะได้จัดอบรมให้แก่
ผู้ตรวจสอบภายในอย่างทั่วถึงทุกส่วนราชการ

5. การรายงาน

ปัจจุบันการรายงานของผู้ตรวจสอบภายในไม่ได้รับความสนใจจากฝ่ายบริหาร
ในการสั่งการเท่าที่ควร หรือในการรายงานผลการตรวจสอบไม่ได้เสนอต่อหัวหน้าส่วนราชการ
หรือผู้ว่าราชการจังหวัดโดยตรง หรือรายงานของผู้ตรวจสอบภายในที่จัดทำขึ้นไม่มีลักษณะของ
การรายงานที่ดี

ดังนั้น หัวหน้าส่วนราชการควรจะได้ให้ความสนใจในการรายงานของ
ผู้ตรวจสอบภายใน และการเสนอรายงานควรให้เสนอโดยตรงต่อหัวหน้าส่วนราชการ
นอกจากนี้ผู้ตรวจสอบภายในควรจะได้ปรับปรุงการรายงานให้ถูกต้อง เพียงตรง ชัดเจน
กระชับรัดกุมต่อเหตุการณ์ ให้ข้อเสนอแนะในการปรับปรุงแก้ไขอย่างเป็นประโยชน์ เพื่อ
หัวหน้าส่วนราชการจะได้พิจารณาสั่งการแก้ไขได้อย่างถูกต้องและมีการติดตามผลโดยทันที
เพื่อให้ผู้ปฏิบัติงานตื่นตัวและดำเนินการแก้ไข การปฏิบัติงานที่บกพร่องโดยเร็วอันจะเป็นผลดี
ต่อส่วนราชการ

6. การประสานงานกับสำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน

ผู้ตรวจสอบภายในควรจะได้ประสานงานกับสำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน
ให้มากที่สุดเท่าที่จะกระทำได้ นับแต่การวางแผน การดำเนินการตรวจสอบและการรายงาน
ซึ่งการประสานงานกันอย่างใกล้ชิดนี้จะทำให้เกิดประโยชน์แก่การปฏิบัติงานของทั้งสองฝ่าย
ให้มีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น

7. บทบาทของกระทรวงการคลัง

7.1 กระทรวงการคลังควรพิจารณาปรับปรุงแก้ไขระเบียบการเบิกจ่ายเงินจากคลัง ซึ่งกำหนดให้ส่วนราชการต่าง ๆ ส่งงบเดือนใบสำคัญให้สำนักงานตรวจเงินแผ่นดินตรวจสอบ เนื่องจากในปัจจุบัน ใบสำคัญที่หน่วยรับตรวจส่งให้สำนักงานตรวจเงินแผ่นดินตรวจสอบนี้มีปริมาณเพิ่มมากขึ้นทุก ๆ ปี จึงเป็นภาระอย่างมากในการตรวจสอบ ดังนั้น เพื่อเป็นการลดภาระของสำนักงานตรวจเงินแผ่นดินในขณะนี้ หน้าที่ในการตรวจสอบงบเดือนใบสำคัญควรจะเป็นหน้าที่ของผู้ตรวจภายในและสำนักงานตรวจเงินแผ่นดินจะได้ปรับปรุงการตรวจสอบให้เน้นหนักในด้านกาปฏิบัติกาให้มากยิ่งขึ้น

7.2 เพื่อให้ฝ่ายบริหารของส่วนราชการได้เห็นถึงความสำคัญและประโยชน์ของการตรวจสอบภายใน ซึ่งจะเป็ปัจจัยสำคัญประการหนึ่งในการปรับปรุงการตรวจสอบภายในของส่วนราชการให้มีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น กระทรวงการคลังควรจะได้จัดการสัมมนาฝ่ายบริหารระดับสูงของส่วนราชการต่าง ๆ เพื่อแลกเปลี่ยนความคิดเห็นและพิจารณาถึงคุณค่าของการตรวจสอบภายในที่มีประสิทธิผล

7.3 ในกรณีที่ส่วนราชการบางหน่วยยังไม่มีตำแหน่งผู้ตรวจภายใน หรือมีแต่ยังไม่สามารถปฏิบัติงานด้านการตรวจสอบภายในได้อย่างมีประสิทธิภาพ กระทรวงการคลังควรตั้งหน่วยงานระดับกองขึ้นในสำนักงานปลัดกระทรวงหรือกรมบัญชีกลาง เพื่อให้บริการด้านการตรวจสอบภายในแก่ส่วนราชการต่าง ๆ โดยให้มีเจ้าหน้าที่ซึ่งมีความรู้ความสามารถและประสบการณ์ในการปฏิบัติงานด้านนี้เป็นอย่างดี ทั้งนี้อาจแต่งตั้งจากข้าราชการในส่วนราชการอื่นของกระทรวงการคลังหรือรับโอนข้าราชการจากส่วนราชการอื่นที่มีคุณสมบัติดังกล่าว มาเพื่อบรรจุแต่งตั้งให้ปฏิบัติงานในหน่วยงานนี้ การที่มีหน่วยงานตรวจสอบภายในดังกล่าว โดยมีเจ้าหน้าที่ซึ่งมีความรู้ความสามารถทางด้านกาตรวจสอบโดยเฉพาะจะทำให้เน้นการตรวจสอบกาปฏิบัติกาได้อย่างมีประสิทธิภาพมากขึ้น

จากข้อเสนอแนะดังกล่าวข้างต้น การปรับปรุงประสิทธิภาพของการตรวจสอบภายในของส่วนราชการ ขึ้นอยู่กับฝ่ายบริหารของส่วนราชการเป็นสำคัญโดยผู้บริหารของส่วนราชการต่าง ๆ ควรจะได้เห็นถึงความสำคัญและประโยชน์ที่จะได้รับจากการตรวจสอบภายในมากยิ่งขึ้น

กว่าที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน นอกจากนี้ผู้ตรวจสอบภายในก็ควรจะได้พัฒนาตนเองในการปฏิบัติงาน
ในหน้าที่รับผิดชอบให้มีความภาพ ปราศจากความลำเอียง และพยายามขยายขอบเขตการตรวจ
สอบให้กว้างขวางยิ่งขึ้น ซึ่งจะช่วยให้ปัญหาต่าง ๆ หมกสั่นไปและทำให้การตรวจสอบภายใน
มีประสิทธิภาพ อันจะอำนวยประโยชน์ต่อทั้งฝ่ายบริหารของส่วนราชการและสำนักงาน
ตรวจเงินแผ่นดินยิ่งขึ้น



ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย