

การตรวจสอบภายใน

ในปัจจุบันการบริหารงานของกิจการไม่ว่าจะเป็นภาคเอกชนหรือภาครัฐบาล ได้มีการขยายตัวและสลับซับซ้อนมากยิ่งขึ้น จนทำให้ผู้บริหารไม่สามารถที่จะควบคุมดูแลรายละเอียดการปฏิบัติงานของหน่วยงานต่าง ๆ ได้อย่างทั่วถึง การตรวจสอบภายใน จึงเข้ามามีบทบาทมากยิ่งขึ้น โดยเป็นส่วนหนึ่งของระบบการควบคุมภายใน เพื่อเป็น เครื่องมือของผู้บริหารในการตรวจสอบมาตรการควบคุมต่าง ๆ ให้มีประสิทธิภาพ เป็นที่ยอมรับกันว่า การตรวจสอบภายในเป็นวิชาชีพอิสระอีกแขนงหนึ่ง เช่นเดียวกับวิชาชีพสอบบัญชี ในระยะแรกผู้ตรวจสอบภายในมักจะเป็นบุคคลที่มาจากวิชาชีพสอบบัญชี เนื่องจากผู้บริหารต้องการให้มีการตรวจสอบรายการบัญชีต่าง ๆ โดยละเอียดต่อเนื่องกันไปนอกเหนือจากการตรวจสอบประจำของผู้สอบบัญชีภายนอก กล่าวคือเป็นการตรวจสอบข้อมูลทางบัญชีของกิจการเท่านั้น ต่อมาผู้ตรวจสอบภายในได้ขยายขอบเขตงานและความรับผิดชอบให้สอดคล้องกับความต้องการของฝ่ายบริหารที่เพิ่มขึ้น คือนอกจากการตรวจสอบข้อมูลทางบัญชีแล้ว ยังตรวจสอบการปฏิบัติงานด้านอื่นด้วย

วิวัฒนาการของการตรวจสอบภายใน

การตรวจสอบภายในของสหรัฐอเมริกา ก่อนการปฏิวัติอุตสาหกรรม ลักษณะการดำเนินธุรกิจเป็นแบบกระทำโดยบุคคลคนเดียว ถึงแม้จะมีการขยายตัวแต่ก็ยังจำกัดอยู่เพียงใช้สมาชิกภายในครอบครัวเป็นผู้บริหารงานในหน้าที่ต่าง ๆ เท่านั้น

ค.ศ. 1760 ยุคปฏิวัติอุตสาหกรรม ลักษณะของการดำเนินธุรกิจมีการนำเครื่องจักรมาใช้แทนแรงงานคนมากขึ้น โครงสร้างของธุรกิจเริ่มมีความยุ่งยากซับซ้อน

มากขึ้นตามลำดับ การบริหารงานจะเปลี่ยนจากการทำโดยบุคคลคนเดียวนำสู่การแบ่งงานกันทำ และมีการตรวจสอบอย่างมีระเบียบแบบแผน

ค.ศ. 1933 คณะกรรมการควบคุมหลักทรัพย์แห่งสหรัฐอเมริกา (Securities and Exchange Commission - SEC) ได้ออกประกาศบังคับใช้กฎหมายหลักทรัพย์ และในปีต่อมาแก้ไขเป็นกฎหมายซื้อขายหลักทรัพย์ซึ่งมีสาระสำคัญเกี่ยวกับการตรวจสอบภายใน เนื่องจากกำหนดให้ผู้บริหารต้องรับผิดชอบถึงความถูกต้องของงบการเงินที่เสนอต่อคณะกรรมการควบคุมหลักทรัพย์แห่งสหรัฐฯ ผู้บริหารจึงมีความจำเป็นต้องใช้ผู้ตรวจสอบภายในทำการตรวจสอบความถูกต้องของรายการต่าง ๆ ในงบการเงินนอกเหนือจากการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีอิสระ บทบาทของผู้ตรวจสอบภายในในยุคนี้จะมุ่งตรวจสอบการบันทึกว่าตรงตามหลักฐานหรือไม่เพียงใด และเป็นเพียงรายการที่ปรากฏในงบการเงินที่แสดงต่อสาธารณชนเท่านั้น มาตรฐานการตรวจสอบของแต่ละแห่งแตกต่างกันตามสภาพแวดล้อมและทัศนคติของผู้ตรวจสอบภายใน

ในปี 1941 ผู้ตรวจสอบภายในในสหรัฐอเมริกาได้รวมตัวกันก่อตั้งสมาคมผู้ตรวจสอบภายใน (The Institute of Internal Auditors Inc.) ขึ้น และได้พยายามขยายขอบเขตการปฏิบัติงาน และยกมาตรฐานการปฏิบัติงานให้เป็นที่ยอมรับแก่ฝ่ายบริหาร

ค.ศ. 1947 สมาคมฯ ได้ออกประกาศขอบเขตความรับผิดชอบของผู้ตรวจสอบภายใน (Statement of Responsibilities of the Internal Auditors) มีสาระสำคัญคือกำหนดบทบาทของผู้ตรวจสอบภายในให้รับผิดชอบการตรวจสอบทางการเงินที่บัญชี

ค.ศ. 1967 สมาคมฯ ได้ปรับปรุงขอบเขตความรับผิดชอบของผู้ตรวจสอบภายใน ให้มีบทบาทมากขึ้นโดยขยายไปถึง การตรวจสอบในด้านการเงินและการปฏิบัติงานในค่านอื่นด้วย

ต่อมา ในปี ค.ศ. 1971 สมาคมฯ ได้ออกประกาศบทบาทของ ผู้ตรวจ

สอบภายในว่าควรจะมีบทบาทเน้นหนักไปในด้านการตรวจสอบการปฏิบัติการ (Operational Auditing) โดยมุ่งให้บริการแก่ฝ่ายจัดการเป็นสำคัญ ขอบเขตการตรวจสอบเริ่มขยายไปสู่การประเมินหาข้อบกพร่องหรือความไม่มีประสิทธิภาพในระบบงานเพื่อประมวลความเห็นเสนอต่อฝ่ายบริหารเพื่อปรับปรุงแก้ไข

