



## บทที่ 2

### เอกสาร ข้อเขียน และงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

ในการศึกษาวิจัยเรื่อง "การศึกษาสภาพและปัญหาการปฏิบัติการตรวจสอบการเงิน และการบัญชีในสหวิทยาลัยรัตนโกสินทร์" ครั้งนี้ ได้ศึกษาค้นคว้าเอกสาร ตำรา และงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง โดยจะเสนอความหมายของการตรวจสอบการเงินและการบัญชี วัตถุประสงค์ และขอบเขตของการตรวจสอบการเงินและการบัญชี การปฏิบัติการตรวจสอบซึ่งประกอบด้วย การสำรวจระบบการควบคุมภายใน การจัดทำแผนการตรวจสอบ การดำเนินการตรวจสอบ การรายงานผลการตรวจสอบ การติดตามผลการตรวจสอบ และงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง ตามลำดับดังต่อไปนี้

#### ความหมายของการตรวจสอบการเงินและการบัญชี

การตรวจสอบการเงินและการบัญชีถือได้ว่าเป็นประเภทหนึ่งของการตรวจสอบภายใน ตามที่สมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งสหรัฐอเมริกาได้ทำการวิจัยและสำรวจในปี ค.ศ. 1973 ผลจากการสำรวจพอจะแบ่งประเภทการตรวจสอบภายในได้ 3 ประเภท คือ (วัตน์ พรรณเชษฐ์ 2523: 11)

1. การตรวจสอบการปฏิบัติการ
2. การตรวจสอบการบริหารงาน และ
3. การตรวจสอบทางการเงิน

การตรวจสอบทางการเงิน (Financial audit) หมายถึง การประเมินผลอย่าง มีอิสระจากข้อมูลในอดีตโดยผู้ตรวจสอบภายในหรือผู้สอบบัญชีอิสระ เพื่อทดสอบให้แน่ใจว่าข้อมูลทางการเงินนั้นมีความถูกต้องน่าเชื่อถือเพียงใด การตรวจสอบนี้ครอบคลุมถึงการป้องกันทรัพย์สิน และประเมินความเสี่ยงพอของระบบการควบคุมภายใน ข้อมูลทางการเงิน เป็นเพียงหลักฐาน เบื้องต้นแต่มิใช่เป็นหลักฐานชนิดเดียวที่มีอยู่ การประเมินผลนี้กระทำอย่างมีแบบแผนมิใช่กระทำ ตามที่มีการขอร้อง (วัตน์ พรรณเชษฐ์ 2523: 17)

เจริญ เจษฎาวัลย์ (2527 ข : 49) กล่าวถึงการตรวจสอบทางการเงินหมายถึง "การประเมินผลจากอดีตเพื่อทดสอบให้มั่นใจว่าการบันทึกบัญชีและสรรพเอกสารประกอบการบันทึกบัญชี รวมทั้งข้อมูลต่าง ๆ ทางการเงินนั้นมีความถูกต้องน่าเชื่อถือได้เพียงใด การตรวจสอบประเภทนี้จะคลุมถึงการป้องกันทรัพย์สินและประเมินผลระบบการควบคุมภายในว่าได้จัดไว้อย่างรัดกุมเพียงพอประการใด"

จึงพอสรุปได้ว่า การตรวจสอบการเงินและการบัญชีหมายถึง การประเมินผลข้อมูลในอดีต เพื่อทดสอบให้มั่นใจว่าข้อมูลทางการเงิน การบันทึกบัญชี และสรรพ เอกสารประกอบการบันทึกบัญชีมีความถูกต้องน่าเชื่อถือได้เพียงใด และการตรวจสอบนี้จะคลุมถึงการป้องกันทรัพย์สินและประเมินผลระบบการควบคุมภายในทางการเงินและการบัญชีว่าได้จัดไว้รัดกุมเพียงใด

#### วัตถุประสงค์และขอบเขตการตรวจสอบการเงินและการบัญชี

การตรวจสอบการเงินและการบัญชี เป็นวิธีการสำคัญอันหนึ่งในการควบคุมและบริหารการเงินให้มีประสิทธิภาพ โดยปกติแล้วหน่วยงานทุกแห่งจะมีการตรวจสอบทางด้านการเงิน ซึ่งมีทั้งการตรวจสอบภายในและตรวจสอบโดยหน่วยงานนอก เพื่อช่วยในการปรับปรุงแก้ไขการปฏิบัติงานให้ตรงตามวัตถุประสงค์

วัตถุประสงค์ของการตรวจสอบการเงินและการบัญชีก็เพื่อประเมินความเพียงพอของระบบการควบคุมภายใน หากองค์การมีระบบการควบคุมภายในที่เพียงพอก็ย่อมเป็นเครื่องประกันว่า (Meigs 1964: 120)

1. ทรัพย์สินได้รับการป้องกันจากความสูญเสียโดยการโกง การขโมย หรืออันตรายอื่น ๆ เพียงพอ
2. รายการการเงินได้รับการแยกประเภท และบันทึกอย่างเหมาะสม
3. รายงานฐานะการเงินและรายงานต่าง ๆ เป็นรายงานที่ประกอบขึ้นจากข้อมูลที่ถูกต้องและมีความหมาย
4. งานที่ให้ปฏิบัติได้ทำทันตามกำหนดเวลา

ในการตรวจสอบการเงินและบัญชี หากระบบการควบคุม เหมาะสมและเพียงพอ ทั้งในหลักการและทางปฏิบัติแล้ว ผู้ตรวจสอบย่อมลงความเห็นได้ว่าข้อมูลและตัวเลขทางบัญชี เหมาะสม อีกทั้งมีการป้องกันทรัพย์สินเพียงพอ การตรวจสอบแบบนี้ เน้นถึงความเพียงพอของการควบคุมทางการเงินและบัญชี ซึ่งรวมถึงการจัดแบ่งแยกหน้าที่ในการจัดเก็บ บันทึก และ รายงานทรัพย์สินตลอดจนระบบการอนุมัติ

กิติมา ปรีดีติลล (2523: 237) ได้กล่าวถึงวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบการเงิน พอสรุปได้ดังนี้

1. การตรวจค้นการทุจริต การทุจริตแบ่งออกกว้าง ๆ ได้ 2 ประเภท คือ
  - 1.1 การยักยอก ซึ่งอาจเป็นการยักยอกเอาเงินหรือสิ่งของไป เป็นประโยชน์ ของตนเอง
  - 1.2 การทุจริตโดยแปลงรูปบัญชี แต่ไม่เกี่ยวกับการยักยอก เงินหรือสิ่งของ
2. การค้นหาข้อบกพร่องผิดพลาด การค้นพบข้อผิดพลาดบกพร่อง บางทีข้อบกพร่อง เล็ก ๆ น้อย ๆ ซึ่งพบในขั้นแรกก็อาจกลายเป็นการทุจริตในทางบัญชีได้ในที่สุด ฉะนั้น ผู้ตรวจสอบ จะต้องพิจารณาถึงเหตุผลของการบกพร่องผิดพลาดทุก ๆ ข้อ โดยละเอียดรอบคอบ ข้อบกพร่อง และผิดพลาดอาจแบ่งได้ดังต่อไปนี้
  - 2.1 ผิดพลาดเนื่องจากไม่ลงบัญชี
  - 2.2 ผิดพลาดเนื่องจากลงบัญชีผิด
  - 2.3 ผิดพลาดในทางตัวเลขอัน เป็นข้อผิดพลาดที่สามัญ
  - 2.4 ผิดพลาดในหลักการลงบัญชี
  - 2.5 ผิดพลาดซึ่งดุลกันไปในตัว

ในส่วนของวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบภายในของส่วนราชการ พ.ศ. 2521 (กรมบัญชีกลาง 2521: 1-2) ซึ่งรวมถึงการตรวจสอบการเงินและบัญชีด้วยนั้น ได้กล่าวไว้โดยสรุปคือ วัตถุประสงค์สำคัญของการตรวจสอบแต่เดิม เพื่อตรวจสอบหลักฐานความถูกต้อง ของตัวเลขและใบสำคัญ ต้องการให้ผู้ปฏิบัติงานทุกฝ่ายที่เกี่ยวข้องทางด้านการเงินมีความ ซื่อสัตย์ต่อหน้าที่เท่านั้น แต่ในปัจจุบัน เน้นหนักด้านตรวจสอบผลการดำเนินงาน (Performance

audit) ด้วย เพื่อช่วยให้ผู้บริหารสามารถใช้ข้อมูลประกอบการตัดสินใจอย่างเหมาะสมทันต่อเหตุการณ์ นอกจากนี้ยังทำให้เจ้าหน้าที่ในหน่วยงานที่เกี่ยวข้องปรับปรุงตนเองให้สอดคล้องกับข้อเสนอแนะของผู้ตรวจสอบ และที่สำคัญคือช่วยให้หัวหน้าส่วนราชการทราบถึงการทุจริต การรั่วไหล และความบกพร่องทางการเงินได้รวดเร็วทันเหตุการณ์

จึงกล่าวได้ว่า วัตถุประสงค์ของการตรวจสอบการเงินและการบัญชีก็เพื่อประเมินระบบการควบคุมภายในทางการเงินและการบัญชี และเป็นการป้องกันความบกพร่องผิดพลาดทางการเงินและการบัญชี เพื่อช่วยให้ผู้บริหารสามารถใช้ข้อมูลประกอบการตัดสินใจและช่วยเจ้าหน้าที่ในหน่วยงานที่เกี่ยวข้องปรับปรุงตนเองตามข้อเสนอแนะของผู้ตรวจสอบ และประการสำคัญช่วยให้ผู้บริหารทราบถึงความบกพร่องทางการเงินและการบัญชี ซึ่งจะนำไปสู่การทุจริต การรั่วไหลได้รวดเร็วทันเหตุการณ์

#### ขอบเขตการตรวจสอบการเงินและการบัญชี

กิตติมา ปรีดีดิลก (2523 : 239-240) ได้กล่าวถึงการตรวจสอบภายในเกี่ยวกับการเงินโรงเรียน ซึ่งมีการดำเนินการในเรื่องต่อไปนี้

1. ตรวจสอบการรับเงิน ซึ่งมีปัญหาต้องตรวจสอบดังนี้
  - 1.1 ตรวจสอบใบเสร็จรับเงินกับทะเบียนคุมใบเสร็จรับเงินว่ามีใบเสร็จครบถ้วนตามทะเบียนหรือไม่
  - 1.2 ตรวจสอบขั้วใบเสร็จรับเงิน ทั้งเงินบำรุงการศึกษาและเงินนอกบำรุงการศึกษาว่าปฏิบัติถูกต้องตามระเบียบหรือไม่
  - 1.3 ตรวจสอบนำส่งเงินรายรับภายในโรงเรียนว่าปฏิบัติถูกต้องหรือไม่
  - 1.4 มีการรักษาเงินไว้เกินอำนาจบ้างหรือไม่
  - 1.5 วิธีการเก็บรักษาเงินของโรงเรียนปฏิบัติอย่างไร ถูกต้องตามระเบียบหรือไม่
2. ตรวจสอบการจ่ายเงินของโรงเรียน มีสิ่งต้องปฏิบัติดังนี้
  - 2.1 ตรวจสอบการจ่ายเงินใบสำคัญคู่จ่ายว่าถูกต้องหรือไม่
  - 2.2 ตรวจสอบใบเบิกเงินภายในโรงเรียนว่าปฏิบัติถูกต้องหรือไม่
  - 2.3 ตรวจสอบการจ่ายเงินนอกบำรุงการศึกษาว่าจ่ายตรงตามวัตถุประสงค์และถูกต้องตามระเบียบการจ่ายหรือไม่

### 3. ตรวจสอบการบัญชีและทะเบียน มีสิ่งต้องตรวจสอบดังนี้

3.1 ตรวจสอบบัญชีรายวัน เงินสดว่ามีการลงรายการรับ รายการจ่ายถูกต้องตามหลักฐานข้อเท็จจริงหรือไม่ ลงบัญชีเงินสดเป็นปัจจุบันหรือไม่ และถูกต้องตามแบบบัญชีหรือไม่

3.2 ตรวจสอบทะเบียนรับเงินบำรุงการศึกษารายบุคคล ตรวจสอบว่าการลงทะเบียนตรงตามใบเสร็จรับเงินหรือไม่ ตรวจสอบเดือนละ 1 ครั้ง สำหรับเดือนที่สิ้นปีการศึกษา ตรวจสอบว่าเงินที่เด็กค้างเงินบำรุงการศึกษา โรงเรียนได้ออกใบสุทธิให้หรือไม่

3.3 ตรวจสอบทะเบียนจ่ายเงินบำรุงการศึกษา จำแนกตามหมวดงบประมาณ ดูการจำแนกประเภทรายจ่ายตามงบประมาณว่าปฏิบัติตามสำนักงบประมาณกำหนดไว้หรือไม่

3.4 ตรวจสอบทะเบียนต่าง ๆ เช่น ทะเบียนคุมเงินงบประมาณ ทะเบียนคุมเงินนอกงบประมาณ ทะเบียนคุมหลักฐานขอเบิก ทะเบียนคุมเอกสารแทนตัวเงิน และทะเบียนคุมรายได้แผ่นดิน ว่าปฏิบัติถูกต้องตามระบบบัญชีหรือไม่

3.5 ตรวจสอบบัญชีพัสดุและทะเบียนครุภัณฑ์ดูว่าของที่ซื้อมาด้วยเงินงบประมาณ เงินบำรุงการศึกษา และเงินนอกบำรุงการศึกษา ลงบัญชีและทะเบียนครบถ้วนหรือไม่ พักดูที่เบิกไปใช้มีใบเบิกพัสดุหรือไม่ และการปฏิบัติถูกต้องตามระเบียบหรือไม่

### 4. การตรวจสอบอื่น ๆ

ในระเบียบการเก็บรักษาเงิน และการนำเงินส่งคลังของส่วนราชการ ฉบับที่ 2 พ.ศ. 2531 ได้กำหนดเรื่องการตรวจสอบภายในไว้ว่า "การตรวจสอบภายในให้เป็นไปตามที่กระทรวงการคลังกำหนด"

ในส่วนของขอบเขตการตรวจสอบด้านการเงินและการบัญชีตามคู่มือการตรวจสอบภายในของส่วนราชการ พ.ศ. 2521 (กรมบัญชีกลาง 2521: 2) กำหนดไว้ว่าตรวจสอบด้านการเงินและการบัญชีในเรื่องต่าง ๆ ดังต่อไปนี้ว่าได้ดำเนินการไปอย่างถูกต้องตามคำสั่ง ระเบียบ ข้อบังคับหรือกฎหมายที่เกี่ยวข้องเพียงใด

- การรับเงิน
- การเก็บรักษาเงิน
- การก่องหนี่ผูกพัน
- การจ่ายเงิน
- เงินยืมและเงินรองจ่าย

- การลงบัญชีและทะเบียนต่าง ๆ
- การทำรายงานการเงิน เสนอผู้บังคับบัญชา
- การพัสดุและครุภัณฑ์
- อื่น ๆ ตามแต่หัวหน้าส่วนราชการจะมอบหมาย

ในปัจจุบันระบบบัญชีและการเงินของส่วนราชการจัดทำขึ้น เพียงเพื่อความคุมการรับ-จ่ายเงินไม่ให้ใช้จ่ายเกินวงเงินงบประมาณ การลงบัญชีใช้หลักเงินสด การก่องหนืผูกพัน การเบิกจ่ายเงิน ตลอดจนการลงบัญชี ต้องให้เป็นไปตามกฎหมายข้อบังคับและระเบียบการคลังที่วางไว้ หรือในกรณีที่ไม่ม่ระเบียบข้อบังคับแต่ได้ตกลงกับกระทรวงการคลังแล้ว ในการตรวจสอบภายในปกติแล้วจะตรวจสอบเป็น เรื่อง เพื่อจะได้ทราบว่าผลการดำเนินการแต่ละเรื่องตั้งแต่ต้นจนจบมี ปัญหาอย่างไร และควรจะแก้ไขอย่างไร เรื่องที่อยู่ในข่ายของการตรวจสอบมีอยู่ดังต่อไปนี้ (2521: 21)

1. เงินงบประมาณ
2. การรับ-จ่ายเงิน
3. รายได้แผ่นดิน
4. เงินนอกงบประมาณ
5. ก่องหนืผูกพัน
6. เงินยืม
7. การบัญชี
8. พัสดุ ครุภัณฑ์ และยานพาหนะ
9. เรื่องพิเศษอื่น ๆ เช่น การตรวจรับงานก่อสร้าง งานวิเคราะห์และสรุปรายงานต่าง ๆ งานด้านสิทธิเรียกร้อง งานฝึกอบรม และอื่น ๆ

จะเห็นได้ว่า การตรวจสอบการเงินและการบัญชีของส่วนราชการต่าง ๆ จะมีขอบเขต เรื่องที่ต้องตรวจสอบ คือ เงินงบประมาณ การรับ-จ่ายเงินสด รายได้แผ่นดิน เงินนอกงบประมาณ การก่องหนืผูกพัน เงินยืม การบัญชี พัสดุ ครุภัณฑ์ และยานพาหนะ โดยตรวจสอบว่าได้มีการปฏิบัติ ถูกต้องตามคำสั่ง ระเบียบ ข้อบังคับหรือกฎหมายที่เกี่ยวข้องหรือไม่เพียงใด



### การปฏิบัติ การตรวจสอบ

คณะกรรมการมาตรฐานวิชาชีพการตรวจสอบภายในของสมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งสหรัฐอเมริกา ได้กำหนดมาตรฐานการปฏิบัติงานของวิชาชีพการตรวจสอบภายในในเรื่องการปฏิบัติงานตรวจสอบ (Performance of audit) ไว้ว่า "งานตรวจสอบรวมถึง การวางแผนการตรวจสอบ การตรวจสอบและประเมินข้อมูล การรายงานผล และการติดตามผลการรายงาน" (Ricchiute 1982: 50)

สุกัญญา วิโรจนวัฒน์ (2524: 28) กล่าวว่า "การปฏิบัติงานตรวจสอบภายในเริ่มตั้งแต่การรวบรวมและประเมินหลักฐานการควบคุมภายใน ทำการตรวจสอบ ประเมินผล จัดทำรายงาน ตลอดจนติดตามผลการตรวจสอบภายใน"

แนวทางปฏิบัติในการตรวจสอบการเงินและการบัญชีอาจจำแนกได้ 6 ชั้น คือ (Meigs 1964: 121-122)

1. การนิยามความมุ่งหมายของการตรวจสอบ
2. การวางแผนการตรวจ
3. การสอบค้น
4. การประเมิน
5. การรายงาน
6. การติดตามผล

การนิยามความมุ่งหมายของการตรวจสอบ เป็นความสำคัญลำดับแรกของงานตรวจสอบ เพราะถ้าขาดวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบที่แน่นอนและชัดเจนแล้ว การตรวจสอบจะเลื่อนลอยไม่มีจุดหมายที่แน่นอน และผู้ตรวจสอบไม่มีแนวทางที่จะปฏิบัติงาน

การวางแผนการตรวจสอบ เป็นการกำหนดแผนปฏิบัติงานให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์เฉพาะ และเพื่อให้เหมาะสมกับงานตรวจสอบหนึ่ง ๆ การวางแผนการตรวจประกอบด้วยส่วนสำคัญ ๆ 2 ส่วน คือ การตรวจทาน (review) เพื่อรวบรวมข่าวสาร (information) เกี่ยวกับนโยบายและวิธีดำเนินงานทางบัญชี รวมตลอดถึงการวิเคราะห์ความเพียงพอของการ

ควบคุมภายในและค้นหาช่องโหว่ (deophole) เพื่อเน้นการตรวจสอบในส่วนที่ระบบการควบคุมไม่เข้มแข็งพอ

การสอบย้อน เป็นขั้นปฏิบัติการตรวจสอบ โดยการสุ่มตัวอย่าง (sampling) เพื่อให้ทราบว่าได้มีการปฏิบัติตามนโยบาย แผน และวิธีดำเนินงานที่กำหนดไว้หรือไม่ โดยเริ่มจากการกำหนดขนาดขอบเขตของตัวอย่างที่สุ่ม และทำการสอบถามรายละเอียดของตัวอย่างนั้น ขั้นสุดท้ายจึงทำการสอบย้อน ซึ่งผู้ตรวจสอบจะต้องรวบรวมหลักฐานต่าง ๆ อย่างเพียงพอเพื่อเสนอความเห็น

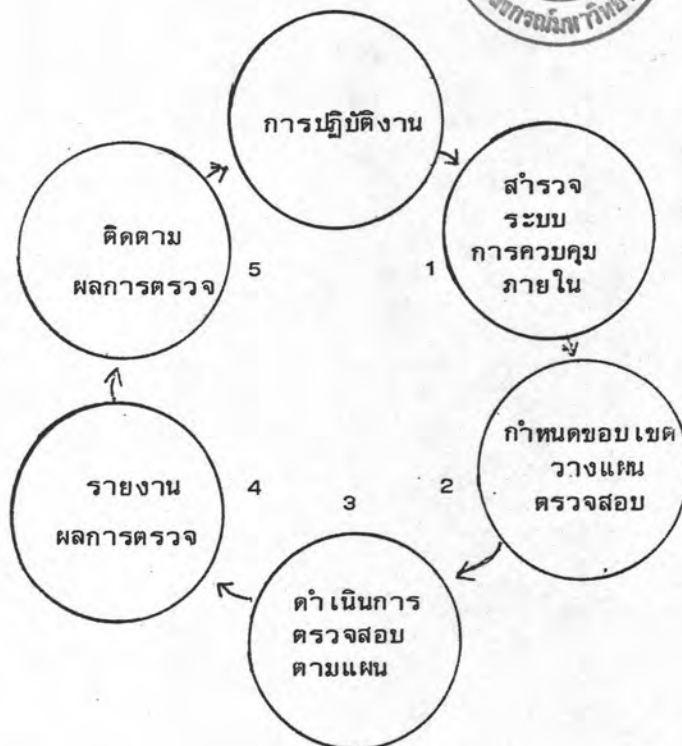
การประเมิน ผู้ตรวจสอบจะต้องประเมินสิ่งที่พบจากการตรวจสอบและให้ความเห็นในฐานะผู้ชำนาญการ การประเมินดังกล่าวย่อมจะแตกต่างกันไปตามแต่กรณี เช่น ถ้าผู้บริหารได้กำหนดนโยบายและระเบียบปฏิบัติไว้เป็นการถูกต้อง เมื่อเจ้าหน้าที่ปฏิบัติตามอย่างเคร่งครัด ผู้ตรวจสอบย่อมลงความเห็นได้ว่าการควบคุมเป็นที่น่าพอใจ และมีเหตุผลเชื่อได้ว่าผลการปฏิบัติงานถูกต้อง แต่ถ้าเจ้าหน้าที่มิได้ปฏิบัติตาม ผู้ตรวจสอบย่อมไม่อาจลงความเห็นได้ว่าผลการปฏิบัติงานจะถูกต้องเป็นไปตามแผนระเบียบปฏิบัติ และต้องเสนอแนะให้มีการปฏิบัติตามระเบียบปฏิบัติอย่างเคร่งครัด

การรายงาน ก่อนที่จะเสนอรายงานอย่างเป็นทางการต่อฝ่ายบริหาร ผู้ตรวจสอบควรจะได้พิจารณาร่วมกับผู้รับตรวจเสียก่อน ทั้งนี้เพื่อประกันความถูกต้องของข้อมูลต่าง ๆ และผ่านการรับรู้ของผู้รับการตรวจ

การติดตามผล เมื่อเสนอรายงานแล้ว ผู้ตรวจสอบจะต้องติดตามดูว่าได้มีการปฏิบัติตามข้อเสนอแนะเพียงใดหรือไม่ เพื่อหาทางแก้ไขอุปสรรคที่อาจเกิดขึ้น

ในส่วนของการปฏิบัติงานตรวจสอบตามแนวการตรวจสอบภายในสำหรับส่วนราชการ พ.ศ. 2521 (กรมบัญชีกลาง 2521: 19-21) พงจะสรุปได้ว่าลักษณะงานที่จะต้องตรวจสอบทุกเรื่องและทุกครั้ง ซึ่งรวมถึงการตรวจสอบการเงินและบัญชี จะต้องดำเนินการตามขั้นตอนในรูปวงจร (cycle) เป็น 5 ขั้นตอน คือ





1. เมื่อเริ่มปฏิบัติงานว่าจะตรวจเรื่องใด จะต้องดำเนินการสำรวจระบบการควบคุมภายในว่ามีการควบคุมภายในมากน้อยเพียงใดในแต่ละเรื่องหรือไม่ โดยเปรียบเทียบกับมาตรฐานการควบคุมภายใน เป็นเกณฑ์
2. เมื่อสำรวจระบบการควบคุมภายในแล้ว ผู้ตรวจสอบภายในจะทราบได้ทันทีว่า ส่วนราชการของตนมีการดำเนินงานด้านการเงิน บัญชี การบริหาร จุดใดบ้างที่ไม่รัดกุม ก่อให้เกิดการรั่วไหลและทุจริตได้ง่าย และนำผลเหล่านี้มาวางแผนขอบเขตการตรวจสอบว่าจะตรวจแต่ละเรื่องลึกซึ้งถึงแก่นแค่ไหน เมื่อทราบขอบเขตแล้วจึงวางแผนและขั้นตอนการตรวจสอบเป็นรายละเอียดว่าจะตรวจสอบอะไรก่อนหลัง ในการวางแผนการตรวจสอบ จะทำความเข้าใจกับการวางรูปฟอร์มกระดาษทำงาน เพื่อเตรียมพร้อมทั้งด้านวิชาการ และเครื่องมือที่จะดำเนินการตรวจสอบ
3. ดำเนินการตรวจสอบตามแผนการตรวจสอบที่วางไว้
4. พิจารณามติที่พบ วิเคราะห์ และหาวิธีแก้ไข ตลอดจนจัดทำรายงานผลการตรวจสอบเสนอฝ่ายบริหาร เพื่อดำเนินการสั่งการแก้ไขหรือปรับปรุงต่อไป
5. เมื่อเสนอแนะปัญหาและข้อแก้ไขแล้ว ผู้ตรวจสอบภายในจะต้องดำเนินการติดตามผลว่าได้มีการปรับปรุงแก้ไขตามที่เสนอแนะหรือไม่

จึงพอจะกล่าวได้ว่า การปฏิบัติ การตรวจสอบนั้น เป็นกระบวนการตรวจสอบ เพื่อให้ผู้ตรวจสอบจะต้องปฏิบัติตามลำดับขั้น เพื่อให้การตรวจสอบดำเนินไปได้อย่างคล่องตัว บรรลุวัตถุประสงค์และมีประสิทธิภาพ จากหลักการ/ทฤษฎี/และแนวปฏิบัติตามคู่มือการตรวจสอบภายในสำหรับส่วนราชการของกรมบัญชีกลาง กระทรวงการคลัง ผู้วิจัยจึงกำหนดกรอบการปฏิบัติ การตรวจสอบการเงินและการบัญชี เพื่อทำการศึกษาวิจัยดังนี้คือ

1. การสำรวจระบบการควบคุมภายใน
2. การจัดทำแผนการตรวจสอบ
3. การดำเนินการตรวจสอบ
4. การรายงานผลการตรวจสอบ
5. การติดตามผลการตรวจสอบ

#### การสำรวจระบบการควบคุมภายใน

ในการบริหารองค์การให้ประสบความสำเร็จตามวัตถุประสงค์หรือ เป้าหมายขององค์การนั้น โดยปกติองค์การทั่ว ๆ ไปจะจัดให้มีการสำรวจและประเมินระบบการควบคุมภายในทั้งในเรื่องของระบบการควบคุมภายในทางการบัญชีและระบบการควบคุมภายในด้านบริหาร โดยถือว่าลักษณะงานนี้เป็นกิจกรรมพิเศษอย่างหนึ่งของผู้บริหาร หรือไม่ก็เป็น เรื่องของรายการตรวจสอบอย่างหนึ่งของการตรวจสอบภายใน... (เจริญ เจษฎาวัลย์ 2527 ก: 83-84) ดังนั้น จึงกล่าวได้ว่า การสำรวจระบบการควบคุมภายในเป็นกิจกรรมของผู้ตรวจสอบการเงินและการบัญชีที่ต้องปฏิบัติ ซึ่งมีความสำคัญต่อการตรวจสอบให้มีประสิทธิภาพ

#### ความหมายของการควบคุมภายใน

คณะกรรมการวิธีการสอบบัญชีของสมาคมผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งสหรัฐอเมริกา (AICPA Committee on Auditing Procedure) ได้นิยามความหมายของการควบคุมภายในไว้ดังนี้ (วิลโลว์ ธีระปรีช 2524: 1)

การควบคุมภายในประกอบด้วย แผนการจัดองค์การ วิธีการ และมาตรการต่าง ๆ ที่ฝ่ายจัดการกำหนดขึ้น เพื่อ

1. ป้องกันทรัพย์สินของกิจการจากการทุจริต ผิดพลาด และภัยพิบัติทั้งปวง
2. ให้ข้อมูลทางการบัญชีถูกต้อง เชื่อถือได้
3. ให้การดำเนินงาน เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ และ
4. ให้การดำเนินงาน เป็นไปตามนโยบายที่วางไว้

การควบคุมภายใน อาจแบ่งออกเป็น 2 ชนิด คือ การควบคุมทางการบริหาร และ การควบคุมทางการบัญชี (Willingham 1975: 226)

การควบคุมทางการบริหาร (Administrative control) หมายถึง แผนการจัดองค์การ วิธีการ และมาตรการต่าง ๆ ที่นำมาใช้เพื่อให้การดำเนินงานของกิจการดำเนินไปอย่างมีประสิทธิภาพ โดยเป็นไปตามนโยบายที่กำหนดไว้ และเป็นจุดเริ่มต้นในการเสริมสร้างระบบการควบคุมทางการบัญชี

การควบคุมทางการบัญชี (Accounting control) หมายถึง แผนการจัดองค์การ วิธีการและมาตรการต่าง ๆ ที่นำมาใช้ในการป้องกันทรัพย์สินให้ปลอดภัยจากการทุจริต ผิดพลาด ทั้งปวง ให้ข้อมูลทางการบัญชีถูกต้อง เชื่อถือได้ และเพื่อให้เกิดความมั่นใจว่า

1. มีการมอบหมายอำนาจหน้าที่ และแบ่งแยกหน้าที่อย่างเหมาะสม
2. มีการบันทึกรายการ เพื่อจัดทำงบการเงินให้เป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป หรือข้อบังคับอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง และเป็นการป้องกันรักษาทรัพย์สิน
3. มีการอนุมัติการใช้ทรัพย์สินอย่างถูกต้อง
4. มีการตรวจสอบ เปรียบเทียบทรัพย์สินที่มีอยู่กับทรัพย์สินตามบัญชี เป็นครั้งคราว และดำเนินการตรวจสอบสาเหตุในกรณีที่มีข้อแตกต่าง

ดังนั้น จึงกล่าวได้ว่า การสำรวจระบบการควบคุมภายใน หมายถึง การสำรวจหรือ การตรวจทบทวน เพื่อประเมินผลเกี่ยวกับแผนการจัดองค์การ วิธีการและมาตรการต่าง ๆ เกี่ยวกับการดำเนินงานด้านการเงินและการบัญชี ที่จะช่วยในการป้องกันทรัพย์สินให้ปลอดภัยจากการ ผิดพลาด การทุจริต และให้ข้อมูลทางการบัญชีถูกต้อง เชื่อถือได้

ความมุ่งหมายของการสำรวจระบบการควบคุมภายใน

วิศาล เต็งอำนวยการ (2527: 29) กล่าวว่า "การตรวจทบทวนระบบการควบคุมภายใน ก่อนเริ่มการตรวจรายการบัญชี จะช่วยให้การวางแผนทางการตรวจสอบ เป็นไปอย่างเหมาะสม และเพียงพอ" ซึ่งความมุ่งหมายของการตรวจทบทวน การควบคุมภายในทางการเงิน พอสรุปได้ คือ (2527: 29)

1. เพื่อให้ได้มาซึ่งการตัดสินใจเกี่ยวกับปริมาณรายละเอียดการตรวจสอบที่ควรปฏิบัติ
2. เพื่อให้รู้ถึงจุดอ่อนและจุดแข็งของระบบ
3. เพื่อให้รู้ถึงขนาดความเหมาะสมของระบบการควบคุมภายในซึ่งจะเป็นรากฐานอย่างหนึ่งสำหรับการออกความเห็น เกี่ยวกับการแสดงงบการเงิน

Willingham (1975: 227) กล่าวว่า "แนวความคิดการประเมินผลการควบคุมทางบัญชีก็เพื่อจุดประสงค์ของการป้องกัน ติดตามความผิดพลาดในเรื่องต่าง ๆ และความผิดปกติของรายงานการเงิน"

เจริญ เจษฎาวัลย์ (2527 ก: 76) ได้กล่าวถึงเทคนิคการตรวจสอบภายในที่สำคัญอย่างหนึ่ง คือ การจัดลำดับการตรวจสอบในรูปการสอบทานและประเมินผลการควบคุมภายใน ก่อนที่จะลงมือทำการตรวจสอบจริง โดยจัดให้การสอบทานและการประเมินระบบการควบคุมภายในอยู่ในตอนแรกของการปฏิบัติงานทั้งหมด เมื่อเราทราบผลขั้นต้นว่าระบบดีหรือไม่ ส่วนที่ว่ายังมีวิธีทำให้ดีขึ้นอีกหรือไม่ และในส่วนที่ว่าไม่ดี ไม่ดีอย่างไร จุดไหนบ้าง ระดับความรุนแรงของจุดอ่อนในระบบการควบคุมภายในอยู่ในระดับใด ผลจากความรู้ที่ได้นอกจากจะจัดรวบรวม เตรียมไว้พิจารณา เสนอผู้บริหารแล้ว ผู้ตรวจสอบภายในยังสามารถนำมาใช้ประโยชน์ในการวางแผนและจัดแผนการตรวจสอบ (Audit program)

การตรวจสอบภายในของส่วนราชการได้กำหนดองค์ประกอบสำคัญของการตรวจสอบภายในว่า การทบทวนระบบการควบคุมภายใน เป็นสิ่งจำเป็นอย่างยิ่งที่ผู้ตรวจสอบจะต้องสำรวจ ก่อนที่จะวางแผนตรวจสอบ เพราะราชการใดที่มีระบบการควบคุมภายในดีเยี่ยม เป็นที่แน่ใจได้ในขั้นแรกว่า ส่วนราชการนั้นปฏิบัติงานอย่างมีประสิทธิภาพและถูกชั้นคอน ซึ่งจะช่วยลดงานด้าน

การตรวจสอบภายใน กล่าวคือ ไม่จำเป็นต้องตรวจสอบในรายละเอียด เพราะมีระบบการควบคุม ตีอยู่แล้ว (กรมบัญชีกลาง 2521: 6-7)

ดังนั้น การสำรวจระบบการควบคุมภายในมีจุดมุ่งหมายเพื่อประเมินผลความเหมาะสม ความเพียงพอของระบบการควบคุมภายในทางการเงินและการบัญชี ซึ่งจะนำไปประกอบการ พิจารณากำหนดแผนการตรวจสอบ (Audit program) ว่าจะกำหนดขอบเขตการตรวจสอบใน เรื่องใดมากน้อยเพียงใด และวิธีการอย่างไรในเวลาที่เหมาะสม และในประการที่สำคัญก็ เพื่อปรับปรุงระบบการควบคุมภายในที่เหมาะสมต่อไป

#### วิธีการสำรวจและประเมินผลระบบควบคุมภายใน

ในการประเมินผลระบบการควบคุมภายในของทางการเงินและการบัญชีนั้น เป็นการ ประเมินความเพียงพอของระบบการควบคุมภายในซึ่งต้องพิจารณาว่า โดยหลักการแล้ว การควบคุม เป็นที่น่าพอใจหรือไม่ และการปฏิบัติ การควบคุมมีประสิทธิภาพเพียงใด หากระบบ การควบคุม เหมาะสมและเพียงพอทั้งในหลักการและทางปฏิบัติแล้ว ผู้ตรวจสอบย่อมลงความเห็น ได้ว่าข้อมูลและตัวเลขทางบัญชีเหมาะสม อีกทั้งมีการป้องกันทรัพย์สินเพียงพอ ซึ่งรวมถึงการ จัดแบ่งหน้าที่ในการจัดเก็บ บันทึก และรายงานทรัพย์สิน ตลอดจนระบบการอนุมัติ

สุวัฒน์ สุธาธรรม และ พยอม ลิงห์เสนห์ (2518: 93) กล่าวถึงการประเมินผลการ ควบคุมภายในโดยผู้สอบบัญชีว่า ควรมีขั้นตอนการพิจารณาดังนี้

1. วิธีการและมาตรการต่าง ๆ ซึ่งรวมเป็นระบบการควบคุมภายในของกิจการ มีอะไรบ้าง
2. ได้มีการถือปฏิบัติตามวิธีการและมาตรการต่าง ๆ เหล่านั้นจริงหรือไม่
3. อาจมีการปรับปรุงวิธีการและมาตรการต่าง ๆ เหล่านั้นให้รัดกุมยิ่งขึ้นได้ เพียงใดหรือไม่

วิระศักดิ์ รุจิรกุล (2515: 40-41) กล่าวถึงการตรวจสอบและควบคุมภายใน ผู้ตรวจสอบจะต้องดำเนินการ เป็นขั้น ๆ พอสรุปได้ดังนี้





1. ศึกษากระบวนการควบคุมภายในที่วางไว้มีอย่างไร เช่น รูปการจัดองค์การ ขอบเขตธุรกิจ อำนาจหน้าที่ของพนักงานชั้นบริหารในการอนุมัติรายจ่ายและอื่น ๆ รายงานต่าง ๆ ที่ต้องจัดทำ ระเบียบวิธีการปฏิบัติ การจดบันทึกรายการและการตรวจสอบโดยบุคคลอื่น เป็นต้น

2. ทดสอบและพิจารณาระบบการควบคุมภายในดูว่ามีการปฏิบัติตามวิธีการควบคุมภายในที่วางไว้เพียงใด อาจมีช่องทางผิดพลาดหรือทุจริตได้อย่างไร ระบบการควบคุมภายในที่ใช้อยู่เพียงพอหรือไม่ จะปรับปรุงให้รัดกุมเหมาะสมยิ่งขึ้นได้อย่างไร

เจริญ เจษฎาวัลย์ (2527 ก: 85-93) กล่าวว่า วิธีการประเมินผลระบบการควบคุมภายในในปัจจุบัน นักวิชาการใช้วิธีการพิเศษอยู่ 3 วิธี คือ

1. การใช้ผังเส้นทางเดินของงาน (Flowcharting)
2. การสัมภาษณ์ (Interview)
3. แบบสอบถาม (Questionnaire)

#### การใช้ผังเส้นทางเดินของงาน (Flowcharting)

"Flowcharting" เป็นคำที่แสดงความหมายถึงการลำดับภาพเหตุการณ์ต่าง ๆ ในรูปภาพ (Graphic representation of the sequence of events) เพื่อใช้อธิบายขั้นตอนหรือกระบวนการต่าง ๆ ที่เกิดขึ้น การใช้ Flowchart สามารถช่วยผู้ตรวจสอบภายในในเรื่องต่อไปนี้ คือ

1. ช่วยให้มีเครื่องมือสนับสนุนทางเอกสารหลักฐานในการทำความเข้าใจ และในการประเมินระบบต่าง ๆ ที่มีอยู่
2. ช่วยในการกำหนดปัญหาของการตรวจสอบได้อย่างชัดเจน
3. ช่วยให้สามารถพัฒนาวิธีการเข้าถึงปัญหาตรวจสอบได้อย่างมีระบบ
4. ช่วยในการวางแผนสร้างระบบงานใหม่ ๆ ขึ้นมา



จาก Flowchart ที่เขียนแผนผังทางเดินของงานและขั้นตอน ลำดับทางเดินของ เอกสาร หรือแผนผังการปฏิบัติงานต่าง ๆ นั้น ผู้ตรวจสอบสามารถที่จะนำมาวิเคราะห์และ พิจารณาจุดขอบเขตของงานหรือทางเดินของเอกสารได้อย่างชัดเจน

#### การสัมภาษณ์ (Interview)

วิธีรวบรวมข้อมูลโดยการสัมภาษณ์ยังมีความจำเป็นต่อผู้ตรวจสอบอยู่เสมอ เพราะ ข้อมูลที่รวบรวมได้มาโดยวิธีอื่นอาจไม่ให้รายละเอียดได้อย่างเพียงพอต่อการนำมาวิเคราะห์ หรือสรุปผล การจัดหาข้อมูลโดยการสัมภาษณ์ ผู้ตรวจสอบมีโอกาสซักถามในรายละเอียดจากผู้ถูกสัมภาษณ์ได้ การได้ฟังข้อคิดเห็นหรือข้อเสนอแนะ หรือการแสดงออกทางอารมณ์ การเน้น เสียง การแสดงท่าทีต่าง ๆ ของผู้ถูกสัมภาษณ์ จะช่วยให้ผู้ตรวจสอบได้ข้อเท็จจริงมากยิ่งขึ้น สำหรับรูปแบบการสัมภาษณ์อาจเป็นแบบสัมภาษณ์ที่มีโครงสร้างแน่นอน หรือแบบสัมภาษณ์ที่ไม่มี โครงสร้างแน่นอน

