



## ลักษณะของการตรวจสอบภายใน

เนื่องจากสภาพแวดล้อมในปัจจุบัน ทำให้รูปแบบการบริหารงานมีความสลับซับซ้อน และขยายตัวมากขึ้น ดังนั้นผู้บริหารงานในองค์กรต่าง ๆ ต้องใช้ความรู้ความสามารถเพิ่มมากขึ้น แต่ผู้บริหารก็ไม่สามารถที่จะควบคุมดูแลและติดตามระบบการควบคุมภายในที่มีอยู่ให้รัดกุมและเหมาะสมโดยลำพังได้ ฉะนั้นจึงมีการนำเอาการตรวจสอบภายในมาใช้ โดยผู้ตรวจสอบภายใน เพื่อทำหน้าที่กระตุ้นให้เกิดการควบคุมอย่างมีประสิทธิภาพ โดยการประเมินผลระบบการควบคุมภายใน และการปฏิบัติงานในด้านของผู้ปฏิบัติงานว่าเป็นไปตามหน้าที่ และความรับผิดชอบที่ได้รับมอบหมายอย่างมีประสิทธิภาพ และประสิทธิผลหรือไม่ รวมทั้งเสนอแนะต่อผู้บริหารในการแก้ไข ปรับปรุงหรือเปลี่ยนแปลง ระบบหรือวิธีการปฏิบัติงานในด้านต่าง ๆ ให้มีประสิทธิภาพสูงยิ่งขึ้น

จะเห็นได้ว่าขอบเขตและภาระหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายในมีมาก ดังนั้นในการศึกษา ลักษณะของการตรวจสอบภายในในบทนี้ ผู้เขียนจึงขอสรุปหัวข้อที่ควรทราบเกี่ยวกับการตรวจสอบภายใน ดังนี้

### ความหมายของการตรวจสอบภายใน

สมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทย (Institute of Internal Auditors) ให้คำจำกัดความ "การตรวจสอบภายใน" ไว้ว่า "การตรวจสอบภายใน" คือ "กิจกรรมการประเมินผลที่เป็นอิสระภายในองค์กรที่จัดทำขึ้นเพื่อองค์กร การตรวจสอบภายใน เป็นระบบการควบคุมอย่างหนึ่ง ซึ่งทำหน้าที่ในการทดสอบ และประเมินผลการปฏิบัติงานต่าง ๆ อย่างเพียงพอ รวมทั้งการประเมินความสำเร็จของการควบคุมอื่น ๆ<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup>The Institute of Internal Auditors, Inc., Statement of Responsibilities of The Internal Auditing, (1981)

คู่มือการตรวจสอบภายในของสำนักงานตรวจสอบภายใน บริษัทปูนซีเมนต์ไทย จำกัด ได้ให้ความหมายของการตรวจสอบภายในไว้ว่า "การประเมินผลการปฏิบัติงานของหน่วยงานต่าง ๆ ในองค์การอย่างเป็นอิสระในการที่จะทบทวนการบันทึกบัญชี การเงิน และการดำเนินงานด้านอื่นด้วย เพื่อป้องกันข้อบกพร่อง ปรับปรุงวิธีปฏิบัติงานให้มีประสิทธิภาพดียิ่งขึ้น และให้บริการแก่ฝ่ายบริหารในการควบคุมหน่วยงานโดยวัดผลจากการควบคุมภายใน การตรวจสอบนี้เกี่ยวกับทางด้านการบัญชี การปฏิบัติการระบบคอมพิวเตอร์ของหน่วยงานต่าง ๆ ว่าเป็นไปตามกฎข้อบังคับ ระเบียบ คำสั่ง และการตรวจสอบต้องดำเนินการอย่างมีแบบแผน วิเคราะห์ ประเมินผล รายงานและให้ข้อเสนอแนะที่เป็นประโยชน์แก่ฝ่ายบริหาร และผู้ปฏิบัติการ ดังนั้นการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในจึงเป็นลักษณะการหาข้อเท็จจริง มิใช่เป็นการจับผิดผู้ปฏิบัติการ"<sup>2</sup>

จากคำจำกัดความดังกล่าวพอจะสรุปเป็นความหมายของการตรวจสอบภายในได้ดังนี้ การตรวจสอบภายใน หมายถึง การปฏิบัติงานตามระบบการตรวจสอบภายใน โดยผู้ตรวจสอบภายในที่เป็นอิสระปราศจากการแทรกแซงทั้งภายในและภายนอกขององค์การ เพื่อที่จะทบทวน ประเมินผล วิเคราะห์ระบบการควบคุมภายใน และการปฏิบัติงานด้านต่าง ๆ ขององค์การว่าเป็นไปตามนโยบาย ระเบียบ ข้อบังคับขององค์การ และกฎหมายหรือไม่อย่างไร ทั้งนี้เพื่อรายงานข้อเท็จจริงและเสนอแนะ ข้อปรับปรุงแก้ไขหรือเปลี่ยนแปลงวิธีการดำเนินงานให้มีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น ซึ่งจะเป็นประโยชน์ต่อการบริหารงานและการปฏิบัติงานแก่ผู้บริหารระดับสูง และผู้ปฏิบัติงาน ดังนั้นผู้ตรวจสอบภายในจึงต้องเป็นผู้ที่มีความรู้ความสามารถในเรื่องต่าง ๆ ทั้งภายในและภายนอกองค์การ และมีความสำนึกในจริยธรรมของผู้ตรวจสอบภายในอยู่เสมอ

<sup>2</sup>บริษัทปูนซีเมนต์ไทย จำกัด. สำนักงานตรวจสอบ, คู่มือการตรวจสอบ  
(กรุงเทพมหานคร : บริษัทปูนซีเมนต์ไทย จำกัด, 2528, หน้า 1.



### ประเภทของการตรวจสอบภายใน

ปัจจุบันขอบเขตการตรวจสอบภายในได้ขยายกว้างมากขึ้น ทั้งนี้เพื่อเป็นการสนับสนุนกลไกการควบคุมการใช้ทรัพยากรขององค์การให้เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ และเกิดประโยชน์มากที่สุด รวมทั้งการให้ข้อเสนอแนะที่เป็นประโยชน์ และช่วยให้การปฏิบัติงานของหน่วยงานต่าง ๆ ในองค์การสามารถปฏิบัติงานได้อย่างรัดกุม และเหมาะสมมากขึ้น จากบทบาทของผู้ตรวจสอบภายในที่มากขึ้นดังกล่าว รวมทั้งมีท่านผู้รู้ และนักวิชาการหลายท่าน ได้จัดแบ่งประเภทของการตรวจสอบภายในเป็นหลายลักษณะ ดังนั้นผู้เขียนจึงขอสรุปประเภทของการตรวจสอบภายในเป็น 5 ประเภท ดังนี้

1. การตรวจสอบบัญชีและการเงิน (Financial Audit)
2. การตรวจสอบการปฏิบัติการ (Operational Audit)
3. การตรวจสอบการบริหารงาน (Management Audit)
4. การตรวจสอบสืบสวน (Investigative Audit)
5. การตรวจสอบคอมพิวเตอร์ (Computer Audit)

1. การตรวจสอบบัญชีและการเงิน หมายถึง การตรวจสอบเพื่อให้แน่ใจว่าการบันทึกบัญชีเป็นไปอย่างเหมาะสม หรือถูกต้องมากน้อยเพียงใด และรวมถึงการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายใน ทางด้านการบัญชีและการเงินด้วย ดังนั้นการตรวจสอบภายในประเภทนี้จึงมีลักษณะคล้ายกับการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีอิสระ (External Auditor) เช่น การตรวจสอบเอกสารใบสำคัญจ่าย การตรวจนับสินค้าคงเหลือ ว่ามีจำนวนตรงตามที่บันทึกบัญชีไว้หรือไม่ และการยืนยันยอดลูกหนี้ เจ้าหนี้ และเงินฝากธนาคาร เป็นต้น<sup>๓</sup>

2. การตรวจสอบการปฏิบัติการ หมายถึง การตรวจสอบเพื่อประเมินผลการปฏิบัติงานในด้านต่าง ๆ ขององค์การ ว่าเป็นไปตามนโยบาย ระเบียบ หรือข้อบังคับขององค์การหรือไม่ และการควบคุมดูแลการใช้ทรัพยากรสิ้นเปลืองไปโดยเหมาะสมและมีประสิทธิภาพหรือไม่เพียงใด รวมทั้งการค้นหาข้อบกพร่องหรือจุดอ่อนของการควบคุมภายในและแรงงาน

---

<sup>๓</sup>สมาคมนักบัญชีผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, การตรวจสอบภายในจะเพิ่มศักยภาพทำได้อย่างไร, หน้า 3.

เพื่อรายงานและเสนอแนะแก่ฝ่ายบริหารในการปรับปรุงแก้ไขหรือเปลี่ยนแปลง ซึ่งจะเป็นการช่วยเพิ่มประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานในด้านต่าง ๆ มากขึ้น เช่น การตรวจสอบการบริหารงานขาย ซึ่งตรวจสอบเพื่อประเมินว่า ระบบการบริหารการขายที่องค์การมีอยู่เหมาะสมหรือไม่ ควรแก้ไขปรับปรุงหรือเปลี่ยนแปลงอย่างไรจึงจะทันต่อเหตุการณ์ที่มีการเปลี่ยนแปลงอยู่เสมอ ทั้งนี้ เพื่อหาทางเพื่อป้องกันไม่ให้เกิดความเสียหายต่อองค์การที่อาจจะเกิดขึ้นได้ เป็นต้น<sup>4</sup>

3. การตรวจสอบการบริหาร หมายถึง การตรวจสอบเพื่อประเมินผลการปฏิบัติงานของผู้บริหารในทุกระดับชั้น โดยประเมินผลระบบการควบคุมการบริหารงานที่กำลังใช้อยู่ นั่นคือ เพียงพอและเป็นไปตามวัตถุประสงค์ขององค์การหรือไม่ ซึ่งในการตรวจสอบนี้จะมุ่งถึงผลในอนาคตมากกว่าผลในอดีต ฉะนั้น ผู้ตรวจสอบภายในจึงต้องเป็นผู้ที่มีความรู้ ความเข้าใจในหลักการบริหารงานต่าง ๆ และสภาพแวดล้อมของงานในด้านการบริหารเป็นอย่างดี<sup>5</sup>

4. การตรวจสอบสืบสวน หมายถึง การตรวจสอบเพื่อค้นหาข้อเท็จจริง ที่เกิดขึ้นจากการทุจริตในองค์การ และหาผู้รับผิดชอบ รวมทั้งศึกษาจุดบกพร่อง และหามาตรการในการแก้ไขและป้องกันการเกิดกรณีดังกล่าว โดยการรวบรวมหลักฐาน เอกสาร และพยานบุคคลที่เกี่ยวข้อง จนสามารถสรุปความเห็นได้ว่าพฤติกรรมเช่นนั้นน่าเชื่อว่าทุจริตหรือไม่เพียงใด<sup>6</sup>

5. การตรวจสอบคอมพิวเตอร์ หมายถึง การตรวจสอบระบบงานต่าง ๆ ที่จะจัดทำด้วยคอมพิวเตอร์ให้เป็นไปอย่างถูกต้อง ให้มีการควบคุมภายในที่ดี และมีระบบความปลอดภัยอย่างเพียงพอ ทั้งในด้าน Physical and Data Security ตลอดจนการให้ข้อคิดเห็นในเรื่องการพัฒนาระบบงาน (System Development Auditing) ทั้งนี้ เนื่องจากในปัจจุบันมีการนำคอมพิวเตอร์มาใช้ในองค์การมากขึ้น ไม่ว่าจะนำมาใช้ในการประมวลผลทางบัญชีหรือด้านอื่น ๆ ก็ตาม จำเป็นอย่างยิ่งที่ผู้ตรวจสอบภายในต้องเข้าไปตรวจสอบระบบการควบคุม

<sup>4</sup> กิตติ สิริพัลลภ, "เทคนิคการตรวจสอบบริหารงานขาย", วารสารบริหารธุรกิจ 13(เมษายน - มิถุนายน 2532) : หน้า 53.

<sup>5</sup> Andrew D. Chambers, Georges M. Selim and Gerald Vinter, Internal Auditing. (Avon : Press, 1987), p.78.

<sup>6</sup> สำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน, คู่มือการตรวจสอบการดำเนินงาน (กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2531), หน้า 01-6.



ภายใน ทั้งนี้เพื่อให้แน่ใจในระบบความปลอดภัย และพัฒนาระบบงานให้รัดกุมและเหมาะสมยิ่งขึ้น<sup>7</sup>

#### ขอบเขตและความรับผิดชอบของผู้ตรวจสอบภายใน

ในระยะแรก การตรวจสอบภายในเริ่มจากการตรวจสอบบัญชีและการเงิน เพราะถือว่าเรื่องดังกล่าวเป็นหัวใจของการควบคุมธุรกิจ ผู้บริหารไม่อาจตัดสินใจลงทุนในโครงการใหม่ ๆ ได้ ถ้าไม่ทราบว่ากิจการมีกำลังทางการเงินพร้อมที่จะลงทุนหรือไม่ และผู้บริหารไม่อาจกล่าวได้ว่า ตนประสบความสำเร็จในการดำเนินงาน หากกิจการกำลังประสบกับการขาดทุน ดังนั้น การตรวจสอบภายในในระยะแรกนั้น จะเน้นหนักด้านบัญชีและการเงิน (Financial Audit) เท่านั้น และได้มีวิวัฒนาการไปสู่การตรวจสอบการปฏิบัติการ (Operational Audit) ทั้งนี้เพราะองค์ประกอบของความมั่นคงของงาน ประกอบด้วย ผู้ปฏิบัติงาน วิธีปฏิบัติ และผู้สั่งให้ปฏิบัติ วิธีปฏิบัติงานแม้จะจัดให้เป็นระบบแบบแผนที่ดีเพียงใด แต่เมื่อนำมาให้มนุษย์ปฏิบัติย่อมจะเกิดความผิดพลาดได้เสมอ

ดังนั้นในการปฏิบัติงานให้บรรลุจุดมุ่งหมายอย่างได้ผลนั้น จำเป็นอย่างยิ่งที่ผู้ตรวจสอบภายในต้องทราบภาระความรับผิดชอบและขอบเขตการทำงานของตน สมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศสหรัฐอเมริกา ได้กำหนดขอบเขตและความรับผิดชอบของผู้ตรวจสอบภายในไว้ในข้อกำหนดความรับผิดชอบของการตรวจสอบภายใน (Statement of Responsibilities of Internal Auditing) ดังนี้<sup>8</sup>

1. ตรวจสอบความถูกต้องและความเชื่อถือได้ของข้อมูลทางการเงิน และข้อมูลในการปฏิบัติงาน รวมทั้งการพิสูจน์ การวัดผล การวิเคราะห์ และการรายงานข้อมูลดังกล่าว
2. ตรวจสอบระบบการควบคุมที่มีอยู่ว่าเป็นไปตามนโยบาย แผนงาน วิธีการปฏิบัติงาน กฎหมาย และระเบียบต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงานและการรายงานหรือไม่เพียงใด

<sup>7</sup>บริษัทปูนซีเมนต์ไทย จำกัด, คู่มือการตรวจสอบ, หน้า 5.

<sup>8</sup>The Institute of Internal Auditors, Inc., Statement of Responsibilities of The Internal Auditing, (1981)

3. ตรวจสอบการควบคุมรักษาสินทรัพย์ว่า มีความเหมาะสมและยังมีอยู่จริงหรือไม่เพียงใด
4. ประเมินผลการปฏิบัติงานในด้านต่าง ๆ ว่ามีประสิทธิภาพ ประสิทธิผลและประหยัดหรือไม่เพียงใด
5. ตรวจสอบการปฏิบัติงานและโครงการต่าง ๆ เพื่อให้แน่ใจว่าได้มีการปฏิบัติจริงและเป็นไปตามวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้หรือไม่เพียงใด

จากขอบเขตและความรับผิดชอบของผู้ตรวจสอบภายในที่สมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทยได้กำหนดไว้ เมื่อปี พ.ศ. 2524 คือ การเพิ่มบทบาทของผู้ตรวจสอบภายในที่เน้นให้ผู้ตรวจสอบภายในปฏิบัติงานให้ครอบคลุมทั้งองค์การ โดยไม่เพียงแต่เพื่อฝ่ายบริหารเท่านั้น แต่รวมไปถึงคณะกรรมการบริหารงานและองค์การด้วย

สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย ได้สรุปขอบเขตความรับผิดชอบของผู้ตรวจสอบภายในไว้เพิ่มเติมจากที่สมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทยกำหนดไว้เมื่อปี 2524 ในการบัญชีบริหาร ฉบับที่ 2 เรื่องการตรวจสอบภายในจะเพิ่มศักยภาพอย่างไรได้อย่างไร ซึ่งสรุปได้ดังนี้<sup>๓</sup>

1. ช่วยฝ่ายบริหารค้นหาปัญหา ซึ่งฝ่ายบริหารจำเป็นต้องทราบก่อนตัดสินใจสั่งการเพื่อแก้ปัญหา
2. ร่วมเป็นคณะกรรมการในการลดต้นทุน
3. ตรวจสอบให้ปฏิบัติงานภายใต้ข้อกำหนดของกฎหมาย หรือข้อกำหนดของทางราชการ
4. การประสานงานกับผู้สอบบัญชีอิสระ

---

<sup>๓</sup>สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, การตรวจสอบภายในจะเพิ่มศักยภาพอย่างไรได้อย่างไร, (กรุงเทพมหานคร : วิกตอรีการพิมพ์, 2522) หน้า 5.

จะเห็นได้ว่าขอบเขตภาระหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายในขยายกว้างมากขึ้น โดยไม่เพียงแต่การตรวจสอบความถูกต้องของข้อมูลทางการเงินเท่านั้น แต่ได้รวมไปถึงการค้นหาวิธีการดำเนินงานที่รัดกุมและเหมาะสม เพื่อรายงานและเสนอแนะต่อผู้บริหารระดับสูง หรือ คณะกรรมการบริหารงานในการพิจารณาและสั่งการ ให้ผู้ปฏิบัติงานได้แก้ไข ปรับปรุง หรือ เปลี่ยนแปลงต่อไป

### สถานภาพและโครงสร้างของหน่วยตรวจสอบภายใน

สถานภาพของหน่วยตรวจสอบภายใน หมายถึง การจัดหน่วยตรวจสอบภายในว่าจะอยู่ในรูปใด มีสายการบังคับบัญชาขึ้นตรงกับใครภายในโครงสร้างขององค์กรนั้น ๆ ซึ่งการพิจารณาว่าหน่วยตรวจสอบภายในจะมีสถานภาพองค์การอยู่ในระดับใด หรือมีสายการบังคับบัญชาขึ้นตรงกับผู้ใดนั้น ย่อมขึ้นอยู่กับนโยบายขององค์กรและทัศนคติของผู้บริหารระดับสูงในเชิงการสนับสนุนการตรวจสอบภายใน ในโครงสร้างของกิจการควรมีการกำหนดอำนาจหน้าที่ และความรับผิดชอบของผู้ตรวจสอบภายในไว้อย่างเปิดเผยและชัดเจน ขณะเดียวกันต้องให้ความอิสระแก่ผู้ตรวจสอบภายใน ในการวางแผนการตรวจสอบ การปฏิบัติงานตรวจสอบ และการจัดทำรายงานการตรวจสอบอย่างเต็มที่ ดังนั้นในการกำหนดอำนาจหน้าที่และความรับผิดชอบของผู้ตรวจสอบภายในนั้นควรจะต้องอยู่ภายใต้เงื่อนไขพื้นฐาน 3 ประการ คือ

1. สิทธิที่จะเข้าถึง (The Right of Access) คือ หน่วยตรวจสอบภายในจะต้องมีสิทธิหรือได้รับอำนาจ (Authority) ที่จะเข้าทำการตรวจสอบ วิเคราะห์ และ ประเมินการบันทึกการต่าง ๆ ตลอดจนสิทธิในการสอบถาม เพื่อให้ทราบถึงข้อเท็จจริงในเรื่องที่ทำการตรวจสอบ

2. เสรีภาพในการตรวจสอบ (Freedom to Review) หมายถึง หน่วยตรวจสอบภายใน ต้องมีเสรีภาพหรือความอิสระอย่างเพียงพอในการดำเนินการตรวจสอบ ไม่ว่าจะเป็นด้านการบัญชี และการเงิน หรือการปฏิบัติการด้านอื่น ๆ โดยปราศจากอุปสรรค การขัดขวาง หรือการแทรกแซงจากบุคคลอื่น หรือหน่วยงานอื่น ทั้งทางตรงและทางอ้อม

3. หน่วยตรวจสอบภายใน จะต้องไม่มีอำนาจสั่งการและความรับผิดชอบโดยตรงต่อการบริหารงานนั้น เพราะจะทำให้มีผลกระทบต่อ การแสดงความเห็นอย่างเป็นทางการเป็นอิสระ ในเมื่อผู้ตรวจสอบภายในมีส่วนได้เสียกับกิจกรรมที่ตรวจสอบ

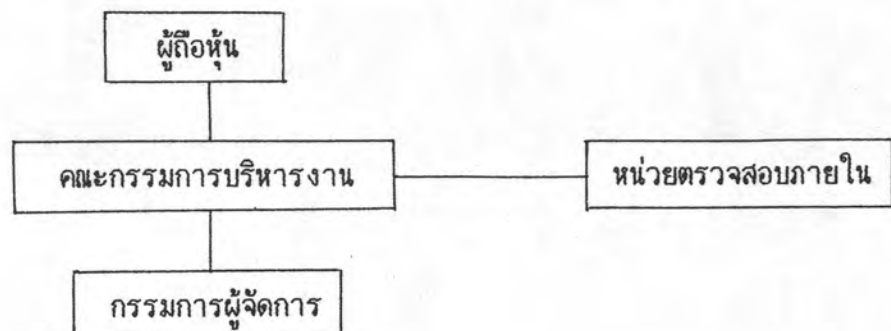
เงื่อนไขพื้นฐาน 3 ประการนี้ จะมีผลกระทบต่อสายงานและการจัดองค์การของหน่วยตรวจสอบภายใน เนื่องจากหากจัดโครงสร้างองค์การให้หน่วยตรวจสอบภายใน อยู่ในระดับต่ำเกินไปก็จะทำให้ไม่กล้าแสดงความคิดเห็น เพราะอยู่ภายใต้อิทธิพลบังคับมากเกินไป ฉะนั้น จึงอาจสรุปเป็นหลักเกณฑ์เกี่ยวกับสถานภาพของหน่วยตรวจสอบภายในได้ว่า

1. จะต้องอยู่ในโครงสร้างระดับสูงขององค์การหรือให้สามารถรายงานต่อผู้บริหารระดับสูงกว่าผู้จัดการฝ่าย หรือผู้อำนวยการฝ่าย อันจะทำให้การเข้าถึงข้อมูล เอกสาร รายงาน และบันทึกอื่น ๆ ที่จำเป็นต่อการตรวจสอบเป็นไปได้อย่างรวดเร็ว ปราศจากการแทรกหรือขัดขวางจากพนักงานหรือผู้บริหารระดับสูงอื่น ๆ

2. จะต้องเป็นหน่วยงานที่ทำหน้าที่ในลักษณะให้ความช่วยเหลือ ให้คำแนะนำปรึกษาหารือ ให้บริการแก่หน่วยงานปฏิบัติการ และหน่วยงานบริหารอื่นเท่าที่จำเป็น กล่าวคือ จะต้องทำหน้าที่เป็นหน่วยสนับสนุน (Staff) มิใช่ทำหน้าที่ปฏิบัติการ (Line) บริหารโดยตรงขององค์กร กล่าวคือ ไม่มีอำนาจในการสั่งการ

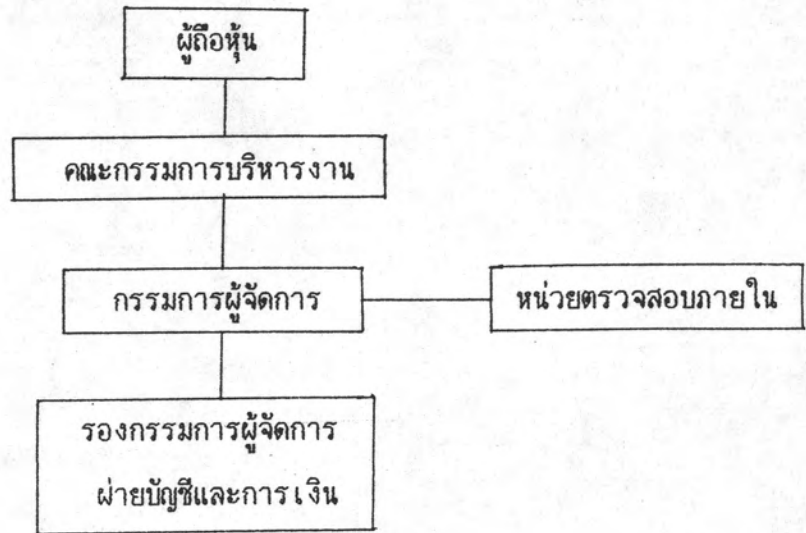
การจัดวางระดับของหน่วยตรวจสอบภายในให้อยู่ในระดับใดนั้นขึ้นอยู่กับองค์การนั้น ๆ จะให้ความสำคัญต่องานตรวจสอบภายในมากน้อยเพียงใด การกำหนดระดับตำแหน่งไว้สูงจะมีผลต่อความเป็นอิสระ และจะมีผลโดยตรงต่อประสิทธิภาพของงานด้วย ลักษณะการจัดแผนผังสถานภาพของหน่วยตรวจสอบภายใน อาจมีลักษณะตามแผนภาพที่ 2.1-2.3