ในปี ค.ศ. 1978 สมาคมฯ ได้เพิ่มบทบาทของผู้ตรวจสอบภายในให้มีความรับผิดชอบต่อการหรือคณะกรรมการบริษัทด้วย และเห็นว่าการตรวจสอบภายในเป็นวิชาชีพอิสระแขนงหนึ่ง จึงได้ออกแถลงการณ์ว่าด้วยมาตรฐานของวิชาชีพตรวจสอบภายใน (The Standards for the Professional Practice of Internal Auditing of 1978)

สำหรับในประเทศไทย การตรวจสอบภายในเท่าที่ปฏิบัติอยู่ทั้งในอดีตและปัจจุบัน ยังเน้นหนักการตรวจสอบทางการเงิน (Financial Auditing) เป็นส่วนใหญ่ จึงทำให้เกิดความเข้าใจไปว่าการตรวจสอบภายในคือการตรวจบัญชีที่องค์กรนั้นได้ทำไว้ รวมทั้งงบการเงินที่เกี่ยวข้อง ในระยะไม่กี่ปีที่ผ่านมาเนื่องจากบางแห่งในประเทศไทยได้เริ่มตระหนักถึงความสำคัญของการตรวจสอบการปฏิบัติการ (Operational Auditing) จึงเริ่มพัฒนาผู้ตรวจสอบภายในให้มีคุณสมบัติเพียงพอที่จะทำการตรวจสอบในด้านนี้ได้อย่างมีประสิทธิภาพ และแนวความคิดนี้ได้รับการกล่าวถึงเพิ่มมากขึ้นอย่างรวดเร็ว

สถาบันฝึกอบรมหรือสถาบันทางวิชาชีพที่เกี่ยวข้องทั้งทางตรงและทางอ้อมได้ขยายแนวความคิดการตรวจสอบภายในที่เป็นไปในแนวทางการตรวจสอบแบบปฏิบัติการมากยิ่งขึ้น ซึ่งได้รับความสนใจเป็นอย่างมาก และมีการจัดตั้งหน่วยงานตรวจสอบภายในเพิ่มมากยิ่งขึ้นในอัตราที่รวดเร็ว

ความหมายของการตรวจสอบภายใน

สมาคมผู้ตรวจสอบภายในได้อธิบายถึงการตรวจสอบภายในว่า "การตรวจสอบภายใน คือการประเมินการปฏิบัติงานต่าง ๆ ภายในองค์กรอย่างมีอิสระเพื่อให้บริการแก่

ฝ่ายบริหาร การตรวจสอบภายในเป็นเครื่องมือควบคุมการบริหารโดยการวัดผลและประเมินประสิทธิผลของการควบคุมต่าง ๆ" ¹

วัตถุประสงค์และขอบเขตของการตรวจสอบภายใน

การตรวจสอบภายในมีวัตถุประสงค์เพื่อเป็นเครื่องมือของผู้บริหารงานในการแบ่งเบาความรับผิดชอบ โดยการวิเคราะห์ประเมินผล การเสนอแนะและให้ข้อสังเกตต่าง ๆ เกี่ยวกับการทบทวนการปฏิบัติงานด้านต่าง ๆ ผู้ตรวจสอบภายในจึงควรทำการตรวจสอบการปฏิบัติงานทุกด้านของธุรกิจเท่าที่จะเป็นประโยชน์ต่อฝ่ายบริหาร ² เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ดังกล่าวข้างต้น ขอบเขตความรับผิดชอบของผู้ตรวจสอบภายในจึงประกอบด้วย

1. ตรวจสอบและประเมินความเหมาะสม ความเพียงพอ และการปฏิบัติตามระบบการควบคุมทางการเงิน การบัญชี การเงิน และการปฏิบัติการ
2. ตรวจสอบให้มั่นใจว่ามีการปฏิบัติตามนโยบาย แผนงาน และวิธีการที่วางไว้
3. ตรวจสอบให้มั่นใจว่า ทรัพย์สินของกิจการได้มีการบันทึก และควบคุมป้องกันให้ปลอดภัยจากการทุจริตฉ้อฉลต่างประปราย
4. ตรวจสอบให้มั่นใจว่าข้อมูลทางการเงิน การบัญชี และข้อมูลด้านอื่น ๆ ภายในองค์กรถูกต้องเชื่อถือได้
5. ประเมินผลการปฏิบัติงานว่ามีประสิทธิภาพและเป็นไปตามเป้าหมาย
6. เสนอแนะวิธีการปรับปรุงการปฏิบัติงานให้มีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น

¹Victor Z. Brink, James A. Cashin and Herbert Witt, Modern Internal Auditing An Operational Approach, (Third edition, John Wiley & Sons, Inc., 1973) p. 3.

²Ibid, p. 13

คณะกรรมการมาตรฐานวิชาชีพการตรวจสอบภายในของสมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งสหรัฐอเมริกาได้จัดทำมาตรฐานการตรวจสอบภายในขึ้น ซึ่งเป็นมาตรฐานที่ผู้ตรวจสอบภายในขององค์การธุรกิจ องค์การของรัฐ หรือหน่วยงานอื่นใดสามารถที่จะนำไปใช้ได้ ซึ่งมาตรฐานดังกล่าวนี้ได้กำหนดขอบเขตของการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในไว้ว่า "ขอบเขตของการตรวจสอบภายในควรจะรวมถึงการตรวจสอบและการประเมินผลระบบการควบคุมภายในขององค์การว่ามีอย่างเพียงพอและมีประสิทธิภาพหรือไม่ นอกจากนี้ยังต้องคำนึงถึงคุณภาพของผลงานให้เป็นไปตามที่ได้รับความหมาย" และได้ขยายความเพิ่มเติมดังนี้³