#### แบบสอบถาม (Questionnaire)

ผู้ตรวจสอบภายในได้ประยุกต์นำวิธีการของแบบสอบถามมาใช้ในการประเมินระบบ การควบคุมภายใน ภายใต้ชื่อที่นิยมเรียกกันว่า "Inter Control Questionnaire" หรือ ใช้คำย่อว่า I.C.Q. หมายถึง กลุ่มคำถามเรื่องระบบการควบคุมภายใน ซึ่งประกอบไปด้วย คำถามหรือข้อความที่เป็นคำถามชุดหนึ่งซึ่งผู้ตรวจสอบจะใช้เป็นแนวทางในการถามผู้รับการตรวจ หรือผู้เกี่ยวข้องกับเรื่องที่ทำการศึกษา เพื่อค้นหาข้อเท็จจริง และเพื่อให้ได้มาซึ่งข้อมูลที่จำเป็น ในการตรวจสอบ

สุทัศน์ สุธาธรรม และ พยอม สิงห์เสนห์ (2524: 4-7 - 4-9) ได้กล่าวถึงวิธีการ ประเมินผลการควบคุมภายในว่า โดยทั่วไปอาจทำได้โดยเทคนิคต่าง ๆ คือ

1. แผนผังแสดงทางเดินของงาน (Flowcharting)
2. แบบสอบถาม
3. บันทึกสรุประบบการควบคุมภายใน

ผังแสดงทางเดินของงาน การเขียนผังแสดงทางเดินของงาน เพื่อแสดงถึงระบบการควบคุมภายใน มักจัดทำสำหรับระบบงานแต่ละด้าน เช่น รายรับ-รายจ่าย การจ่ายเงินเดือน โดยใช้เครื่องหมายแสดงให้ทราบว่าระบบงานแต่ละด้านมีจุดเริ่มต้นอย่างไร ผ่านขั้นตอนใดบ้าง

ประโยชน์ของการใช้ผังแสดงทางเดินของงาน ได้แก่

1. ผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องทราบขั้นตอนของการบันทึกข้อมูล มาตรการควบคุมภายใน และ เอกสารที่ใช้ประกอบ
2. ผังทางเดินของงานที่อธิบายระบบงานแต่ละด้านตั้งแต่ต้นจนสิ้นสุด ทำให้สามารถสอบทานระบบงานได้อย่างเป็นระเบียบ
3. ผังทางเดินของงานทำให้มองเห็นมาตรการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้อง เนื่องกัน และ จุดอ่อนต่าง ๆ ที่อาจทำให้เกิดข้อผิดพลาดและการทุจริตขึ้นได้ในระบบงานด้านหนึ่งด้านใด
4. ผังทางเดินของงาน เป็นการสรุประบบงานแต่ละด้านที่มีความชัดเจนและไม่ทำให้เกิดการเข้าใจผิดขึ้นได้

แบบสอบถาม ผู้สอบบัญชีมักทำเป็นแบบสอบถามสำหรับการควบคุมภายในด้านต่าง ๆ ไว้ล่วงหน้า เพื่อให้การศึกษาได้ เป็นไปโดยครบถ้วนสมบูรณ์ ซึ่งจะรวมวิธีการและมาตรการควบคุมที่ใช้ในกรณีปกติ ซึ่งผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องปรับปรุงให้เหมาะสมในแต่ละกรณี

บันทึกสรุประบบการควบคุมภายใน บางครั้งการใช้แบบสอบถามเพื่อประเมินผลการควบคุมภายในมักจะประสบปัญหาและอุปสรรค การประเมินผลการควบคุมภายในโดยไม่ใช้แบบสอบถาม อาจกระทำได้โดยผู้สอบบัญชีเข้าศึกษาระบบการควบคุมภายในแต่ละด้าน แล้วรวบรวมเป็นบันทึกสรุปไว้ในกระดาษทำการ

จึงกล่าวได้ว่า วิธีการสำรวจและประเมินผลระบบการควบคุมภายในนั้น ผู้ตรวจสอบภายในสามารถเลือกพิจารณาวิธีที่จะใช้ให้เหมาะสมกับหน่วยงาน และความสมบูรณ์ของข้อเท็จจริงที่จะได้รับจากการสำรวจและประเมินผลการควบคุมภายใน

สำหรับส่วนราชการ จากแนวปฏิบัติของกรมบัญชีกลาง กระทรวงการคลัง (2521 :

13) ได้กล่าวถึงวิธีการสำรวจระบบการควบคุมภายในที่ใช้อยู่ทั่ว ๆ ไปมีอยู่ 2 วิธี คือ

1. ผู้ตรวจสอบภายในจัดทำแบบสอบถามวิธีการดำเนินงานในแต่ละ เรื่องและแต่ละ ชั้นตอน การร่างแบบสอบถามส่วนใหญ่จะพิจารณาจากหลัก เกณฑ์และมาตรฐานการควบคุมภายใน ที่วางไว้ วิธีการนี้เป็นวิธีการที่ละเอียดใช้เวลามาก ตลอดจนต้องคำนึงถึงผู้ตอบแบบสอบถาม ว่าเต็มใจหรือมีเวลาตอบให้ภายในกำหนดเวลาหรือไม่

2. ผู้ตรวจสอบภายในใช้วิธีสังเกต สอบถาม หรือสัมภาษณ์เจ้าหน้าที่ ตลอดจน พิจารณาจากเอกสารและระบบการทำงาน แล้วจึงนำข้อมูลเหล่านั้นมากำหนดโดย เปรียบเทียบกับมาตรฐานที่มีอยู่ต่อไป

ในการสำรวจและประเมินผลระบบการควบคุมภายในทางการเงินและการบัญชีของ ส่วนราชการนั้น ครอบคลุมในเรื่องต่าง ๆ ตามแนวปฏิบัติมาตรฐานการควบคุมภายในที่ กรมบัญชีกลาง กระทรวงการคลัง (2521 : 24-69) ได้กำหนดไว้คือ

1. การควบคุมภายในเกี่ยวกับงบประมาณ ควรจะมีดังนี้

1.1 ก่อนที่จะ เริ่มจัดทำงบประมาณ จะต้องให้หน่วยที่เกี่ยวข้องวางแผน โครงการและแผนปฏิบัติงานที่แน่นอน

1.2 การประมาณยอดงบประมาณตามแผน จะต้องอาศัยหลักการพยากรณ์ ซึ่งจะต้องนำข้อมูลในอดีตมาพิจารณา

1.3 ควรให้หน่วยที่เกี่ยวข้องของทุกหน่วย เข้าใจถึงวัตถุประสงค์และวิธีการจัดทำ งบประมาณ

1.4 ควรกำหนดเวลามาตรฐานในการทำงานงบประมาณประจำปี ตลอดจน ระยะเวลาที่ขอเงินประจำงวด เพื่อกองหรือแผนกจะได้ดำเนินการขออนุมัติ เงินงบประมาณ และเบิกจ่ายได้ทันภายในกำหนดเวลา ตลอดจนวัดผลการบริหารงบประมาณในแต่ละหน่วยได้

1.5 ควรกำหนดให้หน่วยที่เกี่ยวข้องกับการบริหารงบประมาณทุกหน่วยมี ระบบการบันทึกด้านควบคุม เงินงบประมาณ เพื่อจะได้ทราบถึงสถานการณ์งบประมาณที่แต่ละ หน่วยรับผิดชอบ ว่าใช้เงินอย่างมีประสิทธิภาพและเป็นไปตามขั้นตอน อันเป็นผลให้งานที่ ดำเนินไปแล้วบรรลุเป้าหมาย

## 2. การควบคุมภายใน เกี่ยวกับการก่อก่อนนี้ผูกพัน

2.1 ควรให้มีการตรวจสอบยอดงบประมาณทุกครั้งก่อนที่จะเริ่มดำเนินการก่อก่อนนี้ผูกพัน เพื่อป้องกันการผูกพันเงินเกินวงเงินงบประมาณ และอาจจะทำให้มีการระด้านกฎหมายเพิ่มขึ้น

2.2 ควรจัดส่งสัญญาให้หน่วยกฎหมายของกรม หรือกระทรวงตรวจสอบก่อนที่จะดำเนินการทำสัญญา และถ้าเป็น เรื่องใหญ่ควรจะให้กรมอัยการพิจารณาเสียก่อน

2.3 ควรให้มีหน่วยดำเนินการก่อก่อนนี้ผูกพันโดยเฉพาะ เพื่อสะดวกในการติดตามสอบถาม คุมยอดเงิน กรณีที่จำเป็นจะต้องมีหลายหน่วย จะต้องวางระบบการควบคุมย่อยลงไปตามความเหมาะสม โดยยึดหลักเกณฑ์ด้านความสามารถจะควบคุมคน ระบบงาน และวิธีดำเนินงานได้อย่างใกล้ชิด

2.4 ควรจะมีการกำหนดมาตรฐานการดำเนินงานในแต่ละขั้นตอน การก่อก่อนนี้ผูกพัน เพื่อใช้เป็นแนวทางในการเร่งรัดและวัดผลการปฏิบัติงาน ตลอดจนควบคุมมิให้ผู้ปฏิบัติเกินเรื่องไว้โดยมิได้ดำเนินการ

2.5 ควรให้มีการลงบันทึกควบคุมการดำเนินการในหน่วยจัดซื้อจัดหา เพื่อเร่งรัดติดตามผลการดำเนินงานให้เสร็จสิ้น และดำเนินการเบิก-จ่ายได้ทันงบประมาณ

2.6 ควรให้มีการสลับ เปลี่ยนตัว เจ้าหน้าที่ผู้ดำเนินการด้านจัดซื้อหรือการจ้างเป็นครั้งคราว และถ้าปริมาณงานด้านจัดซื้อและการจ้างมีมากพอสมควร จะให้มีการแบ่งหน้าที่การจัดซื้อจัดหาให้เจ้าหน้าที่หลายคนดำเนินการ โดยให้มีการสอบย้อนระหว่างกัน ทั้งนี้เพื่อไม่ให้เจ้าหน้าที่เหล่านั้น เข้าใจผิดว่ามีการควบคุมการปฏิบัติงาน และป้องกันมิให้เกิดการทุจริตได้ในที่สุด

## 3. การควบคุมภายใน เกี่ยวกับการรับเงินสด ควรมีดังนี้

3.1 ควรใช้เจ้าหน้าที่ที่มีประสิทธิภาพโดยคัดเลือกแล้ว ทั้งจะต้องคำนึงถึงความซื่อสัตย์สุจริตเป็นหลัก เพราะผู้ทำหน้าที่นี้ต้องหาคนที่มือสะอาดพอ

3.2 ควรให้มีการควบคุมที่ดีด้วยการใช้ เครื่องมือ เครื่องรับ เงินประกอบ การลงบัญชี

3.3 ควรที่จะตั้งหน่วยรับ เงินให้อยู่ในที่เปิดเผย สามารถให้ผู้บังคับบัญชา เห็นได้ง่าย ป้องกันการยกยก



3.4 การรับเงิน ควร มีหน่วยงานที่รับเงินน้อยที่สุด เพราะทำให้ควบคุมง่าย การกำหนดให้มีหน่วยรับเงินตามหน่วยและกระจายกันอยู่ ทำให้การควบคุมลำบาก ถ้าหน่วยงานแห่งใดรับเงินจำนวนมากและหลายหน่วยงาน อาจจะต้องวางวิธีการขึ้นมาเป็นการโดยเฉพาะ

3.5 การรับเงินเป็นเช็ค ควรให้ผู้จ่ายระบุชื่อของส่วนราชการโดยเฉพาะ ให้ชัดเจนและขีดฆ่า "หรือผู้ถือ" เพื่อป้องกันการนำไปเบิกเงินสด การรับเช็คดังกล่าว จะต้องนำเช็คไปเข้าบัญชีโดยเฉพาะ

3.6 การแบ่งแยกความรับผิดชอบ โดยแยกเป็นคนเขียนใบเสร็จ คนรับเงิน และลงรายการในบัญชี เพื่อสอบยันกัน

3.7 การบันทึกรายการในสมุดเงินสด รายการใดที่เกิดขึ้นควรนำไปลงสมุดบัญชีทันที เพื่อจะได้ตรวจสอบยอดเงินคงเหลือได้ทันที

3.8 ถ้าการรับเงินมีหลายหน่วย หน่วยต่าง ๆ จะต้องรวบรวมหลักฐานสำเนาใบเสร็จและจำนวนเงินส่งแผนกคลังทุกวันทำการ

3.9 การตรวจสอบยอดเงินฝากธนาคาร จะต้องตรวจสอบหลักฐานการนำส่งนำฝากจากใบนำฝาก (Pay-in) กับยอดใบแจ้งยอดเงินฝากธนาคาร (Bank Statement) ให้ตรงกัน

นอกจากนั้นยังจะต้องตรวจสอบต้นขั้วเช็คที่มีการเบิกตัวเงินสดมาจ่ายจริง การรับใบแจ้งยอดเงินฝากธนาคารควรให้ธนาคารส่งมาโดยตรงถึงหัวหน้าส่วนราชการ เพื่อให้หน่วยรับจ่ายเงินและหน่วยบัญชีตรวจสอบ สอบยันกัน

3.10 ควรให้มีการจัดทำรายงานการรับเงินสดเสมอ โดยแบ่งประเภทของเงินที่ได้รับ เพื่อพิสูจน์กับตัวเงินและรายการเงินที่รับจริง ๆ ให้มียอดตรงกัน

3.11 ควรให้มีการสับเปลี่ยนตัวบุคคลเป็นครั้งคราวตาม เวลาและโอกาส หรือมีการสับเปลี่ยนหน้าที่กันภายในกอง แผนก หรือหน่วย โดยให้ทุกคนสามารถทำงานได้

3.12 ผู้ตรวจสอบภายในควรเข้าตรวจสอบนับเงินโดยตรงเสมอ และตามแต่โอกาสจะอำนวย โดยไม่ต้องเข้าแจ้งให้ผู้รับการตรวจรับทราบล่วงหน้า



#### 4. การควบคุมภายในเกี่ยวกับการจ่ายเงินสด ควรมีดังนี้

- 4.1 การจ่ายเงินทุกครั้งผู้จ่ายจะต้องได้รับ เอกสารแสดงการอนุมัติโดยผู้มีอำนาจอย่างสมบูรณ์ นั้นหมายความว่า เอกสารทุกชั้นตอนอยู่ครบและถูกต้องขึ้นตอนดังกล่าวได้แก่ การก่อกั้นผูกพัน การขอเบิกและการจ่าย
- 4.2 เอกสารทุกใบที่ผู้จ่ายเงินได้จ่ายไปแล้วให้ชี้ชัดว่า หรือประทับตราว่า ได้เบิกเงินไปแล้ว เพื่อป้องกันการนำเอกสารดังกล่าวมาเบิกซ้ำอีกครั้งหนึ่ง
- 4.3 ควรกำหนดวิธีการควบคุม เจ้าหน้าที่ที่รับหลักฐานการขอ เบิก ให้รัดกุม และรีบดำเนินการจ่ายเงินทันทีโดยมิชักช้า
- 4.4 ควรแบ่งแยกหน้าที่ให้ชัดเจนและสามารถตรวจสอบ เช็คระหว่างเจ้าหน้าที่ด้วยกันได้ โดยอาจจะแยกผู้จ่ายเงินไว้ เป็นเอกเทศ
- 4.5 ในกรณีส่วนราชการมีเงินทรงรองราชการหรือเงินอื่นใดทำนองเดียวกันที่สามารถเก็บไว้ใช้จ่ายได้ ควรแยกออกต่างหากเพื่อสะดวกในการควบคุม
- 4.6 บังคับมิให้มีการเซ็นรับเงินก่อนที่จ่ายเงิน หรือการขอให้ออกใบเสร็จรับเงินก่อนที่จะได้จ่ายเงิน โดยแจ้งให้ผู้จ่ายเงินทราบว่า เป็นการปฏิบัติไม่ถูกต้อง
- 4.7 กรณีที่มีได้จ่ายเงินสดหรือมีเงินฝากธนาคาร ก็ควรเอาระบบธนาคารเข้ามาช่วย โดยใช้เช็คแทนการจ่ายเงินสด ก็อาจจะช่วยป้องกันการทุจริตได้
- 4.8 การจ่ายเงิน เป็นเช็คโดยปกติจะต้องจ่ายโดยระบุชื่อผู้รับโดยตรง เพื่อป้องกันการผิดตัว และถ้าเป็นไปได้ควรจะได้มีการโอนบัญชีแทนการจ่ายเงินสด
- 4.9 การสั่งจ่ายเช็ค ผู้มีอำนาจสั่งจ่ายหรือผู้ลงนามไม่ควร เป็นผู้ถือ เช็คเอง ควรจะให้ฝ่ายที่ไม่เกี่ยวข้องเป็นผู้ถือ และเป็นไปได้ควรจะมีการลงนามร่วมกันอย่างน้อยสองคน

#### 5. การควบคุมภายในเกี่ยวกับรายได้แผ่นดิน ควรมีดังนี้

- 5.1 การจัดเก็บรายได้ประเภทใดก็ตาม จะต้องมีการเปรียบเทียบบังคับ คำสั่ง คู่มือ หรือข้อกำหนดต่าง ๆ ซึ่งกำหนดไว้เป็นแนวทางในการปฏิบัติ เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมในการประเมินและจัดเก็บรายได้อย่างชัดเจน
- 5.2 ควรแยกหน้าที่ผู้ประเมิน ผู้แจ้ง และผู้จัดเก็บออกจากกัน เพื่อให้มีการสอบย้อน (Internal check) ระหว่างกันอีกด้วย



5.3 ควรจัดให้มีการใช้สำเนาเอกสารในการจัดเก็บแจกจ่ายไปยังหน่วยที่เกี่ยวข้อง และอย่างน้อยควรมีสำเนาแจกจ่ายให้ผู้ประเมิน เพื่อเก็บเป็นหลักฐานประกอบการประเมินครั้งต่อไป. นอกจากนี้ควรมีสำเนาส่งให้หน่วยติดตามทวงถาม เพื่อทราบผลการทวงถามว่ามีผู้มาชำระก็รายและจะต้องทวงถามซ้ำกับผู้ใด สำเนาส่งกองคลังเพื่อจะได้ทราบยอดการจัดเก็บและสำเนาสุดท้ายส่งหน่วยจัดเก็บเก็บเป็นหลักฐาน วิธีนี้ทำให้ทุกหน่วยสามารถทราบผลการดำเนินงานด้านจัดเก็บรายได้ทันที โดยไม่ต้องรอหรือสอบถามจากหน่วยจัดเก็บ ซึ่งนอกจากจะทำให้ล่าช้า ขาดความคล่องตัวแล้ว ยังไม่สามารถจะตรวจสอบและทักท้วงหน่วยจัดเก็บกรณีที่มีผิดพลาดได้ทันทีอีกด้วย

5.4 วิธีปฏิบัติในการจัดเก็บ จะต้องอำนวยความสะดวกให้กับผู้มาชำระเงินอย่างเต็มที่ ทั้งในด้านสถานที่ เวลา และแบบฟอร์ม

5.5 ควรให้มีการสลับ เปลี่ยนตัวผู้ปฏิบัติงานในด้านการประเมินผลการจัดเก็บเป็นครั้งคราว และตรวจสอบผลงานระหว่างคนก่อนและคนปัจจุบันว่าแตกต่างกันเพียงใด และถ้ามีการแตกต่างกันควรจะทราบสาเหตุด้วย

5.6 ควรให้มีการจัดทำรายงานเงินรายได้แผ่นดินที่จัดเก็บได้เป็นประจำเสนอหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง เพื่อประโยชน์ในทางสถิติและการวิเคราะห์ข้อมูลต่าง ๆ

## 6. การควบคุมภายใน เกี่ยวกับ เงินนอกงบประมาณ ควรมีดังนี้

6.1 ส่วนราชการควรจะต้องมีกำหนดระเบียบปฏิบัติเกี่ยวกับกรรับ-จ่ายเงิน ตลอดจนข้อบังคับอื่น ๆ ของงบประมาณแต่ละประเภทให้แน่ชัด เพื่อใช้เป็นแนวทางในการปฏิบัติงาน และจะต้องได้รับความเห็นชอบจากกระทรวงการคลังก่อน

6.2 ในกรณีที่ เป็นเงินนอกงบประมาณประเภท เงินทุน เงินกู้ และมีปริมาณงานเป็นจำนวนมาก ควรจะแยกการดำเนินงานด้านเงินนอกงบประมาณเหล่านี้ออกจากเงินในงบประมาณ เพื่อสามารถจะติดตามและควบคุมอย่างใกล้ชิด

6.3 ควรให้มีการวางแผนแบ่งงานให้เหมาะสม โดยยึดหลักเกณฑ์ที่ว่าไม่ให้บุคคลคนเดียวรับผิดชอบงานด้านรับจ่ายเงิน ตลอดจนจัดซื้อ จัดหา และจัดเก็บรายได้ทั้งหมด ซึ่งจะเป็นช่องทางก่อให้เกิดการทุจริตได้ง่าย

6.4 ในกรณีที่ เป็นเงินนอกงบประมาณ ประเภท เงินทุนหมุนเวียน จะต้องมียุติบัญญัติเฉพาะขึ้น เพื่อลงบันทึกและควบคุมทั้งด้านการรับและจ่าย ตลอดจนแสดงฐานะการเงินเป็นระยะ ๆ