แผนภาพที่ 2.1 สถานภาพของหน่วยตรวจสอบภายใน

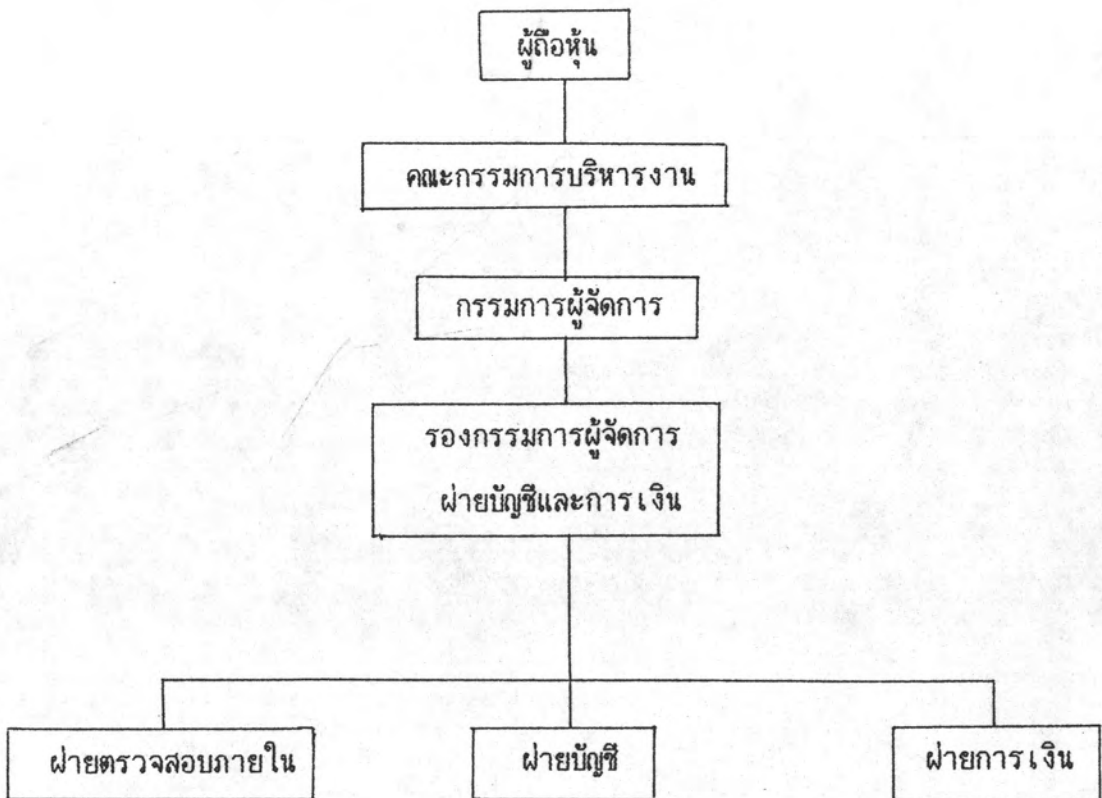




แผนภาพที่ 2.2 สถานภาพของหน่วยตรวจสอบภายใน



แผนภาพที่ 2.3 สถานภาพของหน่วยตรวจสอบภายใน



จะเห็นได้ว่าระดับและสายงานบังคับบัญชาของหน่วยตรวจสอบภายในขององค์การตามแผนภาพที่ 2.1, 2.2 และ 2.3 นั้น มีลักษณะแตกต่างกัน ซึ่งจะทำให้ความอิสระของหน่วยตรวจสอบภายในด้วย ระดับของหน่วยตรวจสอบภายใน ตามแผนภาพที่ 2.1 มีความอิสระอย่างเต็มที่ เนื่องจากคณะกรรมการบริหารงานอยู่ในระดับสูงสุดขององค์การ ทำหน้าที่บริหารงานในระดับนโยบายที่สำคัญ แต่การจัดโครงสร้างในลักษณะนี้ก็มีข้อเสีย คือ อาจทำให้การปฏิบัติงานของหน่วยตรวจสอบภายในเกิดความล่าช้า เนื่องจากคณะกรรมการบริหารงานมีหลายคน ดังนั้นอำนาจในการตัดสินใจในเรื่องหนึ่ง จึงไม่ได้อยู่ที่กรรมการบริหารงานคนเดียวคนหนึ่ง และตามแผนภาพที่ 2.2 หน่วยตรวจสอบภายในมีสายงานบังคับบัญชาขึ้นตรงกับกรรมการผู้จัดการ ทำให้ระดับความอิสระของหน่วยตรวจสอบภายในมีมาก แต่อย่างน้อยกว่าตามแผนภาพที่ 2.1 เนื่องจากอาจถูกขัดขวางหรือแทรกแซงในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในโดยกรรมการผู้จัดการได้ แต่อย่างไรก็ตามก็มีความคล่องตัวในการปฏิบัติงานมากกว่า ตามแผนภาพที่ 2.1 เนื่องจากสามารถติดต่อกับกรรมการผู้จัดการได้สะดวกและรวดเร็ว เพราะกรรมการผู้จัดการมีความใกล้ชิดกับผู้ปฏิบัติงานในระดับต่าง ๆ ขององค์การมากกว่า ส่วนแผนภาพที่ 2.3 ที่หน่วยตรวจสอบภายในมีสายการบังคับบัญชาขึ้นกับรองกรรมการผู้จัดการฝ่ายการบัญชีและการเงินนั้น จะมีระดับความอิสระน้อยกว่า แผนภาพที่ 2.1 และ 2.2 ซึ่งอาจถูกขัดขวางหรือแทรกแซงได้ง่าย รวมทั้งคณะกรรมการบริหารงานและกรรมการผู้จัดการอาจจะไม่ได้รับข้อมูลที่ถูกต้อง และเป็นประโยชน์อย่างเพียงพอที่จะประเมินผลการปฏิบัติงานของหน่วยงานทุกหน่วยในองค์การ เนื่องจากหน่วยตรวจสอบภายในมิได้รายงานให้โดยตรง แต่รองกรรมการผู้จัดการย่อมเป็นผู้ที่มีความรอบรู้ในเรื่องบัญชีและการเงินดี และเป็นผู้ที่มีส่วนในการวางแผนและควบคุมการปฏิบัติงานของทุกหน่วยงาน ดังนั้นจึงมีความเหมาะสมในการรับผิดชอบหน่วยตรวจสอบภายใน

ดังนั้นในการจัดโครงสร้างขององค์การของหน่วยตรวจสอบภายในให้มีสถานภาพอย่างไร เพื่อให้เหมาะสมกับองค์การหนึ่ง ๆ นั้น จะต้องคำนึงถึงปัจจัยต่าง ๆ ดังนี้

1. ลักษณะของการประกอบกิจการว่าเป็นกิจการประเภทใด และมีความยุ่งยากหรือซับซ้อนในการดำเนินมากน้อยเพียงใด
2. ขนาดองค์การซึ่งอาจจะวัดโดยมูลค่าสินทรัพย์รวม และ/หรือจำนวนพนักงาน

3. ปรัชญาในการบริหารงาน เช่น มีการกระจายอำนาจ หรือรวมอำนาจในการบริหารงานมากน้อยเพียงใด
4. ระบบงานและวิธีการดำเนินงาน รวมทั้งการควบคุมภายในที่องค์การให้อยู่ ซึ่งจะเป็นตัวกำหนดขอบเขตและปริมาณงานของผู้ตรวจสอบภายใน
5. การให้การสนับสนุนและความเข้าใจในความสำคัญของการตรวจสอบภายในของผู้บริหารระดับสูง

นอกจากจะต้องกำหนดสภาพของหน่วยตรวจสอบภายใน ให้เหมาะสมตามที่กล่าวไว้แล้ว ยังจะต้องจัดโครงสร้างภายในของหน่วยตรวจสอบภายในให้เหมาะสมอีกด้วย โดยต้องนำเอาปัจจัยที่ใช้กำหนดสภาพของหน่วยตรวจสอบภายในตามที่กล่าวไว้ข้างต้นมา พิจารณาร่วมด้วย และนอกจากนี้ยังต้องพิจารณาถึงหลักการพื้นฐานที่ยอมรับกันทั่วไปในการจัดโครงสร้างขององค์การ ซึ่งประกอบด้วย<sup>10</sup>

1. ผู้ปฏิบัติงานทุกคนควรรับผิดชอบต่อผู้บังคับบัญชาคนเดียว เพื่อมิให้เกิดความขัดแย้งในบทบาท (Role Conflicts) ที่จะต้องรับคำสั่งซึ่งขัดแย้งซึ่งกันและกันจากผู้บังคับบัญชาตั้งแต่หนึ่งคนขึ้นไป
2. การมอบหมายอำนาจในการปฏิบัติหน้าที่จะต้องให้สมดุลงและสัมพันธ์กันกับความรับผิดชอบ กล่าวคือ เมื่อบุคคลใดได้รับมอบหมายให้รับผิดชอบงานใดแล้ว เขาควรจะได้รับการมอบอำนาจหน้าที่ให้เพียงพอที่จะสามารถปฏิบัติงานนั้นได้จนสำเร็จตามวัตถุประสงค์ มิฉะนั้นแล้วจะทำให้ความคิดริเริ่มและความตั้งใจทำงานของผู้ปฏิบัติงานลดน้อยลง
3. จำนวนระดับการบังคับบัญชาเป็นขั้นตอน (Number of Levels of Management) ไม่ควรมากเกินไปจนก่อให้เกิดความล่าช้าในการบริหารหรือการสื่อสารข้อมูล และรายงาน แต่ก็ไม่น้อยเกินไปจนทำให้เกิดปัญหาขัดข้องหรือไร้ประสิทธิภาพในการบริหารงาน แต่ละระดับการบังคับบัญชา

<sup>10</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 18-19.

4. ขอบข่ายในการควบคุม (Span of Control) คือ การพิจารณาว่า ผู้บังคับบัญชาคนหนึ่งควรจะควบคุมผู้อยู่ใต้บังคับบัญชาจำนวนกี่คน จึงจะทำให้สามารถควบคุมงานให้เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ ซึ่งในการกำหนดจำนวนผู้อยู่ใต้บังคับบัญชานั้น จะขึ้นอยู่กับลักษณะของงานแต่ละองค์การ และขนาดขององค์การ

5. การเอื้ออำนาจให้มีวิธีการใช้ความชำนาญพิเศษ (Specialization) ให้มากที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้ โดยการจำกัดขอบเขตให้แต่ละคนทำงานคนละหน้าที่กัน

6. ควรจะให้มีการกระจายงานให้ผู้ปฏิบัติงานเท่าเทียมกันทั้งปริมาณ และความยากง่ายของงาน

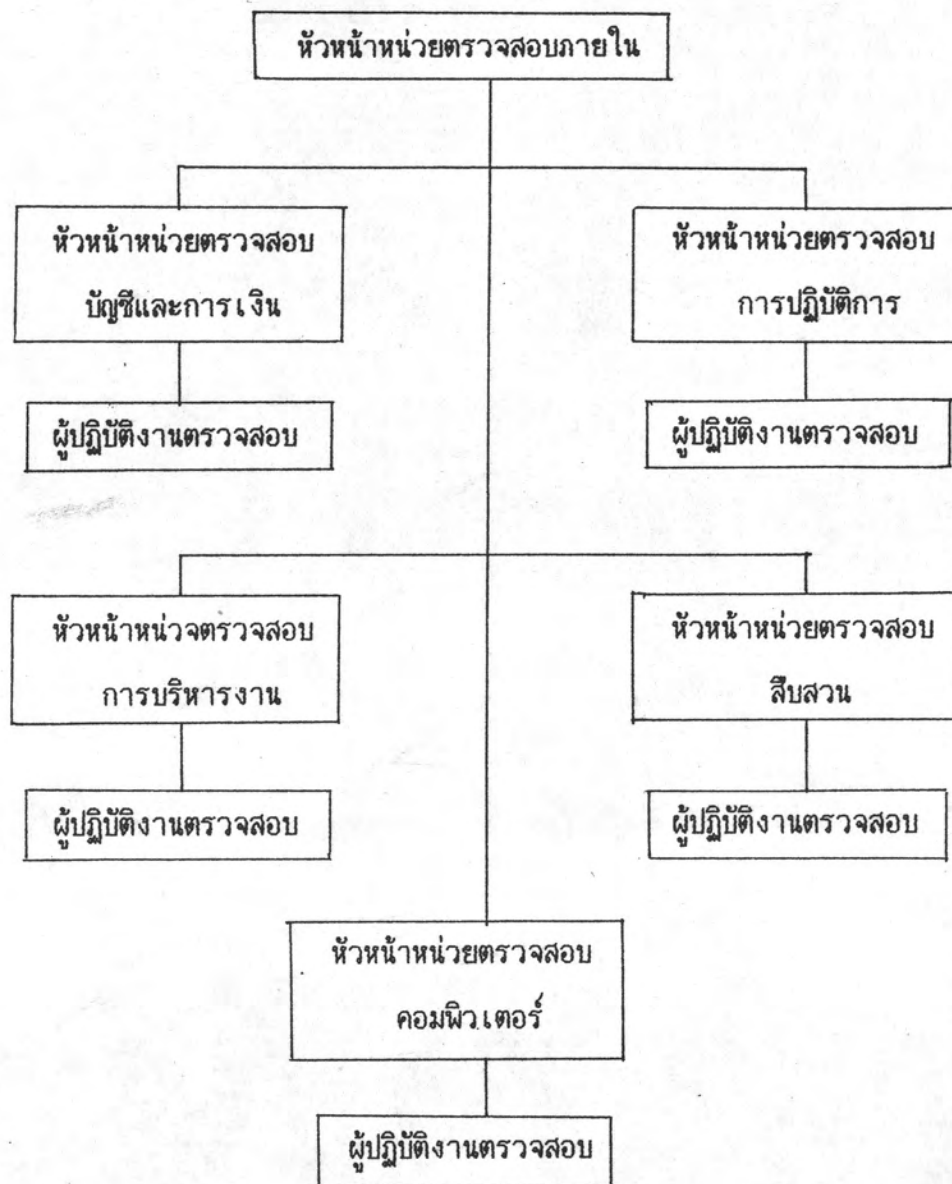
7. ควรจะให้มีการรวมอำนาจในการบริหารบ้าง ตามความเหมาะสมแก่สภาพของงานแต่ละองค์การ

8. ควรจะมีการกำหนดหน้าที่ อำนาจ และความรับผิดชอบของทุกหน่วยงาน และตำแหน่งให้ชัดเจนแน่นอนเป็นลายลักษณ์อักษร เพื่อป้องกันมิให้เกิดความซ้ำซ้อนและความขัดแย้งในการปฏิบัติงาน รวมทั้งการสร้างจักรวรรดิในหน่วยงาน

ลักษณะการจัดโครงสร้างภายในหน่วยตรวจสอบภายใน อาจจัดโครงสร้างตามประเภทของการตรวจสอบภายใน หรือตามอาณาเขตพื้นที่การปฏิบัติงานขององค์การก็ได้ ตามแผนภาพที่ 2.4-2.5 ดังนี้