1. ขอบเขตของการตรวจสอบภายในตามที่ระบุไว้ในมาตรฐานนี้เป็นสิ่งที่ผู้ตรวจสอบภายในควรจะนำไปปฏิบัติ อย่างไรก็ตามต้องพึงสังวรไว้ว่า ฝ่ายบริหารและคณะกรรมการบริษัทจะเป็นผู้กำหนดทิศทางหรือขอบเขตการตรวจสอบอย่างกว้าง ๆ
2. การกำหนดให้ผู้ตรวจสอบภายในต้องทบทวนระบบการควบคุมภายในและดูว่ามีอย่างเพียงพอหรือไม่นั้นก็เพื่อให้แน่ใจถึงระบบการควบคุมที่กำหนดไว้ว่าสามารถควบคุมให้การดำเนินงานต่าง ๆ เป็นไปตามเป้าหมายขององค์การอย่างประหยัด และมีประสิทธิภาพ
3. การที่กำหนดให้ผู้ตรวจสอบภายในทบทวนประสิทธิภาพของระบบการควบคุมภายในก็เพื่อจะได้ทราบว่าระบบที่ปฏิบัติอยู่เป็นไปตามที่ได้กำหนดไว้หรือไม่
4. วัตถุประสงค์การทบทวนคุณภาพการปฏิบัติงานก็เพื่อให้แน่ใจว่า ได้มีการปฏิบัติงานตามวัตถุประสงค์หรือเป้าหมายขององค์การ
5. ผู้ตรวจสอบภายในต้องเข้าใจในหลักการควบคุมภายในเป็นอย่างดี เพื่อให้สามารถนำไปวัดผลหรือประเมินผลการปฏิบัติงานของหน่วยงานต่าง ๆ

³ วัธนีย์ พรรณเชษฐ์ และเกียรติศักดิ์ จีร์เจริญนาถ, เทคนิคและวิธีการตรวจสอบภายใน, (โรงพิมพ์ดาววัลย์, 2523), หน้า 21

ประเภทของการตรวจสอบภายใน

การตรวจสอบภายในได้ขยายขอบเขตออกอย่างมากภายในปัจจุบันและได้มีการแบ่งประเภทการตรวจสอบภายในออกไปหลาย ๆ ทาง สมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งสหรัฐอเมริกา ได้ทำการวิจัยและสำรวจทัศนคติจากบริษัทต่าง ๆ ซึ่งผลการสำรวจจะแบ่งประเภทการตรวจสอบภายในตามทัศนคติและสภาพที่ผู้ตรวจสอบภายในได้ยึดถือปฏิบัติอยู่ หรือเห็นควรจะนำไปปฏิบัติได้ 3 ประเภท คือ ⁴

1. การตรวจสอบการปฏิบัติการ (Operational Auditing)
2. การตรวจสอบการบริหารงาน (Management Auditing)
3. การตรวจสอบทางการเงิน (Financial Auditing)

1. การตรวจสอบการปฏิบัติการ (Operational Auditing) หมายถึงการประเมินผลการปฏิบัติงานโดยผู้ตรวจสอบภายในอย่างละเอียดและเป็นอิสระ มุ่งถึงผลในอนาคตมากกว่าผลในอดีตเพื่อประโยชน์ของฝ่ายบริหารที่รับผิดชอบต่อองค์การทุกระดับ เพื่อเพิ่มสมรรถภาพการหาทำไรให้องค์กร นอกจากนี้ยังต้องบรรลุเป้าหมายอื่นขององค์การได้แก่ การได้รับผลตามวัตถุประสงค์ที่ตั้งไว้ ผลทางสังคม ผลทางค่านิยมพนักงานของบริษัท การตรวจสอบกระทำโดยกรวิเคราะห์โครงสร้าง การจัดสายงาน ระบบการดำเนินงาน ตลอดจนทางเคินของงานและเอกสารต่าง ๆ ค้นหาหรือชี้ถึงจุดที่ยังไม่มีประสิทธิภาพ แล้วให้ข้อเสนอแนะที่เพียงพอแก่การปรับปรุงแก้ไข การประเมินผลการปฏิบัติงาน รวมถึงการวัดผลของการปฏิบัติตามนโยบายหรือระบบการดำเนินงานที่วางไว้ และพิจารณาถึงนโยบายที่กำหนดว่าเพียงพอหรือไม่ ข้อมูลทางการเงินเป็นหลักฐานที่สำคัญ ข้อมูลขึ้นอยู่กับนโยบายการปฏิบัติงาน

⁴ Research Report No. 19, An Evaluation of Selected Current Internal Auditing Terms (The Institute of Internal Auditors Inc., Florida: 1975) pp. VII - VIII.

หรือนโยบายขององค์การรวมถึงระบบการควบคุมทางการบริหารที่กำลังใช้อยู่

2. การตรวจสอบการบริหารงาน (Management Auditing) หมายถึงการประเมินผล การปฏิบัติงานในหน้าที่เกี่ยวกับการบริหารงานทุกระดับ โดยการตรวจสอบอย่างมีแบบแผน มีระบบ มีอิสระ และมุ่งถึงผลในอนาคตมากกว่าอดีต เพื่อเพิ่มพูนประสิทธิภาพให้ บรรลุถึงวัตถุประสงค์ขององค์การโดยผ่านการปรับปรุงงานทางหน้าที่บริหาร ได้แก่การ ได้รับผลตามวัตถุประสงค์ที่ตั้งไว้ ผลทางสังคม และการพัฒนาพนักงาน การประเมินผล เป็นการประเมินฝ่ายบริหารมากกว่าประเมินเพื่อฝ่ายบริหาร ข้อมูลทางการเงินเป็นเพียง หลักฐานประกอบ การตรวจสอบเน้นหนักนโยบายการปฏิบัติงานและการตัดสินใจของฝ่าย- บริหารที่สัมพันธ์กับเป้าหมายขององค์การ ผู้ตรวจสอบภายในจะประเมินผลของระบบการ ควบคุมการบริหารที่กำลังใช้อยู่ และยั้งกว่าการควบคุมที่ใช้อยู่กันเพียงพอหรือไม่ รวมทั้ง ความสัมพันธ์อื่นที่จะให้บรรลุวัตถุประสงค์ขององค์การ การตัดสินใจทางบริหารขึ้นอยู่กับ เป้าหมายขององค์การและความรู้ความสามารถของนักบริหาร ผลของการตรวจสอบจะเป็น การชี้ปัญหาและให้ข้อเสนอแนะ เพื่อปรับปรุงแก้ไข