## 7. การควบคุมภายในเกี่ยวกับเงินยืม ควรมีดังนี้

7.1 ควรจะต้องมีการพิจารณาประมาณการเงินยืมให้เหมาะสม เพื่อมิให้ยืมเงินเกินความจำเป็น และผู้ยืมมีภาระจะต้องชดใช้ในที่สุด โดยปกติแล้วจะพิจารณาวงเงินยืมพอดีหรือเกือบจะพอกับค่าใช้จ่ายที่ประมาณว่าจะเกิดขึ้น เพื่อให้ผู้ยืมใช้อย่างประหยัดและไม่มีเงินเหลือในมือมากเกินไป เพราะอาจจะใช้หมดและติดตามทวงถามให้ชดใช้ยุ่งยาก

7.2 การพิจารณา ควรพิจารณาให้ยืมเงินโดยเบิกจ่ายเงินงบประมาณมาชดใช้เป็นอันดับแรก เพราะเงินงบประมาณมีการติดตามผลโดยใกล้ชิดทุกเดือน และจะต้องโอนบัญชีทุกปี นอกจากนั้นผู้ตรวจสอบภายนอก (ส.ค.ง.) ซึ่งตรวจเงินงบประมาณประจำปี คัดปีทุกปี จะช่วยตรวจสอบเร่งรัดและทวงถามลูกหนี้ให้อีกด้านหนึ่ง

7.3 ไม่ควรให้ลูกหนี้เงินยืม ยืมเงินงวดใหม่ในขณะที่หนี้เก่าค้างชำระ

7.4 ควรให้มีการวางขั้นตอนในการติดตามทวงหนี้ ในกรณีที่ลูกหนี้ไม่นำเงินมาชำระว่าจะมีวิธีทวงถามอย่างไรจึงจะเหมาะสมและไม่รุนแรงเกินไป ยกเว้นกรณีจำเป็น

7.5 ให้มีการกำหนดหน้าที่ของผู้รับผิดชอบด้านเงินยืม ตลอดจนกำหนดตัวบุคคลที่เหมาะสม เพื่อให้การดำเนินงานทั้งด้านก่อนหนี้และทวงหนี้ เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ

7.6 ควรให้มีการลงบันทึกควบคุมลูกหนี้ เพื่อสามารถจะติดตามทวงถามอย่างใกล้ชิด

## 8. การควบคุมภายในเกี่ยวกับบัญชี ควรมีดังนี้

8.1 ตรวจสอบระบบการจัดทำบัญชี ตลอดจนวิธีปฏิบัติ เป็นไปตามที่กระทรวงการคลังกำหนดไว้ หรือได้รับอนุมัติจากกระทรวงการคลังแล้ว

8.2 ควรให้มีการติดตามเกี่ยวกับการผลิตส่งใบสำคัญ เพื่อจะได้ทราบว่าเจ้าหน้าที่บัญชีของส่วนราชการได้ดำเนินการรวบรวมเอกสารการจ่ายเงิน มาจัดทำงบเดือนอย่างมีประสิทธิภาพหรือไม่

8.3 รายการที่ลงบัญชีจะต้องมี เอกสารประกอบรายการทุกครั้ง

8.4 ต้องเก็บรักษาเอกสารประกอบรายการ ตลอดจนมีระบบการจัดเก็บที่ดี ค้นหาได้ง่ายและรวดเร็ว

8.5 ควรวางแผนแบ่งงานการบันทึกรายการให้เหมาะสมและมีลักษณะสอยยื่นกันได้ เช่น ให้เจ้าหน้าที่คนหนึ่งรับผิดชอบด้านลงบันทึกขั้นต้น และอีกคนหนึ่งลงบันทึกชั้นปลาย เป็นต้น

8.6 การโอนแก้ไขหรือปรับปรุงบัญชี ควรจะต้องผ่านให้ผู้มีอำนาจอนุมัติ  
รายการ เสียก่อนทุกครั้งที่จะนำรายการดังกล่าวมาลงบัญชี

8.7 ควรให้มีการจัดทำงบทดลองเป็นระยะ ๆ ตามความเหมาะสม เพื่อ  
ตรวจสอบการลงบันทึก และยืนยันยอดว่าถูกต้อง เสียขั้นหนึ่งก่อนว่า การลงรายการดังกล่าว  
ได้มีการลงทั้งด้าน เดบิตและ เครดิตแล้ว

## 9. การควบคุมภายในเกี่ยวกับพัสดุ ครุภัณฑ์ และยานพาหนะ

### ด้านพัสดุ ควรมีดังนี้

9.1 เอกสารการรับ-จ่ายพัสดุ ควรจะมีอย่างน้อย 2 สำเนา เก็บไว้ที่  
ผู้เบิก-จ่าย และผู้ลงบัญชีพัสดุ เพื่อตรวจสอบกัน

9.2 เอกสารที่ส่งเจ้าหน้าที่พัสดุ ควรจะมีราคาแสดงไว้เพื่อประโยชน์ใน  
การคิดต้นทุนต่อไป

9.3 ควรแยกหน้าที่ระหว่างผู้รับ-จ่ายพัสดุ และลงบัญชีพัสดุ ถ้าเป็นไปได้  
ควร เป็นต่างหน่วยงานกัน

9.4 ใช้หลักการคิดราคาต้นทุนพัสดุลหลัก เดียวกันตลอด

9.5 ควรให้มีระบบตลอดจนระเบียบปฏิบัติการ เบิก-จ่าย และคุมยอดพัสดุ  
ตลอดจนด้านรับคืน ส่งคืน เพื่อให้ดำเนินงานไปในแนวเดียวกัน

9.6 ให้มีการตรวจนับพัสดุ เป็นครั้งคราวหรืออย่างน้อยปีละครั้ง

9.7 ควรกำหนดขอบเขตอำนาจหน้าที่ และความรับผิดชอบของหัวหน้าหน่วย  
พัสดุ ให้ชัดเจน เพื่อไม่ให้มีบทบาทหน้าที่ที่ต้องการหาตัวผู้รับผิดชอบทางแพ่งและอาญา

9.8 ควรจะมีการวิเคราะห์รายงานด้านพัสดุ ซึ่งจะมีปัญหาทั้งด้านพัสดุขาด  
หรือเกิน พัสดุประเภทเคลื่อนไหวซ้ำหรือไม่เคลื่อนไหวเลย เพื่อเสนอแนะวิธีการดำเนินงาน  
ให้มีประสิทธิภาพต่อไป

### ด้านครุภัณฑ์ ควรมีดังนี้

9.9 ควรให้มีการกำหนดรหัสครุภัณฑ์แต่ละประเภท เพื่อสะดวกในการติดตาม  
และควบคุม

9.10 ต้องมีการจัดบันทึกรายละเอียดของครุภัณฑ์ อาจจะอยู่ในรูปบัตรหรือ  
ทะเบียนแล้วแต่ความเหมาะสม และจะต้องมีรายละเอียดเพียงพอที่จะใช้ เป็นประโยชน์ต่อไป

9.11 ควรให้มีการจัดบันทึกแยกประเภทครุภัณฑ์ และแยกตามหน่วยที่รับผิดชอบ เพื่อสะดวกในการรวบรวม ติดตาม และสอบถาม

9.12 การโอน ย้าย ตัดจำหน่าย จะต้องวางระบบการควบคุมให้รัดกุม เพื่อให้ผู้เกี่ยวข้องทราบและลงบันทึกได้ครบถ้วนทันเหตุการณ์

#### ด้านยานพาหนะ

9.13 ควรให้มีพนักงานขับรถประจำรถ เพื่อดูแลรักษารถให้อยู่ในสภาพดี และใช้งานได้อยู่เสมอ

9.14 กรณีที่ส่วนราชการมียานพาหนะมาก ควรจัดให้มีหน่วยควบคุม เครื่องจักร และยานพาหนะ เพื่อรับผิดชอบ เครื่องจักรและยานพาหนะขึ้นโดยเฉพาะ

9.15 ควรให้มียามควบคุมการเข้าออกของรถ

9.16 การนำรถไปใช้ควรต้องมีการขออนุมัติทุกครั้ง

9.17 ควรให้มีระบบรายงานการไต่รถ ระยะทาง เวลา และสภาพรถเป็นประจำ

9.18 การเติมน้ำมันรถควรใช้ระบบเงินเชื่อ เพื่อป้องกันมิให้ทุจริตได้ง่าย

9.19 ควรให้มีหลักเกณฑ์การควบคุมค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับยานพาหนะทั้งหมด

9.20 ควรจัดให้มีการทำทะเบียนประวัติรถทุกคัน เพื่อตรวจสอบผลการปฏิบัติงาน ตลอดจนใช้สถิติเหล่านี้เป็นหลักการวางแผนงบประมาณ การซ่อม การซื้อขายแลกเปลี่ยน

#### การจัดทำแผนการตรวจสอบ

##### แผนการตรวจสอบ (Audit program)

ก่อนที่จะทำการตรวจสอบ ผู้ตรวจสอบจะต้องจัดทำแผนการตรวจสอบซึ่งประกอบด้วย ขั้นตอนการตรวจสอบความถูกต้อง และวิธีการที่ใช้ในการตรวจสอบรายการต่าง ๆ โดยอาศัย ผลของการประเมินระบบการควบคุมภายในและจากการค้นหาจุดอ่อนแอ ซึ่งจะ เป็นช่องทางเพื่อ นำ้นการตรวจสอบในส่วนที่ระบบการควบคุมภายในไม่เข้มแข็งพอ

แผนการตรวจสอบ คือ การจัดทำรายการที่จะตรวจสอบ วิธีการตรวจสอบของแต่ละ รายการของงบการเงิน และกำหนดเวลาในการตรวจสอบ (Meigs 1969: 82)

แผนการตรวจสอบ เป็นแนวทางการปฏิบัติงานซึ่งกำหนดปริมาณงานขั้นต่ำที่ต้องจัดทำ โดยให้คำนึงถึงประสิทธิภาพของการควบคุมภายใน (Smith 1960: 213)

จึงกล่าวได้ว่า แผนการตรวจสอบ คือ แนวทางการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบ ซึ่งกำหนดขอบเขตของงานที่ตรวจสอบเป็นรายการ หรือเป็นลักษณะงานต่าง ๆ พร้อมด้วยวิธีการตรวจสอบและระยะเวลาที่ใช้ในการตรวจสอบแต่ละรายการหรือลักษณะงาน โดยคำนึงถึงประสิทธิภาพของการควบคุมภายใน

#### ความสำคัญของแผนการตรวจสอบ

อาจกล่าวได้ว่าแผนการตรวจสอบมีความสำคัญต่อการตรวจสอบภายใน 2 ประการ คือ

1. ความเหมาะสมของการตรวจสอบ แผนการตรวจสอบจะแสดงถึงขอบเขตและปริมาณงานในการวางแผนการตรวจนั้น ผู้ตรวจสอบจะต้องตรวจทานเพื่อรวบรวมข่าวสารเกี่ยวกับนโยบาย หน้าที่ความรับผิดชอบ และวิธีดำเนินงานต่าง ๆ ซึ่งจะช่วยให้ผู้ตรวจสอบทราบลักษณะของปัญหาและความบกพร่องซึ่งอาจเกิดขึ้นในการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ ข่าวสารที่รวบรวมได้เป็นสาระสำคัญพื้นฐานในการวางแผนการตรวจ หากข่าวสารถูกต้องและเพียงพอ ย่อมเป็นหลักประกันความเหมาะสมของงานตรวจสอบ แผนการตรวจจะแสดงให้เห็นถึงความเกี่ยวพันของเทคนิคต่าง ๆ ที่ใช้ ซึ่งประกอบกันเป็นระบบการปฏิบัติงานตรวจสอบที่สอดคล้องเหตุผล (ประธาน คาบเพชร 2513: 33)

2. เครื่องมือควบคุมการปฏิบัติงาน แผนการตรวจสอบที่วางไว้ละเอียดพอสมควร จะช่วยให้สามารถแบ่งงานและหน้าที่ความรับผิดชอบ โดยใช้เป็นแนวทางการปฏิบัติงานและควบคุมการตรวจสอบงาน (Meigs 1969: 82)



ประเภทของแผนการตรวจสอบภายใน

Brink (1958: 58-59) ได้จำแนกประเภทของแผนการตรวจสอบไว้ 2 ประเภท คือ

1. แผนการตรวจปกติ (Regular program) คือ แผนการตรวจสอบซึ่งได้วางไว้สำหรับการตรวจสอบในช่วงระยะเวลาหนึ่งของการตรวจสอบตามปกติ ในการวางแผนการตรวจสอบนี้ ปกติผู้ตรวจสอบอาจเลือกวางแผนสำหรับแต่ละแผนกการ (Departmental unit) หรือจะวางแผนสำหรับแต่ละประเภทหน้าที่ (Functional activity) ก็ได้ หากวางแผนการตรวจตามแผนกการ ย่อมจะครอบคลุมหน้าที่ต่าง ๆ ไว้มากมายหน้าที่ ซึ่งเหมาะสำหรับการตรวจสอบแผนกการเล็ก ๆ อย่างไรก็ตาม เนื่องจากการจัดแผนกการต่าง ๆ ได้ถือหลักการแบ่งตามหน้าที่อยู่เป็นส่วนใหญ่แล้ว การวางแผนการตรวจตามแผนกการจึงมักสอดคล้องกับการวางแผนตามหน้าที่ด้วย

2. แผนการตรวจพิเศษ (Special program) คือ แผนการตรวจสอบที่จัดทำขึ้นตามความจำเป็นเมื่อได้รับมอบหมายงานพิเศษนอกเหนือไปจากงานตรวจสอบตามปกติ

การกำหนดแผนการตรวจ ควรนำหลักเกณฑ์ต่อไปนี้มาพิจารณาด้วย (เจริญ เจษฎาวัลย์ 2527 ก: 44-45)

1. ทุกครั้งที่ทำการตรวจสอบแล้วเสร็จ ทีมงานตรวจสอบชุดนั้นควรต้องทำ Revise Audit Program เพื่อใช้ในการตรวจสอบครั้งต่อไป

2. แผนการตรวจ (Audit program) ใด ๆ ที่จัดทำขึ้นมาต้องให้ยืดหยุ่นได้ตามความเหมาะสม คือ ข้อกำหนดในแผนการตรวจต่าง ๆ ควรจะยืดหยุ่นเท่าที่จะไม่ทำให้แผนการตรวจทั้งหมดเสียหาย

3. ก่อนจะลงมือตรวจสอบครั้งใหม่ทุกครั้ง คณะผู้ตรวจสอบจะต้องทบทวนแผนการตรวจ (Review audit program) ที่จะนำมาใช้อีกครั้งหนึ่งว่ายังมีจุดใด ข้อใดที่ควรปรับเปลี่ยนหรือตัดทอนเพิ่มเติมให้สมบูรณ์ที่สุดอีก



### ปัจจัยสำคัญของการจัดทำแผนการตรวจสอบ

เพื่อให้การวางแผนการตรวจสอบเป็นไปอย่างเหมาะสม ผู้ตรวจสอบต้องสอบถาม (Review) วัตถุประสงค์ก็เพื่อรวบรวมข่าวสาร ระบบงานของหน่วยที่รับการตรวจ โดยผู้ตรวจสอบควรทราบในสิ่งต่าง ๆ ต่อไปนี้ (Holmes 1975: 111)

1. ระดับการกระจายอำนาจหรือการรวมอำนาจในการปฏิบัติงาน
2. ลักษณะกิจกรรมขององค์การ
3. ประสิทธิภาพของระบบบัญชีในอันที่จะสามารถรวบรวมข้อมูลทางการบัญชีและทางการเงินได้อย่างเหมาะสม
4. ประสิทธิภาพของระบบการควบคุมภายใน
5. ประสิทธิภาพของเจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงาน
6. โอกาสที่จะเกิดความผิดพลาดและผิดพลาดต่าง ๆ

### สาระสำคัญที่ควรนำมาพิจารณาบรรจุไว้ในแผนการตรวจสอบ

ในการจัดทำแผนการตรวจสอบ (Audit program) บรรดาเนื้อหาสำคัญที่ต้องนำมาบรรจุไว้ในแผนการตรวจสอบนั้นจะต้องไม่ละเลยในเรื่องสำคัญดังต่อไปนี้ (เจริญ เจษฎาวัลย์ 2527 ก: 44-45)

1. หัวข้อหรือจุดสำคัญ ๆ ที่จะต้องกำหนดให้เข้าไปตรวจสอบ
2. อัตรากำลังที่จะต้องใช้ในการตรวจสอบ ซึ่งหมายถึงจำนวนคนต่อวันที่จะต้องให้
3. ระยะเวลาที่ใช้ในการตรวจสอบแต่ละรายการ วันเริ่มต้นและวันสิ้นสุดของการตรวจสอบ รวมทั้งเวลาที่ใช้เขียนสรุปรายงานผลการตรวจสอบ
4. ค่าใช้จ่ายในการตรวจสอบในแต่ละรายการ โดยคำนวณจากเงินเดือน โบนัส ค่าเบี้ยเลี้ยง และค่าพาหนะเดินทาง ค่าที่พัก ฯลฯ ว่าต้นทุนที่จะใช้ในการตรวจสอบครั้งนี้เป็นเงินมากน้อยเท่าใด

นอกจากนั้น เพื่อให้การกำหนดแผนการตรวจสอบ เหมาะสม ใ้การวางแผนการตรวจสอบ ผู้ตรวจสอบต้องกำหนดวิธีการตรวจสอบที่จำเป็นสำหรับการตรวจสอบแต่ละรายการ โดยครบถ้วน และคำนึงถึงขอบ เขตงานที่รับมอบหมาย (สุทัศน์ สุธาธรรม และ พยอม สิงห์เสนห์ 2518: 106)

จึงอาจสรุปได้ว่า สารสำคัญที่ควรกำหนดไว้ในแผนการตรวจสอบประกอบด้วยเรื่องสำคัญดังนี้

1. วัตถุประสงค์และขอบ เขตของการตรวจสอบ ซึ่งหมายรวมถึงหัวข้อหรือจุดสำคัญ ๆ ที่จะต้องกำหนดให้เข้าไปตรวจสอบ
2. กำหนดวิธีการตรวจสอบที่จำเป็นสำหรับการตรวจสอบแต่ละรายการ โดยผู้ตรวจสอบจะต้องรู้จัก เลือกใช้ เทคนิคการตรวจสอบที่เหมาะสมกับวัตถุประสงค์ในการตรวจสอบ
3. ระยะเวลาที่ใช้ในการตรวจสอบแต่ละ เรื่องหรือรายการ (Program) วัน เริ่มต้นและวันสิ้นสุดของการตรวจสอบ
4. อัตรากำลังที่จะใช้ในการตรวจสอบ ซึ่งหมายถึงจำนวนผู้ตรวจสอบที่จะใช้กี่วัน
5. ค่าใช้จ่ายในการตรวจสอบในแต่ละรายการ (Program) โดยคำนวณจาก เงินเดือน ค่าเบี้ยเลี้ยง ค่าพาหนะเดินทาง และค่าที่พัก ว่าต้นทุนที่จะใช้ในการตรวจสอบครั้งนี้เป็นเงินมากน้อยเท่าใด

สำหรับเทคนิคการตรวจสอบ Mautz (1964: 100) ได้กล่าวไว้ ดังนี้

1. การตรวจสอบสภาพและนับจำนวน (Physical examination and count)
2. การขอคำรับรองยืนยัน (Confirmation)
3. การตรวจสอบเอกสารที่เชื่อถือได้ (Examination of authoritative documents and comparison with the record)
4. การคำนวณ (Recomputation)
5. การสอบทานการทำบัญชี (Retracing bookkeeping procedures)
6. การตรวจละเอียดเฉพาะกรณี (Scanning)
7. การสอบถาม (Inquiry)

8. การตรวจสอบบันทึกย่อย (Examination of subsidiary records)
9. การเทียบเคียงข่าวสารสัมพันธ์ (Correlation with related information)
10. การสังเกตภาวะแวดล้อมและการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบ (Observation of pertinent activities and conditions)

เจริญ เจษฎาวัลย์ (2527 ก: 48-53) กล่าวถึงวิธีการตรวจสอบที่นิยมใช้กันในหมู่ผู้ตรวจสอบภายในส่วนใหญ่ มีเรื่องดังต่อไปนี้

1. การตรวจนับ (Physical count) การตรวจนับตัวเงินสดหรือเอกสารตรวจสอบการเงิน หรือทรัพย์สินต่าง ๆ ขององค์การ เป็นวิธีการตรวจสอบอย่างหนึ่งที่นิยมใช้กันมาก และโดยมากจะต้องให้ทำในลักษณะไม่ให้ผู้รับการตรวจสอบรู้ตัวล่วงหน้า

2. การทดสอบยอดคงเหลือในบัญชี
3. การส่งใบยืนยันยอด
4. การตรวจสอบ เอกสารสัญญา
5. การตรวจสอบหลักฐานทางการบัญชี
6. การตรวจสอบการคำนวณตัวเลข
7. การตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎหมาย
8. การตรวจสอบการปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายใน

ในการจัดทำแผนการตรวจสอบ ผู้ตรวจสอบจะต้องกำหนดวิธีการตรวจสอบซึ่งอาจเลือกใช้วิธีการต่าง ๆ ได้ตามแต่ลักษณะของงานที่ตรวจสอบ

จึงกล่าวได้ว่า การจัดทำแผนการตรวจสอบจะเป็นเครื่องมือในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบ เพื่อให้การตรวจสอบดำเนินไปตามวัตถุประสงค์ ตามขอบเขตของปัญหาเฉพาะอย่างที่ต้องการตรวจสอบหาความถูกต้อง และสามารถใช้เป็นบันทึกการปฏิบัติงานระหว่างการตรวจสอบ ดังนั้น ถ้าผู้ตรวจสอบทำแผนการตรวจได้เหมาะสม ย่อมเป็นหลักประกันเบื้องต้นของการปฏิบัติงานตรวจสอบได้อย่างมีประสิทธิภาพ

### การดำเนินการตรวจสอบ

การดำเนินการตรวจสอบจะเป็นขั้นตอนหลังจากผู้ตรวจสอบได้สำรวจและประเมินผลระบบการควบคุมภายในทางการเงินและการบัญชี และจัดทำแผนการตรวจสอบ ซึ่งในแผนการตรวจสอบจะได้ระบุขอบเขตงานที่ตรวจสอบ วิธีการตรวจสอบ เป็นรายละเอียด เฉพาะ เรื่องไป

ในการดำเนินการตรวจสอบการเงินและการบัญชี ผู้ตรวจสอบจะปฏิบัติการในเรื่องสำคัญ 2 ประการ คือ

1. การตรวจสอบเรื่องต่าง ๆ ในขอบเขตงานการเงินและการบัญชี โดยจะปฏิบัติตามขั้นตอนและวิธีการที่กำหนดไว้ในแผนการตรวจสอบ

2. การจัดทำกระดาษทำการ เพื่อบันทึกข้อมูลที่สำคัญ ๆ ระหว่างการตรวจสอบ

### การตรวจสอบเรื่องต่าง ๆ ในขอบเขตงานการเงินและการบัญชี

การตรวจสอบการเงินและการบัญชีในส่วนของราชการ ตามแนวการตรวจสอบภายในสำหรับส่วนราชการ พ.ศ. 2521 ของกรมบัญชีกลาง กระทรวงการคลัง กำหนดขอบข่ายเรื่องและการดำเนินการตรวจสอบไว้ดังต่อไปนี้ (กรมบัญชีกลาง 2521: 26-71)

1. การตรวจสอบงบประมาณ ควรดำเนินการดังนี้

1.1 ตรวจสอบรายงานสถานะเงินงบประมาณว่ามีการของงวดเงินงบประมาณภายในกำหนดเวลา และบริหารเงินงบประมาณอย่างมีประสิทธิภาพเพียงใด งบประมาณแผ่นดินและงานใดที่ได้รับเงินประจำงวดแล้ว แต่ยังมีได้ดำเนินการ มีอุปสรรคขัดขวางการดำเนินงานหรือไม่ ถ้าส่วนราชการใดยังมีได้จัดทำ ควรที่ผู้ตรวจสอบภายในจะเสนอแนะให้ดำเนินการ เพราะจะเป็นประโยชน์อย่างยิ่งแก่หัวหน้าส่วนราชการในการที่ใช้จ่ายเงินอย่างมีประสิทธิภาพ

1.2 ตรวจสอบรายงานแผนและผลการใช้จ่ายเงินว่า ผลการดำเนินงานและผลการใช้จ่ายเงินสอดคล้องกันมากน้อยเพียงใด โดยปกติแล้ว เบอร์ เซนด์ผลการดำเนินงานกับผลการใช้จ่ายเงินควรจะใกล้เคียงกัน ไม่ควรจะแตกต่างกันมาก เพราะอาจจะทำให้ไม่มีเงินงบประมาณเพียงพอที่จะใช้จนสิ้นสุดโครงการ หากใช้จ่ายอย่างไม่ประหยัดก็จะเป็นผลให้เป้าหมายที่ดำเนินงานไม่ได้ตามที่วางแผนเอาไว้



1.3 ตรวจสอบระยะเวลาการจัดทำงบประมาณประจำปี วิธีการ ตลอดจน การของวดเงินว่ามีวิธีการที่ถูกต้องเพียงใด วิธีการจะดีหรือไม่ขึ้นอยู่กับการวางแผนระยะ ยาว การวางแผนงานประจำปีตลอดจนแผนปฏิบัติ เป็นรายละเอียดประจำปีของส่วนราชการว่า มีการดำเนินการ และให้ความสำคัญสำหรับแผนดังกล่าวที่จะดำเนินการเพียงใด

1.4 ตรวจสอบด้านการโอนหมวดเงินค่าใช้จ่ายระหว่างปี ว่าเกิดขึ้นมาก หรือน้อย ถ้ามีมากและเกิดขึ้นบ่อยครั้งก็อาจจะแสดงให้เห็นว่าส่วนราชการไม่ดำเนินการตาม แผนปฏิบัติหรือบกพร่องในด้านการกะประมาณงบประมาณ จึงทำให้ต้องมีการโอนเงินป้องกัน มิให้เกิดการทุจริตได้ในที่สุด

## 2. การตรวจสอบการก่องหนผูกพัน ควรดำเนินการดังนี้

2.1 ตรวจสอบการดำเนินงานเกี่ยวกับการก่องหนผูกพันว่าดำเนินการถูกต้องตาม ระเบียบข้อบังคับหรือกฎหมายที่กำหนดไว้

2.2 สอบทานสมุดทะเบียนคุมยอดงบประมาณรายจ่าย เพื่อแน่ใจว่าการก่อง หนี่ผูกพันทุกรายการได้ผ่านการลงบันทึกตรวจสอบยอดงบประมาณก่อน

2.3 กรณีที่ก่องหนผูกพันไว้ และดำเนินการเบิกจ่ายเงินไม่ทันงบประมาณ มีการขอเงินไว้เบิกเหลือมีมากน้อยเพียงใด นอกจากนั้นยังต้องตรวจดูว่าแม้เงินครั้ง แรกไว้แล้ว ยังมีการขอขยายช่วงเวลากันเงินต่อไปอีกมากหรือน้อย

2.4 ตรวจสอบผลการดำเนินการก่องหนผูกพันว่ามีระบบและวิธีการที่มี ประสิทธิภาพสูงหรือต่ำ เช่น การดำเนินการแต่ละเรื่องวางขั้นตอนการปฏิบัติงาน ใช้เวลาแต่ ละขั้นตอนมากหรือน้อย เป็นไปตามมาตรฐานที่วางไว้มากน้อยเพียงใด และดำเนินการ ตามลำดับ เรื่องที่ได้รับหรือมีการสลับ เรื่องกัน

2.5 ผู้ตรวจสอบภายในควรตรวจสอบด้านการรับสั่งของว่า ส่วนใหญ่ได้ ของที่ถูกต้องตามที่ผู้ให้ต้องการ หรือกรณีที่มีการเปลี่ยนแปลงรายละเอียด ภายหลังได้มีการ ทารอกับผู้ใช้แล้ว นอกจากนั้นสามารถที่จะจัดหาหรือจ้างทำภายในเวลาที่กำหนดได้โดยไม่ เสียหาย ผู้ตรวจสอบภายในอาจจะใช้วิธีสอบถามผู้เกี่ยวข้อง เพื่อหาข้อเท็จจริง เป็นครั้งคราว



### 3. การตรวจสอบการรับ-จ่ายเงินสด ควรดำเนินการดังนี้

- 3.1 ตรวจสอบยอดคงเหลือในบัญชีเงินสด และรายงานเงินคงเหลือประจำวัน
- 3.2 ตรวจสอบเงินสดในเซฟ และหลักฐานแทนตัวเงิน เพื่อเปรียบเทียบยอดในบัญชีเงินสดหรือเงินอื่นว่าถูกต้องตรงกัน
- 3.3 ตรวจสอบบัญชีเงินฝากธนาคารกับรายงานยอดคงเหลือของธนาคาร (Bank statement) และอาจจะต้องทำงบทบยอดเงินฝากธนาคาร (Bank reconciliation) กรณีที่จำเป็น
- 3.4 ตรวจสอบเอกสาร หรือหลักฐานที่ใช้ในการลงบัญชีกับบัญชีเงินสดและบัญชีธนาคาร โดยมุ่งตรวจสอบด้านวิธีปฏิบัติว่าถูกต้องตามระเบียบการเบิกเงินจากคลัง ระเบียบการรับจ่าย เก็บรักษา และนำส่งเงิน ตลอดจนการลงบันทึกด้านบัญชีว่าดำเนินการตามที่กระทรวงการคลังกำหนดไว้แล้ว
- 3.5 ตรวจสอบหลักฐานที่อ้างอิง การจัดเก็บเอกสารรวบรวม และรายงานการสรุปเกี่ยวกับด้านการเงินต่าง ๆ
- 3.6 วางแผนการตรวจนับและเก็บรักษาเงินของคณะกรรมการ เป็นครั้งคราว ว่าดำเนินการถูกต้องตามวิธี มานับเงินตรงตามเวลา กรรมการมาครบ และรวมถึงวิธีตรวจนับเงินสดด้วย
- 3.7 ตรวจสอบการทำงานของเจ้าหน้าที่ ระบบ วิธีปฏิบัติ ตลอดจนการเก็บรักษาเงินทำให้รัดกุมปลอดภัยจากการโจรกรรม หรือยกย้ายตัวเงินได้ง่าย ในกรณีที่มีเหตุถูกเงิน
- 3.8 เปรียบเทียบผลงานด้านการรับและจ่ายเงิน เมื่อมีการสลับเปลี่ยนตัวบุคคล ซึ่งนอกจากจะวัดผลงานของเจ้าหน้าที่แล้ว ยังอาจจะตั้งเป็นข้อสังเกตถึงผลต่างของยอดรับเงินและจ่ายเงินของเจ้าหน้าที่เหล่านั้นว่าเป็นเพราะเหตุใด มีการทุจริตซึ่งอาจมีการยกยอกเงินก็ได้

### 4. การตรวจสอบรายได้แผ่นดิน ควรดำเนินการดังนี้

- 4.1 ตรวจสอบวิธีการดำเนินงานด้านการจัดเก็บรายได้แผ่นดินว่าเป็นไปโดยชอบเขตของระเบียบข้อกำหนดและกฎหมายที่วางเอาไว้ ถ้ายังมีปัญหาเกิดขึ้นไม่ว่าเรื่องใดและ ณ จุดใด ควรเสนอแนะให้รับดำเนินการแก้ไขปรับปรุงโดยด่วนให้ทันต่อเหตุการณ์



4.2 ทบทวนวิธีการประเมินผล ตลอดจนการคำนวณตัวเลขว่าถูกต้องทุก รายการตามที่ได้จัดเก็บแล้ว กรณีที่จัดเก็บ เกิดมีการผิดพลาดเกิดขึ้น คือ จัดเก็บน้อยเกินไป ผู้ตรวจสอบภายในควรแจ้งดำเนินการจัดเก็บเพิ่มเติม

4.3 สุ่มตรวจสอบรายงานที่เสนอหัวหน้าส่วนราชการ และผู้ตรวจสอบภายใน อาจจะสรุปรายงาน เสนอแนะทั้งปัญหาและข้อแก้ไข เพื่อปรับปรุงต่อไป

4.4 ในช่วงระยะที่มีการเปลี่ยนตัวบุคคล ควรจะนำตัวเลขที่เก็บได้ในอดีต และปัจจุบันมาเปรียบเทียบกัน ถ้าแตกต่างกันมาก แสดงว่าน่าจะมีจุดรั่วไหลหรือข้อบกพร่อง ที่เกิดขึ้น และต้องตรวจสอบโดยละเอียดครั้งหนึ่ง

4.5 ตรวจสอบการติดตามทวงถามด้านจัดเก็บรายได้ว่า ดำเนินการได้ รวดเร็วหรือมีอุปสรรค มีรายได้ที่มีได้มีการทวงถาม เป็นระยะเวลาาน สำหรับหน่วยที่จัด เก็บรายได้จำนวนมาก ควรให้จัดทำสมุดทะเบียนคุมการจัดเก็บไว้อีกชั้นหนึ่ง ผู้ตรวจสอบ ภายในสามารถจะตรวจสอบผลได้โดยสะดวกครบถ้วนทุกราย รายได้ที่ยังค้างชำระนาน ผู้ตรวจสอบภายในควรแจ้งให้ดำเนินการโดยด่วน เพื่อป้องกันมิให้เกิดหนี้สูญ หรือ เกินอายุ ความที่กำหนดไว้ตามกฎหมาย โดยไม่อาจฟ้องร้องได้

## 5. การตรวจสอบเงินยืม ควรดำเนินการดังนี้

5.1 ตรวจสอบรายงานเกี่ยวกับลูกหนี้เงินยืมทั้งหมดว่ามีกี่ราย ในกรณีที่ ส่วนราชการมีลูกหนี้น้อยก็จะใช้ใบยืม เป็นหลักฐานการควบคุมลูกหนี้ แต่ถ้ามีลูกหนี้มาราย ควรจะ เสนอแนะให้ทำสมุดคุมลูกหนี้ เพื่อสะดวกในการตรวจสอบ

5.2 ตรวจสอบเอกสารการยืมเงิน ใบสำคัญการชดใช้คืนเงินยืมว่าจัดทำและ จัดเก็บถูกต้องตามระเบียบที่วางไว้

5.3 ตรวจสอบระยะเวลา จำนวนเงิน และการชดใช้คืนว่าเป็นไปตามข้อกำหนดที่วางไว้ เช่น วงเงินยืมใช้เต็มวงเงินจ่ายเพียงใด คืนเป็นเงินสดหรือใบสำคัญ และเมื่อครบกำหนดเวลาแล้ว นำหลักฐานและเงินสดมาชดใช้คืนทันที หรือขอผลัดและไม่ ดำเนินการ รายได้ที่ยังค้างนานจะต้องเขียน เป็นข้อสังเกตไว้ในรายงาน

5.4 ตรวจสอบผลการดำเนินงานกับใบสำคัญว่ามีการชดใช้คืนเพียงใด เช่น ในกรณีที่รายงานการปฏิบัติงาน ในที่แห่งหนึ่ง แต่ใบสำคัญที่ส่งใช้คืนเงินยืม เป็นอีกสถานที่หนึ่ง

5.5 ตรวจสอบการลงบันทึกบัญชีลูกหนี้ว่าได้ดำเนินการลงบันทึกทุกราย  
ครบทุกขั้นตอน ตลอดจนตรวจสอบยอดคงเหลือถูกต้อง

5.6 ในกรณีที่มีลูกหนี้มากรายและระบบการควบคุมภายในดี จะใช้วิธีสุ่ม  
ตรวจสอบก็ได้

5.7 การเซ็นรับเงินในใบยืมเพื่อยืมเงิน มีการบังคับให้ลูกหนี้เซ็นชื่อรับเงิน  
ก่อนที่จะได้รับเงินมากหรือน้อยราย

5.8 อาจจะต้องขอให้ลูกหนี้นั้นยื่นยอดและส่งตรงต่อผู้ตรวจสอบภายใน เพื่อ  
สอยยันกับทะเบียนคุมยอดลูกหนี้ และเป็นการป้องกันมิให้เจ้าหน้าที่การเงินนำเงินไปใช้  
กรณีรับเงินคืนแต่ยังมีได้นำส่ง หรือรับเงินสดคืนแล้วแจ้งไม่ได้รับและขอตัดเป็นสูญ ฯลฯ

## 6. การตรวจสอบบัญชี ควรดำเนินการดังนี้

6.1 ตรวจสอบติดตามถึงปัญหาและข้อขัดข้องของการผลิตส่งใบสำคัญ ว่า  
เจ้าหน้าที่ของส่วนราชการดำเนินการตามงบประมาณ เดือน และขอผลิตส่งใบสำคัญอย่างสม เหตุสมผล  
หรือไม่ ถึงแม้ว่าจะได้ดำเนินการถูกต้องตามระเบียบการเบิก-จ่ายเงินจากคลังในเรื่อง  
การส่งงบ เดือนและผลิตส่งใบสำคัญก็ตาม

6.2 ตรวจสอบการบันทึกรายการจากเอกสาร หรือหลักฐานการรับ-จ่ายเงิน  
ว่าลงบันทึกครบถ้วนทุกรายการในบัญชีแยกประเภท

6.3 ตรวจสอบการผ่านรายการจากสมุดรายวัน ซึ่งในปัจจุบันใช้ใบโอนไป  
ยังบัญชีแยกประเภท

6.4 ตรวจสอบการรวมยอดในบัญชีต่าง ๆ ให้ถูกต้อง

6.5 ตรวจสอบยอดคงเหลือว่ามียอดตรงตามที่ปรากฏในงบทดลองและงบดุล

6.6 ตรวจสอบทะเบียนต่าง ๆ ว่าได้มีการบันทึกไว้ครบถ้วนและถูกต้อง

6.7 ในกรณีที่มีปริมาณงานที่ต้องตรวจสอบเป็นจำนวนมาก อาจตรวจสอบ  
โดยวิธีสุ่มตัวอย่าง ซึ่งการตรวจจะละเอียดเพียงใดนั้นขึ้นอยู่กับระบบการควบคุมภายใน  
เหมาะสมเพียงใด

6.8 ตรวจสอบด้านการขาด งบประมาณ คำนวณบัญชี ตลอดจนรักษาความสะอาด  
และการเก็บเอกสารว่าเป็นไปอย่างมีระเบียบ ค้นหาได้ง่ายหรือยาก และรวดเร็วเพียงใด

## 7. การตรวจสอบพัสดุ ควรดำเนินการดังนี้

- 7.1 ตรวจสอบ เอกสารการรับ-จ่าย ว่าดำเนินการลงบันทึกชั้นต้นถูกต้องตามระเบียบและวิธีการที่วางไว้
- 7.2 ตรวจสอบความถูกต้องของผู้อนุมัติ
- 7.3 ตรวจสอบการลงบัญชีคุมยอด
- 7.4 ตรวจสอบนับยอดคงเหลือ
- 7.5 ตรวจสอบการคิดราคาของคงเหลือและที่นำออกใช้โดยใช้หลักเกณฑ์เดียวกัน
- 7.6 ทำการวิเคราะห์หลักฐานการเบิกพัสดุ สถิติการใช้ และเสนอความเห็นให้ผู้เกี่ยวข้องทราบ เพื่อปรับปรุงแก้ไขและวางแผนต่อไป
- 7.7 การตรวจสอบพัสดุที่ไม่มีการเคลื่อนไหวตลอดปี จะต้องศึกษาหาสาเหตุ และพิจารณาเสนอข้อคิดเห็นให้ดำเนินการแก้ไขต่อไป
- 7.8 พัสดุที่ค้างเบิกจะต้องศึกษาดูว่าเป็นเพราะเหตุใด ถ้าเป็นเพราะขาดมือและเป็นของจำเป็น ก็ต้องหาวิธีป้องกันโดยวางวิธีการควบคุมการเก็บ สั่งซื้อ สิ่งของนั้นไว้ให้เหมาะสม

## 8. การตรวจสอบครุภัณฑ์ ควรดำเนินการดังนี้

- 8.1 ตรวจสอบระบบการจัดทำและลงบันทึกควบคุม เหมาะสม เพียงใด
- 8.2 พิจารณาจากทะเบียนครุภัณฑ์และดำเนินการตรวจสอบ ว่ามีครุภัณฑ์ครบตามทะเบียนทั้งชนิดและประเภท การตรวจอาจใช้วิธีเลือกตัวอย่าง กล่าวคือ ตรวจสอบดูว่ามีครุภัณฑ์เฉพาะประเภทราคาแพงหรือหยาบฉวย และนำไปใช้ส่วนตัวได้ง่าย เป็นกรณีพิเศษ
- 8.3 ตรวจสอบสภาพครุภัณฑ์ ตลอดจนสถานที่ตั้งถึงความเหมาะสม รวมทั้งอาจจะมีอันตรายหรือเสียหายได้ง่ายด้วย
- 8.4 ตรวจสอบอายุการใช้งาน และการบำรุงรักษาซ่อมแซมว่าจัดทำโดยสม่ำเสมอ

8.5 กรณีที่ตรวจพบว่ามี การสูญหายหรือเสียหายเกิดขึ้น จะต้องวิเคราะห์หาสาเหตุเสนอหัวหน้าส่วนราชการ เพื่อหาทางแก้ไขและป้องกันมิให้เกิดขึ้นได้อีก รวมทั้งให้มีการทาดำเนินการตามข้อ

#### 9. การตรวจสอบยานพาหนะ ควรดำเนินการดังนี้

9.1 สุ่มตรวจนับรถตามทะเบียนยานพาหนะที่มีอยู่ทั้งหมด

9.2 ตรวจสอบระบบการรายงานด้านการทำงานและค่าใช้จ่าย ว่ารายงานเป็นประจำและถูกต้องตามข้อเท็จจริง

9.3 ตรวจสอบประวัติการทำงาน การใช้น้ำมัน การซ่อมและบำรุงรักษามีส่วนสัมพันธ์กันเพียงใด เช่น กรณีเครื่องจักรทำงานจะมีค่าใช้จ่ายด้านน้ำมัน เชื้อเพลิงและหล่อลื่น และไม่ควรจะมีประวัติการเข้าซ่อมระยะนั้น

9.4 ตรวจสอบการบำรุงรักษาว่าดำเนินการตามระยะเวลา เป็นไปโดยสม่ำเสมอและถูกต้องตามหลักเกณฑ์ที่วางไว้

9.5 ตรวจสอบสถานที่ การเก็บรักษายานพาหนะ โดยคำนึงถึงความปลอดภัย

9.6 กรณีที่ยานพาหนะสูญหายหรือเสียหาย จะต้องรายงานให้หัวหน้าส่วนราชการทราบ พร้อมข้อเสนอแนะที่จำเป็น ถ้ามีความจำเป็นต้องดำเนินการไปก่อนก็จะต้องรับรายงานให้ผู้บังคับบัญชาทราบทันที

#### การจัดทำกระดาษทำการ

กระดาษทำการ (Working papers) เป็นหลักฐานการตรวจสอบที่สำคัญอย่างหนึ่ง ที่ผู้ตรวจสอบต้องจัดทำขึ้น เพื่อจดบันทึก รวบรวมข้อมูลต่าง ๆ ในระหว่างดำเนินการตรวจสอบ "โดยปกติกระดาษทำการจะรวมบันทึกต่าง ๆ ที่ต้องเก็บไว้เมื่องานตรวจสอบเสร็จสิ้นลง ทั้งส่วนที่ผู้ตรวจสอบได้จัดทำขึ้นเองและส่วนที่มีได้จัดทำขึ้นเอง แต่เห็นว่ามีประโยชน์" (Brink 1958: 66) นอกจากนี้ การจัดเตรียมกระดาษทำการได้อย่างมีประสิทธิภาพจะเป็นเครื่องวัดสมรรถภาพเบื้องต้นของผู้ตรวจสอบได้โดยการประเมินผลการจัดทำกระดาษทำการนี้เอง (เจริญ เจริญวัลย์ 2527 ก: 31-32)

อวิช สัตติ (2528: 12) ให้ความหมายคำว่า กระดาษทำการ หมายถึง "ตารางบัญชีต่าง ๆ การวิเคราะห์และบันทึกช่วยความจำซึ่งผู้ตรวจสอบภายในได้ทำขึ้นหรือ



บันทึกได้ในระหว่างที่ดำเนินการตรวจสอบ ยิ่งกว่านี้กระดาษทำการยังมีความหมายรวมถึง บรรดาเอกสารซึ่งผู้ตรวจสอบภายในได้รับมาจากเจ้าหน้าที่หรือจากแหล่งภายนอกอื่น ๆ ...”