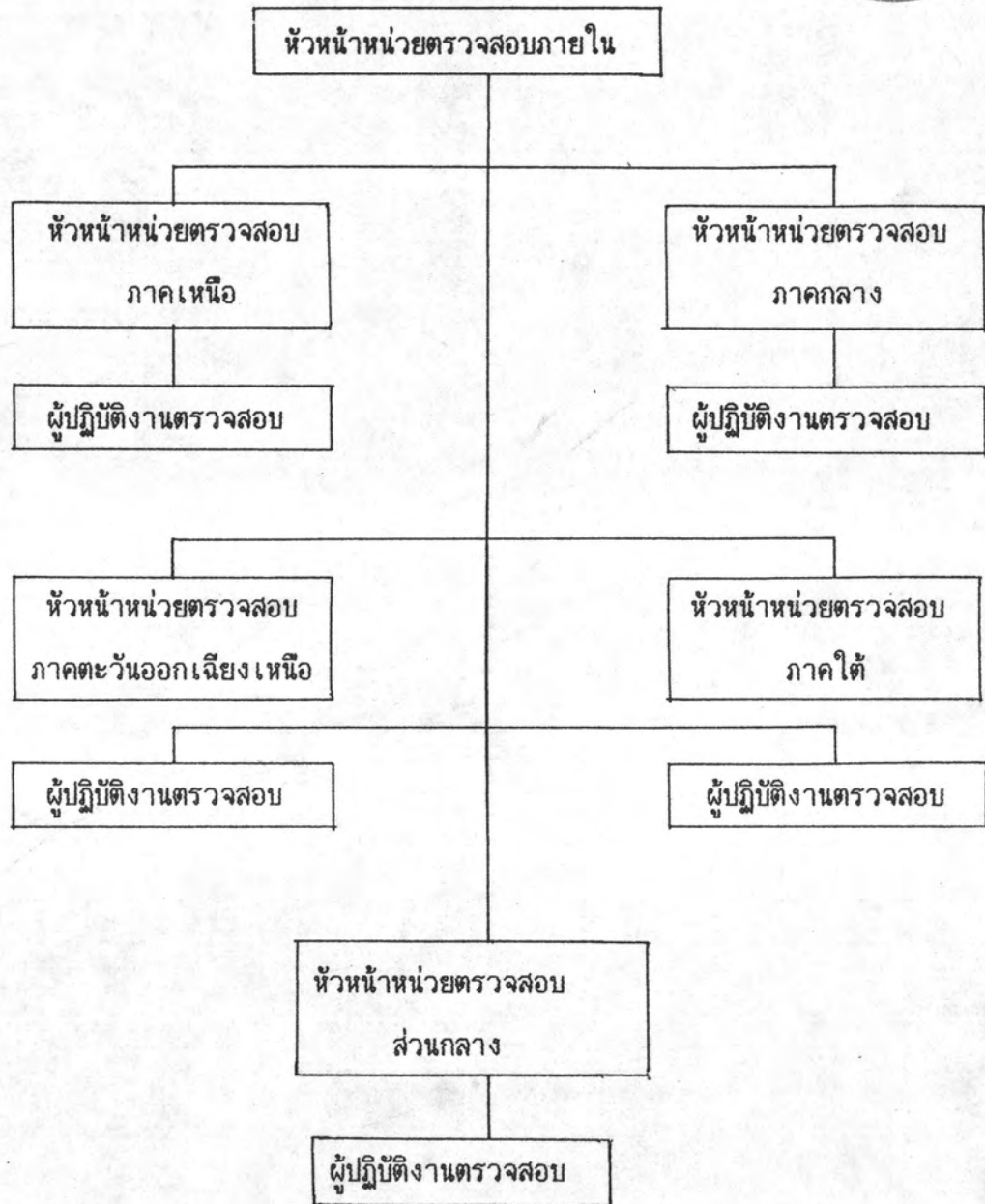
แผนภาพที่ 2.4 โครงสร้างของหน่วยตรวจสอบภายใน



หมายเหตุ ผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ ประกอบด้วย

- ระดับหัวหน้าสายตรวจ
- ระดับหัวหน้ากลุ่ม
- ระดับผู้ปฏิบัติ

แผนภาพที่ 2.5 โครงสร้างของหน่วยตรวจสอบภายใน



หมายเหตุ ผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ ประกอบด้วย

- ระดับหัวหน้าสายตรวจ
- ระดับหัวหน้ากลุ่ม
- ระดับผู้ปฏิบัติงาน

จากแผนภาพที่ 2.4 เป็นลักษณะการจัดโครงสร้างของหน่วยตรวจสอบภายใน ตามประเภทของการตรวจสอบภายใน โดยให้มีหัวหน้าหน่วยประจำหน่วยตรวจสอบแต่ละประเภท ซึ่งเป็นลักษณะการกระจายอำนาจและให้เกิดความชำนาญเฉพาะด้านแก่ผู้ตรวจสอบภายใน ส่วนแผนภาพที่ 2.5 เป็นลักษณะการจัดโครงสร้างตามสภาพภูมิศาสตร์ โดยเน้นให้มีการกระจายอำนาจตามภูมิภาคต่าง ๆ โดยให้มีหัวหน้าหน่วยตรวจสอบประจำภาคต่าง ๆ ซึ่งการจัดทำโครงสร้างลักษณะนี้จึงมีความเหมาะสมกับองค์การขนาดใหญ่ที่มีหน่วยงานย่อยหรือสาขามากอยู่ทั่วประเทศ และในการจัดสรรตำแหน่งของหน่วยตรวจสอบภายในทั้ง 2 ลักษณะนั้น ควรจะมีระดับตำแหน่งที่สำคัญ คือ

1. หัวหน้าหน่วยตรวจสอบภายใน ซึ่งนอกจากจะต้องรับผิดชอบในการบริหารและควบคุมดูแลงานตรวจสอบภายใน ตั้งแต่การวางแผนการตรวจสอบจนถึงการรายงานและติดตามผลการตรวจสอบแล้ว ยังต้องประสานงานกับผู้รับการตรวจสอบและผู้บริหารระดับสูงขององค์การด้วย เพื่อให้การปฏิบัติงานเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและเป็นประโยชน์ต่อองค์การมากที่สุด

2. หัวหน้าหน่วยตรวจสอบประจำประเภทการตรวจสอบต่าง ๆ หรือภาคต่าง ๆ มีหน้าที่ความรับผิดชอบในการให้คำแนะนำปรึกษา และควบคุมการปฏิบัติงานของผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบให้เป็นไปตามแผนการตรวจสอบ และนโยบายของหัวหน้าหน่วยตรวจสอบภายใน รวมทั้งร่วมกันกำหนดนโยบายและแผนการตรวจสอบด้วย

3. ผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ ในการจัดระดับและจำนวนผู้ปฏิบัติงานนั้น ต้องคำนึงถึงความเหมาะสมขององค์การและหลักเกณฑ์ที่ได้กล่าวไว้ด้วย โดยให้มีเจ้าหน้าที่รับผิดชอบในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในตามเรื่องหรือโครงการต่าง ๆ ที่ได้รับมอบหมาย โดยปฏิบัติงานให้เป็นไปตามแผนการตรวจสอบ และนโยบายของหัวหน้าตรวจสอบภายใน

จะเห็นได้ว่า ภายในโครงสร้างของหน่วยตรวจสอบภายในที่ดีนั้น ต้องจัดให้เกิดความสมดุลกัน ในหลักการพื้นฐานของการจัดองค์การ เช่น การกระจายอำนาจในการบริหาร จำนวนผู้อยู่ในสายบังคับบัญชาและจำนวนระดับการบริหารอย่างเป็นขั้นตอน และการใช้ความชำนาญพิเศษอย่างเหมาะสม เป็นต้น อันจะเป็นผลให้การปฏิบัติงานของหน่วยตรวจสอบภายในมีประสิทธิภาพและเกิดประสิทธิผลสูงสุด

### ความเป็นอิสระของผู้ตรวจสอบภายใน

ความเป็นอิสระของผู้ตรวจสอบภายใน หมายถึง การที่ผู้ตรวจสอบภายในสามารถปฏิบัติงานตรวจสอบภายในได้โดยไม่มีอิทธิพลใด ๆ เข้ามาแทรกแซง และขณะเดียวกัน ตัวผู้ตรวจสอบภายในเองต้องปฏิบัติงานด้วยความซื่อสัตย์และตรงตามความเป็นจริง ดังนั้นความเป็นอิสระจึงเป็นสิ่งสำคัญ และจำเป็นสำหรับผู้ตรวจสอบภายใน เนื่องจากมีผลต่อความสำเร็จของการตรวจสอบภายใน เพราะหากผู้ตรวจสอบภายในขาดความเป็นอิสระแล้ว อาจประเมินผลการตรวจสอบด้วยความลำเอียง ซึ่งจะทำให้การออกความเห็นผิดพลาด ในบางกรณีผู้ตรวจสอบภายในอาจไม่กล้าแสดงความเห็นตามความถูกต้องและเป็นจริง เพราะจะกระทบกระเทือนผลประโยชน์ของตนเอง ฉะนั้นหากต้องการให้ผู้ตรวจสอบภายในปฏิบัติงานได้อย่างมีประสิทธิภาพแล้ว ผู้ตรวจสอบภายในจะต้องเป็นอิสระจากกิจกรรมต่าง ๆ ที่ต้องตรวจสอบ และต้องเป็นอิสระจากบุคคลที่รับผิดชอบโดยตรงต่อกิจกรรมเหล่านั้น

ฝ่ายบริหารก็ต้องการให้ผู้ตรวจสอบภายในมีความเป็นอิสระอย่างเพียงพอ เพื่อเป็นหลักประกันว่าผู้ตรวจสอบจะได้ปฏิบัติงานและรายงานผลการตรวจสอบตรงตามความจริง ทั้งนี้เพราะฝ่ายบริหารต้องอาศัยข้อมูลที่ถูกต้อง เพื่อนำไปใช้ในการตัดสินใจและวางแผนสำหรับการปฏิบัติงานต่อไปในอนาคต

อย่างไรก็ตาม ปัจจัยสำคัญที่จะก่อให้เกิดความเป็นอิสระแก่ผู้ตรวจสอบภายใน ที่จะทำให้สามารถปฏิบัติงานได้อย่างเสรี และเป็นไปตามเป้าหมาย ก็คือ การมีสถานภาพในโครงสร้างของการจัดองค์การที่เหมาะสม โดยผู้บริหารระดับสูงให้การสนับสนุนอย่างเต็มที่ตามแผนผังที่กำหนดไว้ในหัวข้อก่อน และกำหนดขอบเขตอำนาจหน้าที่ และความรับผิดชอบของผู้ตรวจสอบภายในอย่างชัดเจน และเปิดเผย เพื่อให้ผู้ตรวจสอบภายในได้วางแผนการตรวจสอบและการปฏิบัติงานโดยอิสระ รวมทั้งมีความเป็นอิสระในการติดต่อและรายงานผลการตรวจสอบแก่ผู้บริหารระดับสูงได้โดยตรงตามความจำเป็นในเรื่องที่ตรวจสอบ ตลอดจนการให้ข้อเสนอแนะต่าง ๆ ด้วย



### คุณสมบัติและพื้นความรู้ของผู้ตรวจสอบภายใน

ดังที่ได้กล่าวไว้แล้วว่า ขอบเขตการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในได้ขยายกว้างมากขึ้น ตามความต้องการของฝ่ายบริหาร และเป็นไปตามกระบวนการบริหารธุรกิจที่ซับซ้อนยิ่งขึ้น ซึ่งธุรกิจที่มีกิจการสลับซับซ้อนมากขึ้นเท่าใด ฝ่ายบริหารยิ่งต้องใช้เวลาในการวางแผนและสั่งการมากยิ่งขึ้นเท่านั้น โอกาสที่จะตรวจทานการควบคุมภายใน หรือพิจารณาปรับปรุงงานที่เป็นอยู่ให้เกิดประสิทธิภาพยิ่งขึ้น เป็นสิ่งที่ยากที่จะกระทำได้ ดังนั้นผู้ตรวจสอบภายในจึงเข้ามามีบทบาทในฐานะเป็นตัวแทนของฝ่ายบริหาร ในการประเมินกิจกรรมต่าง ๆ ขององค์การว่ามีข้อบกพร่องหรือจุดอ่อนอย่างไร เพื่อเสนอแนะให้ฝ่ายบริหารปรับปรุงแก้ไขหรือเปลี่ยนแปลงต่อ รวมทั้งพัฒนาระบบงานที่ใช้อยู่ให้มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้นด้วย ดังนั้นจึงมีความจำเป็นอย่างยิ่งที่ผู้ตรวจสอบภายในต้องใช้ความรู้ความสามารถในแขนงต่าง ๆ รวมทั้งต้องเป็นผู้มีความสามารถในการปรับตัว และสามารถเรียนรู้สิ่งใหม่ ๆ ได้อย่างรวดเร็วด้วย

หน่วยตรวจสอบภายในและผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบภายในที่ดีนั้น ต้องเป็นบุคคลที่มีความสามารถในการบริหารงาน และมีความรอบรู้ในวิชาชีพ รวมทั้งมีพื้นฐานความรู้ที่จำเป็นอย่างดี ประกอบกับต้องมีคุณสมบัติส่วนตัวที่เหมาะสมด้วย ซึ่งคุณสมบัติดังกล่าวมีดังต่อไปนี้<sup>11</sup>

#### 1. หัวหน้าหน่วยตรวจสอบภายใน

นอกจากหัวหน้าหน่วยตรวจสอบภายในจะต้องเป็นผู้ที่มีคุณสมบัติตามผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบภายในแล้ว ควรจะต้องมีคุณสมบัติเพิ่มเติมดังนี้

- 1) ต้องมีความสามารถในการจัดเตรียมอัตรากำลังผู้ตรวจสอบภายในที่มีคุณภาพ และมีความรู้ความสามารถให้เพียงพอ
- 2) ต้องสามารถจัดหลักเกณฑ์ที่เหมาะสมในการมอบหมายงานตามความรู้และประสบการณ์ของผู้ตรวจสอบภายในแต่ละคน และสามารถทราบอย่างแน่ใจว่าผู้ตรวจสอบแต่ละคนมีคุณสมบัติและความสามารถอย่างเพียงพอ

<sup>11</sup> วัธน พวรรณเชษฐ์ และ เกียรติศักดิ์ จีรเจริญนาถ , เทคนิคและวิธีการตรวจสอบภายใน (กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์ลดาวัลย์, 2523), หน้า 48-50.