3. การตรวจสอบทางการเงิน (Financial Auditing) หมายถึงการประเมินผลอย่าง มีอิสระจากข้อมูลในอดีตโดยผู้ตรวจสอบภายในหรือผู้สอบบัญชีอิสระ เพื่อทดสอบให้แน่ใจว่าข้อมูล ทางการเงินนั้นมีความถูกต้องน่าเชื่อถือเพียงใด การตรวจสอบนี้ครอบคลุมถึงการป้องกัน ทรัพย์สิน และประเมินความเพียงพอของระบบการควบคุมภายใน ข้อมูลทางการเงินเป็น เพียงหลักฐานเบื้องต้นแต่มีใช้เป็นหลักฐานสนับสนุนที่มียู่ การตรวจสอบต้องกระทำอย่าง มีแบบแผน

โครงสร้างของการตรวจสอบภายใน

บทบาทของการตรวจสอบภายในในปัจจุบันได้เน้นหนักไปสู่การตรวจสอบการ- ปฏิบัติการ (Operational Auditing) มากยิ่งขึ้น ผู้ตรวจสอบภายในจึงจำเป็นต้องเพิ่มพูน

ความรู้ ความชำนาญในด้านต่าง ๆ มากขึ้น นอกเหนือจากทางด้านการเงินและการบัญชี เพื่อให้สามารถหาข้อเท็จจริงและสรุปข้อเสนอแนะที่เป็นประโยชน์แก่หน่วยงานต่าง ๆ ได้ ดังนั้นเพื่อให้การตรวจสอบเป็นไปตามที่กล่าวข้างต้น ควรจะไต่พิจารณาถึงปัจจัย 2 ประการคือ

1. โครงสร้างและนโยบายของหน่วยงานตรวจสอบภายใน
2. คุณสมบัติ ความรู้พื้นฐานที่จำเป็นสำหรับผู้ตรวจสอบภายใน

โครงสร้างและนโยบายของหน่วยงานตรวจสอบภายใน

หน่วยงานตรวจสอบภายในควรมีสถานภาพสูงพอที่จะปฏิบัติหน้าที่ได้อย่างเต็มที่ซึ่งมีปัจจัยที่สำคัญที่จะต้องคำนึงถึง 2 ประการคือ

(1) ความรับผิดชอบและอำนาจหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายใน (Responsibility and Authority) ผู้บริหารระดับสูงจะต้องกำหนดความรับผิดชอบและอำนาจหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายในไว้อย่างชัดเจนในอันที่จะให้มีสิทธิในการตรวจสอบอย่างเต็มที่

หน่วยงานตรวจสอบภายใน เป็นหน่วยงานที่ทำหน้าที่สนับสนุนการปฏิบัติการ (Staff) มากกว่าจะทำหน้าที่ปฏิบัติการ (Line) ดังนั้นผู้ตรวจสอบภายในไม่มีอำนาจโดยตรงเหนือผู้ปฏิบัติงานที่ถูกทำการตรวจสอบนั้น ผู้ตรวจสอบภายในควรมีอิสระในการตรวจสอบและประเมินนโยบาย แผนงาน วิธีการ ตลอดจนเอกสารการบันทึกต่าง ๆ แต่การตรวจสอบและประเมินผลนี้ ไม่เป็นการแบ่งเบาความรับผิดชอบโดยตรงของผู้ปฏิบัติงานนั้น ๆ

(2) ความเป็นอิสระของผู้ตรวจสอบภายใน (Independence) ผู้ตรวจสอบภายในจะต้องสามารถปฏิบัติงานได้อย่างอิสระ และเป็นไปตามเป้าหมายที่กำหนดไว้ เช่นมีอำนาจอย่างเพียงพอในการรายงานและให้ข้อเสนอแนะในการตรวจสอบอย่างเต็มที่ วัตถุประสงค์ในการตรวจสอบและอำนาจหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายใน

หรือหน่วยงานตรวจสอบภายใน ควรประกาศให้ทราบโดยทั่วกันว่าได้รับความเห็นชอบ จากฝ่ายจัดการหรือคณะกรรมการบริษัทแล้ว การมอบหมายงานแก่ผู้ตรวจสอบภายใน จะต้องพิจารณาส่วนใดส่วนเสีย หรือความเกี่ยวข้องกับงานที่ให้ทำการตรวจสอบ เป็นต้น

เมื่อพิจารณาถึงอำนาจหน้าที่และความอิสระของผู้ตรวจสอบภายในแล้ว พอ จะกำหนดสถานภาพของหน่วยงานตรวจสอบภายในได้ดังนี้⁵

1. โครงสร้างของหน่วยงานจะต้องอยู่ในระดับสูงขององค์กรนั้น ๆ อันจะทำให้ได้รับมอบหมายอำนาจหน้าที่เพียงพอที่จะเข้าถึงข้อมูล เอกสาร รายงาน กรร มันที่กรรายการต่าง ๆ ตลอดจนการเข้าไต่สวนบุคคลที่รับผิดชอบในเรื่องที่จะทำการตรวจ สอบเพื่อให้การตรวจสอบสามารถกระทำไปได้อย่างสะดวก มีอิสระอย่างเต็มที่ในการตรวจ ในการเสนอความเห็น และมีอิสระเพียงพอที่จะเสนอรายงานผลการตรวจสอบนั้นอย่างอิสระ ปราศจากการแทรกแซงหรือขัดขวางจากผู้ได้รับการตรวจ