วัดนิ พรรณเชษฐ์ และ เกียรติศักดิ์ จีรเชียรนาถ (2523: 183) ได้กล่าวโดยสรุป ว่า กระดาษทำการต้องประกอบด้วยบันทึกสำรวจเบื้องต้น แผนงานตรวจสอบ บันทึกรายงาน และข้อมูลทั้งหลายที่รวบรวมขึ้นจากการตรวจสอบ อันจะใช้เป็นประโยชน์ในการรายงานผลการตรวจสอบนั้น

เจริญ เจษฎาวัดย์ (2517 ก: 31) กล่าวถึงกระดาษทำการไว้ว่า “กระดาษทำการ คือ กระดาษที่ใช้ทดสอบรายการ การเก็บรวบรวมข้อมูลต่าง ๆ พร้อมด้วยเอกสารประกอบอื่น ๆ เช่น แผนผังทางเดินของงานพร้อมคำอธิบายหนังสือโต้ตอบ โปรแกรมการตรวจสอบ แบบสอบถาม ระบบการควบคุมภายใน ใบตอบรับการแจ้งยืนยันยอด ตารางข้อมูลต่าง ๆ ...”

กรมบัญชีกลาง (2521: 16) กล่าวว่า กระดาษทำงาน หมายความว่า รูปฟอร์มที่ ผู้ตรวจสอบภายในออกแบบขึ้น อาจจะมีอยู่ในลักษณะตาราง การวิเคราะห์ การสรุปผล และอื่น ๆ ก็ได้ แล้วแต่กรณี เพื่อใช้เป็น เอกสารในการลงบันทึกผลการตรวจสอบ ตลอดจนเป็น เอกสารประกอบการรายงานผล

จึงพอจะกล่าวได้ว่า กระดาษทำการหรือกระดาษทำงาน หมายถึง กระดาษที่ ผู้ตรวจสอบจัดทำขึ้น เพื่อจดบันทึก รวบรวมข้อมูลต่าง ๆ เกี่ยวกับการตรวจสอบในระหว่าง ดำเนินการตรวจสอบ และรวมถึงเอกสารอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบที่เห็นว่าเป็น ประโยชน์ต่อการรายงานผลการตรวจสอบ เช่น แผนผังการเดินของงาน เอกสารสำรวจ ระบบการควบคุมภายใน แผนการตรวจสอบ รายงานการเงินต่าง ๆ เป็นต้น

#### ความสำคัญของกระดาษทำการ

เมื่อกระดาษทำการ เป็นการจดบันทึกการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบระหว่างการดำเนินการตรวจสอบ รายละเอียดซึ่งปรากฏในกระดาษทำการจึงมีอยู่มากมาย ซึ่งจะเป็นหลักฐาน แสดงผลงานของผู้ตรวจสอบและเป็น เครื่องบ่งชี้ถึงมาตรฐานการปฏิบัติงาน นอกจากนั้นรายละเอียดในกระดาษทำการนำไปใช้เขียนรายงานการตรวจสอบและเป็นหลักฐานสนับสนุนการ



แสดงความคิดเห็นและข้อ เสนอแนะในรายงานการตรวจสอบของผู้ตรวจสอบ ดังนั้น การจัดทำ ภาระคาชทำการจึงมีจุดมุ่งหมายต่อผู้ตรวจสอบอยู่หลายประการ (วัตินิ พรรณเชษฐ์ และ เกียรติศักดิ์ จีรเชียรนาถ 2523 : 183-184) คือ

1. เพื่อเป็นแหล่งเก็บรวบรวมข้อมูลที่ได้จากการสอบถามผู้รับผิดชอบ การสอบทาน คำสั่งหรือระเบียบ การวิเคราะห์ระบบและกระบวนการ และการตรวจสอบรายการต่าง ๆ
2. เพื่อเป็นหลักฐานหรือข้อมูล เกี่ยวกับสภาพที่บกพร่องตามที่ได้ตรวจสอบพบ
3. เพื่อเป็นหลักฐานแสดงถึงสิ่งที่ผู้ตรวจสอบภายในได้กระทำไปแล้ว และแสดง ถึงเหตุผลที่งดเว้นการตรวจสอบบ้างในบางส่วน อันเป็นการช่วยให้การปฏิบัติงานตรวจสอบ เป็นไปอย่างมีระเบียบแบบแผน
4. เพื่อเป็นข้อมูลที่ผู้ตรวจสอบสามารถใช้เป็นหลักฐานในการแลกเปลี่ยนข้อคิด เห็น กับผู้รับผิดชอบของหน่วยงานที่ไปตรวจ เพราะวิธีปฏิบัติงานของแต่ละหน่วยงานกับการจัด องค์กรมักเป็นไปอย่างสลับซับซ้อน จึงเป็นการยากที่จะจดจำได้หมด การจัดเตรียมภาระคาช ทำการที่ชัดเจนครบถ้วน กล่าวคือ มีข้อมูลเพียงพอ อธิบายความหมายอย่างชัดเจน จัดทำ สายทางเดินของงานอย่างครบถ้วน สิ่งเหล่านี้ช่วยให้ผู้ตรวจสอบภายในมีความพร้อมที่จะแลกเปลี่ยนข้อคิด เห็นกับผู้รับผิดชอบ
5. เป็นการช่วยให้ผู้ตรวจสอบภายในสามารถเขียนรายงานได้อย่างมีหลัก เกณฑ์ ยิ่งขึ้น ทั้งนี้เพราะการจัดทำภาระคาชทำการที่ดีจะช่วยให้การถ่ายทอดข้อมูลทำได้ง่ายยิ่งขึ้น นอกจากนี้ยังอาจใช้ภาระคาชทำการบางส่วน เป็น เอกสารประกอบ หรือ เป็นบางส่วนของรายงาน ได้เลยโดยไม่ต้องเขียนใหม่ เป็นการประหยัด เวลาและอำนวยความสะดวกแก่ผู้ตรวจสอบ ภายในเป็นอย่างมาก
6. เพื่อเป็นหลักฐานต่อสู้ เมื่อข้อสรุปและข้อ เสนอแนะล่อแหลมต่อการโต้เถียง กล่าวคือ เมื่อมีการวิจารณ์งานใดก็ตาม ผู้ตรวจสอบภายในย่อมต้องเผชิญกับการโต้ตอบหรือ ต่อต้านจากผู้มีหน้าที่รับผิดชอบงานนั้นอย่างหลีกเลี่ยงไม่ได้ การที่ผู้ตรวจสอบภายในได้รับการโต้ตอบ เช่นนี้ย่อมต้องใช้ข้อเท็จจริงที่บันทึกไว้ในภาระคาชทำการ เป็น เครื่องพิสูจน์



7. เพื่อเป็นสิ่งอำนวยความสะดวกแก่ผู้ควบคุมการตรวจสอบที่จะทบทวนหรือตรวจหางานที่อยู่ภายในความรับผิดชอบ ในกระดาศทำการจะบันทึกงานที่ทำไปแล้ว ความคืบหน้าของงาน การควบคุมนี้จะต้องทำอย่างค่อเนื่องและทันเวลา กระดาศทำการจึงเป็นหลักฐานที่มั่นคงหรือดีกว่าการบอก เล่าหรือรายงานด้วยวาจา

8. เพื่อเป็น เครื่องวัดความสามารถของผู้ตรวจสอบภายในว่า ได้ใช้เทคนิคการตรวจสอบที่ดีพอหรือไม่ มีความชำนาญในกิจกรรมนั้น ๆ มากน้อยเพียงใด มีลักษณะนิสัยการปฏิบัติงานที่ประณีตรอบคอบเพียงใด เป็นไปตามมาตรฐานแห่งวิชาชีพซึ่งได้แก่การหาข้อเท็จจริงที่เกี่ยวข้องกับขอบเขตที่กำหนดไว้ วิเคราะห์ข้อมูลนั้นแล้วใช้ผลการวิเคราะห์มาเป็นรากฐานการเสนอข้อเท็จจริง

9. เพื่อเป็นเอกสารหรือข้อมูลอ้างอิงในภายหลัง ตามปกติการตรวจสอบในโครงการหนึ่ง ๆ มักจะได้รับการซ้ำในคราวค่อไปตามที่เห็นว่าเหมาะสม หรืออย่างน้อยที่สุดต้องมีการติดตามผลภายหลัง เสนอรายงานไปแล้ว

ดังนั้นจึงกล่าวได้ว่า การจัดทำกระดาศทำการมีความสำคัญค่อผู้ตรวจสอบภายในอันที่จะใช้ เป็นเครื่องมือการปฏิบัติงานตรวจสอบ เพราะจะมีรายการที่สอดคล้องกับแผนการตรวจสอบ ประการที่สำคัญจะเป็นหลักฐานการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบและ เพื่อนำมาประกอบการเขียนรายงานการตรวจสอบค่อไป

#### สาระสำคัญของกระดาศทำการ

กระดาศทำการที่ผู้ตรวจสอบจัดทำขึ้น อาจมีรูปแบบค่าง ๆ ตามลักษณะของงานที่ตรวจสอบ โดยจะต้องครอบคลุม เรื่องที่สำคัญและจำเป็นค่อการออกความเห็นและข้อเสนอแนะในการเขียนรายงาน

Brink (1958: 68-69) ได้กล่าวถึงข้อมูลสำคัญ ๆ ที่ควรรวมอยู่ในกระดาศทำการพอจะจำแนกได้เป็น 3 ประเภทใหญ่ ๆ คือ

1. บันทึกเกี่ยวกับการปฏิบัติงานตรวจสอบ (Record of the auditing operations completed) ในกระตาดทำการควรปรากฏขอบเขตและปริมาณงานที่ปฏิบัติ เช่น รายการและบัญชีที่ตรวจสอบรวมทั้งวิธีดำเนินการตรวจสอบ ในกรณีที่ตรวจสอบโดยการทดสอบจะต้องบันทึกขอบเขตของการทดสอบไว้ด้วย และรวบรวมทำเป็นรายงานในตอนที่เกี่ยวกับขอบเขตของการตรวจสอบ

2. ตารางวิเคราะห์ (Analytical schedule) ผู้ตรวจสอบจะต้องทำตารางวิเคราะห์ต่าง ๆ หรือสนับสนุนการออกความเห็นของผู้ตรวจสอบนอกเหนือจากการบันทึกตามปกติทางบัญชี เช่น ตารางวิเคราะห์เงินสด เงินฝากประจำวัน เป็นต้น

3. บันทึกเกี่ยวกับเรื่องที่สำคัญ (Memoranda relating to matters which are of special interest) ในการตรวจสอบ ผู้ตรวจสอบจะสรุปลงสาระสำคัญต่าง ๆ ที่ตรวจพบและบันทึกบรรยายเรื่องต่าง ๆ ไว้ เพื่อใช้ในการอ้างอิงหรือกรณีพบข้อบกพร่องก็อาจบันทึกแนวทางที่จะแก้ไขปรับปรุง เพื่อเสนอแนะในภายหลัง ข้อสำคัญจะต้องบันทึกสาระที่สำคัญไว้ในกระตาดทำการให้เพียงพอกับความต้องการ

ในส่วนการตรวจสอบภายในสำหรับส่วนราชการ พ.ศ. 2521 (กรมบัญชีกลาง 2521: 17) ได้กล่าวถึงลักษณะของกระตาดทำงานควรมีข้อมูลดังนี้ คือ

1. ชื่อเรื่องที่ตรวจสอบ
2. วัน เดือน ปีที่ตรวจ
3. หน่วยงานที่ตรวจ
4. ขอบเขตของการตรวจ
5. วิธีที่ใช้ในการตรวจ
6. ข้อจำกัดในการตรวจ
7. ความเห็น
8. ลายมือชื่อผู้ตรวจ

สำหรับการวางรูปแบบกระดาษทำกาะนั้น ผู้ตรวจสอบจะต้องทราบถึงแผนการตรวจสอบ ซึ่งรวมถึงวิธีดำเนินการตรวจสอบแล้วว่าต้องตรวจสอบอะไร และจากการสำรวจและประเมินผลระบบการควบคุมภายใน มีข้อมูลอะไรบ้างในเรื่องต่าง ๆ ที่จะต้องตรวจสอบ แล้วจึงดำเนินการวางรูปแบบกระดาษทำการ เพื่อให้สามารถลงบันทึกและสรุปผลข้อมูลต่าง ๆ ตลอดจนเสนอผลการตรวจสอบตามแผนการตรวจสอบที่วางไว้

#### การรายงานผลการตรวจสอบ

การรายงานผลการตรวจสอบถือได้ว่าเป็นหน้าที่สำคัญที่สุดของผู้ตรวจสอบ กล่าวคือ รายงานผลการตรวจสอบ เป็นหลักฐานแสดงผลการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบ และรายงานผลการตรวจสอบแสดงถึงความเพียงพอของระบบการควบคุมภายในและการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ในองค์การ ซึ่งผู้ตรวจสอบจำเป็นต้องถ่ายทอดสิ่งที่เขาได้ตรวจพบพร้อมทั้งข้อ เสนอแนะไปยังผู้บริหาร

#### แบบของรายงาน

แบบของรายงานมีอยู่หลายลักษณะแตกต่างกันไปตามแต่กรณีและจุดประสงค์ที่เกี่ยวข้อง พอดีจะแยกได้เป็นหลายลักษณะดังนี้ (เสรี ศักดิ์สวัสดิ์ 2511: 289-290)

1. รายงานปากเปล่า ใช้กรณีรีบด่วนเพื่อการตัดสินใจเฉพาะ เรื่องและไม่ใช่เป็นหลักฐานในการตรวจสอบหรือการเสนอข้อคิดเห็น
2. รายงานเป็นบันทึก ใช้ในกรณีที่เป็นการกันเองและไม่เป็นทางการ ส่วนมากเป็นการเสนอเกี่ยวกับข้อมูลส่วนย่อย
3. รายงาน เป็นจดหมายและมีสำเนาส่งถึงผู้เกี่ยวข้อง
4. รายงาน เป็นรูปคำถาม คำตอบ ถูกหรือผิด หรือถ้อยคำอื่น ๆ ตามความเหมาะสมและมีหมายเหตุแนบท้าย
5. รายงาน เป็นทางการ ปฏิบัติคล้ายรายงานของผู้ตรวจสอบบัญชีภายนอก แต่มีรายละเอียดมากกว่า และได้รับการจัดทำอย่างละเอียดรอบคอบ ถือเป็นแบบที่สมบูรณ์ที่สุด

ในส่วนของการพิจารณา กรมบัญชีกลาง (2521: 18-19) กล่าวว่า รายงานของผู้ตรวจสอบอาจแยกได้เป็น 2 ลักษณะ คือ

1. รายงานด้วยวาจา หมายถึง รายงานโดยตรงต่อหัวหน้าส่วนราชการด้วยวาจา รายงานในลักษณะนี้จะทำกรณีเร่งด่วน ไม่สามารถจะรอการยกร่างได้ หรือกรณีที่ผู้ตรวจสอบภายในเห็นว่าไม่สมควรจะรายงานโดยลายลักษณ์อักษร เพราะอาจจะไม่เหมาะสม

2. รายงานเป็นลายลักษณ์อักษร หมายความว่า รายงานผลงานตามปกติส่วนใหญ่จะรายงานเฉพาะจุดที่เป็นปัญหาหรือมีการทุจริต รายงานที่เป็นลายลักษณ์อักษรนี้อาจจะแยกได้เป็น 2 ประเภท คือ

2.1 รายงานที่เป็นทางการ หมายความว่า รายงานที่มีรูปแบบมาตรฐานและมีข้อมูลต่าง ๆ ตั้งแต่ชื่อส่วนราชการ งวดปีที่ตรวจสอบ ขอบเขตการตรวจสอบ ตลอดจนวิธีการ ผลการตรวจสอบและข้อเสนอแนะ และชื่อผู้ตรวจสอบในที่สุด

2.2 รายงานที่ไม่เป็นทางการ หมายความว่า รายงานที่เป็นลายลักษณ์อักษร แต่ผู้ตรวจสอบจัดทำแบบไม่มีรูปแบบ ซึ่งอาจจะเป็นรายงานพิเศษเฉพาะเรื่อง หรืออื่น ๆ

ในการจัดทำรายงานที่เป็นลายลักษณ์อักษร ผู้ตรวจสอบภายในจะต้องรวบรวมผลการตรวจสอบ ข้อคิดเห็นตลอดจนสรุปผลต่าง ๆ จากกระดาษทำการข้อเท็จจริงต่าง ๆ ที่ได้ ควรจะแยกว่ามีปัญหาใดที่สำคัญและไม่สำคัญบ้าง การรายงานควรจะรายงานเฉพาะปัญหาที่สำคัญ กล่าวคือ เป็นปัญหาที่เกิดจากการทุจริตหรือทำให้เสียหายแก่ส่วนราชการ หรือเป็นปัญหาด้านระเบียบปฏิบัติ ซึ่งไม่คล่องตัว ไม่รัดกุม และขาดประสิทธิภาพ ซึ่งอาจจะมีความเสียหายให้แก่ส่วนราชการได้ในที่สุด ส่วนปัญหาด้านข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้นเป็นประจำ เช่น การบวกลบผิด การลงบันทึกบัญชีผิดบางรายการ ฯลฯ เป็นปัญหาที่ไม่สำคัญและไม่ควรจะลงในรายงาน ยกเว้นกรณีที่ได้ชี้แจงกับเจ้าหน้าที่แล้วไม่ปฏิบัติตาม

รายละเอียดของรายงานจะต้องผ่านการสอบทานแล้วว่าได้ใช้คำพูดที่กระชับรัดกุม และเป็นไปตามที่ต้องการจะรายงาน เป็นรายงานที่ได้ผ่านการตรวจสอบหาข้อเท็จจริงอย่างถี่ถ้วน และดำเนินการตามขั้นตอนการตรวจสอบทุกขั้นตอนแล้วอย่างถูกต้องตามหลักการตรวจสอบที่ดี