3) ต้องมีหรือแสวงหาความรู้พื้นฐาน ความชำนาญและความรู้อื่นที่จำเป็น เช่น ความรู้ในเรื่องมนุษยสัมพันธ์ พหิตกรรมศาสตร์ และการวิเคราะห์ข้อมูล เป็นต้น เพื่อให้สามารถรับผิดชอบงานตรวจสอบได้อย่างเต็มที่

หัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายในจะต้องรับผิดชอบในการควบคุมดูแลงานตรวจสอบภายในที่มอบหมายให้ผู้ตรวจสอบแต่ละคนทำอย่างเพียงพอ การควบคุมดูแลเป็นกระบวนการต่อเนื่อง โดยเริ่มจากการวางแผน และสิ้นสุดลงที่สรุปผลการตรวจสอบ

ดังนั้น ผู้เขียนจึงเห็นว่าคุณสมบัติที่หัวหน้าหน่วยตรวจสอบภายในที่ควรจะต้องมีเพิ่มเติม คือ ควรมีความรู้ในระดับปริญญาตรีทางด้านการบัญชี และ/หรือพาณิชยศาสตร์เป็นพื้นฐาน และมีประสบการณ์การตรวจสอบภายในไม่น้อยกว่า 2 ปี เนื่องจากจะช่วยให้เข้าใจในหลักการบริหารงาน และการควบคุมภายใน อันเป็นแนวสำหรับการพัฒนาตรวจสอบภายในให้ขยายกว้างมากขึ้น

## 2. ผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน

ผู้ที่จะเป็นผู้ตรวจสอบภายในที่ดีนั้น จะต้องเป็นบุคคลที่มีความรอบรู้ในวิชาชีพและมีพื้นฐานความรู้ที่จำเป็นอย่างดี ประกอบกับเป็นผู้มีคุณสมบัติส่วนตัวที่เหมาะสม คุณสมบัติดังกล่าวนี้พอจะอธิบายได้ดังนี้

### 1) ความรอบรู้ในวิชาชีพ ซึ่งประกอบด้วย

(1) เป็นผู้ที่มีความเข้าใจในหลักการและเทคนิคการสอบบัญชีอย่างดี และสามารถนำความรู้ไปประยุกต์ใช้กับเหตุการณ์ต่าง ๆ ได้

(2) เป็นผู้ที่เข้าใจ หรือคุ้นเคยกับระบบการบริหารมาแล้ว เพราะผู้ตรวจสอบจำเป็นต้องประเมินการปฏิบัติงานในองค์การว่าแตกต่างจากหลักการบริหารที่ดีมากน้อยเพียงใด

(3) เป็นผู้ที่มีความรอบรู้ในวิชาพื้นฐานอันจะช่วยเสริมให้ผู้ตรวจสอบภายในเป็นผู้ที่มีความสามารถยิ่งขึ้น กล่าวคือ มีความรู้ความเข้าใจในหลักการบัญชี วิธีการควบคุมทางการเงิน ระบบบัญชี ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ การภาษีอากรและศุลกากร การเงิน เศรษฐศาสตร์ และระบบข้อมูลทางคอมพิวเตอร์ เป็นต้น หากผู้ตรวจสอบเป็นผู้ที่มีความ

รอบรู้ก็จะสามารถค้นหาปัญหาที่มีอยู่ หรือปัญหาที่คาดว่าจะเกิดขึ้นได้ และจะดำเนินการเพื่อ แก้ไขหรือป้องกันได้

(4) หากมีความรู้ความเชี่ยวชาญในเรื่องใดเรื่องหนึ่งที่เกี่ยวข้องกับงานที่ตรวจสอบจะยิ่งดี เพราะงานบางอย่างต้องใช้ผู้ตรวจสอบที่เชี่ยวชาญเฉพาะทาง เช่น การตรวจงาน ที่เกี่ยวกับคอมพิวเตอร์ งานที่เกี่ยวข้องกับด้านวิศวกรรม หรือเกี่ยวข้องกับกระบวนการผลิต เป็นต้น

(5) ติดตามวิวัฒนาการใหม่ ๆ เพราะผู้ตรวจสอบภายในควรพัฒนาตนเอง ให้ทันโลกในวิชาชีพอยู่เสมอ โดยการศึกษาหาความรู้ใหม่เกี่ยวกับมาตรฐานการตรวจสอบ มาตรฐานการบัญชี ตำราใหม่ ๆ เป็นต้น การติดตามนี้อาจขอรับเอกสารจากสมาคมวิชาชีพ เข้าร่วมประชุมสัมมนา ฝึกอบรม รวมทั้งร่วมทำวิจัย เป็นต้น

2) คุณสมบัติส่วนตัว นอกจากความรู้ทางวิชาการและความสามารถนำหลัก วิชาเหล่านั้นไปใช้แล้ว คุณสมบัติส่วนตัวของผู้ตรวจสอบเอง ก็มีส่วนช่วยให้การทำงานนั้นเป็นไป อย่างราบรื่น และบรรลุตามวัตถุประสงค์ได้เหมือนกัน คุณสมบัติเหล่านี้ พอสรุปได้ดังนี้

(1) มีความเชื่อมั่นในตนเอง ซึ่งเป็นความรู้สึกที่เกิดขึ้นกับตัวผู้รู้เองที่รู้ ว่าตนเองกำลังทำอะไรอยู่ และเชื่อว่าสิ่งนั้นเป็นสิ่งที่ควรกระทำ ความรู้สึกเช่นนี้จะเกิดขึ้นก็ ต่อเมื่อผู้รู้มีความรู้จริงในสิ่งที่กำลังทำอยู่ และมีความเชื่อมั่นในผลของการกระทำนั้น ความ เชื่อมั่นในตัวเองเป็นสิ่งที่ก่อให้เกิดความเชื่อถือและเลื่อมใสในตัวบุคคลนั้นด้วย ผู้ตรวจสอบภายใน ต้องการความรู้สึกนึกคิดเช่นนี้จากบุคคลที่เกี่ยวข้อง

(2) มีความอยากรู้อยากเห็น (Curiosity) ผู้ตรวจสอบภายในที่สามารถ มักจะเป็นผู้ที่อยากรู้อยากเห็น อยากรู้อยากถามหรือคำอธิบายหรือคำบอกกล่าวในเรื่องที่สำคัญนั้น ๆ ว่าเป็นความจริงแค่ไหน ผู้ตรวจสอบภายในไม่ควรยอมรับว่าคำบอกกล่าวที่ได้รับมานั้น เป็นจริงโดยไม่พิจารณาให้ถ่องแท้เสียก่อน

(3) มีความตื่นตัว (Alertness) ที่จะพัฒนาตนเองกับความรู้ใหม่ ๆ หรือ รับฟังข่าวคราว ข้อมูล ทุกอย่างที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่กำลังตรวจสอบนั้น

(4) มีความยึดมั่น (Persistence) ในอุดมการณ์ หลักการ หรือวิธีการที่ ตรวจสอบ กล่าวคือ ในการแก้ปัญหา หรือรวบรวมข้อมูลเพื่อการตรวจสอบตามแผนการตรวจสอบที่กำหนดไว้แล้วนั้นเกิดความยากลำบากขึ้น ก็ไม่ควรจะยอมแพ้อย่างง่ายดาย เพื่อจะหลีกเลี่ยงงาน ที่ยาก แล้วหาวิธีที่สบายกว่า เพราะอาจเป็นเหตุให้การตรวจสอบนั้นไม่ได้ผลตามเป้าหมาย การที่จะลดละความพยายามทำงานลงจะทำได้ก็ต่อเมื่อมีเหตุผลที่สมควร

(5) สามารถเข้ากับคนได้ทุกระดับชั้น ผู้ตรวจสอบภายในจะต้องติดต่อกับบุคคลหลายฝ่าย หลายระดับ ในทุกหน่วยงานที่ทำการตรวจสอบ ถ้าสามารถเข้ากับบุคคลในหน่วยงานต่าง ๆ ได้ ก็จะทำให้งานตรวจสอบนั้นราบรื่นได้ ความสามารถเข้ากับบุคคลอื่นได้นั้น เป็นความสามารถส่วนตัวซึ่งบางคนมีขึ้นเองแต่กำเนิด บางคนต้องหาจากประสบการณ์ สิ่งแวดล้อม และการสังเกต

(6) มีไหวพริบ มีความสามารถที่จะวินิจฉัยและตัดสินใจเรื่องต่าง ๆ ได้ อย่างถูกต้องเที่ยงธรรม

(7) มีความสามารถถ่ายทอดความคิดเห็นของตนเอง ทั้งโดยวาจา และลายลักษณ์อักษร เพื่อให้ผู้อื่นเข้าใจได้อย่างตรงตามความต้องการ ชัดเจน เข้าใจง่าย และครอบคลุมสาระสำคัญที่ต้องการถ่ายทอดครบหมด

คุณสมบัติและความสามารถส่วนบุคคลดังกล่าวนี้จะหาให้มีในผู้ตรวจสอบภายในคนใดคนหนึ่งจนครบทุกอย่างนั้น อาจจะหาได้ยากยิ่ง แต่ถ้าผู้ตรวจสอบคนใดมีคุณสมบัติเหล่านี้ยิ่งมากเท่าใด โอกาสที่จะก้าวหน้าในวิชาชีพนี้ก็ยิ่งมีมากขึ้นเท่านั้น

#### จริยธรรมของผู้ตรวจสอบภายใน (Code of Ethics)

เพื่อเป็นการยกฐานะและศักดิ์ศรีแห่งวิชาชีพการตรวจสอบภายใน ผู้ประกอบวิชาชีพนี้ควรมีจริยธรรมแห่งวิชาชีพไว้ยึดถือเป็นแนวทางในการปฏิบัติตนให้เป็นที่ยกย่องแก่บุคคลโดยทั่วไป และเป็นสิ่งเตือนใจให้ผู้ตรวจสอบภายในได้ระลึกถึงสิ่งที่ควรกระทำ อันจะเป็นการเพิ่มคุณค่าแก่ผู้ตรวจสอบภายใน และเป็นการสร้างความเชื่อมั่นแก่ผู้เกี่ยวข้องให้เกิดความศรัทธา ในวิชาชีพการตรวจสอบภายใน แต่เนื่องจาก ยังไม่มีการกำหนดจริยธรรมสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพตรวจสอบภายในของประเทศไทย ดังนั้น ผู้เขียนจึงขอเสนอจริยธรรมของผู้ตรวจสอบภายในที่สมาคมผู้ตรวจสอบภายในของสหรัฐอเมริกาได้กำหนดไว้ เพื่อเป็นแนวทางในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในของประเทศไทย ดังนี้<sup>12</sup>

<sup>12</sup> The Institute of Internal Auditors, Inc., "Code of Ethics", Internal Auditor, (July 1988) หน้า 48-49.



1. ต้องปฏิบัติหน้าที่ด้วยความซื่อสัตย์ ไม่มีอคติ และขยันขันแข็ง รวมทั้งมีความรับผิดชอบในการปฏิบัติงาน
2. ต้องมีความจงรักภักดีต่อกิจการ และไม่กระทำในสิ่งที่ผิดกฎหมาย หรือในสิ่งที่ไม่เหมาะสม
3. ต้องไม่กระทำการใดๆ ที่เป็นการเสื่อมเสียต่อวิชาชีพ และต่อกิจการ
4. ต้องละเว้นการกระทำใดๆ ที่ขัดต่อส่วนได้ส่วนเสียของกิจการ หรือการกระทำสิ่งหนึ่งสิ่งใดที่อาจจะกระทบกระเทือนต่อหน้าที่ และรับผิดชอบในการปฏิบัติงาน
5. ต้องไม่รับสิ่งตอบแทนจากพนักงาน ลูกค้า หรือธุรกิจที่เกี่ยวข้องกับองค์การ โดยไม่ได้รับความเห็นชอบจากฝ่ายบริหารระดับสูง
6. ต้องให้บริการอย่างมีเหตุผลตามความสามารถแห่งวิชาชีพ
7. พึงใช้ความระมัดระวัง เยี่ยงวิญญูชนในการใช้ข้อมูลที่ได้จากการตรวจสอบ และต้องไม่ใช่ข้อมูลที่เป็นความลับของกิจการ เพื่อประโยชน์ส่วนตน หรือที่จะก่อให้เกิดความเสียหายต่อกิจการ
8. ต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงไว้ในรายงานการตรวจสอบ โดยไม่บิดเบือน หรือปกปิดในสิ่งที่ผิดกฎหมาย
9. ต้องพยายามปรับปรุงการทำงานของตนเองอยู่ตลอดเวลา ทั้งในด้านความรู้ ความสามารถ เพื่อให้เกิดความชำนาญและมีประสิทธิภาพ และสมรรถภาพในการให้บริการสูงขึ้น

จากจริยธรรมที่สมาคมผู้ตรวจสอบภายในของสหรัฐอเมริกาได้กำหนดไว้ มีข้อที่เพิ่มเติมจากจริยธรรมที่กำหนดไว้ ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2521 คือ ข้อ 3, 6 และ 8 ซึ่งเป็นการเน้นให้ผู้ตรวจสอบภายในมีความรับผิดชอบและยึดมั่นในสิ่งที่ถูกต้องมากขึ้น

#### ประโยชน์ของการตรวจสอบภายใน

การตรวจสอบภายในที่มีประสิทธิผล จะช่วยให้การบริหารงานของฝ่ายบริหารมีประสิทธิภาพมากขึ้น เนื่องจากผู้ตรวจสอบภายในได้รายงานข้อเท็จจริง และข้อเสนอแนะต่าง ๆ แก่ฝ่ายบริหาร เพื่อการปรับปรุงแก้ไขหรือเปลี่ยนแปลงระเบียบหรือวิธีการปฏิบัติงานให้รัดกุมและมีประสิทธิภาพมากขึ้น การปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในอย่างมีประสิทธิภาพนั้นจะอำนวยความสะดวกต่อองค์การ โดยสรุปได้ดังนี้ คือ

1. ช่วยให้เห็นนโยบาย แผน และวิธีดำเนินงานขององค์การเหมาะสมยิ่งขึ้น กล่าวคือ เมื่อผู้ตรวจสอบภายในได้ตรวจสอบข้อเท็จจริงว่า นโยบาย แผน และระเบียบวิธีการดำเนินงานต่าง ๆ ขององค์การมีข้อบกพร่อง หรือไม่สามารถปฏิบัติได้แล้ว ผู้ตรวจสอบภายในจะรายงานให้ผู้บริหารได้ทราบ พร้อมทั้งเสนอแนะ ปรับปรุง หรือเปลี่ยนแปลง นโยบาย แผน หรือระเบียบต่าง ๆ ดังกล่าว ให้เหมาะสมมากยิ่งขึ้น อันจะเป็นประโยชน์ในการบริหารงานของผู้บริหารต่อไป

2. ช่วยให้ฝ่ายบริหารมั่นใจว่าเจ้าหน้าที่ปฏิบัติงานยึดมั่นนโยบาย แผนและวิธีดำเนินงานที่ฝ่ายบริหารกำหนดไว้ เนื่องจากผู้บริหารไม่สามารถที่จะควบคุมดูแลการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ฝ่ายต่าง ๆ ว่าได้ปฏิบัติงานตามนโยบาย แผน และวิธีการดำเนินงาน โดยเคร่งครัดหรือไม่ ดังนั้นผู้บริหารจึงต้องให้ผู้ตรวจสอบภายใน เป็นเครื่องมือช่วยดูแล และรายงานการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ฝ่ายต่าง ๆ ว่าได้มีการปฏิบัติตามนโยบาย หรือระเบียบต่าง ๆ หรือไม่เพียงไร

3. ช่วยให้ฝ่ายบริหารได้รับข้อมูลที่ถูกต้อง เพียงพอ และพร้อมที่จะใช้ได้ทันที ซึ่งจะช่วยให้อาจวางแผน และวินิจฉัยสั่งการได้เหมาะสมยิ่งขึ้น

4. ช่วยให้ฝ่ายบริหารได้มั่นใจว่ามีการใช้ทรัพยากร แรงงาน และทรัพย์สิน เป็นไปเพื่อประโยชน์สูงสุดขององค์การอย่างเหมาะสม เนื่องจากผู้บริหารมิใช่ฝ่ายปฏิบัติการ จึงไม่อาจทราบได้อย่างใกล้ชิดว่าทรัพยากรต่าง ๆ ขององค์การได้มีการใช้ประโยชน์อย่างเต็มที่และเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ ประสิทธิภาพ และโดยประหยัดหรือไม่ ดังนั้น ผู้ตรวจสอบภายในจึงช่วยตรวจสอบและรายงานข้อเท็จจริงให้ผู้บริหารได้ทราบถึงผลการปฏิบัติงานในด้านต่าง ๆ เพื่อให้ผู้บริหารจะได้นำไปเป็นข้อมูลในการพิจารณาและตัดสินใจ อันจะเป็นประโยชน์ต่อองค์การต่อไป

5. เพื่อเป็นประโยชน์แก่ผู้สอบบัญชีในการศึกษา และประเมินประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายใน และนำไปเป็นปัจจัยหนึ่งในการกำหนด ชนิด เวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบ<sup>13</sup>

<sup>13</sup> สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, แลกเปลี่ยนมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับที่ 19, ประโยชน์ของงานตรวจสอบภายในต่อการสอบบัญชี (กรุงเทพมหานคร : วิกตอรีการพิมพ์, 2527) หน้า 2.

จะเห็นได้ว่า การตรวจสอบภายในเป็นกลไกที่สำคัญและจำเป็นที่สุดอันหนึ่งสำหรับกระบวนการบริหารงานที่มีประสิทธิผล โดยทำหน้าที่กระตุ้นให้เกิดการควบคุมอย่างมีประสิทธิภาพ ที่ไม่เป็นอุปสรรคในการปฏิบัติงานประจำ และยังสามารถเสริมสร้างกำไรให้แก่กิจการได้อีกด้วย การทวีความสำคัญยิ่งขึ้นของการตรวจสอบภายในดังกล่าว เนื่องมาจากการเจริญเติบโตและการขยายตัวขององค์การมีมากขึ้น ดังนั้นฝ่ายบริหารจึงต้องการหามาตรการในการควบคุมการดำเนินงานขององค์การให้มีประสิทธิภาพเพิ่มมากขึ้นด้วย ซึ่งการตรวจสอบภายในก็เป็นวิธีการหนึ่งที่จะช่วยรักษาและปรับปรุงระบบการควบคุมภายในให้ตีมีประสิทธิภาพเพิ่มขึ้น และการที่องค์การต่าง ๆ มีความจำเป็นต้องอาศัยบริการจากผู้ตรวจสอบภายในเพิ่มมากขึ้นดังกล่าว เป็นผลให้การตรวจสอบภายในมีการพัฒนามากขึ้นตามไปด้วย

#### ระบบการตรวจสอบภายในที่ดี

การที่จะทำให้การตรวจสอบภายในมีประสิทธิภาพ สัมฤทธิ์ผล และเป็นประโยชน์ต่อฝ่ายบริหารได้มากที่สุดนั้น ย่อมขึ้นอยู่กับปัจจัยหลายประการ เช่น การได้รับการสนับสนุนการตรวจสอบภายในจากผู้บริหารระดับสูงอย่างเต็มที่ คุณสมบัติพื้นฐานความรู้และความสามารถของผู้ตรวจสอบภายใน เป็นต้น แต่ปัจจัยที่สำคัญอีกอย่างหนึ่งคือ ระบบการตรวจสอบภายในที่ดี ซึ่งจะช่วยให้ผู้ตรวจสอบภายในได้ทราบถึงขั้นตอนและวิธีปฏิบัติงานตามขบวนการตรวจสอบภายใน อันจะช่วยให้ผู้ตรวจสอบภายในสามารถปฏิบัติงานได้ถูกต้อง เพื่อให้ได้ข้อมูลและหลักฐานที่เพียงพอ และมีคุณภาพและเป็นประโยชน์ต่อฝ่ายบริหารในการบริหารงานต่อไป

เนื่องจากการตรวจสอบภายในที่กระทำกันอยู่ในประเทศไทย ยังไม่มีระบบที่เป็นมาตรฐาน จึงทำให้หน่วยตรวจสอบภายในของเอกชนและของรัฐวิสาหกิจหลายแห่งจำเป็นต้องกำหนดระบบการตรวจสอบภายในของตนเองและมีลักษณะแตกต่างกัน และบางแห่งไม่มีระบบการตรวจสอบภายใน แต่ได้ทำการตรวจสอบภายในไปตามความเห็นชอบของผู้ตรวจสอบ ดังนั้นจึงขอเสนอระบบการตรวจสอบภายในที่ดี ที่หน่วยตรวจสอบภายในของกิจการหรือองค์การทั่วไป

พึงปฏิบัติตามขั้นตอนการตรวจสอบที่จำเป็น โดยได้แบ่งระบบการตรวจสอบภายในที่ดีเป็น 3  
ขั้นตอน คือ<sup>14</sup>

1. ขั้นการวางแผนการตรวจสอบ
2. ขั้นการปฏิบัติงานตรวจสอบ
3. ขั้นการรายงานและติดตามผลการตรวจสอบ

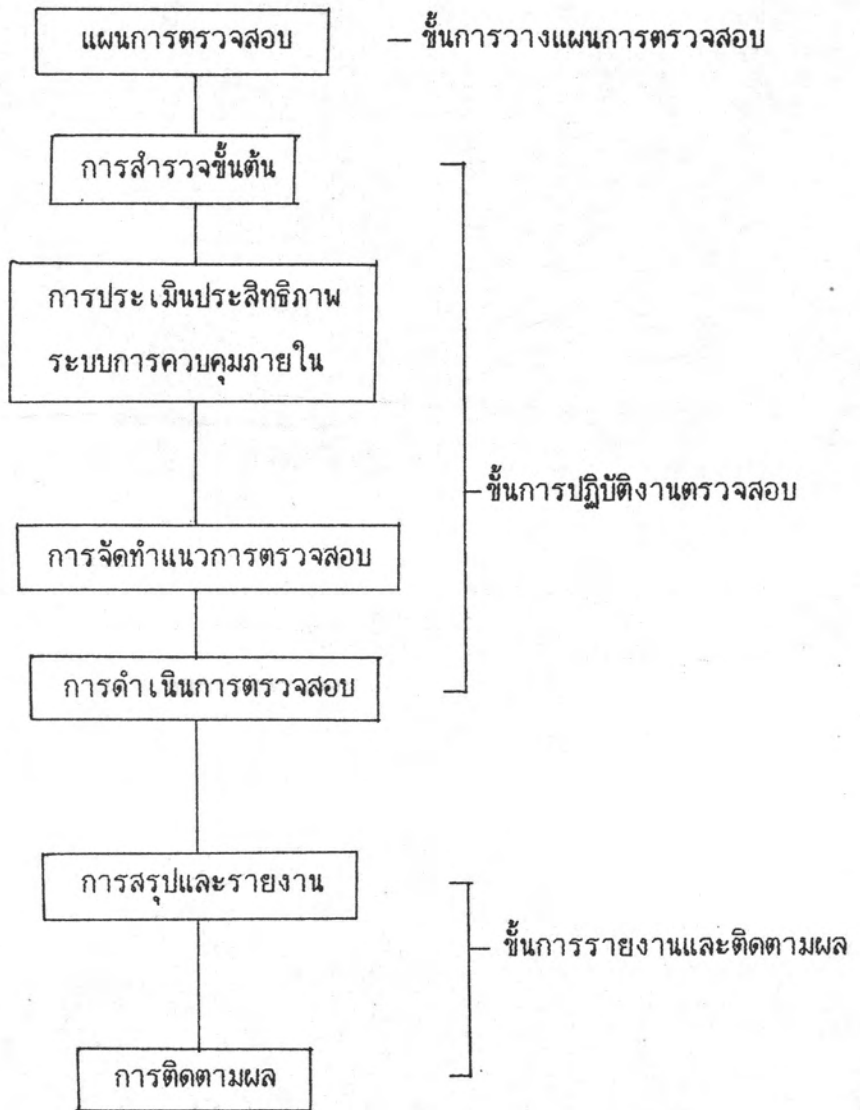


---

<sup>14</sup>ไพรัช ธรรมมงคล, "การเริ่มต้นการตรวจสอบ" เอกสารในการสัมมนาเรื่อง การตรวจสอบภายใน-ภาคปฏิบัติ เสนอที่โรงแรมแมนดาริน 26 มิถุนายน 2532. (อัครสำเนา)



แผนภาพที่ 2.6 แสดงระบบการตรวจสอบภายในที่ดี



### 1. ขั้นตอนการวางแผนการตรวจสอบ

การวางแผนการตรวจสอบหมายถึง การตัดสินใจไว้ล่วงหน้าว่าจะทำการตรวจสอบในเรื่องหรือโครงการใด เมื่อใด และระยะเวลาที่ใช้ในการตรวจสอบโดยประมาณและสาเหตุที่ต้องมีการวางแผนการตรวจสอบ คือ

1. เพื่อเป็นแนวทางในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน และให้เกิดความมั่นใจว่าเรื่องที่จะตรวจสอบได้รับการพิจารณาให้ตรวจสอบตามระยะเวลาที่เหมาะสมแล้ว และผู้ตรวจสอบภายในจะได้ทราบว่าตนควรจะดำเนินการไปในแนวทางใดเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ตามแผนการตรวจสอบ

2. เพื่อเป็นแนวทางในการจัดทํางบประมาณของหน่วยตรวจสอบภายใน เนื่องจากในแผนการตรวจสอบได้กำหนดเรื่องที่จะทำการตรวจสอบ โดยแยกตามลำดับความสำคัญ และคน/วันที่จะใช้เพื่อตรวจสอบในแต่ละเรื่องแล้ว สิ่งเหล่านี้จะนำมาเป็นเครื่องกำหนดอัตรากำลังและงบประมาณค่าใช้จ่ายต่าง ๆ เช่น ค่าพาหนะ ค่าเบี้ยเลี้ยง และที่พักในการเดินทาง ฯลฯ เมื่อแผนได้รับการอนุมัติก็เท่ากับได้รับการสนับสนุนเรื่องค่าใช้จ่าย และในกรณีที่ต้องปฏิบัติงานเพิ่มนอกเหนือจากงานที่กำหนดไว้ในแผน สามารถนำมาใช้เป็นเหตุผลในการขอยกงบประมาณเพิ่มเติม เพื่อให้สามารถปฏิบัติงานตรวจสอบได้ครบถ้วนตามแผนการตรวจสอบ

3. เพื่อใช้เป็นมาตรฐานและควบคุมการปฏิบัติงาน เมื่อแผนงานตรวจสอบได้กำหนดจำนวนเรื่องที่จะตรวจสอบระยะเวลาและกำลังคนที่จะใช้ในการตรวจสอบแต่ละงานไว้ ดังนั้น หัวหน้าหน่วยตรวจสอบภายในสามารถใช้แผนการตรวจสอบนี้เป็นเสมือนมาตรฐานที่ใช้ควบคุมการติดตาม และวัดผลการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบงานตรวจสอบนั้นได้

ในการวางแผนการตรวจสอบนั้น ต้องจัดทำเป็นแผนการตรวจสอบประจำปีหรือระยะสั้น และแผนการตรวจสอบระยะยาว เพื่อให้เป็นประโยชน์ในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน

แผนการตรวจสอบประจำปี หมายถึง แผนการตรวจสอบที่วางไว้ล่วงหน้าสำหรับการตรวจสอบในช่วงระยะเวลาหนึ่งปีของปีถัดไป โดยต้องจัดทำก่อนที่จะสิ้นรอบระยะเวลาหนึ่งปีในแต่ละปีว่าจะทำการตรวจสอบในเรื่องหรือโครงการใด เมื่อใด ระยะเวลาที่ใช้ในการตรวจสอบ และใครจะเป็นผู้ตรวจสอบและควบคุมการตรวจสอบ ซึ่งแผนการตรวจสอบประจำปีที่จัดทำขึ้นนี้ นอกจากจะใช้เป็นแนวทางในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในแล้ว หัวหน้า

หน่วยตรวจสอบภายในยังใช้ในการควบคุมและติดตามการปฏิบัติงานของผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบภายในให้มีประสิทธิภาพอีกด้วย

แผนการตรวจสอบระยะยาว หมายถึง การจัดทำแผนการตรวจสอบไว้ล่วงหน้า สำหรับการตรวจสอบภายในระยะเวลา 3-5 ปี ว่าจะดำเนินการตรวจสอบในเรื่องใดหรือโครงการใดในแต่ละปี ทั้งนี้เพื่อผู้บริหารระดับสูงและผู้ตรวจสอบภายในจะได้ทราบถึงทิศทางที่จะต้องปฏิบัติงานในรอบระยะเวลา 3-5 ปี ข้างหน้า การจัดทำงบประมาณในเรื่องที่จะตรวจสอบ การควบคุมการตรวจสอบ และเพื่อให้ทราบว่าเรื่องใดที่ยังครอบคลุมไม่ถึงและควรจะต้องได้รับการตรวจสอบเมื่อใด

## 2. ขั้นตอนการปฏิบัติงานตรวจสอบ

เมื่อได้จัดทำแผนการตรวจสอบแล้ว หัวหน้าหน่วยตรวจสอบภายในจะมอบหมายงานให้ผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบรับผิดชอบไปปฏิบัติตามแผนการตรวจสอบนั้น โดยผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบภายในก็จะเริ่มงานในขั้นตอนการปฏิบัติงานตรวจสอบ ซึ่งในขั้นนี้เป็นการดำเนินงานกิจกรรมต่าง ๆ ตามหลักการตรวจสอบภายใน ซึ่งผู้ตรวจสอบภายในต้องประสานงานกับผู้รับการตรวจสอบอย่างใกล้ชิด เพื่อให้ได้ข้อมูลและหลักฐานที่เพียงพอและมีคุณภาพโดยกิจกรรมต่าง ๆ ตามหลักการตรวจสอบภายในที่จำเป็นมี 4 ส่วน คือ

- 2.1 การสำรวจขั้นต้น
- 2.2 การประเมินประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายใน
- 2.3 การจัดทำแนวทางตรวจสอบ
- 2.4 การดำเนินการตรวจสอบ

2.1 การสำรวจขั้นต้น เป็นการเริ่มปฏิบัติงานตรวจสอบตามแผนงานอย่างแรกโดยการนัดหมายกับผู้รับการตรวจสอบเพื่อแจ้งให้ทราบว่าจะทำการตรวจสอบ ซึ่งในการเข้าพบนี้จะเชิญเจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบและผู้ปฏิบัติงานของหน่วยงานนั้น ๆ มาร่วมประชุมหารือกับผู้ตรวจสอบ เพื่อที่จะได้ชี้แจงหรือทำความเข้าใจถึงวัตถุประสงค์ ขอบเขตและหลักเกณฑ์การปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบ อันจะทำให้ผู้รับการตรวจสอบเข้าใจหรือมีทัศนคติต่อผู้ตรวจสอบได้ดียิ่งขึ้น รวมทั้งเพื่อขอความร่วมมือ ขอความสะดวกในการเข้าไปสำรวจงาน ชักถามเจ้าหน้าที่ในโอกาสที่ผู้ตรวจสอบควรขอแผนผังการจัดแบ่งสายงานของหน่วยงานนั้น ขอดูเอกสารสำคัญ

คู่มือการปฏิบัติงานและรายงานที่เกี่ยวข้องด้วย การหารือและประชุม ร่วมกันนี้จะทำให้ผู้ตรวจสอบภายในได้ทราบนโยบายการปฏิบัติงาน ปัญหาต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นใน หน่วยงานนั้น และสิ่งสำคัญ คือ ความเข้าใจในวัตถุประสงค์การตรวจสอบของผู้รับผิดชอบระดับ สูงของหน่วยงานนั้น ซึ่งจะช่วยให้การตรวจสอบภายในทำได้อย่างรวดเร็วและรวดเร็วยิ่งขึ้น

หลังจากนั้นผู้ตรวจสอบจะ เข้าไปศึกษาข้อมูลที่สำคัญ เพื่อทำความเข้าใจกับสภาพแวดล้อมและทำความเข้าใจกับทุกสิ่งทุกอย่างที่ควรตรวจสอบ การสำรวจของผู้ตรวจสอบภายในนี้จะต้องกระทำอย่างละเอียดถี่ถ้วน อย่างประหยัด รวดเร็วและมีประสิทธิภาพ หากผู้ตรวจสอบไม่ทำความเข้าใจกับสภาพแวดล้อมและรายละเอียดของงานที่ตรวจสอบ จะทำให้ขาดความเข้าใจอย่างแท้จริงซึ่งจะส่งผลให้การกำหนดแผนงานตรวจสอบไม่ตรงตามที่ต้องการจะเป็น เป็นเหตุให้เสียเวลาและค่าใช้จ่ายโดยเปล่าประโยชน์ หรือได้ประโยชน์เพียงเล็กน้อยไม่คุ้มค่า ถ้าการสำรวจขั้นต้นทำอย่างระมัดระวังรอบคอบก็จะส่งผลให้ผู้ตรวจสอบภายในมีความมั่นใจในการปฏิบัติงานตรวจสอบยิ่งขึ้น และข้อมูลที่ได้จากการสำรวจขั้นต้นยังใช้เป็นหลักฐานในการตรวจสอบได้อีกทางหนึ่งด้วย

กระบวนการของการสำรวจขั้นต้นนี้จะเริ่มด้วยการเก็บรวบรวมข้อมูล สัมภาษณ์ เจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้อง สังเกตการปฏิบัติงาน แล้วนำข้อมูลมาประเมินผลการควบคุมภายในว่ามีจุดอ่อนหรือไม่เพียงใด มีปัญหาใดบ้างที่ควรให้ความสนใจ และสรุปข้อมูลต่าง ๆ นี้มาเพื่อใช้วางแผนการตรวจสอบ (Audit Program) ต่อไป

2.2 การประเมินประสิทธิภาพระบบควบคุมภายใน เมื่อได้สำรวจขั้นต้นแล้ว ผู้ตรวจสอบจะต้องทำการประเมินประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายใน ซึ่งหมายถึง การสอบทานระบบควบคุมภายในขององค์การ เพื่อพิจารณาว่ามีความเหมาะสมน่าเชื่อถือ และรัดกุมเพียงใด เพื่อรวบรวมไว้รายงานต่อฝ่ายผู้บริหารให้ทราบถึงจุดอ่อนและข้อบกพร่องของระบบการควบคุมภายใน พร้อมทั้งเสนอแนะระบบการควบคุมภายในที่ดี และเพื่อนำผลจากการประเมินประสิทธิภาพนี้ไปกำหนดแนวทางการตรวจสอบและปริมาณงานตรวจสอบ

การควบคุมภายใน หมายถึง แผนการจัดหน่วยงาน วิธีปฏิบัติงานที่ประสานสัมพันธ์กัน และมาตรการต่าง ๆ ที่ธุรกิจกำหนดขึ้นและถือปฏิบัติภายในกิจการ เพื่อปกป้องรักษาทรัพย์สินของธุรกิจ การสอบทานความถูกต้อง และเชื่อถือได้ของข้อมูลทางการบัญชี การเพิ่มประสิทธิภาพ



ในการดำเนินงาน และส่งเสริมให้มีการดำเนินงานตามนโยบายที่ผู้บริหารได้กำหนดไว้<sup>15</sup>

สำหรับวิธีการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในนั้น สามารถใช้แถลง-  
การมาตรฐานในการสอบบัญชี ฉบับที่ 18 เรื่องการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายใน  
เพื่อเป็นแนวทางในการปฏิบัติงานได้

2.3 การจัดทำแนวการตรวจสอบ หลังจากที่ผู้ตรวจสอบได้ผลการสำรวจขั้นต้น  
และผลการประเมินประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายในแล้ว จะนำมาใช้ในการกำหนดแนวการ  
ตรวจสอบ ซึ่งหมายถึงการจัดทำโครงการงานตรวจสอบทั้งหมดที่วางไว้ล่วงหน้าว่าจะต้องทำ  
อะไรบ้าง ทำอย่างไร ภายในระยะเวลาเท่าใด และให้ผู้ตรวจสอบที่คนในงาานนั้น ๆ โดยอาศัย  
ข้อมูลที่ได้จากการสำรวจขั้นต้น และการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายใน แนวการตรวจ-  
สอบนี้ต้องเขียนให้ละเอียดเพียงพอที่จะเป็นแนวทางสำหรับผู้ช่วยผู้ตรวจสอบให้สามารถปฏิบัติงาน  
ได้ตามวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบที่กำหนดไว้ และสามารถใช้เป็นประโยชน์ในการมอบหมาย  
งาน ติดตามผลงาน และเป็นหลักฐานในการปฏิบัติงานได้ด้วย อย่างไรก็ตาม แนวการตรวจสอบนี้  
สามารถเปลี่ยนแปลงแก้ไขได้ ถ้าผู้ตรวจสอบปฏิบัติงานไปในระยะหนึ่งแล้วพบว่าควรมีการปรับปรุง  
แก้ไขให้เหมาะสมแก่สภาพแวดล้อมและสถานการณ์ เพื่อให้สามารถบรรลุเป้าหมายของการตรวจสอบ

เนื่องจากการจัดทำแนวการตรวจสอบต้องอาศัยข้อมูลส่วนใหญ่ที่ได้จากการสำรวจ  
ขั้นต้น และจากการประเมินประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายใน ดังนั้นจึงควรจัดทำทันทีที่  
เสร็จจากการสำรวจขั้นต้น และการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายใน เพราะในขณะนั้น  
ผู้ทำการสำรวจและประเมินสามารถจดจำสภาพและเหตุการณ์ต่าง ๆ ที่นำมาประกอบข้อมูลที่  
ได้อย่างชัดเจน และเมื่อนำมากำหนดแนวการตรวจสอบจะทำให้เหมาะสมกับสภาพแวดล้อมมาก  
ที่สุด



<sup>15</sup> American Institute of Certified Public Accountants,  
Codification of Statements on Auditing Standards (Chicago Illinois,  
Commerce Clearing House, Inc., 1978), p.41.

เนื่องจากงานตรวจสอบแต่ละงาน หรือแต่ละโครงการมีวัตถุประสงค์และวิธีการปฏิบัติงานที่แตกต่างกัน การเขียนแผนการตรวจสอบแต่ละงานจึงย่อมต้องแตกต่างกันไป และอาจจัดทำได้ในหลายรูปแบบ ถึงแม้ว่าจะเป็นงานตรวจสอบประเภทเดียวกัน แต่ถ้าเวลาแตกต่างกัน แผนการตรวจสอบที่จัดทำย่อมแตกต่างกันไปด้วย เนื่องจากปัญหาของผู้รับการตรวจสอบที่กำลังประสบอยู่และสภาพแวดล้อมที่แตกต่างกัน ดังนั้นในการจัดทำแผนงานตรวจสอบสำหรับงานหนึ่งหรือโครงการหนึ่ง ๆ จึงต้องจัดทำให้สอดคล้องกับวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบนั้น ๆ

การจัดทำแผนการตรวจเป็นสิ่งจำเป็นและเกิดประโยชน์ดังนี้

1. เพื่อเป็นแนวทางในการปฏิบัติให้การตรวจสอบเป็นไปอย่างเรียบร้อยเป็นขั้นตอนและประหยัดเวลา
2. ช่วยในการจัดสรรหรือแบ่งงานระหว่างผู้ตรวจสอบภายในที่ร่วมกันปฏิบัติงานตรวจสอบ เพราะแผนการตรวจสอบแต่ละเรื่องจะบอกวิธีการตรวจสอบไว้อย่างละเอียด สามารถกำหนดได้ว่าใครจะเป็นผู้ตรวจสอบเรื่องใดบ้าง ซึ่งจะไม่มีการทำงานซ้ำซ้อน
3. เพื่อเป็นการเปิดโอกาสให้ผู้บังคับบัญชาตามลำดับชั้นซึ่งต้องรับผิดชอบโครงการ งานที่จะตรวจสอบนั้นด้วย เข้ามามีส่วนร่วมในงานตรวจสอบ เพราะแผนการตรวจสอบต้องได้รับการอนุมัติจากผู้บังคับบัญชาเหล่านี้ก่อน ผู้บังคับบัญชาตามลำดับชั้นนี้จะสอบถามและให้คำแนะนำที่เป็นประโยชน์เพื่อให้ทราบแนวทางการตรวจสอบเหมาะสมยิ่งขึ้น
4. เพื่อเป็นมาตรฐานและเครื่องมือในการควบคุมการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบงานตรวจสอบนั้น
5. เพื่อเป็นมาตรฐานนำไปสู่ความสำเร็จของงานตรวจสอบ และเป็นเครื่องวัดผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน ตลอดจนเป็นเกณฑ์อย่างหนึ่งในการวัดความสำเร็จของงานตรวจสอบ
6. เพื่อเป็นแนวทางในการจัดทำแผนการตรวจสอบครั้งต่อไป การตรวจสอบบางเรื่องอาจมีลักษณะของปัญหา หรือรายละเอียดอื่น ๆ ที่คล้ายกัน ก็สามารถนำแนวทางการตรวจสอบเดิมมาปรับปรุงดัดแปลง และแก้ไขจุดบกพร่องในการตรวจสอบครั้งที่ผ่านมาเพื่อให้แนวทางการตรวจสอบสมบูรณ์และถูกต้องมากขึ้น

2.4 การดำเนินการตรวจสอบ ในการปฏิบัติงานตรวจสอบนั้นส่วนมากเป็นงานเกี่ยวกับการรวบรวมและประเมินข้อมูลตามขั้นตอนต่าง ๆ ตามแนวการตรวจสอบเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์และสำเร็จตามแผนการตรวจสอบ ซึ่งตามปกติผู้ตรวจสอบภายในจะต้องใช้เทคนิคการตรวจสอบต่าง ๆ เพื่อให้ได้หลักฐานที่มีคุณภาพและเพียงพอต่อการจัดทำรายงานการแสดงความเห็นที่จริง และข้อเสนอแนะเพื่อการปรับปรุงแก้ไขให้ดีขึ้นต่อฝ่ายบริหาร

ในการเลือกใช้เทคนิคการตรวจสอบนั้น ผู้ตรวจสอบภายในจะต้องเข้าใจและเลือกใช้ให้เหมาะสมกับสภาพแวดล้อม โดยต้องทราบว่าเมื่อใดควรใช้เทคนิคชนิดไหนสำหรับการตรวจสอบอะไร ทั้งนี้เนื่องจากเทคนิคแต่ละอย่างมีความยากง่ายในการปฏิบัติและให้ผลด้านความเชื่อถือได้ของหลักฐานไม่เท่าเทียมกัน นอกเหนือจากข้อจำกัดในการใช้ซึ่งมีอยู่เฉพาะกรณี และในบางครั้งผู้ตรวจสอบอาจต้องใช้เทคนิคมากกว่าหนึ่งอย่างมาประกอบกัน เพื่อให้ได้หลักฐานที่เพียงพอต่อการแสดงความเห็นในรายงานการตรวจสอบ

ภายหลังจากเสร็จสิ้นการตรวจสอบ และก่อนการจัดทำรายงานผู้ตรวจสอบภายใน ต้องทำการสรุปประเด็นปัญหากับผู้รับการตรวจสอบในระดับหัวหน้าระดับสูงของหน่วยงานที่รับการตรวจสอบเพื่อแลกเปลี่ยนข้อคิดเห็น และชี้แนะถึงข้อบกพร่องที่ควรปฏิบัติและแก้ไขปรับปรุงและผลการแลกเปลี่ยนความคิดเห็นระหว่างกันนั้นย่อมมีประเด็นปัญหา และข้อคิดเห็นที่ไม่ตรงกันจนไม่อาจหาข้อยุติได้ ฝ่ายผู้ตรวจสอบภายในต้องรายงานความเห็นของทั้ง 2 ฝ่ายให้ผู้บริหารระดับเหนือตนขึ้นไปพิจารณาตัดสิน โดยผู้บังคับบัญชาของผู้ตรวจสอบภายในกับผู้บังคับบัญชาของผู้รับการตรวจสอบจะเจรจาปรึกษาหาข้อยุติให้ได้ และถ้าหากยังตกลงกันไม่ได้ต้องให้ผู้บริหารระดับสูงขององค์การเป็นผู้พิจารณาตัดสินใจ เมื่อผลการตัดสินใจเป็นประการใดแล้วผู้เกี่ยวข้องต้องนำมาถือปฏิบัติโดยเคร่งครัดต่อไป

### 3. ขึ้นการรายงานและติดตามผลการตรวจสอบ

รายงานการตรวจสอบจะเป็นตัวแทนแสดงผลการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน และเป็นเครื่องมือที่ผู้ตรวจสอบภายในใช้ในการติดต่อสื่อสารกับฝ่ายบริหาร เพื่อแจ้งให้ทราบข้อเท็จจริงต่าง ๆ ที่ตรวจพบ ประสิทธิภาพการดำเนินงานของหน่วยรับตรวจว่าอยู่ในระดับใด มีข้อบกพร่องหรือข้อผิดพลาดที่จำเป็นต้องแก้ไขปรับปรุงหรือไม่ การปรับปรุงจะอย่างไรและก่อให้เกิดประโยชน์อย่างไรบ้าง

หน้าที่สำคัญของรายงานเมื่ออยู่ 2 ประการ คือ ประการแรก เพื่อให้เป็นสื่อในการติดต่อระหว่างผู้ปฏิบัติงาน ผู้ตรวจสอบและผู้บริหาร ประการที่สอง เป็นการชักชวนหรือกระตุ้นหรือสร้างความเข้าใจให้เกิดขึ้นแก่ผู้รับรายงานจนอยากที่จะปฏิบัติตามข้อเสนอแนะในรายงาน

โดยปกติการเลือกรูปแบบของรายงานการตรวจสอบจะแตกต่างกันไปตามประเภทและลักษณะวิธีหรือเป้าหมายของการตรวจสอบ ตลอดจนอุปนิสัยหรือความถนัดของผู้บริหารที่จะรับรู้หรือพอใจในลักษณะของรายงานการตรวจสอบนั้น แต่อย่างไรก็ตามรายงานการตรวจสอบควรแสดงให้เห็นให้ผู้บริหารทราบถึงปัญหาที่พบโดยย่อ ๆ ข้อเสนอแนะแก้ไขในทัศนะของผู้ตรวจสอบเอง ขอบเขตและวิธีการตรวจสอบ โดยสังเขปพร้อมทั้งข้อจำกัดในการปฏิบัติงานตรวจสอบนั้น

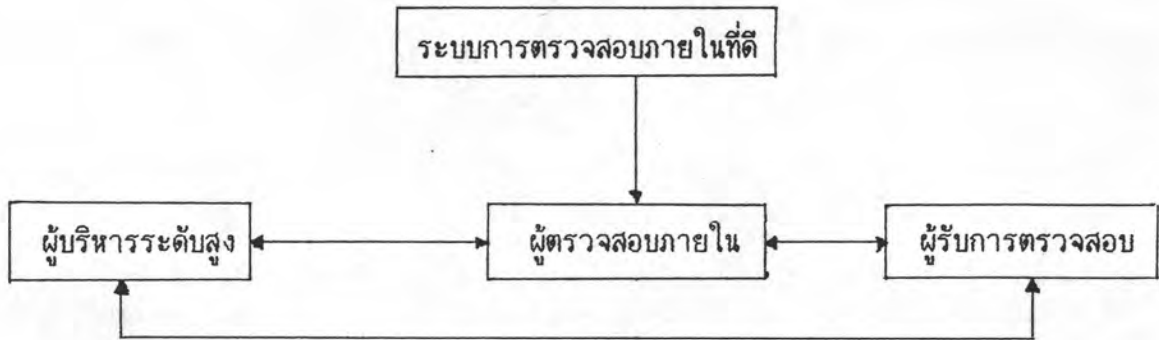
การติดตามผลการตรวจสอบ หลังจากนำเสนอรายงานการตรวจสอบต่อผู้บริหารของหน่วยรับตรวจแล้ว ภารกิจของผู้ตรวจสอบในต่อไปคือการติดตามผลการปฏิบัติงานตามคำแนะนำนั้น ทั้งนี้เพราะข้อเสนอแนะหรือวิธีการปรับปรุงแม้จะเป็นวิธีที่ดีเพียงใด ถ้าผู้ปฏิบัตินำไปใช้ไม่ถูกวิธีหรือไม่ปฏิบัติตาม การเพิ่มประสิทธิภาพของหน่วยงานย่อมไม่เป็นผล ดังนั้นการติดตามให้ผู้ปฏิบัติงานปฏิบัติตามระเบียบหรือวิธีการปฏิบัติงานใหม่ให้ถูกต้องจึงเป็นสิ่งจำเป็น ในระบบการติดตามผลที่ดีนั้น นอกจากจะช่วยให้การบริหารงานของฝ่ายบริหารสมบูรณ์ขึ้นแล้ว ยังสร้างความเชื่อมั่นแก่ผู้สอบบัญชีภายนอกในประสิทธิผลของการตรวจสอบภายในมากขึ้นด้วย

#### ความสัมพันธ์ระหว่างผู้ตรวจสอบภายใน ผู้บริหารระดับสูงและผู้รับการตรวจสอบ

ตามที่ได้กล่าวไว้แล้วว่า ปัจจัยที่จะทำให้การตรวจสอบภายในมีประสิทธิภาพ และสัมฤทธิ์ผลอย่างแท้จริงนั้น นอกจากผู้ตรวจสอบภายในต้องเป็นผู้ที่มีความรู้ความสามารถแล้ว จะต้องมียุทธศาสตร์การตรวจสอบภายในที่ดี และได้รับการสนับสนุนและความเชื่อถือการตรวจสอบภายในจากผู้บริหารระดับสูง รวมทั้งการได้รับความร่วมมือจากผู้รับการตรวจสอบ เป็นต้น ซึ่งปัจจัยต่าง ๆ ดังกล่าวจะเกิดขึ้นได้นั้น ต้องมาจากผู้บริหารระดับสูง ผู้ตรวจสอบภายใน และผู้รับการตรวจสอบ ซึ่งล้วนมีความสำคัญและสัมพันธ์กัน หากขาดความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยใดปัจจัยหนึ่งแล้ว การตรวจสอบภายในก็ยากที่จะประสบความสำเร็จได้ ซึ่งสามารถแสดงความสัมพันธ์ของปัจจัยทั้ง 4 ได้ตามแผนผังดังนี้



แผนภาพที่ 2.7 แสดงความสัมพันธ์ระหว่างระบบการตรวจสอบภายในที่ดีกับผู้ตรวจสอบภายใน ผู้บริหารระดับสูงและผู้รับการตรวจสอบ



จากแผนผังดังกล่าว สามารถสรุปเป็นความสัมพันธ์ได้ดังนี้

1. ความสัมพันธ์ระหว่างผู้ตรวจสอบภายในกับระบบการตรวจสอบภายในที่ดี การที่จะมีระบบการตรวจสอบภายในที่ดีได้นั้น ย่อมขึ้นอยู่กับความรู้ความสามารถของผู้ตรวจสอบภายในในการที่จะกำหนดขั้นตอนและวิธีการตรวจสอบภายในให้มีประสิทธิภาพ และขณะเดียวกันผู้ตรวจสอบภายในต้องมีความสามารถที่จะดำเนินการตรวจสอบตามขั้นตอนนั้นได้อย่างครบถ้วน และถูกต้อง เพื่อให้ได้ผลงานที่จะเป็นประโยชน์ต่อผู้บริหารระดับสูงอย่างแท้จริง

2. ความสัมพันธ์ระหว่างผู้บริหารระดับสูง กับผู้ตรวจสอบภายใน กล่าวคือ ผู้บริหารระดับสูงต้องให้การสนับสนุนการตรวจสอบภายในอย่างเต็มที่ โดยจัดให้หน่วยตรวจสอบภายในมีสภาพที่เหมาะสม เพื่อให้เกิดความอิสระแก่ผู้ตรวจสอบภายในในการปฏิบัติงานตามขอบเขตหน้าที่ความรับผิดชอบที่ได้กำหนดไว้ รวมทั้งผู้บริหารระดับสูงต้องจัดให้มีงบประมาณและอัตรากำลังเจ้าหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายในอย่างพอเพียง โดยการกำหนดคุณสมบัติที่เหมาะสมกับผู้ที่มาทำหน้าที่เป็นผู้ตรวจสอบภายใน และขณะเดียวกันผู้ตรวจสอบภายในต้องปฏิบัติงานตามระบบการตรวจสอบภายในที่ดี ให้เกิดประโยชน์ต่อผู้บริหารระดับสูง โดยการรายงานการตรวจสอบให้ผู้บริหารระดับสูงได้ทราบถึงข้อเท็จจริง และข้อเสนอนะต่าง ๆ เพื่อให้เกิดการปรับปรุงแก้ไข หรือเปลี่ยนแปลงระเบียบหรือวิธีการปฏิบัติงานให้รัดกุม และมีประสิทธิภาพเพิ่มมากขึ้น

3. ความสัมพันธ์ระหว่างผู้ตรวจสอบภายในกับผู้รับการตรวจสอบ ในการปฏิบัติงานตรวจสอบของผู้ตรวจสอบภายใน เพื่อให้ได้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อผู้บริหารได้มากที่สุดนั้น

ผู้ตรวจสอบภายในต้องประสานงานกับผู้รับการตรวจสอบให้เข้าใจงานตรวจสอบภายในอย่าง  
ถูกต้อง อันจะก่อให้เกิดความสัมพันธและความร่วมมือที่ดีจากผู้รับการตรวจสอบ ในการที่จะให้  
ข้อมูลและหลักฐานต่าง ๆ ที่จะเป็นประโยชน์ต่อการตรวจสอบ

4. ความสัมพันธ์ระหว่างผู้บริหารระดับสูงกับผู้รับการตรวจสอบ เนื่องจากผู้รับการ  
ตรวจสอบเป็นผู้ปฏิบัติงานที่ต้องปฏิบัติตามนโยบาย ระเบียบข้อบังคับขององค์การ ดังนั้นเมื่อผู้  
ตรวจสอบภายในได้รายงานการตรวจสอบภายในให้ผู้บริหารระดับสูงได้ทราบแล้ว ผู้บริหารระดับ  
สูงจะพิจารณาและสั่งการให้ผู้รับการตรวจสอบได้ถือปฏิบัติตามข้อเสนอแนะต่าง ๆ ตามรายงาน  
การตรวจสอบ อันจะก่อให้เกิดการบริหารงานที่ดีขององค์การต่อไป