2. ผู้บริหารระดับสูงจะต้องให้การสนับสนุนหน่วยงานตรวจสอบภายในให้ สามารถรักษาสถานภาพของหน่วยงานในองค์กรให้เป็นไปอย่างมีศักดิ์ศรี และให้ความ สำคัญต่อการรายงานข้อเท็จจริงจากผู้ตรวจสอบภายใน

3. หน่วยงานตรวจสอบภายในเป็นหน่วยงานสนับสนุนทางปฏิบัติการ (Staff) มีใช้ทำหน้าที่ปฏิบัติการ (Line) ซึ่งทำหน้าที่ควบคุมการปฏิบัติงานหรือบริหารงานโดยตรง ในองค์กร

คุณสมบัติและความรู้พื้นฐานที่จำเป็นสำหรับผู้ตรวจสอบภายใน

ในปัจจุบันลักษณะการดำเนินงานของธุรกิจยังมีความสลับซับซ้อนมาก ยิ่งขึ้น ดังนั้นฝ่ายบริหารจึงไม่ค่อยมีโอกาสให้ความสนใจหรือมอบหมายการควบคุมภายใน

⁵ วัณนี พิภพเพชร และเกียรติศักดิ์ จีระเชียรนาถ, เรื่องเดิม, หน้า 37 - 38

หรือปรับปรุงงานที่ปฏิบัติอยู่ให้มีประสิทธิภาพได้อย่างทั่วถึง ผู้ตรวจสอบภายในจึงเปรียบเสมือนเป็นหูเป็นตาของฝ่ายบริหารในการประเมินกิจกรรมต่าง ๆ ขององค์กร ดังนั้น ผู้ตรวจสอบภายในจึงต้องมีความรู้ความสามารถในวิชาชีพ และมีพื้นความรู้ในแขนงต่าง ๆ ที่จำเป็นเป็นอย่างยิ่ง นอกจากนี้คุณสมบัติส่วนตัวของผู้ตรวจสอบก็มีส่วนช่วยให้การปฏิบัติงานบรรลุเป้าหมายได้ อาทิเช่น ความเชื่อมั่นในตนเอง ความอยากรู้อยากเห็น ความตื่นตัว มีไหวพริบ

ประโยชน์ของการมีผู้ตรวจสอบภายใน ⁶

1. ส่วนใหญ่ของกระบวนการบริหารเป็นเรื่องที่เกี่ยวกับการควบคุม ดังนั้นผู้บริหารทุกคนมีความรับผิดชอบอย่างสำคัญที่จะต้องพัฒนาโปรแกรมการควบคุมซึ่งมีผลต่อการปฏิบัติงานซึ่งเขามีหน้าที่รับผิดชอบ โปรแกรมการควบคุมนี้จะต้องครอบคลุมทั้งการปฏิบัติงานทั้งหมดของหน่วยงานและการปฏิบัติกาเฉพาะอย่างของหน่วยงานซึ่งจะประกอบเป็นโปรแกรมควบคุมรวมของหน่วยงานนั้น ๆ (Overall Control)
2. ผู้ตรวจสอบภายในผูกพันกับการให้บริการทางบริหาร ฉะนั้นเขาจะต้องสนใจในการปฏิบัติงานควบคุม ซึ่งเป็นกรขยายเป้าหมายในการให้บริการแก่ฝ่ายบริหารให้กว้างขวางมากยิ่งขึ้น
3. ผู้ตรวจสอบภายในมีความสามารถที่จะช่วยเหลือฝ่ายบริหารได้อย่างดีในด้านการควบคุม ความสามารถพิเศษอันนี้มีรากฐานมาจากความจริงที่ว่าเขามีความเป็นอิสระต่อการปฏิบัติงานของหน่วยงานทั้งหมดขององค์กร แต่ในขณะที่เดียวกันก็รู้และเข้าใจ

⁶ สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, การบัญชีบริหาร ฉบับที่ 4, กันยายน 2523, หน้า 6-7.

ในการปฏิบัติงานนั้น ๆ สิ่งนี้ทำให้ผู้ตรวจสอบภายในได้ทราบถึงลักษณะที่แท้จริงของงานที่หน่วยงานนั้นปฏิบัติ รวมทั้งความสัมพันธ์ระหว่างงานนั้น ๆ และการควบคุมที่เกี่ยวข้องด้วย นอกจากนี้ผู้ตรวจสอบภายในยังมีความสามารถในการวิเคราะห์และมีความสำคัญทางธุรกิจซึ่งเป็นสิ่งจำเป็นในการประเมินประสิทธิภาพของระบบการควบคุม