จะเห็นได้ว่าแบบของรายงานการตรวจสอบที่มีอยู่หลายลักษณะนั้น ผู้ตรวจสอบอาจเลือกปฏิบัติได้ตามกรณีที่เหมาะสมกับจุดประสงค์ของเรื่องที่จะรายงาน แต่อย่างไรก็ตาม การรายงานแบบ เป็นทางการโดยลายลักษณ์อักษร เป็นสิ่งที่ผู้ตรวจสอบควรจัดทำขึ้น เมื่อเสร็จสิ้นการตรวจสอบแต่ละครั้ง ทั้งนี้ เพื่อเป็นหลักฐานการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบ และสามารถนำมาประกอบการพิจารณาวางแผนการตรวจสอบในคราวต่อไปได้

#### องค์ประกอบสำคัญของรายงานการตรวจสอบ

Earle Cunningham อธิบดีประธานคณะกรรมการผู้ตรวจสอบภายใน (Neff 1960: 333 อ้างถึงใน สุมาลี สุวัฒน์ 2515: 58) ได้ให้คำนิยามรายงานการตรวจสอบว่า "รายงานการตรวจสอบเป็นการสื่อข้อความที่ครอบคลุมวัตถุประสงค์ต่าง ๆ ที่ระบุไว้ ขอบเขตของการตรวจสอบ ข้อจำกัดต่าง ๆ หรือปัญหาเฉพาะหน้า การตรวจพบ (Finding) และการเสนอแนะต่าง ๆ"

จากคำนิยามดังกล่าวพอเห็นได้ว่า รายงานการตรวจสอบควรประกอบด้วยสาระสำคัญ ดังนี้

1. ขอบเขตของการปฏิบัติงาน
2. ข้อเท็จจริงต่าง ๆ ที่ตรวจพบ
3. ความคิดเห็นของผู้ตรวจสอบ

ขอบเขตของการปฏิบัติงาน ควรแสดงให้เห็นชัดเจนและเป็นไปตามวัตถุประสงค์หรือนโยบายของผู้บริหาร

ข้อเท็จจริงต่าง ๆ ที่ตรวจพบ เป็นส่วนเนื้อเรื่องของรายงานเกี่ยวกับข้อมูลบัญชีวิธีดำเนินงาน หรือสาระอื่น ๆ ซึ่งผู้ตรวจสอบได้รวบรวมขึ้นระหว่างการตรวจสอบโดยต้องเป็นข้อมูลหรือข่าวสารที่ถูกต้อง แม่นยำ และเชื่อถือได้ เนื้อหาของรายงานควรเสนอให้เข้าวัตถุประสงค์และควรเสนอให้เห็นภาพที่สมบูรณ์ เพื่อให้เป็นพื้นฐานในการวินิจฉัยของผู้บริหาร ในการนี้ผู้ตรวจสอบภายในมีความรับผิดชอบที่จะต้อง (Brink 1958: 84)

1. หาข้อเท็จจริงซึ่งมีความหมาย
2. ให้ความสำคัญว่าข้อเท็จจริงนั้นถูกต้อง
3. สามารถจำแนก (Distinguish) และแปลความหมาย (Interpret)

ข้อเท็จจริงที่สำคัญ ๆ ซึ่งจะเป็นพื้นฐานสนับสนุนให้ข้อ เสนอแนะ เพื่อการปรับปรุงต่อไป

ความคิดเห็นของผู้ตรวจสอบ เป็นผลจากการวิเคราะห์และประเมินสิ่งสำคัญ ๆ ที่ผู้ตรวจสอบได้ตรวจพบ ในการแสดงความคิดเห็น ผู้ตรวจสอบจะต้องรายงานด้วยความจริงใจและยุติธรรม (Brink 1958: 93)

ธวัช สัมบัติ (2528: 28-30) กล่าวถึงลักษณะทั่ว ๆ ไปของรายงานควรมีองค์ประกอบพอสรุปได้ดังนี้

1. วรรคกล่าวนำ แสดงถึงวันที่ตรวจ เสร็จและจำนวนวันที่ใช้ในการตรวจสอบแต่ละงวดการตรวจสอบ และแจ้งวัตถุประสงค์ของรายงานการตรวจสอบ
2. วรรคที่ 2 กล่าวถึงขอบ เขตของการตรวจสอบ
3. วรรคที่ 3 ขึ้นหัวข้อว่า "ผนวก" แล้วต่อท้ายด้วยวรรคแถลงถึงเอกสารที่แนบ รายงานในกรณีข้อมูลเกี่ยวกับตัวเลขมากมายที่จะต้องนำมาแสดง เพื่อบ่งให้เห็นเนื้อหาสาระการตรวจสอบให้แน่ชัด
4. วรรคที่ 4 การทบทวนการปฏิบัติหลังการ เสนอแนะจากการตรวจสอบครั้งก่อน
5. วรรคที่ 5 เนื้อหาสาระจากการตรวจสอบ
6. วรรคที่ 6 ข้อ เสนอแนะ
7. ภาคสรุป เป็นการสรุปและประเมินผลโดยทั่ว ๆ ไป บทสรุปนี้ควรมีข้อความสอดคล้องกลมกลืนกับรายงานวรรคอื่น ๆ
8. การลงชื่อในรายงานและการระบุตำแหน่ง พร้อมลงวันที่

Brink (1958: 101-103) ได้เสนอถึงการเขียนรายงานโดยเรียงลำดับวรรคตอน  
ดังนี้

ตอนที่หนึ่ง แสดงถึงวันที่ใช้ในการตรวจสอบ วันเริ่มต้นและวันสุดท้าย

ตอนที่สอง กล่าวถึงขอบเขตของการปฏิบัติงาน

ตอนที่สาม เป็นส่วนของเนื้อเรื่อง ประกอบด้วย สิ่งที่ตรวจสอบ เรื่องที่ได้ดำเนินการ  
แก้ไขไปแล้ว และความคิดเห็นของผู้ตรวจสอบ เพื่อให้ผู้บริหารแต่ละคนสามารถเลือกอ่าน เฉพาะ  
หัวข้อที่สนใจ เรื่องที่สำคัญ ๆ ที่ตรวจพบควรรายงานแยกเป็น เรื่อง ๆ และให้แต่ละ เรื่องสมบูรณ์  
ในตัวเอง คือ มีชื่อเรื่องสิ่งที่ตรวจพบ การแก้ไขที่ได้ดำเนินการไปแล้ว ส่วนที่ยังไม่ได้แก้ไข  
รวมทั้งข้อเสนอแนะ การเรียงลำดับ เรื่องสำหรับการตรวจสอบการเงินและการบัญชี เรียงตาม  
ผังบัญชี ส่วนเรื่องทั่ว ๆ ไปเอาไว้สุดท้าย

ตอนที่สี่ เป็นการสรุปโดยทั่วไป

กรมบัญชีกลาง (2521: 74-75) กล่าวถึงองค์ประกอบสำคัญของรายงานไว้ดังต่อไปนี้

1. รายงานที่เป็นลายลักษณ์อักษร อย่างน้อยควรจะต้องมีหัวข้อเรื่องที่ชัดเจน  
วันที่ดำเนินการ ผู้ตรวจ ผู้รายงาน และเสนอรายงานให้ใคร
2. ในรายงานการตรวจสอบจะต้องอธิบายถึงวัตถุประสงค์และขอบเขตของการ  
ตรวจสอบว่าได้ดำเนินการไปอย่างไรและมากน้อยเพียงใด ซึ่งนอกจากจะทำให้หัวหน้าส่วน  
ราชการเห็นภาพงานการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในแล้ว ยังเป็นข้อกำหนดขอบเขตความ  
รับผิดชอบของผู้ตรวจสอบภายในอีกด้วยว่า การดำเนินการตรวจสอบอาจจะมิได้ตรวจพบปัญหา  
เนื่องจากมิได้ตรวจสอบในชั้นตอนเหล่านั้น
3. ข้อความที่รายงานจะต้องเป็นข้อความที่ชัดเจน (Clear) และเป็นไปตามข้อ  
เท็จจริงที่ตรวจพบ (Accuracy) ในการเขียนรายงานจะต้องมีศิลปะในการเขียนให้ผู้อ่าน  
เข้าใจและเห็นภาพงานต่าง ๆ ไปในแนวที่ผู้ตรวจสอบภายในต้องการจะรายงาน เพราะถ้า  
รายงานไม่ชัดเจนหรือคลุมเครือหรือมิได้รายงานข้อเท็จจริงทั้งหมด อาจจะมีผลให้หัวหน้า  
ส่วนราชการ เข้าใจปัญหาและสั่งการผิด นอกจากนั้นยังจะต้องคำนึงถึงข้อโต้แย้งของผู้ปฏิบัติ  
ซึ่งอาจจะเกิดขึ้นได้ ทำให้เสียภาพพจน์และคุณสมบัติของผู้ตรวจสอบไปในที่สุด

4. ในการรายงานควรจะมีเอกสารหรือหลักฐานประกอบให้สมบูรณ์ เช่น รายงานด้านการเงินต่าง ๆ ของส่วนราชการ กระดาษทำการที่ได้จัดทำขึ้น

5. หากมีข้อวิจารณ์หรือข้อเสนอนะเพื่อแก้ปัญหา ข้อเสนอนะเหล่านี้จะต้องทำอย่างระมัดระวัง และศึกษาว่าเรียบร้อยถูกต้องตามหลักการที่ดีแล้ว (Due professional care) เพื่อมิให้มีปัญหาโต้แย้งเกิดขึ้นในภายหลัง

6. หากผู้ตรวจสอบจะรายงานข้อบกพร่องของผู้รับตรวจอย่างไร ควรจะได้นำเรื่องนั้นไปปรึกษาหารือกับผู้รับตรวจ ขอคำชี้แจงเพิ่มเติม และชี้แจงถึงความจำเป็นที่จะต้องรายงานถึงข้อเท็จจริงทางหลักวิชาการ ทั้งนี้เพื่อมิให้เกิดปัญหาเกี่ยวกับการรายงานในภายหลัง

ในการเสนอความเห็นในรายงานอาจแบ่งได้เป็น 3 ลักษณะที่สำคัญ คือ  
(กรมบัญชีกลาง 2521: 73-74)

1. รายงานในรูปข้อเสนอนะหรือข้อเท็จจริงที่พบ ซึ่งจำเป็นจะต้องเสนอให้ผู้บริหารระดับสูงหรือหัวหน้าส่วนราชการรับทราบโดยตรง กรณีเช่นนี้มักจะเป็น เรื่องหรือปัญหาด้านการทุจริตอย่างร้ายแรง สายการบริหารงานขาดประสิทธิภาพ ฯลฯ

2. รายงานและข้อเสนอนะซึ่งได้ชี้แจงและตกลงกันด้วยวาจาจากกับปฏิบัติแล้ว แต่เป็นปัญหาซึ่งจะต้อง เสนอผ่านให้เจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบงานด้านนี้รับทราบและตัดสินใจก่อน ส่วนใหญ่จะเป็นปัญหาด้านระบบงาน หรือการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่เฉพาะหน่วยขาดประสิทธิภาพ ซึ่งสามารถจะปรับปรุงแก้ไขในระดับหัวหน้าหน่วยได้โดยตรง ผู้ตรวจสอบภายในอาจจะ เสนอรายงานในลักษณะนี้ให้หัวหน้าส่วนราชการสั่งการต่อไปได้

3. รายงานและข้อเสนอนะซึ่งสามารถจะชี้แจง สรุปผล และเปลี่ยนแปลงในระดับปฏิบัติได้ ส่วนใหญ่จะเป็นปัญหาด้านเทคนิคการปฏิบัติงานตลอดจนวิธีการที่ถูกต้อง สำหรับปัญหาเหล่านี้เมื่อผู้ตรวจสอบภายในชี้แจงกับเจ้าหน้าที่แล้ว ก็ควรจะสรุปผลในรายงานให้หัวหน้าส่วนราชการรับทราบ ซึ่งอาจจะสั่งการย้ำหรือกระตุ้นให้ผู้ปฏิบัติดำเนินการอย่างจริงจังอีกครั้งหนึ่ง

หลักเกณฑ์สำคัญ ๗ ในการเขียนรายงาน พอสรุปได้ดังนี้ (วิธนี พรรณเชษฐ์ 2523 :

204-206)

1. ความถูกต้อง รายงานต้องมีความถูกต้องตรงกับข้อเท็จจริง โดยอาศัยหลักฐานที่มีอยู่ เป็น เครื่องวัดการเขียนรายงานการตรวจสอบ
2. ความกระชับ รายงานต้องได้แต่เนื้อหาสาระ และเกี่ยวข้องกับสิ่งที่ต้องการรายงาน
3. ความชัดเจน รายงานนั้นควรมีความชัดเจนพอที่จะให้ผู้อ่านได้เข้าใจตรงตาม ผู้ตรวจสอบภายในต้องการจะรายงาน
4. ทันเวลา รายงานควรจัดทำให้ทันเวลา เพื่อให้ผู้ได้รับรายงานได้ทราบถึงสิ่งที่ เป็นมาว่าเป็น เช่นใด ควรที่จะดำเนินการแก้ไขอย่างไร ซึ่งข้อมูลที่กล่าวถึงนี้ต้องเป็น ปัจจุบัน
5. ความสร้างสรรค์ การรายงานผลการตรวจสอบต้องทำให้เกิดการปรับปรุงแก้ไขให้ดีขึ้น กล่าวคือ ผู้ตรวจสอบภายในต้องมีจิตใจแน่วแน่ที่จะแก้ไขสิ่งผิด ชี้ให้เห็นข้อบกพร่องหรือข้อผิดพลาดว่ามีอะไรบ้าง มีสาเหตุจากอะไร และมีทางที่จะป้องกันมิให้เกิดขึ้นอีกได้อย่างไร มีทางใดที่จะปรับปรุงสิ่งที่มีอยู่ให้เกิดประสิทธิภาพยิ่งขึ้นกว่าเดิมได้

จึงพอจะกล่าวได้ว่า การรายงานการตรวจสอบ หมายความว่า รายงานที่ผู้ตรวจสอบได้เสนอผลการปฏิบัติงานตรวจสอบการเงินและการบัญชีตามแผนการตรวจสอบ พร้อมด้วยข้อเท็จจริงต่าง ๆ ที่ตรวจพบและข้อเสนอความคิดเห็น โดยเสนอต่อผู้บริหารโดยตรงของหน่วยงานที่สังกัด ซึ่งการรายงานอาจจะเป็นรายงานด้วยวาจาหรือเป็นลายลักษณ์อักษรแล้วแต่กรณี แต่ทั้งนี้ การรายงานจะต้องมีความถูกต้อง ความชัดเจน ความกระชับรัดกุม ความสุภาพ ความถูกต้องและทันเวลา



### การติดตามผลการตรวจสอบ

เพื่อให้การตรวจสอบมีประสิทธิภาพอย่างแท้จริง ผู้ตรวจสอบการเงินและการบัญชีภายในจำเป็นต้องติดตามเรื่องราวที่รายงานไว้ นั้น ว่าได้รับความสนใจจากผู้บังคับบัญชาเพียงใด มีการสั่งการอย่างไรบ้าง และหน่วยงานรับการตรวจสอบได้ปฏิบัติตามข้อ เสนอแนะหรือแก้ไข ข้อทักท้วงอย่างไรบ้าง ดังนั้น ผู้ตรวจสอบที่ทำหน้าที่ เป็นหัวหน้าตรวจสอบจำเป็นต้องติดตาม ผลของการรายงาน โดยมีแฟ้มหรือทะเบียนแสดงวันที่และเรื่องราวที่เสนอแนะ เพื่อว่าเมื่อ ผู้ตรวจสอบได้ติดตาม เรื่องราวจะได้ทราบว่ามีการปฏิบัติตามหรือไม่ หากไม่มีการปฏิบัติตาม ข้อ เสนอแนะนั้นมี เหตุผลหรืออุปสรรคทางปฏิบัติอย่างไรบ้าง เมื่อทราบข้อเท็จจริงอย่างใด ผู้ตรวจสอบจะได้หมายเหตุลงในแฟ้มหรือทะเบียนที่เกี่ยวข้องต่อไป พร้อมทั้งลงวันที่ เป็นหลักฐาน ไว้ด้วย (ชวชัย สัตยทิต 2528: 31)

จึงกล่าวได้ว่าการติดตามผลการตรวจนั้น เป็นหน้าที่โดยตรงของผู้ตรวจสอบเอง ทั้งนี้ เพื่อผู้ตรวจสอบจะได้ติดตามว่ารายงานการตรวจสอบนั้นถึงมือผู้รับรายงานหรือไม่ มีการสั่งการ ใดบ้าง และผู้รับการตรวจได้มีการปรับปรุงแก้ไขตามข้อ เสนอแนะและการสั่งการหรือไม่ โดย จดบันทึกไว้ เป็นหลักฐาน และที่สำคัญผู้ตรวจสอบจะได้ช่วยแก้ไขข้อบกพร่องในกรณีที่เกิดจากการ ปฏิบัติตามข้อ เสนอแนะ ในรายงานการตรวจสอบนั้น

### ระบบการตรวจสอบภายในของกรมการฝึกหัดครู

งานตรวจสอบภายในถือได้ว่าเป็นงานหนึ่งที่มีความสำคัญต่อผู้บริหารระดับสูงหรือ หัวหน้าส่วนราชการ ในอันที่จะได้ทราบสถานภาพทางการเงินของส่วนราชการที่รับผิดชอบ รวมทั้งจะได้ทราบการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่การเงิน บัญชี และพัสดุ ว่าถูกต้องเรียบร้อย หรือมีข้อบกพร่องประการใดหรือไม่ เพื่อจะได้หาทางแก้ไขได้ทันที่ และมีให้เป็นช่องทาง แห่งการทุจริต นอกจากนั้นการตรวจสอบภายในยังมีส่วนช่วยอำนวยความสะดวกต่อผู้บริหารและ องค์การในการบริหารงานขององค์การ ให้บรรลุวัตถุประสงค์และมีประสิทธิภาพ ได้อีกทางหนึ่ง แต่ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับผู้บริหาร ได้ให้ความสำคัญต่อการปฏิบัติงานตรวจสอบ และได้จัดให้มีระบบงาน ตรวจสอบภายในที่ เหมาะสมกับขนาดของกิจกรรมขององค์การ เพียงใด

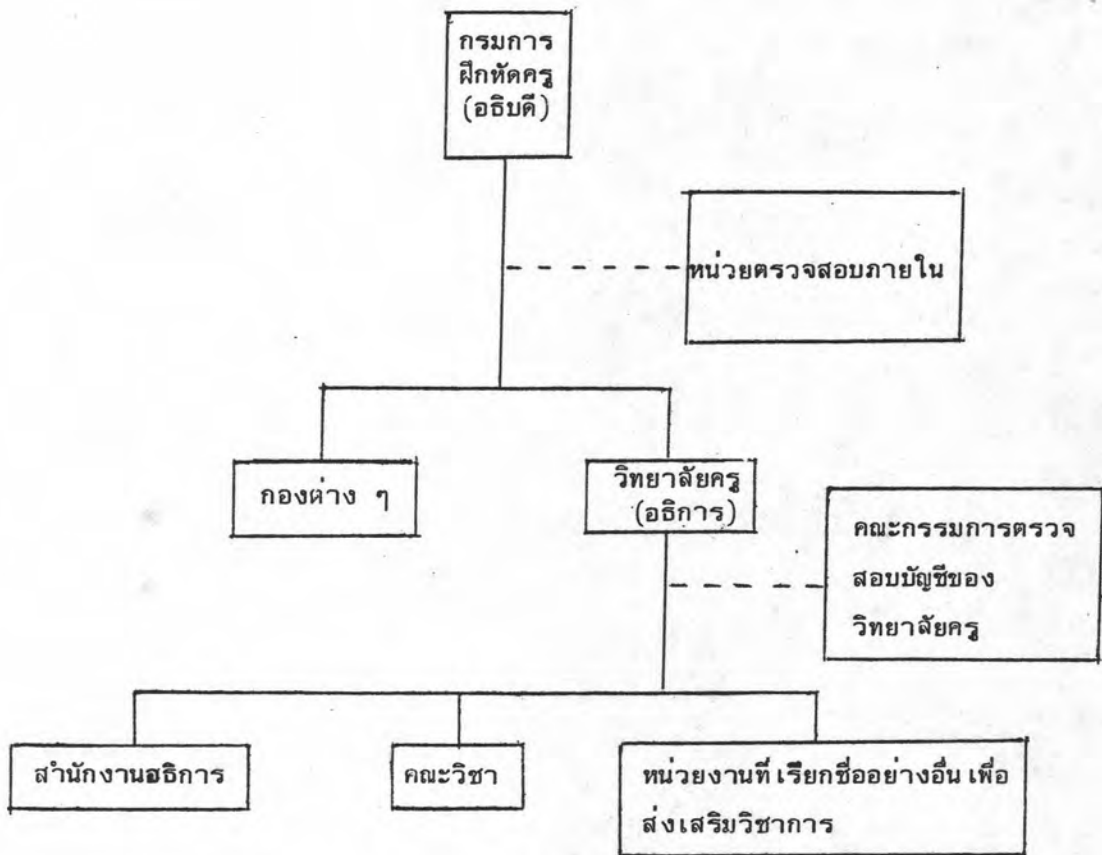
กรมการฝึกหัดครู ได้จัดให้มีการตรวจสอบภายในขึ้นโดยปฏิบัติตามระเบียบของทางราชการที่กำหนดไว้ซึ่งได้แก่ การปฏิบัติตามหนังสือสำนัก เลขาธิการคณะรัฐมนตรี ที่ สร 0201/ว. 78 ลงวันที่ 19 สิงหาคม 2519 เรื่อง การแต่งตั้งผู้ตรวจสอบภายในของส่วนราชการ และการปฏิบัติตามระเบียบการเก็บรักษาเงินและการนำเงินส่งคลังของส่วนราชการ ฉบับที่ 2 พ.ศ. 2531 จึงมีผลให้มีหน่วยตรวจสอบภายในของกรมการฝึกหัดครูขึ้นโดยปฏิบัติงานขึ้นตรงต่ออธิบดี นอกจากนั้นกรมการฝึกหัดครูโดยสภาการฝึกหัดครู ได้ออกระเบียบสภาการฝึกหัดครูว่าด้วยการเก็บรักษาและการจ่ายเงินค่าบำรุงการศึกษาของวิทยาลัยครู พ.ศ. 2526 โดยตามนัยระเบียบได้กำหนดให้อธิการแต่งตั้งคณะกรรมการตรวจสอบบัญชีของวิทยาลัยครูขึ้นคณะหนึ่งทำหน้าที่ตรวจสอบภายในวิทยาลัยครู โดยปฏิบัติงานขึ้นตรงต่ออธิการวิทยาลัยครู

จึงกล่าวได้ว่า การปฏิบัติการตรวจสอบการเงินและการบัญชี ซึ่งเป็นงานหนึ่งของงานตรวจสอบภายใน กรมการฝึกหัดครูมีหน่วยปฏิบัติงานที่รับผิดชอบเกี่ยวกับการปฏิบัติการตรวจสอบการเงินและการบัญชีอยู่ 2 ส่วน คือ

1. หน่วยตรวจสอบภายในของกรมการฝึกหัดครู
2. คณะกรรมการตรวจสอบบัญชีของวิทยาลัยครู

นอกจากนี้ยังมีหน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับงานตรวจสอบการเงินและการบัญชีของกรมการฝึกหัดครูอีกหน่วยงานหนึ่ง คือ ฝ่ายตรวจแนะนำการเงินบัญชีและพัสดุ กองคลัง กรมการฝึกหัดครู

จากรายละเอียดข้างต้น สามารถสรุปโครงสร้างการบริหารงานตรวจสอบภายในของกรมการฝึกหัดครู ดังแผนภูมิที่ 2



แผนภูมิที่ 2

โครงสร้างการบริหารงานการตรวจสอบภายในของกรมการฝึกหัดครู

#### หน่วยตรวจสอบภายในของกรมการฝึกหัดครู

ลักษณะของหน่วยตรวจสอบภายในของกรมการฝึกหัดครู เป็นหน่วยงานอิสระ ทำหน้าที่เป็นฝ่ายวิชาการ (Staff function) ไม่มีอำนาจสั่งการ ปฏิบัติหน้าที่ขึ้นตรงต่ออธิบดีกรมการฝึกหัดครู การติดต่อประสานงานกับหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง หัวหน้าหน่วยตรวจสอบภายในติดต่อประสานงานโดยตรง

ปัจจุบันหน่วยตรวจสอบภายในมีอัตรากำลังตามแผนอัตรากำลังตามที่ ก.พ. กำหนดจำนวน 2 อัตรา คือ เจ้าหน้าที่ตรวจสอบภายในระดับ 6 จำนวน 1 อัตรา และเจ้าหน้าที่ตรวจสอบภายในระดับ 3 - 5 จำนวน 1 อัตรา (กรมการฝึกหัดครู 2528 : 1)

### หน่วยงานที่อยู่ในความรับผิดชอบ

1. หน่วยงาน ในกรมการฝึกหัดครู
2. วิทยาลัยครูในสังกัด จำนวน 36 แห่ง



### หน้าที่ความรับผิดชอบ

1. ตรวจสอบการปฏิบัติทางการเงิน การบัญชี ของหน่วยงาน ในกรมและวิทยาลัยครู  
ในสังกัด
2. เป็นกรรมการในการสอบสวนหาข้อเท็จจริง ในกรณีเกิดการทุจริตทางด้าน การเงิน การพัสดุ และรายงานผลการสอบสวน
3. เป็นกรรมการในการสอบสวนหาตัวผู้รับผิดชอบทางแพ่งและการชดใช้ค่าเสียหาย  
ในกรณีทรัพย์สินของทางราชการเสียหาย และรายงานผลการสอบสวน
4. ปฏิบัติงานตามที่ได้รับมอบหมายจากผู้บังคับบัญชา

### การปฏิบัติงาน

การปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน ได้ถือปฏิบัติตามระเบียบการเก็บรักษาเงินและ  
การนำเงินส่งคลังของส่วนราชการ ฉบับที่ 2 พ.ศ. 2531 และตามหลักเกณฑ์ในคู่มือการตรวจ  
สอบภายในสำหรับส่วนราชการ พ.ศ. 2521 ของกรมบัญชีกลาง กระทรวงการคลัง

ในการตรวจสอบด้านการเงินและการบัญชีหน่วยงานในกรมและวิทยาลัยครูในสังกัด  
แบ่งประเภทของงานได้ดังนี้ (กรมการฝึกหัดครู 2528: 1-15)

1. การวางแผนปฏิบัติงาน
2. การตรวจสอบ
  - 2.1 การเก็บรักษาเงิน
  - 2.2 เงินฝากธนาคาร
  - 2.3 เงินรายได้แผ่นดิน
  - 2.4 เงินนอกงบประมาณ

2.5 เงินยืม

2.6 บัญชี

2.7 งบ เดือน

2.8 รายงานการใช้ใบเสร็จรับเงิน

2.9 ตรวจสอบงานการเงิน การบัญชี และการพัสดุ ของวิทยาลัยครูในสังกัด

ตามขอข่ายของผู้ตรวจสอบภายในที่กระทรวงการคลังกำหนด

3. การรายงานผลการตรวจสอบ ผู้ตรวจสอบภายในรายงานผลการตรวจสอบต่อ  
หัวหน้าส่วนราชการ และจัดส่งสำเนารายงานการตรวจสอบประจำเดือนให้สำนักงานตรวจเงิน  
แผ่นดิน 1 ชุด ภายในสิ้นเดือนถัดไป

4. ติดตามผลการตรวจสอบที่ได้รายงานแล้ว เสนอให้ผู้บังคับบัญชาทราบ

#### คณะกรรมการตรวจสอบบัญชีของวิทยาลัยครู

คณะกรรมการตรวจสอบบัญชีของวิทยาลัยครู ได้จัดให้มีขึ้นตามระเบียบสภาการศึกษา  
ว่าด้วยการเก็บรักษาและการจ่ายเงินค่าบำรุงการศึกษาของวิทยาลัยครู พ.ศ. 2526 โดย  
อธิการ เป็นผู้มีอำนาจแต่งตั้ง คณะกรรมการตรวจสอบบัญชีคณะนี้ถือได้ว่าเป็นผู้ตรวจสอบภายใน  
ของวิทยาลัยครู ปฏิบัติหน้าที่ขึ้นตรงต่ออธิการวิทยาลัยครู การแต่งตั้งและจำนวนผู้ตรวจสอบใน  
คณะกรรมการตรวจสอบบัญชีขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของอธิการวิทยาลัยครูแต่ละแห่ง

หน่วยงานที่อยู่ในความรับผิดชอบ

หน่วยงานในวิทยาลัยครู

หน้าที่ความรับผิดชอบ

ทำหน้าที่ตรวจสอบการเงิน การบัญชีภายในวิทยาลัยครู และทำรายงานผลการตรวจสอบ

เสนอต่ออธิการ



### การปฏิบัติงาน

การปฏิบัติงานของคณะกรรมการตรวจสอบบัญชีถือปฏิบัติตามระเบียบสภาการฝึกหัดครู ว่าด้วยการเก็บรักษาและการจ่ายเงินค่าบำรุงการศึกษาของวิทยาลัยครู พ.ศ. 2526 คือ ตรวจสอบการเงินและการบัญชีเกี่ยวกับเงินค่าบำรุงการศึกษาของวิทยาลัยครู และตรวจสอบอื่นใดตามที่มีคำสั่งแต่งตั้งไว้

เนื่องจากการตรวจสอบการเงินและการบัญชีในวิทยาลัยครูไม่มีระเบียบกำหนดแนวปฏิบัติไว้เป็นการเฉพาะ คณะกรรมการตรวจสอบจึงควรถือปฏิบัติตามข้อกำหนดในการตรวจสอบภายในตามระเบียบการเก็บรักษาเงินและการนำส่งเงินส่งคลังของส่วนราชการ ฉบับที่ 2 พ.ศ. 2531 และตามคู่มือการตรวจสอบภายในของส่วนราชการ พ.ศ. 2521

การรายงานผลการตรวจสอบ ตามระเบียบสภาการฝึกหัดครูว่าด้วยการเก็บรักษาและการจ่ายเงินค่าบำรุงการศึกษาของวิทยาลัยครู พ.ศ. 2526 กำหนดให้ทำรายงานผลการตรวจสอบเสนออธิการอย่างน้อยภาคเรียนละ 1 ครั้ง

ฝ่ายตรวจแนะนำการเงินบัญชีและพัสดุ (กรมการฝึกหัดครู 2528 : คส. 1-15)

ฝ่ายตรวจแนะนำการเงินบัญชีและพัสดุ ปฏิบัติงานสังกัดอยู่กองคลัง กรมการฝึกหัดครู ปัจจุบันมีอัตรากำลังตามแผนอัตรากำลังที่ ก.พ. กำหนด จำนวน 7 อัตรา

### หน้าที่ความรับผิดชอบ

งานในหน้าที่รับผิดชอบมีอยู่หลายประการ แต่จะกล่าวถึงในที่นี้เฉพาะส่วนที่เกี่ยวข้องกับงานตรวจสอบการเงิน การบัญชี และการพัสดุ คือ

1. ตรวจสอบแนะนำการเงินและการบัญชีในวิทยาลัยครู จำนวน 36 แห่ง
2. ตรวจสอบแนะนำการพัสดุในวิทยาลัยครู จำนวน 36 แห่ง

### การปฏิบัติงาน

การปฏิบัติงานด้านตรวจสอบแนะนำการเงิน การบัญชี และการพัสดุ แบ่งประเภทงานดังต่อไปนี้

1. การวางโครงการปฏิบัติงานประจำปี ในการปฏิบัติงานนอกจากปฏิบัติตามโครงการที่วางไว้ ยังปฏิบัติตามความต้องการของวิทยาลัยครูและคามที่ผู้บังคับบัญชามอบหมาย

2. การตรวจแนะนำการเงินการบัญชี ดำเนินการในเรื่องต่อไปนี้

- ตรวจสอบเงินสดคงเหลือ เปรียบเทียบกับยอดคงเหลือในบัญชีเงินสด
- ตรวจรายงานเงินคงเหลือประจำวัน
- ตรวจสอบเสร็จรับเงินบำรุงการศึกษา ใบเสร็จรับเงิน เบ็ดเตล็ด
- ตรวจเงินฝากธนาคาร เช็ค สมุดเงินฝาก ใบนำฝากเงิน ใบถอนเงิน

Bank statement

- ตรวจสอบสัญญาการยืมเงิน ทะเบียนลูกหนี้เงินยืม
- ตรวจสอบหลักฐานการจ่ายเงินงบประมาณ เงินบำรุงการศึกษา เงิน อ.ค.ป.

เงิน กศ.บป.

- ตรวจสอบหลักฐานการจ่ายค่าประกันของเสียหาย ทะเบียนคุมเงิน ค่าประกันสัญญา
- ตรวจสอบมัดจำประกันสัญญา ทะเบียนคุมเงินมัดจำประกัน
- ตรวจสอบการรับและนำส่งภาษีหัก ณ ที่จ่าย
- ตรวจสอบระเบียบการเงินนักศึกษา
- ตรวจสอบความถูกต้องของการลงบัญชี การผ่านบัญชี และทะเบียนคุมต่าง ๆ

3. การตรวจแนะนำการพัสดุ ดำเนินการในเรื่องต่อไปนี้

- ตรวจสอบหลักฐานการจัดซื้อ การจ้าง การซ่อมแซมและบำรุงรักษา
- ตรวจสอบการขออนุมัติ การซื้อ การจ้าง วงเงินการซื้อ การจ้างใบตรวจรับ

วัสดุ ครุภัณฑ์

- ตรวจสอบความถูกต้องของการลงบัญชีรับ-จ่ายวัสดุ
- ตรวจสอบความถูกต้องของการลงบัญชีรับครุภัณฑ์
- ตรวจสอบการให้ เลขหมายครุภัณฑ์กับทะเบียนครุภัณฑ์

- ตรวจสอบจำนวนวัสดุคงเหลือ เปรียบเทียบกับบัญชีวัสดุ
- การสอบจำนวนครุภัณฑ์คงเหลือ เปรียบเทียบกับทะเบียนครุภัณฑ์
- ตรวจสอบสภาพการใช้ครุภัณฑ์และสถานที่ใช้กับทะเบียน
- ตรวจสอบการเก็บรักษา การดูแลวัสดุ และครุภัณฑ์
- ตรวจสอบการใช้และการควบคุมราชการ การเก็บรักษาและซ่อมบำรุง

การเบิกจ่ายค่าเช่าเพลิง

4. การรายงานผลการตรวจสอบ จัดทำรายงานการตรวจสอบพร้อมทั้งให้ข้อเสนอแนะเพื่อปรับปรุงแก้ไข โดยเสนอผ่านผู้อำนวยการกองคลัง ซึ่งเป็นผู้บังคับบัญชาในหน่วยงาน เพื่อเสนอหัวหน้าส่วนราชการทราบตามลำดับ และแจ้งให้วิทยาลัยครูดำเนินการแก้ไขต่อไป

จะเห็นได้ว่าระบบการตรวจสอบภายในของกรมการฝึกหัดครู เกี่ยวกับการตรวจสอบการเงินและการบัญชีในวิทยาลัยครูทั้ง 36 แห่งนั้น มีหน่วยปฏิบัติงานที่ทำหน้าที่เกี่ยวกับการตรวจสอบโดยตรงอยู่ 2 ส่วน คือ หน่วยตรวจสอบภายในของกรมการฝึกหัดครู และคณะกรรมการตรวจสอบบัญชีของวิทยาลัยครู นอกจากนั้นฝ่ายตรวจแนะนำการเงินบัญชีและการพัสดุกองคลัง กรมการฝึกหัดครู ซึ่งถือได้ว่ามีส่วนเกี่ยวข้องกับการตรวจสอบการเงินและการบัญชีในวิทยาลัยครูเช่นกัน เนื่องจากลักษณะการปฏิบัติงานและขอบข่ายเรื่องที่ตรวจสอบแนะนำ ตลอดจนแนวปฏิบัติงาน ได้ถือปฏิบัติตามระเบียบหรือหลักเกณฑ์ของกระทรวงการคลัง ดังนั้น การศึกษาวิจัยครั้งนี้จึงศึกษาจากผู้ปฏิบัติหน้าที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบการเงิน การบัญชี และการพัสดุในสหวิทยาลัยรัตนโกสินทร์ทั้งหมด

#### งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

งานวิจัยที่เกี่ยวกับการปฏิบัติตรวจสอบการเงินและการบัญชีของสถานศึกษา โดยเฉพาะนั้นยังไม่มีผู้วิจัยไว้ จะมีแต่เพียงการวิจัยการตรวจสอบภายในของส่วนราชการ และการวิจัยซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของการบริหารการศึกษา ซึ่งพอจะนำมากล่าวไว้ในที่นี้ได้ดังนี้

ประธาน คามเพชร (2513) ได้ทำการวิจัยเรื่อง ประสิทธิภาพการตรวจสอบภายในของส่วนราชการ ผลการวิจัยพบว่า ผู้ตรวจสอบภายในของส่วนราชการส่วนใหญ่ขาดพื้นฐานความรู้ ซึ่งเป็นความจำเป็น เบื้องต้นของการปฏิบัติหน้าที่ในฐานะเป็น เครื่องมือฝ่ายบริหาร ขาดความ

เป็นอิสระในหน้าที่ เป็นผลให้ต้องละเลยงานตรวจสอบด้วยความจำเป็น และแม้จะได้ปฏิบัติงานตรวจสอบแต่ก็มิได้ปฏิบัติงานให้มีคุณภาพเพียงพอ

สุกัญญา วิโรจนวัฒน์ (2524) ได้ทำการวิจัยเรื่อง การตรวจสอบภายในของส่วนราชการในภาคกลาง : การศึกษาเปรียบเทียบช่วงระหว่างปี พ.ศ. 2505 - 2519 และหลังปี พ.ศ. 2519 ผลการวิจัยพบว่ามีอุปสรรคที่ทำให้ผู้ตรวจสอบภายในไม่สามารถปฏิบัติงานให้มีประสิทธิภาพได้ดังนี้ คือ

1. อุปสรรคสำคัญประการหนึ่ง คือ ปัญหาด้านอัตรากำลังไม่เพียงพอ ส่วนราชการส่วนใหญ่มีอัตรากำลังไม่เพียงพอในการปฏิบัติงานด้านการตรวจสอบภายใน
2. ผู้ตรวจสอบภายในไม่มีความรู้ด้านการเงินการบัญชี และไม่มีประสบการณ์ในการปฏิบัติงาน และไม่สามารถปฏิบัติงานในด้านนี้ได้อย่างเพียงพอ ทำให้ขาดความเชื่อมั่นในการปฏิบัติงาน และไม่สามารถปฏิบัติงานในหน้าที่ได้ตามเป้าหมาย
3. ผู้ตรวจสอบภายในมักจะได้รับมอบหมายให้ปฏิบัติงานในหน้าที่อื่น ๆ อยู่เสมอจนทำให้ไม่สามารถปฏิบัติงานด้านตรวจสอบภายในได้เต็มที่หรือไม่ได้ปฏิบัติเลย
4. หัวหน้าส่วนราชการและเจ้าหน้าที่ผู้รับตรวจไม่ให้ความร่วมมือในการตรวจสอบเท่าที่ควร
5. หัวหน้าส่วนราชการไม่เห็นความสำคัญของรายงาน
6. ผู้ตรวจสอบภายในขาดการประสานงานกับสำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน
7. ตำแหน่งผู้ตรวจสอบภายในมีระดับต่ำกว่าผู้รับตรวจ จึงขาดความเป็นอิสระ

ดังนั้น การตรวจสอบภายในของส่วนราชการจึงไม่อำนวยความสะดวกต่อส่วนราชการและสำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน เท่าที่ควร

วรินทร์า วัชรสิงห์ (2524) ได้ทำการวิจัยเรื่อง การบริหารงานธุรการและการเงินของโรงเรียนสาธิต ระดับประถมศึกษา ในกรุงเทพมหานคร ซึ่งส่วนหนึ่งครอบคลุมประเด็นการตรวจสอบการเงินและการบัญชี ซึ่งปรากฏผลการวิจัยว่าควรเพิ่มความสนใจให้กับการบริหารการเงินด้านการตรวจสอบบัญชีจ่ายเงินภายในโดยปฏิบัติงานให้สม่ำเสมอมากขึ้น

สำนักงานป้องกันและปราบปรามการประทุพติมิชอบในวงราชการ (2526)

จากการสำรวจโดยแบบสอบถามที่สำนักงาน ป.ป.ป. ขอให้สำนักงานตรวจเงินแผ่นดินสอบถาม  
หน่วยงานราชการต่าง ๆ เกี่ยวกับปัญหาการตรวจสอบภายในของส่วนราชการ พบปัญหาพอสรุป  
ได้ดังนี้

1. การไม่ปฏิบัติตามระเบียบข้อบังคับว่าด้วยการตรวจสอบภายใน
2. อัตรากำลังผู้ตรวจสอบภายในไม่เพียงพอ
3. งบประมาณไม่เพียงพอ
4. การปฏิบัติหน้าที่ไม่ครบถ้วนตามที่ระบุไว้ในระเบียบฯ
5. ไม่มีการวางแผนการตรวจสอบ
6. มีประสบการณ์การตรวจสอบน้อย
7. การไม่ทราบจุดมุ่งหมายในการตรวจสอบ
8. ขาดการรายงานผลการตรวจสอบ
9. ขาดคู่มือในการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่
10. ผู้ตรวจสอบขาดการอบรม
11. การมีอิสระในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในไม่เพียงพอ
12. ขาดความร่วมมือจากผู้รับตรวจ
13. ผู้บังคับบัญชาไม่สนใจแก้ไขข้อบกพร่องตามรายงานของผู้ตรวจสอบ
14. ไม่ได้รายงานให้สำนักงานตรวจเงินแผ่นดินทราบถึงผลการตรวจสอบ
15. ความก้าวหน้าของผู้ตรวจสอบภายในได้รับการสนับสนุนน้อย