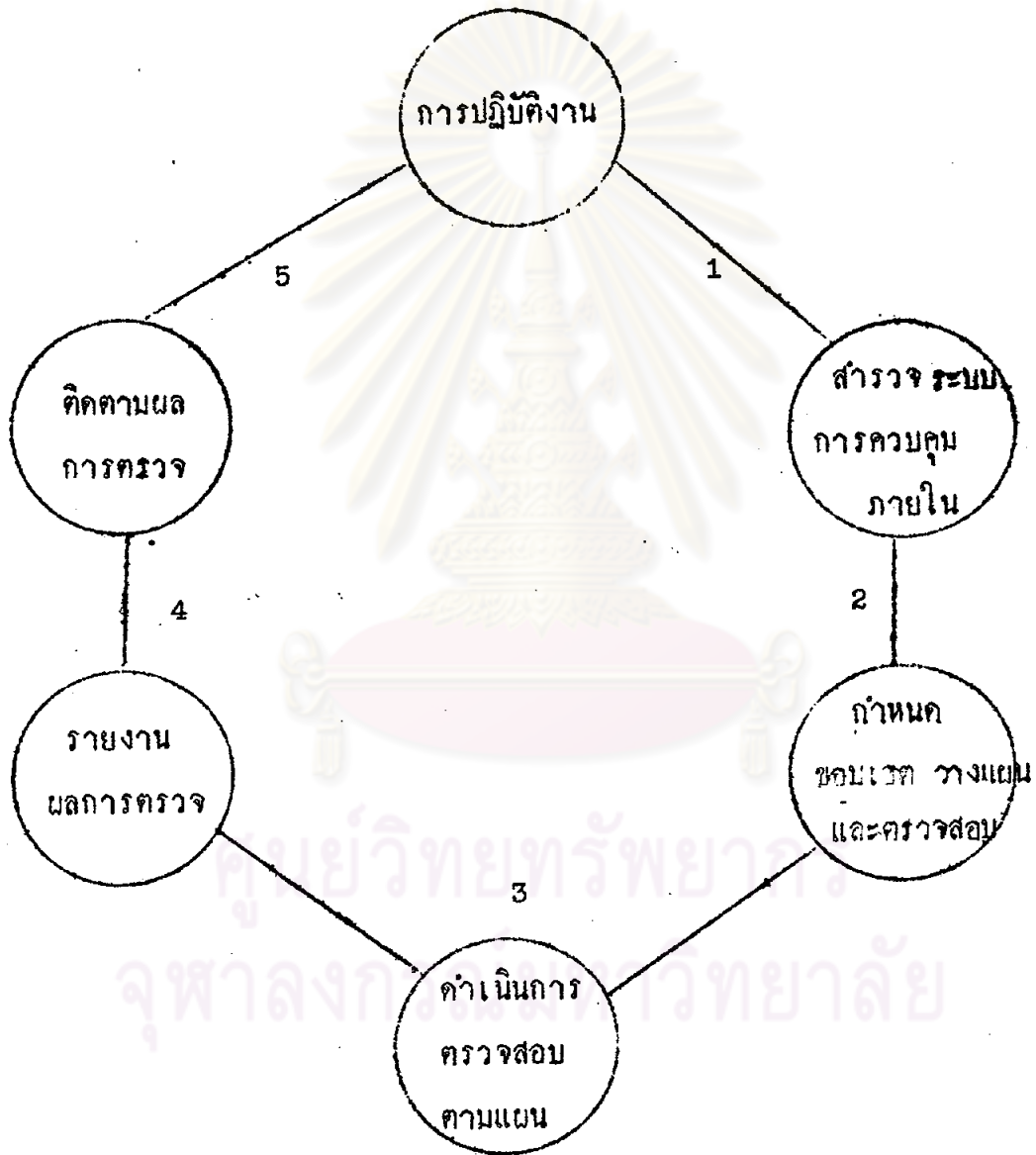
4. ผู้ตรวจสอบภายในยังมีข้อได้เปรียบเป็นพิเศษที่สามารถเข้าถึงปัญหาต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นโดยผ่านสมุดบันทึกบัญชีและการเงิน จากสมุดบันทึกเหล่านี้ผู้ตรวจสอบภายในก็สามารถติดตามต่อไปถึงการปฏิบัติการซึ่งเกี่ยวกับการเงินและการปฏิบัติงานของหน่วยงานอื่น ๆ รวมทั้งการควบคุมทางการเงินและการควบคุมปฏิบัติการที่เกี่ยวข้องด้วย

5. ความสามารถและความชำนาญพิเศษในด้านการควบคุม ทำให้ผู้ตรวจสอบภายในได้เข้าถึงการปฏิบัติงานทุกอย่างขององค์กร ซึ่งเป็นทำให้โอกาสแก่ผู้ตรวจสอบภายในที่จะศึกษาสังเกตและประเมินผลการปฏิบัติงานในกิจกรรมเหล่านี้ได้ทุกแห่งทุกมุม ฉะนั้นจึงเป็นพื้นฐานให้ผู้ตรวจสอบภายในได้ขยายขอบเขตการให้บริการแก่ผู้บริหารทุกระดับในองค์กรได้กว้างขวางมากยิ่งขึ้น

ศูนย์วิจัยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

วงจรถวายตรวจสอบภายใน

วงจรถวายตรวจสอบภายใน อาจแบ่งออกตามรูปได้ดังนี้



การตรวจสอบภายในจะต้องดำเนินการตามขั้นตอนในวงจร 5 ขั้นตอนคือ

1. เมื่อเริ่มปฏิบัติงานว่าจะตรวจเรื่องใด จะต้องดำเนินการสำรวจระบบการควบคุมภายใน ว่ามีการควบคุมภายในที่มีประสิทธิภาพเพียงใด

2. เมื่อสำรวจระบบการควบคุมภายในแล้ว ผู้ตรวจสอบภายในจะทราบได้ทันทีว่ากิจการมีการดำเนินงานด้านการเงิน บัญชี และการปฏิบัติงานอื่น ๆ จุดใดบ้างที่ไม่รัดกุม ก่อให้เกิดการทุจริตรั่วไหลได้ง่าย และนำผลการประเมินระบบการควบคุมภายในนี้มาวางขอบเขตในการตรวจว่าจะตรวจแต่ละเรื่องลึกซึ้งเพียงใด แล้วนำมาวางแผนการตรวจว่าจะตรวจสอบอย่างไรบ้าง ซึ่งจะนำไปพร้อม ๆ กับการวางรูปฟอร์มกระดาษทำการ

3. ดำเนินการตรวจสอบตามแผนการตรวจสอบที่วางไว้

4. พิจารณาปัญหาที่พบ วิเคราะห์ และหาวิธีแก้ไข ตลอดจนจัดทำรายงานผลการตรวจสอบ เสนอฝ่ายบริหาร เพื่อพิจารณาดำเนินการแก้ไขปรับปรุงต่อไป

5. เมื่อเสนอแนะปัญหาและข้อแก้ไขแล้ว ผู้ตรวจสอบภายในจะต้องติดตามผลว่าได้มีการปรับปรุงแก้ไขตามที่เสนอแนะหรือไม่

การปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน

การปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน เริ่มตั้งแต่การรวบรวมและประเมินหลักฐานการควบคุมภายใน ทำการตรวจสอบ ประเมินผล จัดทำรายงาน ตลอดจนติดตามผลการตรวจสอบภายใน

การปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน อาจแบ่งออกตามแนวการปฏิบัติได้ดังนี้ ⁷

⁷ Thomas Burgess, Jr., "Internal Auditing," In Handbook for Auditors (McGraw-Hill, Inc., 1971) pp.77-79

1. ตรวจสอบการปฏิบัติงานตามนโยบาย แผนงาน และวิธีการที่วางไว้ (Compliance)
2. ตรวจสอบพิสูจน์ความถูกต้อง (Verification)
3. ประเมินผล (Evaluation)

การตรวจสอบการปฏิบัติงานตามนโยบายแผนงานและวิธีการที่วางไว้ หมายถึง การตรวจสอบให้มั่นใจว่าการปฏิบัติงานของกิจการเป็นไปตามนโยบาย แผนงาน ระบบ วิธีการ หลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป กฎหมาย และระเบียบข้อบังคับของรัฐ หรือไม่ การตรวจสอบรวมถึงการทบทวนนโยบาย แผนงาน วิธีการ โครงสร้างของหน่วยงานว่าเหมาะสม และมีประสิทธิภาพหรือไม่

ตรวจสอบพิสูจน์ความถูกต้อง การตรวจสอบรวมถึงการทบทวนบันทึกทางการเงิน แหล่งที่มาของข้อมูล วิธีการดำเนินงานและการควบคุมทางการเงินเกี่ยวกับสินทรัพย์ หนี้สินของกิจการ

ประเมินผล การประเมินผลเป็นความรับผิดชอบที่สำคัญของผู้ตรวจสอบ ภายใน การประเมินผลกระทำโดยการเปรียบเทียบผลการปฏิบัติงาน กับนโยบายหรือแผนงานที่วางไว้ ตลอดจนค้นหาข้อแตกต่างและตรวจสอบหาสาเหตุของข้อบกพร่องถ้ามี เสนอรายงานการตรวจสอบและขอเสนอแนะให้ผู้บริหาร ตลอดจนผู้ปฏิบัติงานได้ทราบ

เทคนิคการตรวจสอบภายใน

การตรวจสอบภายใน เพื่อให้ได้หลักฐานเพียงพอที่จะเสนอรายงาน ผู้ตรวจสอบจะต้องเลือกใช้เทคนิคการตรวจสอบที่เหมาะสมกับวัตถุประสงค์ในการตรวจสอบ คุณลักษณะของหลักฐานและข้อเท็จจริง ตลอดจนสภาวะแวดล้อมของหน่วยงานที่ปฏิบัติ เทคนิคที่จำเป็นสำหรับงานตรวจสอบภายใน มีความคล้ายคลึงกับเทคนิคที่ใช้ในงานตรวจสอบของผู้สอบบัญชีภายนอก

เทคนิคในการตรวจสอบรวบรวมข้อเท็จจริง อาจแบ่งออกตามลักษณะของ
หลักฐานการตรวจสอบ โดยสรุปตามแผนผังดังนี้⁸

<u>ลักษณะของหลักฐานการตรวจสอบ</u>	<u>เทคนิคการตรวจสอบ</u>
การจัดองค์การ และการปฏิบัติการ	- สังเกตการณ์ - สอบถาม - วิเคราะห์
ระบบการควบคุมภายใน	- สังเกตการณ์ - สอบถาม - ตรวจสอบเอกสาร
การตรวจสอบการบันทึกรายการ	- ขอคำยืนยัน - ตรวจติดตามวิธีการ - สอบทานการคำนวณ - ตรวจสอบเอกสาร
การตรวจสอบยอดकुุด	- สังเกตการณ์ - ขอคำยืนยัน - สอบทานการคำนวณ

⁸ J.J. Willingham and D.R. Carmichael, op. cit., p. 108.

การสังเกตการณ์ เป็นวิธีการใดหลักฐานอย่างง่ายจากการมอง ฟัง และสัมผัส ผู้ตรวจสอบต้องวางแผนการสังเกตการณ์เพื่อให้ได้ข้อเท็จจริง และเชื่อมโยงสิ่งที่สังเกตกับวัตถุประสงค์ในการตรวจสอบ อาจจะเป็นความมีตัวตนของสินทรัพย์ พฤติกรรมของผู้ปฏิบัติ และระบบการปฏิบัติงานของธุรกิจ

การสอบถาม ผู้ตรวจสอบอาจจำเป็นต้องสอบถามผู้ปฏิบัติงานในระหว่างการตรวจสอบเพื่อให้ได้ข้อมูลเกี่ยวกับการปฏิบัติ ระบบการควบคุม เพื่อให้ทราบว่า การปฏิบัติการเป็นไปตามมาตรฐานที่วางไว้หรือไม่ การสอบถามอาจทำในรูปแบบสอบถามอย่างเป็นทางการ หรือการสนทนาอย่างไม่เป็นทางการ อย่างไรก็ตามการสอบถามต้องมีหลักฐานสนับสนุนจึงจะเชื่อถือได้

การขอคำยืนยัน การขอคำยืนยันเป็นแบบสอบถามอย่างหนึ่งซึ่งผู้ตรวจสอบอาจได้รับเป็นลายลักษณ์อักษรจากบุคคลภายนอกกิจการ หรือบุคคลที่เหมาะสมที่จะให้ข้อมูลเป็นที่ยืนยันได้ คำยืนยันจากบุคคลภายนอกย่อมจะเป็นที่เชื่อถือได้ การขอคำรับรองยืนยันอาจใช้เป็นวิธีการแทนการสังเกตการณ์ เช่น การขอคำยืนยันยอดเงินฝากธนาคาร เป็นต้น

การตรวจติดตามวิธีการดำเนินงาน เพื่อจะค้นพบข้อผิดพลาดในการดำเนินงาน ผู้ตรวจสอบจำเป็นต้องตรวจติดตามวิธีการดำเนินงานที่ตนทำการตรวจสอบตั้งแต่ต้นจนจบ เพื่อดูว่ามีการดำเนินงานผิดไปจากมาตรฐานที่วางไว้หรือไม่

การคำนวณ ผู้ตรวจสอบจำเป็นต้องสอบถามการคำนวณเลขเพื่อให้เกิดความเชื่อมั่นในความถูกต้องของตัวเลขในหลักฐานหรือข้อเท็จจริงที่ตนทำการตรวจสอบ

การตรวจสอบเอกสาร เนื่องจากการดำเนินธุรกิจเกี่ยวข้องกับการดำเนินเอกสารระหว่างหน่วยงานต่าง ๆ ผู้ตรวจสอบจำเป็นต้องตรวจสอบเอกสารเหล่านั้นเพื่อพิสูจน์ว่าได้จัดทำโดยถูกต้องเหมาะสม คือเป็นเอกสารที่มีการอนุมัติโดยถูกต้อง มีขอบปรองใต ฯ หรือไม่

การวิเคราะห์ ผู้ตรวจสอบอาจใช้วิธีการวิเคราะห์เพื่อหาความสัมพันธ์ระหว่างข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้น เช่นการวิเคราะห์อัตราส่วน แนวโน้ม การเปรียบเทียบวิธีการกับมาตรฐาน เช่นเปรียบเทียบค่าใช้จ่ายกับงบประมาณ

เมื่อผู้ตรวจสอบภายในรวบรวมข้อมูลและทำการทดสอบหรือวิเคราะห์ข้อมูลแล้วต้องสรุปข้อมูลนั้น ในขณะที่ทำการสรุปข้อมูล ผู้ตรวจสอบภายในต้องสมมติตัวเองกลับไปเป็นเสมือนหนึ่งผู้บริหารเอง ทั้งนี้เพื่อที่จะได้ทำความเข้าใจว่า หากเป็นผู้บริหารแล้วอยากจะได้ข้อมูลอะไรบ้าง ส่วนใดที่ควรจะคงไว้หรือไม่รายงาน ควรจะเสนอแนวทางปรับปรุงแก้ไขอย่างไร

ผู้ตรวจสอบภายในต้องตัดสินใจหรือให้ความเห็นว่าการปฏิบัติงานของหน่วยงานนั้นเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพหรือไม่เพียงใด ต้องประเมินว่าระบบการควบคุมภายในที่มีอยู่เป็นระบบที่ดีควรแก่การเชื่อมั่นได้มากน้อยเพียงใด ต้องมีข้อสรุปจากผลการทดสอบรายการที่มีข้อขัดแย้ง ว่าเป็นสาระสำคัญหรือไม่ จะมีโอกาสเป็นไปได้น้อยเพียงใด กระทบกระเทือนการปฏิบัติงานของหน่วยงานนั้นมากหรือไม่ มีผู้ใดได้รับความกระทบกระเทือนหรือไม่ สภาพการเลวร้ายมากน้อยเพียงใด ข้อขัดแย้งต่าง ๆ เกิดจากความขัดแย้งกันเป็นส่วนตัวซึ่งมักมีอยู่ในองค์กรทั่วไป หรือว่าเกิดจากระบบงาน หรือเกิดจากข้อผิดพลาดในการสั่งงาน

ความแตกต่างระหว่างการตรวจสอบภายในกับการสอบบัญชี

1. ความมุ่งหมายของการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีทำการตรวจสอบงบการเงิน เพื่อเสนอรายงานว่าฐานะการเงินและผลการดำเนินงานตามที่ปรากฏในงบการเงินถูกต้องเพียงใด ส่วนผู้ตรวจสอบภายในสนใจในข้อมูลทางบัญชีที่จะใช้ในการบริหารและปรับปรุงระบบงาน การปฏิบัติตามนโยบายของกิจการ

2. แนวทางการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีกำหนดแนวทางการตรวจสอบแบ่งตามรายการที่ปรากฏในงบการเงิน ส่วนผู้ตรวจสอบภายใน แยกตามลักษณะการปฏิบัติงานด้านต่าง ๆ ตามการจัดแบ่งส่วนงาน

3. ปริมาณงาน ปริมาณงานของการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีจะมีปริมาณน้อยกว่าการตรวจสอบภายในมาก เพราะผู้ตรวจสอบภายในมีหน้าที่รับผิดชอบในการค้นหาข้อบกพร่อง จึงต้องทำการตรวจสอบโดยละเอียดและทำการตรวจสอบต่อเนื่องกันตลอดปี ส่วนผู้สอบบัญชีมีความรับผิดชอบในความถูกต้องของงบการเงินเท่านั้น จึงตรวจสอบโดยการวิเคราะห์บัญชีและใช้วิธีการทดสอบ ส่วนระยะเวลาในการตรวจสอบนั้น ผู้สอบบัญชีจะทำการตรวจสอบเพียงปีละครั้งหรือสองครั้ง

4. ความสนใจต่อการควบคุมภายใน ผู้สอบบัญชีจะสนใจเฉพาะเกี่ยวกับการบัญชีและการเงินเท่านั้น แต่ผู้ตรวจสอบภายใน นอกจากจะสนใจในด้านการบัญชีการเงินแล้วยังต้องสนใจในด้านการควบคุมด้านบริหารด้วย

5. ความอิสระ การสอบบัญชีกระทำโดยผู้สอบบัญชีอิสระ มิได้มีส่วนได้เสียกับกิจการและมีความรับผิดชอบต่อบุคคลที่สามซึ่งเป็นบุคคลภายนอก ส่วนการตรวจสอบภายใน ผู้ตรวจสอบภายในเป็นพนักงานคนหนึ่งของกิจการ บุคคลภายนอกก็ยังคงเห็นว่าไม่มีความอิสระอย่างแท้จริง

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย