



บทที่ 5

สรุปผลการวิจัย อภิปรายผล และข้อเสนอแนะ

ในบทนี้จะ เสนอ เกี่ยวกับวัตถุประสงค์ของการวิจัย วิธีดำเนินการวิจัย สรุปผลการวิจัย การอภิปรายผลการวิจัย และข้อเสนอแนะ ตามลำดับ

วัตถุประสงค์ของการวิจัย

1. เพื่อศึกษาสภาพการปฏิบัติการตรวจสอบการ เงินและการบัญชีในสภวิทยาลัย
รัตนโกสินทร์
2. เพื่อศึกษาปัญหาการปฏิบัติการตรวจสอบการ เงินและการบัญชีในสภวิทยาลัย
รัตนโกสินทร์

วิธีดำเนินการวิจัย

ในการวิจัยครั้งนี้ได้ เก็บรวบรวมข้อมูลจากประชากรสำหรับการวิจัยทั้งหมดจำนวน 46 คน จาก 8 หน่วยงาน ซึ่งเป็นผู้ปฏิบัติหน้าที่เกี่ยวกับการตรวจสอบการ เงินและการบัญชี ของกรมการฝึกหัดครูจำนวน 9 คน และผู้ที่ได้รับการแต่งตั้งหรือเคยได้รับการแต่งตั้งให้ ปฏิบัติหน้าที่ตรวจสอบการ เงินและการบัญชีของวิทยาลัยครู ในสภวิทยาลัยรัตนโกสินทร์ โดย ปัจจุบัน เป็นข้าราชการปฏิบัติงานอยู่ในวิทยาลัยครูอีกจำนวน 37 คน

เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัยประกอบด้วย แบบสอบถาม แบบสัมภาษณ์ และแบบศึกษา เอกสาร ซึ่งผู้วิจัยได้สร้างขึ้นเองโดยศึกษาจากหลักการ ทฤษฎี ระเบียบของทางราชการ และแนวปฏิบัติในคู่มือการตรวจสอบภายในของส่วนราชการ พ.ศ. 2521 ของกรมบัญชีกลาง กระทรวงการคลัง เพื่อนำมากำหนดประเด็นข้อคำถาม และได้รับการแนะนำแก้ไขปรับปรุง จากอาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์และจากผู้มีประสบการณ์และชำนาญการด้านการตรวจสอบ การ เงินและการบัญชีของส่วนราชการ

ผู้วิจัยได้เก็บรวบรวมข้อมูลด้วยตนเองโดยแจกและรับคืนแบบสอบถามที่สมบูรณ์ครบ 46 ฉบับ คิดเป็นร้อยละ 100.00 ได้สัมภาษณ์หัวหน้าผู้ตรวจสอบจำนวน 8 คน และศึกษาเอกสารจากหัวหน้าผู้ตรวจสอบทั้ง 8 หน่วยงาน

ส่วนการวิเคราะห์ข้อมูลนั้น ข้อมูลจากแบบสอบถามวิเคราะห์โดยการแจกแจงความถี่ และใช้ค่าร้อยละ แล้วเสนอเป็นรูปตารางประกอบคำบรรยาย ข้อมูลจากแบบสัมภาษณ์และการศึกษาเอกสารวิเคราะห์โดยการวิเคราะห์เนื้อหาและแจกแจงความถี่เสนอเป็นคำบรรยาย

สรุปผลการวิจัย

จากการศึกษาสภาพและปัญหาการปฏิบัติการตรวจสอบการเงินและการบัญชีในสหวิทยาลัยรัตนโกสินทร์ ซึ่งครอบคลุมงานสำคัญ ๆ 5 ด้าน คือ การสำรวจระบบการควบคุมภายใน การจัดทำแผนการตรวจสอบ การดำเนินการตรวจสอบ การรายงานผลการตรวจสอบ และการติดตามผลการตรวจสอบ สรุปสาระสำคัญในแต่ละด้านได้ดังนี้

1. การสำรวจระบบการควบคุมภายใน

สภาพการปฏิบัติการในการสำรวจระบบการควบคุมภายในทางการเงินและการบัญชีมีประเด็นเกี่ยวกับเรื่อง ความคิดเห็นของผู้ตรวจสอบต่อการสำรวจระบบการควบคุมภายใน ก่อนที่จะทำการตรวจสอบ ผู้ที่ทำหน้าที่สำรวจ ช่วงระยะเวลาของการสำรวจ วิธีการที่ใช้สำรวจ ขอบเขตเรื่องที่ทำกรสำรวจ และการดำเนินการสำรวจ เรื่องซึ่งมีความสำคัญและเกี่ยวข้องกับงานการตรวจสอบโดยตรง ได้แก่ สำรวจเรื่องงบประมาณ การก่องหนี่ผูกพัน การรับเงิน การจ่ายเงิน รายได้แผ่นดิน เงินนอกงบประมาณ เงินยืม การบัญชี พัสดุ ครุภัณฑ์ และยานพาหนะ ปรากฏผลการวิจัยสรุปได้ดังนี้

ในเรื่องของความคิดเห็นของผู้ตรวจสอบ เกี่ยวกับการสำรวจระบบการควบคุมภายในก่อนที่จะทำการตรวจสอบจริง พบว่า ผู้ตรวจสอบส่วนใหญ่มีความเห็นว่าการสำรวจระบบการควบคุมภายในมีความสำคัญต่อการปฏิบัติการตรวจสอบอยู่ในระดับมาก (ร้อยละ 54.35) ใน การปฏิบัติจริงนั้นพบว่าผู้ทำหน้าที่สำรวจส่วนใหญ่ ได้แก่ ผู้ตรวจสอบ ซึ่งทุกคนมีส่วนร่วมทำการสำรวจแต่กระทำกันเอง ในลักษณะต่างคนต่างทำ ไม่มีการกำหนดหลักเกณฑ์ที่แน่นอนร่วมกันไว้ก่อน ส่วนช่วงระยะเวลาทำการสำรวจนั้นปรากฏว่า ผู้ตรวจสอบส่วนใหญ่ได้ทำการสำรวจระบบการ

ควบคุมภายในพร้อมกันไปในขณะที่ทำการตรวจสอบจริง โดยใช้วิธีการสังเกตและการสัมภาษณ์
ผู้ปฏิบัติงานหรือผู้บริหาร

สำหรับขอบเขต เรื่องที่ผู้ตรวจสอบส่วนใหญ่ได้ทำการสำรวจมากที่สุด ได้แก่
เรื่องการรับ-จ่ายเงิน (ร้อยละ 95.65) รองลงมา คือ เรื่องเงินนอกงบประมาณ (ร้อยละ
89.13) เรื่องเงินยืม (ร้อยละ 76.09) และเรื่องการบัญชี (ร้อยละ 63.04) เมื่อแยก
วิเคราะห์เป็นกลุ่ม พบว่า กลุ่มผู้ตรวจสอบจากกรมการฝึกหัดครูส่วนใหญ่ได้ทำการสำรวจใน
เรื่องการรับ-จ่ายเงิน และการบัญชี มากที่สุด (ร้อยละ 100.00) รองลงมา ได้แก่ เรื่อง
เงินนอกงบประมาณ เรื่องเงินยืม (ร้อยละ 88.89) เรื่องรายได้แผ่นดิน และเรื่องพัสดุ
ครุภัณฑ์ และยานพาหนะ (ร้อยละ 55.55) ส่วนผู้ตรวจสอบของวิทยาลัยครูส่วนใหญ่ได้ทำการ
สำรวจมากที่สุด ได้แก่ในเรื่องการรับ-จ่ายเงิน (ร้อยละ 94.59) รองลงมา ได้แก่ เรื่องเงิน
นอกงบประมาณ (ร้อยละ 89.19) เรื่องเงินยืม (ร้อยละ 72.97) และเรื่องการบัญชี
(ร้อยละ 54.05) ในส่วนของการดำเนินการสำรวจในเรื่องต่าง ๆ ซึ่งได้แก่ สำรวจในเรื่อง
งบประมาณ การก่อกั้นผูกพัน การรับ-จ่ายเงิน รายได้แผ่นดิน เงินนอกงบประมาณ เงินยืม
การบัญชี และพัสดุ ครุภัณฑ์ และยานพาหนะนั้น ปรากฏว่าผู้ตรวจสอบส่วนใหญ่ตั้งแต่ร้อยละ
50.00 ขึ้นไปได้ทำการสำรวจในแต่ละเรื่องเฉพาะในบางด้านเท่านั้น ยกเว้นการสำรวจเรื่อง
ครุภัณฑ์ที่ได้ทำการสำรวจครบทุกด้าน (พิจารณาได้จากตารางที่ 5 - 15)

สำหรับปัญหาและอุปสรรคที่เกิดขึ้นในการปฏิบัติการสำรวจระบบการควบคุมภายใน
จากการวิจัยพบว่า

ในเรื่องของวิธีการที่ใช้สำรวจนั้น ผู้ตรวจสอบทั้ง 2 กลุ่มพบปัญหาที่สอดคล้อง
กันคือ ไม่สามารถปฏิบัติการสำรวจได้ต่อเนื่อง เพราะไม่มีเวลาเพียงพอ นอกจากนั้นกลุ่มผู้ตรวจ
สอบของกรมการฝึกหัดครูพบปัญหาเพิ่มเติม เกี่ยวกับการสำรวจซ้ำซ้อนและไม่ทั่วถึงครบทุกเรื่อง
ครอบคลุมทุกด้าน สำหรับผู้ตรวจสอบของวิทยาลัยครูพบปัญหาความรู้ความชำนาญไม่เพียงพอ

ส่วนในด้านการดำเนินการสำรวจเรื่องต่าง ๆ นั้น ผู้ตรวจสอบทั้ง 2 กลุ่ม
ส่วนใหญ่มีปัญหาคือมีเวลาไม่เพียงพอ และมีความรู้ความเข้าใจไม่เพียงพอ

2. การจัดทำแผนการตรวจสอบ

ในการจัดทำแผนการตรวจสอบ มีประเด็นสำคัญสรุปในเรื่องลักษณะของแผนการตรวจสอบ การเตรียมความพร้อมในการจัดทำแผนการตรวจสอบ การรับรู้ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับระบบงานการเงินและการบัญชีของหน่วยงานที่จะเข้าทำการตรวจสอบโดยผู้ทำหน้าที่ตรวจสอบก่อนที่จะจัดทำแผนการตรวจสอบ การกำหนดสาระสำคัญของแผนการตรวจสอบ และความเห็นของผู้ตรวจสอบในเรื่องประโยชน์ของแผนการตรวจสอบ ปรากฏผลการวิจัยสรุปได้ดังนี้ ผู้ตรวจสอบส่วนใหญ่มีการจัดทำแผนการตรวจสอบในลักษณะ เป็นแผนการตรวจสอบปกติประจำปีงบประมาณ และแผนเฉพาะการตรวจสอบแต่ละครั้งที่จะทำการตรวจสอบ รวมทั้งแผนการตรวจสอบพิเศษเป็นครั้งคราวหรือเฉพาะเรื่อง และปรากฏมีผู้ตรวจสอบจากเพียงหน่วยงานเดียวที่วางแผนการตรวจสอบโดยตกลงกันด้วยวาจา เมื่อได้รับมอบหมาย เป็นพิเศษโดยไม่มีการจัดทำแผนการตรวจสอบไว้ เป็นลายลักษณ์อักษร

ในเรื่องการเตรียมความพร้อมในการจัดทำแผนการตรวจสอบ จากการวิจัยพบว่า ผู้ตรวจสอบส่วนใหญ่มีการซักซ้อมความเข้าใจและมอบหมายงาน รองลงมา มีการประชุมวางแผนจัดทำแผนการตรวจสอบ และเฉพาะกลุ่มผู้ตรวจสอบของกรมการฝึกหัดครูยังได้มีการนำแผนการตรวจสอบครั้งก่อนมาทบทวนปรับเปลี่ยน เพื่อให้แผนการตรวจสอบครั้งใหม่เหมาะสมยิ่งขึ้น ส่วนในเรื่องการรับรู้ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับระบบงานการเงินและการบัญชีของหน่วยงานที่จะเข้าทำการตรวจสอบก่อนที่จะจัดทำแผนการตรวจสอบนั้น ปรากฏว่าผู้ตรวจสอบส่วนใหญ่ทราบข้อมูลเพียงบางด้านเท่านั้น คือ ทราบเรื่องระบบบัญชีของหน่วยงานว่ามีความสามารถในการรวบรวมข้อมูลทางการบัญชีและการเงินได้อย่างเหมาะสม เป็นที่น่าเชื่อถือได้ ทราบเรื่องความรู้ความสามารถของเจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงาน ทราบเรื่องการกระจายอำนาจและการรวมอำนาจในการปฏิบัติงาน และทราบเพียงบางส่วนในเรื่องลักษณะกิจกรรมขององค์การ แต่ไม่ทราบในเรื่องความเหมาะสมของระบบการควบคุมภายในของหน่วยงานที่จะเข้าทำการตรวจสอบ และไม่ทราบในเรื่องจุดอ่อนหรือโอกาสที่จะเกิดข้อบกพร่องหรือผิดพลาดในการปฏิบัติงาน

ส่วนในด้านการกำหนดสาระสำคัญของแผนการตรวจสอบ จากการวิจัยพบว่า ผู้ตรวจสอบทุกคนมีส่วนร่วมกำหนดสาระสำคัญของแผน โดยผู้ตรวจสอบส่วนใหญ่ได้กำหนดสาระสำคัญเกี่ยวกับเรื่อง วัตถุประสงค์และขอบเขตของการตรวจสอบ วิธีการตรวจสอบ และระยะเวลาในการตรวจสอบ ซึ่งกำหนดไว้กว้าง ๆ ไม่ระบุเฉพาะเป็น เรื่องหรือรายการ จำนวนผู้ตรวจสอบที่จะใช้ตรวจสอบในแต่ละครั้งโดยไม่ระบุเฉพาะเป็น เรื่องหรือรายการ และเรื่องค่าใช้จ่ายในการตรวจสอบแต่ละครั้งมีเพียงกลุ่มผู้ตรวจสอบของกรมการฝึกหัดครู เท่านั้นที่กำหนดไว้ ส่วนผู้ตรวจสอบของวิทยาลัยครูไม่ได้กำหนดไว้ นอกจากนี้ในการกำหนดสาระสำคัญของแผนการตรวจสอบ พบว่า ผู้ตรวจสอบส่วนใหญ่ไม่ได้นำผลการสำรวจระบบการควบคุมภายในมาใช้พิจารณาประกอบการกำหนดสาระสำคัญของแผน แต่ได้อาศัยข้อมูลจากการเสนอแนะของหัวหน้าการเงินจากหน่วยงานที่รับการตรวจสอบมีปัญหาและได้แจ้งมา จากการศึกษารายงานการเงินและจากคู่มือการตรวจสอบภายใน

ส่วนความเห็นของผู้ตรวจสอบในเรื่องประโยชน์ของแผนการตรวจสอบนั้น ผู้ตรวจสอบส่วนใหญ่มีความเห็นว่า แผนการตรวจสอบ เป็นแนวทางในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบ (ร้อยละ 93.48)

สำหรับปัญหาและอุปสรรคที่เกิดขึ้นในการปฏิบัติการจัดทำแผนการตรวจสอบ ปรากฏว่าผู้ตรวจสอบของวิทยาลัยครูมีเวลาสำหรับปฏิบัติงานตรวจสอบของแต่ละคนไม่ตรงกัน จึงเป็นอุปสรรคในการประชุมวางแผนการตรวจสอบ ขาดข้อมูลในการพิจารณาวางแผนการตรวจสอบ และขาดความรู้ในการตรวจสอบ ซึ่งทำให้ผู้ตรวจสอบขาดความสนใจที่จะร่วมวางแผนการตรวจสอบและยากต่อการซักซ้อมความเข้าใจและมอบหมายงาน ส่วนกลุ่มผู้ตรวจสอบของกรมการฝึกหัดครูพบปัญหาไม่สามารถปฏิบัติตามการตรวจสอบให้บรรลุตามแผนการตรวจสอบที่ได้จัดทำไว้ ทั้งนี้เนื่องจากได้รับมอบหมายงานอื่นอยู่บ่อยครั้ง

3. การดำเนินการตรวจสอบ

ในการดำเนินการตรวจสอบ มีประเด็นที่สำคัญประกอบด้วยเรื่องการปฏิบัติจริงในการตรวจสอบเรื่องต่าง ๆ (เงินงบประมาณ การก่อหนี้ผูกพัน การรับ-จ่ายเงิน รายได้แผ่นดิน เงินนอกงบประมาณ เงินยืม การบัญชี พัสดุ ครุภัณฑ์ และยานพาหนะ) ขอบเขตของเรื่องที่ต้องตรวจสอบซึ่งอยู่ในความรับผิดชอบของผู้ตรวจสอบโดยตรง วิธีการหรือเทคนิคที่

ใช้ในการตรวจสอบ และการจัดทำกระดาษทำการ ผลการวิจัยสรุปได้ดังนี้

ในเรื่องการปฏิบัติจริงในการตรวจสอบเรื่องต่าง ๆ ต่อไปนี้ พบว่า

การตรวจสอบในเรื่องงบประมาณ ผู้ตรวจสอบของกรมการฝึกหัดครูส่วนใหญ่ ตรวจสอบทุกครั้งเฉพาะรายการตรวจสอบรายงานแผนและผลการใช้จ่ายเงิน ส่วนรายการอื่น ๆ ไม่ได้ตรวจสอบเลย สำหรับผู้ตรวจสอบของวิทยาลัยครูส่วนใหญ่ไม่ได้ตรวจสอบเลยทุกรายการ (ดูรายละเอียดได้จากตารางที่ 21)

การตรวจสอบในเรื่องการก่อกำหนดผูกพัน ผู้ตรวจสอบของกรมการฝึกหัดครูส่วนใหญ่ ตรวจสอบเป็นบางครั้งเฉพาะบางรายการและตรวจสอบทุกครั้งเกือบทุกรายการ กล่าวคือ ตรวจสอบเป็นบางครั้งในรายการตรวจสอบการก่อกำหนดผูกพันทุกรายการว่าผ่านการลงมติอนุมัติของงบประมาณรายจ่ายก่อนดำเนินการ และตรวจสอบทุกครั้งในรายการ การตรวจสอบการจัดซื้อ จัดจ้างว่าดำเนินการแล้วเสร็จภายในกำหนด เวลาและตรวจรับสิ่งของถูกต้อง ตรวจสอบการดำเนินการก่อกำหนดผูกพันว่าถูกต้องตามระเบียบข้อบังคับหรือกฎหมายที่กำหนดไว้ และตรวจสอบวิธีการ ขั้นตอน และการใช้ เวลาในการดำเนินการก่อกำหนดผูกพันว่าเป็นไปตามมาตรฐานและตามลำดับ ส่วนผู้ตรวจสอบของวิทยาลัยครูส่วนใหญ่ไม่ได้ตรวจสอบเลยทุกรายการ (ดูรายละเอียดได้จากตารางที่ 22)

การตรวจสอบในเรื่องการรับ-จ่ายเงิน ผู้ตรวจสอบของกรมการฝึกหัดครูส่วนใหญ่ตรวจสอบทุกครั้งเกือบทุกรายการ และตรวจสอบเป็นบางครั้งเฉพาะบางรายการ ดังนี้ ตรวจสอบทุกครั้งในรายการการตรวจสอบความถูกต้องของใบสำคัญคู่จ่าย ต้นข้าว ไร่ และใบนำฝาก ตรวจสอบสำเนาใบเสร็จรับเงินว่าได้เก็บเงินถูกต้องตามระเบียบการเก็บเงินตามประเภทเงิน ตรวจสอบใบเสร็จรับเงินกับทะเบียนคุมใบเสร็จรับเงินว่ามีครบตามจำนวน ตรวจสอบยอดคงเหลือในบัญชีเงินสดและรายงานเงินคงเหลือประจำวัน และตรวจสอบเป็นบางครั้งในรายการตรวจสอบการจัดเก็บเอกสารและรายงานการเงินต่าง ๆ สำหรับผู้ตรวจสอบของวิทยาลัยครูส่วนใหญ่ ตรวจสอบทุกครั้งเฉพาะบางรายการ คือ ตรวจสอบสำเนาใบเสร็จรับเงินว่าได้เก็บเงินถูกต้องตามระเบียบการเก็บเงินตามประเภทเงิน และตรวจสอบใบเสร็จรับเงินกับทะเบียนคุมใบเสร็จรับเงินว่ามีครบตามจำนวน ส่วนรายการอื่น ๆ ไม่ได้ตรวจสอบเลย (ดูรายละเอียดได้จากตารางที่ 23)

การตรวจสอบในเรื่องรายได้แผ่นดิน ผู้ตรวจสอบของกรมการฝึกหัดครูส่วนใหญ่ตรวจทุกครั้งที่เกือบทุกรายการ และตรวจเป็นบางครั้งเฉพาะบางรายการ กล่าวคือ ตรวจทุกครั้งที่ในรายการตรวจสอบการนำส่งรายได้แผ่นดินครบถ้วนและถูกต้องตามระเบียบที่กำหนดไว้ ตรวจสอบวิธีดำเนินการจัดเก็บรายได้ว่าเป็นไปตามขอบเขตของระเบียบ ข้อกำหนด และกฎหมายที่วางไว้ สุ่มตรวจสอบรายงานรายได้แผ่นดินที่เสนอหัวหน้าส่วนราชการหรือหัวหน้าสถานศึกษา - และตรวจเป็นบางครั้งในรายการตรวจสอบการคำนวณตัวเลขทุกรายการที่จัดเก็บ ส่วนผู้ตรวจสอบของวิทยาลัยครูส่วนใหญ่ไม่ได้ตรวจเลยทุกรายการ (ดูรายละเอียดได้จากตารางที่ 24)

การตรวจสอบในเรื่องเงินนอกงบประมาณ ผู้ตรวจสอบของกรมการฝึกหัดครูส่วนใหญ่ตรวจทุกครั้งที่เกือบทุกรายการ และตรวจเป็นบางครั้งเฉพาะบางรายการ ดังนี้ ตรวจสอบการรับ-จ่ายเงิน กศ.บป. ตรวจสอบเอกสารการเงินและบัญชีว่าดำเนินการถูกต้องตามระบบที่วางไว้ ตรวจสอบการรับ-จ่ายเงิน อ.ค.บ. ตรวจสอบการรับ-จ่ายเงินค่าบำรุงการศึกษา ตรวจสอบการรับ-จ่ายเงินรับฝากถอนคืน ตรวจสอบและวิเคราะห์รายงานการเงิน และตรวจเป็นบางครั้งในรายการสุ่มตรวจสอบระเบียบการลงทะเบียนกับใบเสร็จรับเงิน ส่วนผู้ตรวจสอบของวิทยาลัยครูส่วนใหญ่ตรวจทุกครั้งที่เฉพาะบางรายการ และไม่ได้ตรวจเลยบางรายการ กล่าวคือ ตรวจสอบการรับ-จ่ายเงินค่าบำรุงการศึกษา ตรวจสอบการรับ-จ่ายเงิน กศ.บป. และตรวจสอบการรับ-จ่ายเงิน อ.ค.บ. (ดูรายละเอียดได้จากตารางที่ 25)

การตรวจสอบในเรื่องเงินยืม ผู้ตรวจสอบของกรมการฝึกหัดครูส่วนใหญ่ตรวจทุกครั้งที่เกือบทุกรายการ ดังนี้ ตรวจสอบการลงบันทึกบัญชีลูกหนี้และยอดคงเหลือว่าถูกต้องตรงกับสัญญาเงินยืม ตรวจสอบรายงานลูกหนี้เงินยืมทั้งหมดมีที่รายกับสัญญาเงินยืมหรือสมุดคุมยอดลูกหนี้ ตรวจสอบเอกสารการยืมเงินใบสำคัญการใช้คืนเงินยืมว่าจัดทำถูกต้องตามระเบียบ และตรวจสอบระยะเวลา จำนวนเงิน และการชดใช้คืนเงินยืมเป็นไปตามข้อกำหนดที่วางไว้ ส่วนผู้ตรวจสอบของวิทยาลัยครูส่วนใหญ่ไม่ได้ตรวจเลยทุกรายการ (ดูรายละเอียดได้จากตารางที่ 26)

การตรวจสอบในเรื่องการบัญชี ผู้ตรวจสอบของกรมการฝึกหัดครูส่วนใหญ่ตรวจทุกครั้งที่เกือบทุกรายการ และตรวจเป็นบางครั้งเฉพาะบางรายการ กล่าวคือ ตรวจทุกครั้งที่รายการตรวจสอบการบันทึกรายการจาก เอกสารหรือหลักฐานการรับจ่ายเงินว่าลงบันทึกทุกรายการ

ในบัญชีขึ้นต้นและบัญชีแยกประเภท ตรวจสอบการรวมยอดคงเหลือในบัญชีต่าง ๆ ว่าตรงตามที่ปรากฏในงบทดลอง ตรวจสอบการขุดลบ ขีดฆ่าด้านบัญชี และตรวจเป็นบางครั้งในรายการ ตรวจสอบสมุดทะเบียนต่าง ๆ ว่ามีการบันทึกรายการไว้ครบถ้วนและถูกต้อง ส่วนผู้ตรวจสอบของวิทยาลัยครูส่วนใหญ่ไม่ได้ตรวจเลยทุกรายการ (ดูรายละเอียดได้จากตารางที่ 27)

การตรวจสอบในเรื่องพัสดุ ผู้ตรวจสอบของกรมการฝึกหัดครูส่วนใหญ่ตรวจทุกครึ่งเฉพาะบางรายการ และไม่ได้ตรวจเลยเฉพาะบางรายการ ดังนี้ ตรวจทุกครึ่งในรายการ ตรวจสอบความถูกต้องของผู้อนุมัติ และตรวจสอบ เอกสารรับ-จ่ายว่าดำเนินการลงบัญชีขึ้นต้นถูกต้องตามระเบียบและวิธีที่วางไว้ ส่วนผู้ตรวจสอบของวิทยาลัยครูส่วนใหญ่ไม่ได้ตรวจเลยทุกรายการ (ดูรายละเอียดได้จากตารางที่ 28)

การตรวจสอบในเรื่องครุภัณฑ์ ผู้ตรวจสอบของกรมการฝึกหัดครูส่วนใหญ่ตรวจเป็นบางครั้ง เฉพาะรายการตรวจสอบว่ามีครุภัณฑ์ครบตามทะเบียนครุภัณฑ์ และไม่ได้ตรวจเลยในรายการอื่น ๆ ส่วนผู้ตรวจสอบของวิทยาลัยครูส่วนใหญ่ไม่ได้ตรวจเลยทุกรายการ (ดูรายละเอียดได้จากตารางที่ 29)

การตรวจสอบในเรื่องยานพาหนะ ผู้ตรวจสอบของกรมการฝึกหัดครูและผู้ตรวจสอบของวิทยาลัยครูส่วนใหญ่ไม่ได้ตรวจเลยทุกรายการ (ดูรายละเอียดได้จากตารางที่ 30)

ส่วนขอบเขตของเรื่องที่ต้องตรวจสอบซึ่งอยู่ในความรับผิดชอบของผู้ตรวจสอบ โดยตรงนั้น พบว่า ผู้ตรวจสอบดำเนินการตรวจสอบไม่ครบทุกเรื่อง สำหรับเรื่องที่ระบุว่าจะอยู่ในความรับผิดชอบของผู้ตรวจสอบมากที่สุด ได้แก่ เรื่องการรับ-จ่ายเงิน และเรื่องเงินนอกงบประมาณ รองลงมา ได้แก่ เรื่องเงินยืม เรื่องบัญชี เรื่องพัสดุ ครุภัณฑ์ และยานพาหนะ ส่วนเรื่องงบประมาณ เรื่องการก่อกวนผู้กัก และเรื่องรายได้แผ่นดินนั้น หัวหน้าผู้ตรวจสอบเพียงส่วนน้อยได้ระบุว่าเป็นเรื่องที่อยู่ในความรับผิดชอบของผู้ตรวจสอบ สำหรับวิธีการหรือเทคนิคที่ใช้ในการตรวจสอบ พบว่า ผู้ตรวจสอบส่วนใหญ่ใช้วิธีการตรวจสอบเอกสาร และการคำนวณตัวเลขมากที่สุด รองลงมา ได้แก่ การทดสอบยอดคงเหลือในบัญชี และการตรวจสอบหลักฐานทางการบัญชี (ดูรายละเอียดในหน้า 157)

ส่วนในเรื่องการจัดทำกระดาษทำการ พบว่า ผู้ตรวจสอบส่วนใหญ่มีความเห็นว่ากระดาษทำการนั้นมีประโยชน์ในการเขียนรายงานผลการตรวจสอบอยู่ในระดับมาก (ร้อยละ 56.52) และในระหว่างดำเนินการตรวจสอบนั้น ผู้ตรวจสอบส่วนใหญ่มีการบันทึกข้อมูลต่าง ๆ ไว้ในกระดาษทำการ (ร้อยละ 95.65) สำหรับสาระสำคัญของบันทึกประกอบด้วย ขอบเขตเรื่องที่ตรวจสอบ เรื่องสำคัญ ๆ ที่ตรวจพบพร้อมรายละเอียดของข้อบกพร่องที่เกิดขึ้น ข้อเสนอแนะให้แก้ไขปรับปรุง และรายชื่อผู้ตรวจสอบ

สำหรับในเรื่องการปฏิบัติการในการตรวจสอบปรากฏว่า ผู้ตรวจสอบปฏิบัติหน้าที่ตรวจสอบเฉพาะในบางภาคเรียน

สำหรับปัญหาและอุปสรรคที่เกิดขึ้นในการดำเนินการตรวจสอบ จากการวิจัยพบว่า ในส่วนของการจัดทำกระดาษทำการผู้ตรวจสอบส่วนใหญ่พบปัญหาว่าไม่มีการกำหนดแบบฟอร์มสำหรับการบันทึกข้อมูลไว้ นอกจากนั้นผู้ตรวจสอบของวิทยาลัยครูส่วนใหญ่ขาดความรู้ความเข้าใจในการบันทึกข้อมูลที่ต้องสมบูรณ์ ส่วนในด้านการตรวจสอบในแต่ละเรื่องนั้นพบว่า ผู้ตรวจสอบของกรมการฝึกหัดครูมีปัญหาเรื่องอัตรากำลังผู้ตรวจสอบไม่เพียงพอ มีความรู้เกี่ยวกับระเบียบปฏิบัติที่เกี่ยวข้องไม่เพียงพอ และการมีระเบียบใช้ถือปฏิบัติหลายประเภททำให้เกิดความสับสนและการตีความระเบียบไม่ตรงกันระหว่างผู้ตรวจสอบกับเจ้าหน้าที่ปฏิบัติงาน ส่วนผู้ตรวจสอบของวิทยาลัยครูส่วนใหญ่พบปัญหาเรื่องการขาดความรู้ความเข้าใจในการตรวจสอบในแต่ละเรื่อง มีเวลาสำหรับปฏิบัติงานตรวจสอบไม่เพียงพอ และมีความรู้เกี่ยวกับระเบียบที่เกี่ยวข้องไม่เพียงพอ

4. การรายงานผลการตรวจสอบ

ในด้านการรายงานผลการตรวจสอบจะครอบคลุมเรื่อง ผู้จัดทำรายงานผลการตรวจสอบ วิธีรายงานผลการตรวจสอบ สาระสำคัญของรายงานผลการตรวจสอบที่เป็นลายลักษณ์อักษร การร่วมปรึกษาหารือกับตัวแทนเจ้าหน้าที่รับการตรวจสอบก่อนการรายงานผลการตรวจสอบ และลักษณะการเสนอรายงานผลการตรวจสอบ ผลการวิจัยสรุปได้ดังนี้



ในส่วนของ เรื่องผู้จัดทำรายงานผลการตรวจสอบ พบว่า กลุ่มผู้ตรวจสอบของกรมการฝึกหัดครูผู้ตรวจสอบเป็นผู้จัดทำรายงานผลการตรวจสอบ ส่วนกลุ่มผู้ตรวจสอบของวิทยาลัยครูหัวหน้าผู้ตรวจสอบเป็นผู้จัดทำรายงานผลการตรวจสอบ สำหรับวิธีรายงานผลการตรวจสอบ พบว่า ผู้ตรวจสอบส่วนใหญ่รายงานผลการตรวจสอบ เป็นลายลักษณ์อักษร (ร้อยละ 93.48) และก่อนการรายงานผลการตรวจสอบนั้น ผู้ตรวจสอบส่วนใหญ่ได้ร่วมปรึกษาหารือกับตัวแทนเจ้าหน้าที่รับการตรวจสอบเกี่ยวกับข้อบกพร่องที่ตรวจพบ (ร้อยละ 76.09)

สำหรับ ใน เรื่องสาระสำคัญของรายงานผลการตรวจสอบที่เป็นลายลักษณ์อักษร ปรากฏว่าส่วนใหญ่ประกอบด้วยเรื่อง ข้อเท็จจริงต่าง ๆ ที่ตรวจพบ ความคิดเห็นและข้อเสนอแนะ ให้แก้ไขปรับปรุงโดยอ้างอิงระเบียบ กฎหมายของทางราชการประกอบทุกรายการ ขอบเขต เรื่องที่ตรวจสอบ ขอบเขตระยะเวลาที่ตรวจสอบ และลายมือชื่อผู้ตรวจสอบ ส่วนเรื่องวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบ และการทบทวนการปฏิบัติหลังการเสนอแนะจากการตรวจสอบครั้งก่อนไม่มีปรากฏในรายงานผลการตรวจสอบ

ส่วนในเรื่องลักษณะของการ เสนอรายงานผลการตรวจสอบ พบว่า ผู้ตรวจสอบส่วนใหญ่ เสนอรายงานผลการตรวจสอบทุกครั้งที่ทำการตรวจสอบ (ร้อยละ 71.74) โดยผู้ตรวจสอบของกรมการฝึกหัดครูได้ เสนอรายงานโดยตรงต่อหัวหน้าส่วนราชการคือ อธิบดีกรมการฝึกหัดครู ส่วนผู้ตรวจสอบของวิทยาลัยครูได้ เสนอรายงานโดยตรงต่อหัวหน้าสถานศึกษา นอกจากนี้ผู้ตรวจสอบของกรมการฝึกหัดครูที่เป็นผู้ตรวจสอบภายในได้จัดส่งสำเนารายงานผลการตรวจสอบแจ้งให้สำนักงานคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินทราบด้วย ส่วนผู้ตรวจสอบของวิทยาลัยครูไม่มีการส่งสำเนารายงานผลการตรวจสอบให้หน่วยงานอื่นใด

สำหรับปัญหาและอุปสรรคที่เกิดขึ้นในการปฏิบัติการ เกี่ยวกับการรายงานผลการตรวจสอบ จากการวิจัยพบว่า

ในส่วนของ เรื่องการจัดทำรายงานผลการตรวจสอบนั้น ผู้ตรวจสอบของกรมการฝึกหัดครูพบปัญหาการขาดเจ้าหน้าที่ธุรการและการพิมพ์ เพื่อพิมพ์รายงานผลการตรวจสอบ ส่วนผู้ตรวจสอบของวิทยาลัยครูพบปัญหา ขาดคู่มือการปฏิบัติงาน ไม่สามารถจัดทำรายงานผลการตรวจสอบ เสนอได้ทันตามกำหนด เวลา และขาดความรู้และทักษะในการ เขียนรายงานผลการตรวจสอบที่เพียงพอ

สำหรับ ใน เรื่องการร่วมปรึกษาหารือกับตัวแทน เจ้าหน้าที่ของหน่วยที่รับการตรวจสอบนั้น ผู้ตรวจสอบของกรมการศึกษาคูหาปัญหา เจ้าหน้าที่รับฟังข้อเท็จจริงแต่ในบางประการไม่อาจปฏิบัติตามได้โดยอ้างว่า เป็นนโยบายของผู้บริหารของหน่วยงานนั้น และปัญหาความเข้าใจหรือการตีความระเบียบปฏิบัติไม่สอดคล้องตรงกัน ส่วนผู้ตรวจสอบของวิทยาลัยครูมีปัญหาเรื่องการขาดความมั่นใจที่จะร่วมปรึกษากับตัวแทน เจ้าหน้าที่โดยเข้าใจว่าเจ้าหน้าที่ปฏิบัติงานมีความรอบรู้เกี่ยวกับระเบียบปฏิบัติดีกว่าตนเอง

5. การติดตามผลการตรวจสอบ

การปฏิบัติการในด้านการติดตามผลการตรวจสอบมีประเด็นสำคัญอยู่ในเรื่องผู้ติดตามผลการตรวจสอบ ลักษณะของการปฏิบัติหน้าที่ในการติดตามผลการตรวจสอบ เรื่องต่าง ๆ ที่ปฏิบัติในการดำเนินการติดตามผลการตรวจสอบ และวิธีติดตามหน่วยงานที่รับการตรวจสอบว่าได้แก้ไขตามข้อเท็จจริงหรือปฏิบัติตามข้อเสนอแนะหรือไม่ ปรากฏผลการวิจัยสรุปได้ดังนี้

ในเรื่องของผู้ติดตามผลการตรวจสอบ พบว่า กลุ่มผู้ตรวจสอบของกรมการศึกษาคูหา ผู้ทำหน้าที่ติดตามผลการตรวจสอบ ได้แก่ ผู้ตรวจสอบ โดยจะเป็นผู้ตรวจสอบคนใดคนหนึ่งที่เป็นผู้จัดทำรายงานผลการตรวจสอบในครั้งนั้น ๆ ส่วนกลุ่มผู้ตรวจสอบของวิทยาลัยครูผู้ทำหน้าที่ติดตามผลการตรวจสอบ ได้แก่ หัวหน้าผู้ตรวจสอบ สำหรับลักษณะของการปฏิบัติหน้าที่ในการติดตามผลการตรวจสอบนั้น จากการวิจัยพบว่าผู้ตรวจสอบของกรมการศึกษาคูหาส่วนใหญ่มีการติดตามทุกครึ่ง ส่วนผู้ตรวจสอบของวิทยาลัยครูส่วนใหญ่มีการติดตามเป็นบางครั้ง

ส่วนในเรื่องต่าง ๆ ที่ปฏิบัติในการดำเนินการติดตามผลการตรวจสอบ ปรากฏว่ากลุ่มผู้ตรวจสอบของกรมการศึกษาคูหาส่วนใหญ่ดำเนินการเกี่ยวกับเรื่องการทำหนังสือแจ้งหน่วยงานที่รับการตรวจสอบให้ดำเนินการแก้ไขหรือปฏิบัติตามข้อเสนอแนะของผู้ตรวจสอบตามที่ผู้บังคับบัญชาสั่งการ และการรายงานเสนอผู้บังคับบัญชาให้ทราบว่าหน่วยงานที่รับการตรวจสอบได้แก้ไขหรือปฏิบัติตามข้อเสนอแนะ ส่วนกลุ่มผู้ตรวจสอบของวิทยาลัยครูส่วนใหญ่ได้ดำเนินการเกี่ยวกับเรื่องการติดตามการสั่งการรายงานจากผู้บังคับบัญชา

ในส่วนของเรื่องวิธีการติดตามหน่วยงานที่รับการตรวจสอบว่าได้แก้ไขตาม ข้อทักท้วงหรือปฏิบัติตามข้อเสนอแนะหรือไม่ จากการวิจัยพบว่า ผู้ตรวจสอบส่วนใหญ่ใช้ วิธีการทบทวนการแก้ไขหรือปฏิบัติตามข้อเสนอแนะ เมื่อตรวจสอบครั้งต่อไป (ร้อยละ 71.74) และ เฉพาะกลุ่มผู้ตรวจสอบของกรมการฝึกหัดครูยังได้ใช้วิธีการให้หน่วยงานที่รับการตรวจสอบ แจ้งเป็นหนังสือมาให้ทราบ (ร้อยละ 100.00)

สำหรับปัญหาและอุปสรรคที่เกิดขึ้นในการปฏิบัติการในด้านการติดตามผลการ ตรวจสอบ จากการวิจัยพบว่า

ในเรื่องการดำเนินการติดตามผลการตรวจสอบนั้น กลุ่มผู้ตรวจสอบของ วิทยาลัยครูไม่มีเวลาในการติดตามผลการตรวจสอบ และไม่ทราบการสั่งการรายงานผล การตรวจสอบจากผู้บังคับบัญชา เนื่องจาก เมื่อรายงานผลการตรวจสอบแล้วจะเป็น เรื่องของ ผู้บริหารดำเนินการต่อไป

สำหรับในเรื่องวิธีที่ใช้ติดตามหน่วยงานที่รับการตรวจสอบนั้น ปรากฏว่า กลุ่มผู้ตรวจสอบของกรมการฝึกหัดครูพบปัญหาคือ หน่วยงานที่รับการตรวจสอบบางแห่งไม่ตอบ ข้อทักท้วงหรือแจ้งผลการแก้ไขให้ผู้บริหารทราบ ผู้บริหารบางหน่วยงานที่รับการตรวจสอบ ไม่ให้ความสำคัญต่อรายงานผลการตรวจสอบที่ทักท้วงหรือแจ้งผลการแก้ไขมาล่าช้ามาก และอัตรากำลังผู้ตรวจสอบมีจำนวนน้อยทำให้ระยะเวลาการไปตรวจสอบหน่วยงาน เดิมจึง ทิ้งช่วงนาน การติดตามผลการตรวจสอบจึงไม่คล่องตัว ส่วนกลุ่มผู้ตรวจสอบของวิทยาลัยครู พบปัญหาว่าหน่วยงานที่รับการตรวจสอบมักเกิดความ เข้าใจผิดคิดว่าผู้ตรวจสอบ เข้าไปจับผิดคน และประสมปัญหา เรื่องมี เวลาไม่ เพียงพอสำหรับการติดตามผลการตรวจสอบ

อภิปรายผลและข้อเสนอแนะ

ผลการวิจัยเกี่ยวกับสภาพและปัญหาการปฏิบัติการตรวจสอบการเงินและการบัญชี ในสหวิทยาลัยรัตนโกสินทร์ ซึ่งครอบคลุมงานใน 5 ด้าน คือ การสำรวจระบบการควบคุม ภายใน การจัดทำแผนการตรวจสอบ การดำเนินการตรวจสอบ การรายงานผลการตรวจสอบ และการติดตามผลการตรวจสอบนั้น ในแต่ละด้านมีประเด็นที่ผู้วิจัย เห็นว่าน่าสนใจที่จะนำมาอภิปรายและเสนอแนะดังนี้

1. การสำรวจระบบการควบคุมภายใน มีประเด็นที่จะนำมาอภิปรายและเสนอแนะในเรื่องช่วงระยะเวลาการสำรวจระบบการควบคุมภายใน ขอบเขตของเรื่องและผู้ตรวจสอบได้ทำการสำรวจ ปัญหาและอุปสรรคเกี่ยวกับวิธีการที่ใช้สำรวจ และปัญหาและอุปสรรคในการดำเนินการสำรวจในเรื่องต่าง ๆ ดังรายละเอียดต่อไปนี้

ในเรื่องช่วงระยะเวลาการสำรวจระบบการควบคุมภายใน พบว่า ผู้ตรวจสอบส่วนใหญ่ได้ทำการสำรวจระบบการควบคุมภายในทางการเงินและการบัญชีพร้อมกันไปในขณะที่ทำการตรวจสอบจริง โดยใช้วิธีการสังเกตและการสัมภาษณ์ผู้ปฏิบัติงานหรือผู้บริหาร ซึ่งตามความมุ่งหมายของการสำรวจระบบการควบคุมภายในนั้น วิศาล เต็งอำนวยการ (2527: 29) กล่าวไว้ว่า การตรวจทบทวนระบบการควบคุมภายในก่อนเริ่มการตรวจสอบรายการบัญชี จะช่วยให้การวางแผนทางการตรวจสอบ เป็นไปอย่างเหมาะสมและเพียงพอ และ เจริญ เจริญวัลย์ (2527 ก: 76) ได้กล่าวถึงเทคนิคการตรวจสอบภายในที่สำคัญ คือ การจัดลำดับการตรวจสอบในรูปการสอบทานและประเมินผลการควบคุมภายในก่อนที่จะลงมือทำการตรวจสอบจริง ผู้วิจัยจึงมีความเห็นว่าสาเหตุที่ผู้ตรวจสอบส่วนใหญ่ทำการสำรวจระบบการควบคุมภายในพร้อมกันไปกับการตรวจสอบแทนที่จะทำการสำรวจก่อนการตรวจสอบนั้น อาจจะเป็น เพราะผู้ตรวจสอบส่วนใหญ่ไม่เห็นความสำคัญและประโยชน์ของการสำรวจระบบการควบคุมภายในอย่างแท้จริง ซึ่งจะเห็นได้จากการไม่มีการบันทึกผลการสำรวจระบบการควบคุมภายในไว้เป็นลายลักษณ์อักษรเพื่อรวบรวม เสนอเป็นข้อมูลสำหรับผู้บริหาร และอาจเป็น เพราะผู้บริหารไม่ให้ความสนใจต่อข้อมูลผลการสำรวจระบบการควบคุมภายในจึงไม่มีการจัดทำ เสนอให้ทราบ และจากการสัมภาษณ์หัวหน้าผู้ตรวจสอบได้ให้ความเห็นว่า การสำรวจระบบการควบคุมภายในมีความจำเป็นน้อย เนื่องจากทุกหน่วยงานที่จะตรวจสอบได้ถือปฏิบัติตามระเบียบ กฎหมาย และข้อบังคับต่าง ๆ ของทางราชการเหมือนกันหมด ดังนั้นการสำรวจระบบการควบคุมภายในจึงกระทำโดยไม่มีการกำหนดเป็นหลักการร่วมกัน ซึ่งจะเห็นจากผู้ตรวจสอบแต่ละคนจะสำรวจกันเองโดยใช้วิธีการสังเกตและวิธีการสัมภาษณ์เจ้าหน้าที่หรือผู้บริหารในขณะที่เข้าทำการตรวจสอบ ทั้งนี้เพียงเพื่อเป็นพื้นฐานความรู้เกี่ยวกับการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ว่ามีการปฏิบัติตามลำดับขั้นตอนอย่างไรบ้างที่ผู้ตรวจสอบพึงจะทราบเท่านั้น มิใช่เพื่อนำมาพิจารณาในการวางแผนจัดทำแผนการตรวจสอบ

อย่างไรก็ตาม แม้นหน่วยงานต่าง ๆ มีระเบียบและต้องปฏิบัติตามระเบียบของทางราชการเหมือนกันหมด แต่ผู้ตรวจสอบควรจะได้สำรวจและประเมินผลการควบคุมภายในในขั้นตอนที่ว่า ได้มีการถือปฏิบัติตามวิธีการและมาตรการต่าง ๆ เหล่านั้นจริงหรือไม่ และอาจมีการปรับปรุงวิธีการและมาตรการต่าง ๆ เหล่านั้นให้รัดกุมยิ่งขึ้น เพียงใดหรือไม่ (สุพัฒน์ สุธาทรรณ และ พยอม สิงห์เสนห์ 2518: 93) ซึ่งการปฏิบัติดังกล่าวจะมีประโยชน์ต่อการตรวจสอบในลำดับต่อไป ดังที่การตรวจสอบภายในของส่วนราชการได้กำหนดองค์ประกอบสำคัญของการตรวจสอบภายในว่า การทบทวนระบบการควบคุมภายในเป็นสิ่งจำเป็นอย่างยิ่งที่ผู้ตรวจสอบจะต้องสำรวจก่อนที่จะวางแผนตรวจสอบ เพราะราชการใดที่มีระบบการควบคุมภายในดีเยี่ยม เป็นที่แน่ใจได้ในขั้นแรกว่าส่วนราชการนั้นปฏิบัติตามอย่างมีประสิทธิภาพ และถูกขั้นตอน ซึ่งจะมีส่วนช่วยลดงานด้านการตรวจสอบภายใน กล่าวคือ ไม่จำเป็นต้องตรวจสอบในรายละเอียด เพราะมีระบบการควบคุมดีอยู่แล้ว (กรมบัญชีกลาง 2521: 6-7)

ในด้านขอบเขตของ เรื่องที่ได้ทำการสำรวจ จากการวิจัยพบว่า ผู้ตรวจสอบส่วนใหญ่ได้ทำการสำรวจในเรื่องการรับ-จ่ายเงินมากที่สุด รองลงมา คือ เรื่องเงินนอกงบประมาณ เงินยืม และการบัญชี และในการดำเนินการสำรวจในแต่ละเรื่อง ผู้ตรวจสอบส่วนใหญ่ทำการสำรวจในแต่ละเรื่องเพียงบางด้านเท่านั้น จะเห็นได้ว่าการสำรวจระบบการควบคุมภายในทางการเงินและการบัญชี ผู้ตรวจสอบดำเนินการสำรวจไม่ครบทุกเรื่องตามขอบเขตการตรวจสอบด้านการเงินและการบัญชี ดังที่กรมบัญชีกลางได้กำหนดไว้ในคู่มือการตรวจสอบภายในของส่วนราชการ พ.ศ. 2521 ว่า ขอบข่ายการตรวจสอบมีเรื่องดังต่อไปนี้คือ เรื่องเงินงบประมาณ การรับ-จ่ายเงิน รายได้แผ่นดิน เงินนอกงบประมาณ ก่อหนี้ผูกพัน เงินยืม การบัญชี พัสดุ ครุภัณฑ์ และยานพาหนะ และเรื่องพิเศษอื่น ๆ เช่น การตรวจรับงานก่อสร้าง งานวิเคราะห์และสรุปรายงานต่าง ๆ งานด้านสถิติเรียกเรื่อง งานฝึกอบรม และอื่น ๆ (2521: 21) นอกจากนี้ในการสำรวจในแต่ละเรื่องผู้ตรวจสอบได้ทำการสำรวจเฉพาะเพียงบางด้านหรือบางรายการเท่านั้น สาเหตุอาจเนื่องมาจากผู้ตรวจสอบไม่เห็นความสำคัญและประโยชน์ของการสำรวจระบบการควบคุมภายใน และอาจขาดความรู้เกี่ยวกับการสำรวจที่ถูกต้อง ดังนั้นการจัดทำการสำรวจจึงกระทำกันเองโดยไม่มีกำหนดงานการสำรวจร่วมกันอย่างเป็นทางการ และสาเหตุที่สำรวจการรับ-จ่ายเงินมากที่สุดอาจเนื่องมาจากเรื่องการรับ-จ่ายเงิน เป็นลักษณะงานที่ทุกคนสังเกตเห็นได้ง่าย และเป็นกิจกรรมหลักที่สำคัญของ

ของงานการเงินและการบัญชีของทุกหน่วยงานซึ่งมีผลเกี่ยวเนื่องถึงงานเรื่องอื่น ๆ ต่อไปอีก และประการสำคัญ เป็นจุดที่อาจเกิดข้อบกพร่องผิดพลาดได้ง่าย ในทัศนะของผู้วิจัย เห็นว่าการสำรวจระบบการควบคุมภายในมีความสำคัญต่อการปฏิบัติการตรวจสอบมาก เช่นเดียวกับ ผู้ตรวจสอบส่วนใหญ่ที่มีความ เห็นว่าการสำรวจระบบการควบคุมภายในมีความสำคัญอยู่ในระดับมาก (ร้อยละ 54.35) เพราะถ้ามีการจัดทำ การสำรวจอย่างถูกต้องจริงจัง ผลของการสำรวจระบบการควบคุมภายในจะช่วยลดการดำเนินการตรวจสอบได้มากและจะมีเวลา มากพอไปตรวจสอบในเรื่องที่ควรตรวจสอบให้ละเอียดและกว้างขวางขึ้น สิ่งสำคัญประการแรกผู้ตรวจสอบและหัวหน้าผู้ตรวจสอบจะต้องทำความเข้าใจหรือศึกษาเกี่ยวกับ เรื่องการสำรวจระบบการควบคุมภายในทางการเงินและการบัญชีให้ถูกต้อง และควรทำการสำรวจก่อนการ ดำเนินการตรวจสอบ โดยสำรวจให้ครอบคลุมรายการต่าง ๆ ของทุกเรื่องให้มากที่สุด เพื่อนำผลการสำรวจระบบการควบคุมภายในมาวางแผนจัดทำแผนการตรวจสอบในแต่ละครั้ง หรือนำมาปรับแผนการตรวจสอบที่จัดทำไว้ก่อนแล้วให้เหมาะสมยิ่งขึ้น ซึ่งผู้ตรวจสอบสามารถจัดทำ การสำรวจในวันแรกที่เข้าทำการตรวจสอบ โดยมีการแบ่งงานและมอบหมายให้ผู้ตรวจสอบ แต่ละคนสำรวจในแต่ละเรื่องมิให้เกิดความซ้ำซ้อน และสามารถจัดทำได้ในเวลาอันรวดเร็ว เพื่อจัดทำแผนการตรวจสอบต่อไป นอกจากนั้นผลการสำรวจหรือประเมินระบบการควบคุม ภายในสามารถนำมาสรุปความเพียงพอเหมาะสมของระบบการควบคุมภายในของหน่วยงานที่ ตรวจสอบเสนอในรายงานให้ผู้บังคับบัญชาทราบด้วยจะเป็นสิ่งที่ดี เพราะโดยปกติองค์การ ทั่ว ๆ ไปจะจัดให้มีการสำรวจและประเมินระบบการควบคุมภายในทางการเงินการบัญชี โดยถือว่าลักษณะงานนี้เป็นกิจกรรมพิเศษอย่างหนึ่งของผู้บริหาร หรือไม่ก็เป็นเรื่องของรายการ ตรวจสอบอย่างหนึ่งของการตรวจสอบภายใน (เจริญ เจษฎาวัลย์ 2527 ก: 83-84) ดังนั้น หน่วยงานของราชการแม้จะมีระเบียบ กฎหมาย คอยควบคุมกำกับอยู่แล้วก็ตาม แต่การบริหาร องค์การให้ได้รับความสำเร็จตามวัตถุประสงค์หรือเป้าหมายขององค์การนั้น ผู้บริหารควรทราบ ความเหมาะสมของระบบการควบคุมภายในขององค์การนั้น ซึ่งระบบการควบคุมภายในทางการเงินการบัญชีถือได้ว่าเป็นระบบหนึ่งที่มีความสำคัญ ผู้ตรวจสอบจึงควรให้ความสำคัญและปฏิบัติ การสำรวจระบบการควบคุมภายในให้ถูกต้องตามจุดมุ่งหมายของการสำรวจระบบการควบคุมภายใน เพื่อให้การปฏิบัติการตรวจสอบการเงินและการบัญชีมีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น

ส่วนปัญหาที่เกิดขึ้นในการปฏิบัติการสำรวจระบบการควบคุมภายใน

ปัญหาและอุปสรรคเกี่ยวกับวิธีการที่ใช้สำรวจ จากการวิจัยพบว่า ผู้ตรวจสอบส่วนใหญ่ไม่สามารถปฏิบัติการสำรวจได้ต่อเนื่อง เพราะมีเวลาจำกัด รองลงมา คือ ผู้ตรวจสอบของกรมการฝึกหัดครูสำรวจซ้ำซ้อนและไม่ทั่วถึงทุกเรื่อง เนื่องจากไม่มีการกำหนดรายการสำรวจระหว่างผู้ตรวจสอบ ส่วนผู้ตรวจสอบของวิทยาลัยครูส่วนใหญ่มีความรู้ความชำนาญไม่เพียงพอที่จะสำรวจได้ทุกเรื่อง จากวิธีการที่ใช้สำรวจโดยการสังเกตและการสัมภาษณ์นั้น ย่อมมีความเป็นไปได้ที่ทำให้ไม่สามารถปฏิบัติการสำรวจได้ต่อเนื่อง เพราะมีเวลาจำกัดและสำรวจซ้ำซ้อนไม่ครอบคลุมทุกเรื่อง หากไม่มีการวางแผนแบ่งงานและมอบหมายงานให้ผู้ตรวจสอบแต่ละคนรับผิดชอบเป็นเรื่อง ๆ ไป และจากการนี้ผู้ตรวจสอบของวิทยาลัยครูทั้งหมดเป็นตำแหน่งอาจารย์ที่ได้รับการแต่งตั้งให้ทำการตรวจสอบการเงินและการบัญชีของวิทยาลัยครู ซึ่งปกติมีหน้าที่ประจำอยู่แล้วคือ งานสอน จึงมีส่วนทำให้เวลาสำหรับงานตรวจสอบมีไม่เพียงพอ ประกอบกับพื้นความรู้ของผู้ตรวจสอบส่วนใหญ่ไม่มีความรู้ด้านการบัญชีหรือพาณิชย์มาก่อน (ร้อยละ 84.78 ภาคผนวกตาราง ค) และผู้ตรวจสอบส่วนใหญ่ไม่เคยเข้าอบรมด้านการตรวจสอบภายใน (ร้อยละ 52.17 ภาคผนวกตาราง ข) ซึ่งอาจเป็นต้นเหตุสำคัญที่ทำให้มีปัญหาคืออื่น ๆ เกี่ยวกับการปฏิบัติการตรวจสอบได้ และที่สำคัญไม่มีคู่มือการปฏิบัติงาน (ร้อยละ 65.22 ภาคผนวกตาราง ฉ) จึงเป็นสาเหตุที่ทำให้ผู้ตรวจสอบส่วนใหญ่ไม่อาจทำการสำรวจได้อย่างมีประสิทธิภาพ แม้วิธีการสังเกตและการสัมภาษณ์จะเป็นวิธีการสำรวจระบบการควบคุมภายในที่ใช้อยู่ทั่ว ๆ ไปก็ตาม (กรมบัญชีกลาง 2521: 13)

ปัญหาอุปสรรคเกี่ยวกับการดำเนินการสำรวจเรื่องต่าง ๆ ปรากฏว่า ผู้ตรวจสอบส่วนใหญ่ไม่มีเวลาเพียงพอ รองลงมาคือ มีความรู้ความเข้าใจไม่เพียงพอ ทำให้ไม่สามารถสำรวจเรื่องต่าง ๆ ได้ทุกเรื่อง และในแต่ละเรื่องสำรวจไม่ครอบคลุมทุกด้าน ซึ่งสาเหตุมาจากการไม่มีพื้นความรู้ทางการเงินและการบัญชีและหรือถ้ามีพื้นความรู้การเงินและการบัญชี แต่ไม่รอบรู้เกี่ยวกับการตรวจสอบของส่วนราชการอย่างแท้จริง เพราะขาดคู่มือการตรวจสอบ (ร้อยละ 65.22 ภาคผนวกตาราง ฉ) ตามทัศนะของผู้วิจัยเห็นว่า วิธีการที่ใช้สำรวจโดยการสังเกตและการสัมภาษณ์เป็นวิธีการที่จะให้ข้อมูลที่ถูกต้องแม่นยำ แต่ข้อสำคัญผู้ตรวจสอบควรมีความรู้ว่าจะสำรวจในเรื่องต่าง ๆ แต่ละเรื่องควรครอบคลุมด้านใดบ้าง ซึ่งหัวหน้าผู้ตรวจสอบอาจกระทำได้ในขั้นแรกคือ สอบถามผู้ชำนาญการหรือหาแหล่งข้อมูลเกี่ยวกับคู่มือการตรวจสอบภายใน

ในส่วนราชการ เพื่อให้ผู้ตรวจสอบทุกคนทราบรายการต่าง ๆ ที่อยู่ในขอบข่ายเรื่องที่ควรสำรวจ และมีการแบ่งงานมอบหมายให้ผู้ตรวจสอบแต่ละคนรับผิดชอบสำรวจเป็นเรื่อง ๆ ไป แม้เวลาจะจำกัดก็อาจช่วยให้สำรวจได้ทุกเรื่องและครอบคลุมโดยไม่เกิดการซ้ำซ้อน และประการสำคัญควรจัดทำแบบสำรวจระบบการควบคุมภายในทางการเงินและการบัญชีไว้ เพื่อเป็น เครื่องมือช่วยปฏิบัติการสำรวจระบบการควบคุมภายในต่อไป

2. การจัดทำแผนการตรวจสอบ มีประเด็นที่จะนำมาอภิปรายและ เสนอแนะเกี่ยวกับ เรื่องลักษณะของแผนการตรวจสอบที่ผู้ตรวจสอบได้จัดทำขึ้น การรับรู้ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับระบบงานการเงินและการบัญชีของหน่วยงานที่จะ เข้าทำการตรวจสอบก่อนที่จะจัดทำแผนการตรวจสอบ การกำหนดสาระสำคัญของแผนการตรวจสอบ และปัญหาในการจัดทำแผนการตรวจสอบ ดังรายละเอียดต่อไปนี้

ในเรื่องลักษณะของแผนการตรวจสอบ ผู้ตรวจสอบส่วนใหญ่ได้มีการจัดทำแผนการตรวจสอบทั้ง 2 ลักษณะ คือ จัดทำแผนการตรวจสอบปกติประจำปีงบประมาณ และแผนการตรวจสอบแต่ละครั้งที่จะทำการตรวจสอบซึ่งรวมถึงแผนการตรวจสอบพิเศษ เป็นครั้งคราวหรือเฉพาะเรื่อง ซึ่งสอดคล้องตามที่ บริงค์ (Brink 1958: 58-59) ได้จำแนกประเภทของแผนการตรวจสอบภายในไว้ 2 ประเภท คือ

1) แผนการตรวจปกติ (regular program) คือ แผนการตรวจสอบซึ่งได้วางไว้สำหรับการตรวจสอบในช่วงระยะเวลาหนึ่งของการตรวจสอบตามปกติ

2) แผนการตรวจพิเศษ (special program) คือ แผนการตรวจสอบที่จะจัดทำขึ้นตามความจำเป็น เมื่อได้รับมอบหมายงานพิเศษนอกเหนือไปจากงานตรวจสอบตามปกติ

ซึ่งสาเหตุที่ผู้ตรวจสอบได้จัดทำแผนการตรวจสอบปกติประจำปีงบประมาณและแผนการตรวจสอบพิเศษ อาจเนื่องมาจากผู้บังคับบัญชาได้มีการมอบหมาย เป็นพิเศษนอกเหนือจากการตรวจสอบปกติ เพราะได้มีปัญหาเกี่ยวกับการเงินการบัญชีที่เกิดขึ้น หรืออาจเนื่องมาจากมีการเปลี่ยนแปลงผู้บริหารของหน่วยงาน จึงให้มีการตรวจสอบเป็นการเฉพาะพิเศษขึ้นตามทัศนคติของผู้วิจัยเห็นว่าในประเด็นที่มีการตรวจสอบพิเศษนั้นอาจต้องมีบ้างนอกเหนือจากการตรวจสอบปกติ เพราะการตรวจสอบมีขอบข่ายเรื่องที่ต้องตรวจสอบมาก และในแต่ละเรื่องมีรายการที่ต้องตรวจสอบหลายด้าน การตรวจสอบปกติอาจไม่เหมาะสมรัดกุม และเมื่อเป็นความประสงค์ของผู้บังคับบัญชาต้องการทราบข้อมูลที่แน่ชัดในบางเรื่อง จึงมีการ

มอบหมายเป็นพิเศษเกิดขึ้น ดังนั้น ถ้าผู้ตรวจสอบมีการจัดทำแผนการตรวจสอบปกติในแต่ละปี
เหมาะสม ผลการตรวจสอบครอบคลุมและน่าเชื่อถือ การตรวจสอบตามแผนปกติก็จะมี
ประสิทธิภาพและจะมีส่วนช่วยให้การตรวจสอบพิเศษเกิดขึ้น เฉพาะ เมื่อมีความจำเป็น เท่านั้น

ในด้านการรับรู้ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับระบบงานการเงินและการบัญชีของหน่วยงาน
ที่จะตรวจสอบ จากการวิจัยพบว่า ผู้ตรวจสอบส่วนใหญ่ทราบในเรื่องระบบบัญชีของหน่วยงาน
ที่จะตรวจสอบว่ามีความสามารถในการรวบรวมข้อมูลทางการเงินได้อย่างเหมาะสม
เป็นที่น่าเชื่อถือได้ ความรู้ความสามารถของเจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงานการเงินและการบัญชี
ของหน่วยงานที่จะตรวจสอบ และลักษณะกิจกรรมขององค์การ แต่ไม่ทราบในเรื่องความ
เหมาะสมของระบบการควบคุมภายในของหน่วยงานที่จะเข้าทำการตรวจสอบว่ามีการมอบหมาย
งานการปฏิบัติในแต่ละเรื่องมีขั้นตอนและวิธีการเฉพาะที่รัดกุมหรือมีประสิทธิภาพเพียงใด มี
จุดอ่อนหรือโอกาสที่จะเกิดข้อบกพร่องหรือผิดพลาดในการปฏิบัติงานในส่วนใดบ้าง ส่วนเรื่อง
การกระจายอำนาจหรือการรวมอำนาจในการปฏิบัติ ผู้ตรวจสอบของกรมการฝึกหัดครูส่วนใหญ่
ไม่ทราบ แต่ผู้ตรวจสอบของวิทยาลัยครูส่วนใหญ่ทราบ จะเห็นได้ว่าผู้ตรวจสอบส่วนใหญ่ทราบ
เกี่ยวกับเรื่องต่าง ๆ ของหน่วยงานที่เข้าตรวจสอบไม่ครบทุกเรื่อง ซึ่งสิ่งต่าง ๆ เหล่านี้เป็น
ปัจจัยสำคัญที่ผู้ตรวจสอบควรทราบ เพราะเป็นสิ่งจำเป็นพื้นฐานในการพิจารณาวางแผนการ
ตรวจสอบให้มีคุณภาพ ดังที่ โฮมส์ (Homes 1975: 111) ได้กล่าวถึงปัจจัยสำคัญของการ
วางแผนการตรวจสอบ ผู้ตรวจสอบควรทราบสิ่งต่าง ๆ ต่อไปนี้

1. ระดับการกระจายอำนาจหรือการรวมอำนาจในการปฏิบัติงาน
2. ลักษณะกิจกรรมขององค์การ
3. ประสิทธิภาพของระบบบัญชีในอันที่จะสามารถรวบรวมข้อมูลทางการเงิน

และทางการเงินได้อย่างเหมาะสม

4. ประสิทธิภาพของระบบการควบคุมภายใน
5. ประสิทธิภาพของเจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงาน
6. โอกาสที่จะเกิดความผิดพลาดและผิดพลาดต่าง ๆ

ดังนั้นการที่ผู้ตรวจสอบส่วนใหญ่ไม่ทราบในบางเรื่องของหน่วยงาน โดยเฉพาะ
เกี่ยวกับเรื่องประสิทธิภาพของระบบการควบคุมภายในของหน่วยงานที่จะต้องเข้าทำการตรวจสอบ

และโอกาสที่จะเกิดความผิดพลาดและผิดพลาดต่าง ๆ ย่อมมีผลทำให้แผนการตรวจสอบที่จัดทำ มีประสิทธิภาพไม่เพียงพอ ซึ่งสาเหตุที่ผู้ตรวจสอบไม่ทราบอาจเนื่องมาจากไม่มีการสำรวจ ระบบการควบคุมภายในอย่างจริงจัง แต่เป็นการสำรวจเพียงเพื่อทราบวิธีการขั้นตอนต่าง ๆ ในการปฏิบัติงานในแต่ละเรื่อง เพื่อเป็นพื้นความรู้ในการที่จะเข้าตรวจสอบของผู้ตรวจสอบ แต่ละคนเท่านั้น โดยไม่มีการสรุปผลบันทึกการสำรวจระบบการควบคุมภายในไว้เป็นลายลักษณ์อักษร จึงมีผลให้ผู้ตรวจสอบไม่ทราบโอกาสที่จะเกิดความผิดพลาดและผิดพลาดต่าง ๆ ในการ ปฏิบัติงานของหน่วยงานที่จะเข้าตรวจสอบ ตามทัศนะของผู้วิจัยเห็นว่า ถ้าผู้ตรวจสอบให้ความสนใจและเห็นความสำคัญของการจัดทำแผนการตรวจสอบตามที่ผู้ตรวจสอบส่วนใหญ่ (ร้อยละ 93.48) มีความเห็นว่าแผนการตรวจสอบเป็นแนวทางในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบ นั้นจะสอดคล้องกับที่ สมิท (Smith 1960: 213) กล่าวไว้ว่า แผนการตรวจสอบเป็นแนวทาง การปฏิบัติงานซึ่งกำหนดปริมาณงานขั้นต่ำที่ต้องจัดทำ โดยให้คำนึงถึงประสิทธิภาพของการ ควบคุมภายใน และ เมจส์ (Meigs 1969: 82) ได้กล่าวไว้ว่า แผนการตรวจสอบที่วางไว้ ละเอียดย่อมสมควรจะช่วยให้สามารถแบ่งงานและหน้าที่ความรับผิดชอบโดยใช้เป็นแนวทางการ ปฏิบัติงานและควบคุมการตรวจสอบงาน ดังนั้นผู้ตรวจสอบควรที่จะให้ความสำคัญและสนใจที่จะ ศึกษาหาความรู้เกี่ยวกับสิ่งต่าง ๆ ที่ผู้ตรวจสอบควรทราบ เพื่อเป็นประโยชน์ในการจัดทำแผน การตรวจสอบที่มีความเหมาะสมรัดกุมและมีคุณภาพ ในอันที่จะเป็นประโยชน์ต่อการดำเนินการ ตรวจสอบที่มีประสิทธิภาพยิ่งขึ้นต่อไป แม้ว่าหน่วยงานที่จะตรวจสอบเป็นหน่วยงานราชการที่มี ระเบียบ กฎหมายกำหนดแนวทางการปฏิบัติงานไว้แล้ว ผู้ตรวจสอบก็ควรต้องสอบทาน (review) ระบบงานของหน่วยที่รับการตรวจว่ามีการปฏิบัติตามระเบียบ กฎหมายที่วางไว้เพียงพอ เพื่อ เป็นข้อมูลของผู้ตรวจสอบในการพิจารณาจัดทำแผนการตรวจสอบให้มีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น

ในด้านการกำหนดสาระสำคัญต่าง ๆ ไว้เป็นลายลักษณ์อักษร พบว่า ผู้ตรวจสอบ ส่วนใหญ่กำหนดสาระสำคัญเกี่ยวกับวัตถุประสงค์และขอบเขตของการตรวจสอบ วิธีการตรวจสอบ และระยะเวลาการตรวจสอบกว้าง ๆ ไม่ระบุเฉพาะ เป็นเรื่องหรือรายการ และจำนวนผู้ตรวจ สอบที่จะใช้ตรวจสอบแต่ละครั้งโดยไม่ระบุเฉพาะเรื่องหรือรายการ และเฉพาะกลุ่มผู้ตรวจสอบ ของกรมการฝึกหัดครูได้กำหนดเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายในการตรวจสอบแต่ละครั้ง ส่วนผู้ตรวจสอบของ วิทยาลัยครูไม่กำหนด สาเหตุที่กำหนดวิธีการตรวจสอบ ระยะเวลาการตรวจสอบ และจำนวน ผู้ตรวจสอบไว้กว้าง ๆ ไม่ระบุเฉพาะ เรื่องหรือรายการ อาจเนื่องมาจากมีจุดมุ่งหมายที่จะให้ ทุกคนได้ร่วมกันรับผิดชอบตรวจสอบในทุกเรื่อง เป็นการทำงานร่วมกันช่วยกันจนกว่างานจะแล้ว



เสร็จ เพราะงานบางเรื่องอาจมีปริมาณงานมาก หรืออาจมีปัญหามากน้อยต่างกัน ในส่วนวิธีการตรวจสอบเรื่องต่าง ๆ นั้นส่วนใหญ่ใช้วิธีการตรวจสอบที่ไม่แตกต่างกันคือใช้วิธีการตรวจสอบเอกสารและการคำนวณตัวเลข อาจไม่จำเป็นต้องระบุไว้เป็นรายการหรือเฉพาะเรื่อง โดยเฉพาะอย่างยิ่งผู้ตรวจสอบทุกคนจะตรวจสอบอยู่ประจำเหมือน ๆ กันทุกครั้ง จึงมิได้ระบุไว้ละเอียดเป็นรายการ และอาจเพื่อให้เกิดการยึดหยุ่นคล่องตัวในการปฏิบัติงาน ดังที่ เจริญ เจษฎาวัลย์ (2527 ก: 44-45) กล่าวไว้ว่า แผนการตรวจสอบใด ๆ ที่จัดทำขึ้นมาต้องให้ยึดหยุ่นได้ตามความเหมาะสม คือข้อกำหนดในแผนการตรวจสอบต่าง ๆ ควรจะยึดหยุ่นเท่าที่จะไม่ทำให้แผนการตรวจสอบทั้งหมดเสียหาย สำหรับสาเหตุที่ผู้ตรวจสอบของกรมการฝึกหัดครูกำหนดเรื่องค่าใช้จ่ายในการตรวจสอบ เนื่องมาจากเป็นการปฏิบัติราชการเพื่อตรวจสอบที่วิทยาลัยครูต่าง ๆ ซึ่งนอกเขตที่ปฏิบัติงานประจำจึงเกิดสิทธิตามระเบียบของราชการ ส่วนผู้ตรวจสอบของวิทยาลัยครูปฏิบัติงานตรวจสอบในวิทยาลัยครู ซึ่งเป็นสถานที่ปฏิบัติงานประจำจึงไม่เกิดสิทธิการเบิกค่าใช้จ่ายตามระเบียบของทางราชการ ในทัศนะของผู้วิจัยเห็นว่า การกำหนดสาระสำคัญต่าง ๆ ไว้เป็นลายลักษณ์อักษรซึ่งอาจถือได้ว่าเป็นแผนการตรวจสอบของผู้ตรวจสอบนั้น ผู้ตรวจสอบส่วนใหญ่ได้กำหนดสาระสำคัญต่าง ๆ ครอบคลุมสอดคล้องตามที่ เจริญ เจษฎาวัลย์ (2527 ก: 44-45) ได้กล่าวถึงการจัดทำแผนการตรวจสอบจะต้องไม่ละเลยในเรื่องสำคัญดังต่อไปนี้

1. หัวข้อหรือจุดสำคัญ ๆ ที่จะต้องกำหนดให้เข้าไปตรวจสอบ
2. อัตรากำลังที่จะต้องใช้ในการตรวจสอบ ซึ่งหมายถึงจำนวนคนต่อวันที่จะต้องใช้
3. ระยะเวลาที่ใช้ในการตรวจสอบแต่ละรายการ วันเริ่มต้นและวันสิ้นสุดของการตรวจสอบ รวมทั้งเวลาที่ใช้เขียนสรุปรายงานผลการตรวจสอบ
4. ค่าใช้จ่ายในการตรวจสอบในแต่ละรายการ โดยคำนวณจากเงินเดือน โบนัส ค่าเบี้ยเลี้ยง และค่าพาหนะเดินทาง ค่าที่หัก ว่าต้นทุนที่จะใช้ในการตรวจสอบครั้งนี้เป็นเงินมากน้อยเท่าใด

นอกจากนี้ผู้ตรวจสอบต้องกำหนดวิธีการตรวจสอบที่จำเป็นสำหรับการตรวจสอบแต่ละรายการโดยครบถ้วน และคำนึงถึงขอบเขตงานที่รับมอบหมาย (สุทัศน์ สุธาธรรม และ พยอม สิงห์เสนห์ 2518: 106) อย่างไรก็ตาม ในการกำหนดสาระสำคัญต่าง ๆ ในแผนการตรวจสอบให้เหมาะสมมีประสิทธิภาพ ผู้ตรวจสอบควรนำหลักเกณฑ์ต่อไปนี้มาพิจารณาด้วย (เจริญ เจษฎาวัดย์ 2527 ก: 44-45)

1. ทุกครั้งที่ทำการตรวจสอบแล้วเสร็จ ผู้ตรวจสอบในทีมงานจุดนั้นควรต้องทำ Revise Audit Program เพื่อใช้ในการตรวจสอบครั้งต่อไป

2. แผนการตรวจสอบ (Audit Program) ใด ๆ ที่จัดทำขึ้นมาต้องให้ยืดหยุ่นได้ตามความเหมาะสม คือ ข้อกำหนดในแผนการตรวจสอบต่าง ๆ ควรจะยืดหยุ่นเท่าที่จะไม่ทำให้แผนการตรวจสอบทั้งหมดเสียหาย

3. ก่อนจะลงมือตรวจสอบครั้งใหม่ทุกครั้ง คณะผู้ตรวจสอบจะต้องทบทวนแผนการตรวจสอบ (Review Audit Program) ที่จะนำมาใช้อีกครั้งว่ายังมีจุดใด ข้อใด ที่ควรปรับเปลี่ยนหรือตัดทอนเพิ่ม เติมให้สมบูรณ์ที่สุดอีก

ส่วนปัญหาที่เกิดขึ้นในการปฏิบัติการจัดทำแผนการตรวจสอบที่ได้ พบว่า ผู้ตรวจสอบของวิทยาลัยครูมีเวลาสำหรับปฏิบัติงานตรวจสอบของแต่ละคนไม่ตรงกันและไม่เพียงพอ จึงเป็นอุปสรรคในการนัดประชุมวางแผนการตรวจสอบ ขาดข้อมูลในการพิจารณาวางแผนการตรวจสอบ และขาดความรู้ในงานตรวจสอบ ทำให้ผู้ตรวจสอบขาดความสนใจที่จะร่วมวางแผนการตรวจสอบและยากต่อการซักซ้อมความเข้าใจและมอบหมายงานนั้น สาเหตุที่ผู้ตรวจสอบมีเวลาสำหรับงานตรวจสอบไม่ตรงกันและไม่เพียงพอ เนื่องมาจากผู้ตรวจสอบแต่ละคนมีงานประจำคืองานสอน ซึ่งต้องปฏิบัติการสอนตามจำนวนชั่วโมงที่กำหนดไว้ตามปกติ และอาจเนื่องมาจากผู้บริหารไม่เห็นความสำคัญของงานตรวจสอบเท่าที่ควร จึงเพียงแต่แต่งตั้งให้มีผู้ตรวจสอบของวิทยาลัยครูขึ้นตามระเบียบที่กำหนดไว้ โดยไม่มีการกำหนดหลักการพิเศษที่จะให้ผู้ตรวจสอบได้ทำหน้าที่ตรวจสอบอย่างจริงจัง โดยการให้กำหนดเวลาชั่วโมงสอนของผู้ตรวจสอบแต่ละคนให้สอดคล้องเหมาะสม ธีธการปฏิบัติหน้าที่ตรวจสอบได้เพียงพอ

ส่วนสาเหตุการขาดข้อมูลในการใช้พิจารณาวางแผนจัดทำแผนการตรวจสอบนั้น เนื่องมาจากขาดการสำรวจระบบการควบคุมภายในอย่างแท้จริง ไม่มีการสรุปผลการสำรวจระบบการควบคุมภายในไว้เป็นลายลักษณ์อักษร สำหรับสาเหตุผู้ตรวจสอบขาดความรู้ในการตรวจสอบทำให้ขาดความสนใจที่จะร่วมวางแผนจัดทำแผนการตรวจสอบและยากต่อการชักจูงความเข้าใจและมอบหมายงานนั้น อาจเนื่องมาจากผู้ตรวจสอบของวิทยาลัยครูทุกคนเป็นอาจารย์ผู้สอนและส่วนใหญ่ไม่มีพื้นความรู้ทางบัญชีหรือพาณิชยศาสตร์มาก่อน (ร้อยละ 97.30 ภาคผนวกตาราง ค) และอาจไม่มีเวลาเพียงพอที่จะศึกษาหาความรู้เกี่ยวกับงานตรวจสอบ เพราะมีงานสอนประจำ และที่สำคัญส่วนใหญ่ขาดการอบรมด้านการตรวจสอบ (ร้อยละ 54.05 ภาคผนวกตาราง ช) และขาดคู่มือการปฏิบัติงาน (ร้อยละ 62.16) ภาคผนวกตาราง ฉ) ในทัศนะของผู้วิจัยเห็นว่า ในเมื่อวิทยาลัยครูยังมีความจำเป็นที่จะต้องแต่งตั้งอาจารย์ผู้สอนซึ่งไม่มีพื้นความรู้ทางบัญชีหรือพาณิชยศาสตร์มาก่อนให้เป็นผู้ตรวจสอบการเงินและการบัญชีของวิทยาลัยครูผู้บริหารของวิทยาลัยครูควรให้ความสำคัญต่องานตรวจสอบให้มากขึ้น โดยให้ความสำคัญต่อผู้ทำหน้าที่ตรวจสอบในการส่งเสริมสนับสนุนให้ทุกคนได้มีโอกาสศึกษาหาความรู้เกี่ยวกับงานตรวจสอบ โดยการจัดเวลาสำหรับงานสอนและงานตรวจสอบให้เหมาะสมมีเวลาสำหรับงานตรวจสอบตรงกันทุกคนและเพียงพอ สนับสนุนให้เข้าอบรมความรู้ด้านการตรวจสอบภายใน และจัดให้มีเอกสารคู่มือการปฏิบัติงานตรวจสอบอย่างเพียงพอให้แก่ทุกคนที่ได้รับหน้าที่ตรวจสอบ

3. การดำเนินการตรวจสอบ มีประเด็นที่จะนำมาอภิปรายและเสนอแนะเกี่ยวกับเรื่องการปฏิบัติจริงในการตรวจสอบในแต่ละเรื่อง ขอบเขตเรื่องซึ่งอยู่ในความรับผิดชอบตรวจสอบโดยตรง การจัดทำกระดาษทำการ วิธีการหรือเทคนิคที่ใช้ในการตรวจสอบ และปัญหาในการดำเนินการตรวจสอบในแต่ละเรื่อง ดังรายละเอียดต่อไปนี้

ในเรื่องการปฏิบัติจริงในการตรวจสอบในแต่ละเรื่อง จากการวิจัยพบว่า ผู้ตรวจสอบของกรมการศึกษาคูส่วนใหญ่ได้ตรวจสอบทุกครั้งในเรื่องเงินงบประมาณ (ตารางที่ 21) การก่องหนืผูกพัน (ตารางที่ 22) การรับ-จ่ายเงิน (ตารางที่ 23) รายได้แผ่นดิน (ตารางที่ 24) เงินนอกงบประมาณ (ตารางที่ 25) เงินยืม (ตารางที่ 26) การมีบัญชี (ตารางที่ 27) พัสดุ (ตารางที่ 28) โดยตรวจสอบในแต่ละเรื่องครอบคลุมรายการต่าง ๆ เกือบทุกรายการ ยกเว้นเรื่องเงินงบประมาณและพัสดุได้ตรวจสอบเฉพาะบางรายการเท่านั้น สำหรับเรื่องครุภัณฑ์ได้ตรวจสอบเป็นบางครั้ง เฉพาะบางรายการ (ตารางที่ 29) ส่วนเรื่อง

ยานพาหนะไม่ได้ตรวจเลย แต่มีผู้ตรวจสอบเพียงส่วนน้อยได้ตรวจสอบ เป็นบางครั้งและตรวจน้อยมาก (ตารางที่ 30) ซึ่งสาเหตุที่ผู้ตรวจสอบของกรมการศึกษาคูส่วนใหญได้ตรวจสอบทุกครั้งในเรื่องต่าง ๆ เกือบทุกเรื่องและครอบคลุมเกือบทุกรายการ อาจเนื่องมาจากผู้ตรวจสอบทุกคนมีหน้าที่ประจำคือ งานตรวจสอบการเงิน การบัญชี และการพัสดุโดยตรงอยู่ นอกจากนั้นผู้ตรวจสอบส่วนใหญ่มีพื้นความรู้ทางการบัญชีและพาณิชยศาสตร์ระดับปริญญาตรี ร้อยละ 55.56 และต่ำกว่าระดับปริญญาตรี ร้อยละ 11.11 (ภาคผนวกตาราง ค) จึงอาจมีผลให้ผู้ตรวจสอบมีความรอบรู้เกี่ยวกับงานตรวจสอบได้พอเพียงที่จะสามารถดำเนินการตรวจสอบในเรื่องต่าง ๆ ครอบคลุมตามขอบข่ายงานตรวจสอบการเงินและการบัญชี สำหรับเรื่องยานพาหนะมีผู้ตรวจสอบเพียงส่วนน้อยตรวจสอบ อาจเนื่องมาจากมีการมอบหมายให้ผู้ตรวจสอบ เฉพาะบางคนรับผิดชอบตรวจสอบ เพราะมีปริมาณงานไม่มากนัก ส่วนการตรวจสอบในแต่ละเรื่องจะตรวจสอบมากน้อยครบถ้วนทุกรายการหรือไม่อาจเนื่องมาจากขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของผู้ตรวจสอบที่เห็นว่ารายการใดมีความสำคัญที่อาจจะเกิดการผิดพลาดหรือทุจริตได้ง่าย ก็จะเน้นหนักตรวจสอบในแต่ละเรื่องเฉพาะบางรายการ เพื่อให้สอดคล้องกับข้อจำกัดเรื่องเวลาและบุคลากรผู้ตรวจสอบ ในทัศนะของผู้วิจัยเห็นว่า ควรตรวจสอบทุกเรื่องและทุกครั้งที่ทำกรตรวจสอบ แต่อาจตรวจสอบในแต่ละเรื่องเฉพาะบางรายการได้ แต่ทั้งนี้ต้องเป็นการตรวจสอบตามแผนการตรวจสอบที่ได้จัดทำขึ้นอย่างมีประสิทธิภาพ โดยอาศัยข้อมูลผลการสำรวจระบบการควบคุมภายในมาพิจารณา สำหรับผู้ตรวจสอบของวิทยาลัยครูพบว่าส่วนใหญ่ได้ตรวจสอบทุกครั้งในเรื่องการรับ-จ่ายเงิน (ตารางที่ 23) และเงินนอกงบประมาณ (ตารางที่ 25) แต่ได้ตรวจสอบเฉพาะบางรายการเท่านั้น และไม่ได้ตรวจเลยในเรื่องเงินงบประมาณ (ตารางที่ 21) การก่อกั้นผูกพัน (ตารางที่ 22) รายได้แผ่นดิน (ตารางที่ 24) เงินยืม (ตารางที่ 26) การบัญชี (ตารางที่ 27) พัสดุ (ตารางที่ 28) ครุภัณฑ์ (ตารางที่ 29) และยานพาหนะ (ตารางที่ 30) ซึ่งสาเหตุที่ผู้ตรวจสอบของวิทยาลัยครูส่วนใหญ่ได้ตรวจสอบทุกครั้งเฉพาะเรื่องการรับ-จ่ายเงิน และเงินนอกงบประมาณโดยตรวจสอบเฉพาะบางรายการ แต่ไม่ได้ตรวจเลยในเรื่องอื่น ๆ อาจเนื่องมาจากข้อจำกัดในเรื่องความรู้ความเข้าใจในงานตรวจสอบ เพราะส่วนใหญ่ไม่มีพื้นความรู้ด้านบัญชีหรือพาณิชยศาสตร์มาก่อน (ร้อยละ 97.30 ภาคผนวกตาราง ค) และในเรื่องเวลาการตรวจสอบไม่เพียงพอ เพราะทุกคนมีงานประจำคืองานสอน และอาจมีสาเหตุมาจากเรื่องความเข้าใจเกี่ยวกับระเบียบสภาการศึกษาที่ศึกษาคูว่าด้วยการเก็บรักษาและการจ่ายเงินค่าบำรุงการศึกษาของวิทยาลัยครู พ.ศ. 2526 กำหนดให้แต่งตั้งผู้ตรวจสอบของวิทยาลัยครูให้ทำการตรวจสอบการเงินและการบัญชีโดยมิได้ระบุรายละเอียดการตรวจสอบ

ไว้ชัดเจน ทำให้ผู้ตรวจสอบขาดความเข้าใจที่ถูกต้อง ทั้งนี้เนื่องจากการตรวจสอบการเงินและการบัญชีนั้นมีขอบข่ายเรื่องที่ต้องตรวจสอบหลายเรื่อง ดังที่กระทรวงการคลังได้กำหนดไว้ในคู่มือการตรวจสอบภายในของส่วนราชการ พ.ศ. 2521 และได้แจ้งให้ผู้ตรวจสอบปฏิบัติหน้าที่โดยเคร่งครัด ดังนั้นในทัศนะของผู้วิจัยเห็นว่า วิทยาลัยครูเมื่อมีการแต่งตั้งให้มีผู้ตรวจสอบการเงินและการบัญชีของวิทยาลัยครูขึ้น ควรจะสนับสนุนให้ผู้ตรวจสอบได้รับความรู้เกี่ยวกับงานตรวจสอบที่ถูกต้อง โดยให้มีการจัดหาคู่มือการตรวจสอบภายในไว้ศึกษา ตลอดจนจัดให้ผู้ตรวจสอบได้รับการอบรมความรู้ด้านงานตรวจสอบอย่างเพียงพอ และจัดเวลาเป็นการเฉพาะพิเศษสำหรับงานตรวจสอบให้แก่ผู้ตรวจสอบทุกคน และในประการที่ระเบียบสภาการศึกษาพิชิตครุว่าด้วยการเก็บรักษาและการจ่ายเงินค่าบำรุงการศึกษาของวิทยาลัยครู พ.ศ. 2526 มิได้กำหนดรายละเอียดการตรวจสอบการเงินและการบัญชีไว้ ผู้ตรวจสอบทุกคนชอบที่จะถึงถือปฏิบัติตามระเบียบของกระทรวงการคลังและตามคู่มือการตรวจสอบภายในของส่วนราชการ พ.ศ. 2521 นอกจากนั้นในการดำเนินการตรวจสอบ ผู้ตรวจสอบควรทำการตรวจสอบให้ครบทุกเรื่องตามขอบข่ายงานด้านการเงินและการบัญชี ส่วนการตรวจสอบในแต่ละเรื่องจะครอบคลุมรายการใดบ้างมาน้อยเพียงใดขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของผู้ตรวจสอบ แต่อย่างไรก็ตาม ควรทำการตรวจสอบรายการต่าง ๆ ให้มากที่สุดเท่าที่จะดำเนินการตรวจสอบได้ โดยเฉพาะอย่างยิ่งควรขึ้นอยู่กับแผนการตรวจสอบที่ได้จัดทำขึ้นอย่างมีคุณภาพ กล่าวคือ มีการนำผลการสำรวจระบบการควบคุมภายในมาประกอบการศึกษาจัดทำแผนการตรวจสอบ ทั้งนี้เพื่อให้การดำเนินการตรวจสอบเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ อันจะเป็นประโยชน์ต่อผู้บริหารของวิทยาลัยครูและของส่วนราชการกรมการศึกษาพิชิตครุได้เป็นอย่างดี

ส่วนในเรื่องขอบเขตเรื่องซึ่งอยู่ในความรับผิดชอบของผู้ตรวจสอบโดยตรง พบว่าผู้ตรวจสอบได้ระบุเรื่องที่อยู่ในความรับผิดชอบไม่ครบตามขอบข่ายการตรวจสอบด้านการเงินและการบัญชี สำหรับเรื่องทีระบุว่าจะอยู่ในความรับผิดชอบตรวจสอบมากที่สุด ได้แก่ การรับ-จ่ายเงินและเงินนอกงบประมาณ รองลงมา ได้แก่ เงินยืม การบัญชี พัสดุ ครุภัณฑ์ และยานพาหนะ ส่วนเรื่องงบประมาณ การก่อหนี้ผูกพัน และรายได้แผ่นดิน มีหัวหน้าผู้ตรวจสอบเพียงส่วนน้อยระบุว่าจะอยู่ในขอบเขตความรับผิดชอบที่จะตรวจสอบ ซึ่ง

ตามคู่มือการตรวจสอบภายในสำหรับส่วนราชการ พ.ศ. 2521 ของกระทรวงการคลัง ได้กำหนดขอบข่ายการตรวจสอบด้านการเงินและการบัญชี สรุปได้คือ เงินงบประมาณ การรับ-จ่ายเงิน รายได้แผ่นดิน เงินนอกงบประมาณ ก่อหนี้ผูกพัน เงินยืม การบัญชี พัสดุ ครุภัณฑ์ และยานพาหนะ และเรื่องพิเศษอื่น ๆ ตามแต่หัวหน้าส่วนราชการจะมอบหมาย (กรมบัญชีกลาง 2521: 21) ดังนั้นจากผลการวิจัยเห็นได้ว่าผู้ตรวจสอบดำเนินการตรวจสอบในเรื่องต่าง ๆ ยังไม่ครอบคลุมทุกเรื่องตามที่กระทรวงการคลังกำหนดไว้ ซึ่งสอดคล้องกับผลการสำรวจของสำนักงาน ป.ป.ป. (2526: 176) พบว่า ผู้ตรวจสอบภายในบางคนปฏิบัติหน้าที่ไม่ครบตามที่ระบุไว้ในระเบียบฯ ซึ่งสาเหตุที่ผู้ตรวจสอบดำเนินการตรวจสอบในเรื่องต่าง ๆ ไม่ครบทุกเรื่อง อาจเนื่องมาจากขาดความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับงานในหน้าที่รับผิดชอบ เพราะส่วนใหญ่ไม่มีพื้นฐานความรู้ทางการเงินการบัญชีมาก่อน และขาดคู่มือการปฏิบัติงานที่จะศึกษา ทำให้ละเลยการปฏิบัติหน้าที่โดยไม่จำเป็น โดยเฉพาะอย่างยิ่งผู้ตรวจสอบของวิทยาลัยครูทุกคนมีงานในหน้าที่ประจำคืองานสอน จึงไม่มีเวลาที่จะศึกษาหาความรู้ด้านงานตรวจสอบเท่าที่ควร และการแต่งตั้งให้เป็นผู้ตรวจสอบของวิทยาลัยครูได้อาศัยระเบียบสภาการศึกษาว่าด้วยการเก็บรักษาและการจ่ายเงินค่าบำรุงการศึกษาของวิทยาลัยครู พ.ศ. 2526 โดยอธิการเป็นผู้มีอำนาจแต่งตั้ง ดังนั้นการปฏิบัติงานตรวจสอบจึงอาจมุ่งหมายถึงการตรวจสอบการเงินและการบัญชีเกี่ยวกับเงินค่าบำรุงการศึกษาของวิทยาลัยครู และตรวจสอบอื่นใดตามที่มีคำสั่งแต่งตั้งไว้เท่านั้น ในทัศนะของผู้วิจัยเห็นว่า สิ่งที่มีความสำคัญและมีความจำเป็นเบื้องต้นคือ ควรจัดหาเอกสารคู่มือการตรวจสอบภายในให้แก่ผู้ตรวจสอบทุกคนได้ทราบถึงขอบข่ายงานการตรวจสอบเกี่ยวกับการเงินและการบัญชีของส่วนราชการ เมื่อได้รับหน้าที่เป็นผู้ตรวจสอบ เพื่อให้ผู้ตรวจสอบทุกคนมีความรู้ความเข้าใจที่ถูกต้องตรงกัน และโดยเฉพาะการตรวจสอบการเงินและการบัญชีเกี่ยวกับเงินค่าบำรุงการศึกษาของวิทยาลัยครูไม่มีระเบียบกำหนดแนวปฏิบัติไว้เป็นการเฉพาะในรายละเอียดเกี่ยวกับการตรวจสอบ ผู้ตรวจสอบของวิทยาลัยครูย่อมจะอิงข้อกำหนดในการตรวจสอบภายในเกี่ยวกับขอบข่ายงานตามคู่มือการตรวจสอบภายในสำหรับส่วนราชการ พ.ศ. 2521 ได้ เพราะเงินค่าบำรุงการศึกษาหรือเรียกว่าเงินนอกงบประมาณนั้นมีการจัดท่างบประมาณ การรับ-การจ่ายเงิน การก่อหนี้ผูกพัน การยืมเงิน การลงบัญชี ตลอดจนการซื้อพัสดุ ครุภัณฑ์จากเงินบำรุงการศึกษา ดังนั้น การตรวจสอบจึงควรครอบคลุม เรื่องต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องให้มากที่สุด

ในด้านการจัดทำกระดาษทำการ พบว่า ผู้ตรวจสอบส่วนใหญ่มีการบันทึกข้อมูลต่าง ๆ ในระหว่างดำเนินการ โดยบันทึกข้อมูลเกี่ยวกับขอบเขตของการตรวจสอบ รองลงมา ได้แก่ บันทึกเรื่องสำคัญ ๆ ที่ตรวจพบ และจากการศึกษาเอกสารได้ 4 หน่วยงาน จาก 8 หน่วยงาน พบว่านอกจากบันทึกขอบเขต เรื่องการตรวจสอบและบันทึกเรื่องสำคัญ ๆ ที่ตรวจพบแล้ว มีการบันทึกรายละเอียดเกี่ยวกับข้อบกพร่องหรือผิดพลาดที่ตรวจพบ ข้อเสนอแนะให้แก้ไขปรับปรุง วันที่ตรวจสอบและชื่อผู้ตรวจสอบ ซึ่งสาระสำคัญส่วนใหญ่สอดคล้องตามที่ บริงค์ (Brink 1958: 68-69) ได้กล่าวถึงข้อมูลสำคัญ ๆ ที่ควรรวมอยู่ในกระดาษทำการพอจะจำแนกได้ 3 ประเภทใหญ่ ๆ สรุปได้ดังนี้

1. ในกระดาษทำการควรปรากฏขอบเขตและปริมาณงานที่ปฏิบัติ เช่น รายการและบัญชีที่ตรวจสอบรวมทั้งวิธีดำเนินการตรวจสอบ
2. บันทึกเกี่ยวกับเรื่องสำคัญโดยผู้ตรวจสอบจะสรุปสาระสำคัญต่าง ๆ ที่ตรวจพบ และบันทึกบรรยายเรื่องต่าง ๆ ไว้ เพื่อใช้ในการอ้างอิงหรือกรณีพบข้อบกพร่องก็อาจบันทึกแนวทางที่จะแก้ไขปรับปรุง เพื่อเสนอแนะในภายหลัง
3. ตารางวิเคราะห์ ผู้ตรวจสอบจะต้องทำตารางวิเคราะห์ต่าง ๆ เพื่อสนับสนุนการออกความเห็นของผู้ตรวจสอบ นอกเหนือจากการบันทึกตามปกติทางบัญชี เช่น ตารางวิเคราะห์เงินสด เงินฝากประจำวัน

สำหรับในส่วนของการวิเคราะห์นี้ผู้ตรวจสอบทั้งสองกลุ่มไม่มีการจัดทำไว้ อาจเนื่องมาจากระเบียบของทางราชการเกี่ยวกับการเบิกจ่ายและระบบบัญชีของส่วนราชการ ได้วางไว้พอเพียงที่จะตรวจสอบได้ข้อมูลที่เชื่อถือได้ นอกจากนั้นสอดคล้องตามคู่มือการตรวจสอบภายในของส่วนราชการ พ.ศ. 2521 (กรมบัญชีกลาง 2521: 17) ได้กำหนดถึงลักษณะของกระดาษทำงานควรจะมีข้อมูลดังนี้ ชื่อเรื่องที่จะตรวจสอบ วันเดือนปีที่ตรวจสอบ หน่วยงานที่ตรวจ ขอบเขตของการตรวจสอบ วิธีที่ใช้ในการตรวจ ข้อจำกัดในการตรวจความเห็น และลายมือชื่อผู้ตรวจสอบ

สำหรับในเรื่องวิธีที่ใช้ในการตรวจสอบ พบว่า ไม่ปรากฏในกระดาดำทำการ อาจเนื่องมาจากผู้ตรวจสอบส่วนใหญ่ใช้วิธีการตรวจสอบเรื่องต่าง ๆ เหมือน ๆ กันทุกครั้งที่ทำการตรวจสอบ จึงไม่นำมาบันทึกไว้ในกระดาดำทำการ ซึ่งจากการสัมภาษณ์หัวหน้าผู้ตรวจสอบทั้งหมด 8 ท่าน พบว่า ส่วนใหญ่ใช้วิธีการตรวจสอบเอกสาร และการคำนวณตัวเลข ทั้งนี้อาจเนื่องมาจากการปฏิบัติงานการเงินและการบัญชีของส่วนราชการมีระเบียบของราชการกำหนดไว้ให้ปฏิบัติ วิธีการตรวจสอบจึงเป็นการตรวจสอบเอกสารว่าได้ปฏิบัติตามระเบียบหรือไม่ และการคำนวณตัวเลข เกี่ยวกับจำนวนเงิน ให้ถูกต้องประกอบเป็นส่วนใหญ่เท่านั้น ซึ่งวิธีการตรวจสอบเอกสารและการคำนวณตัวเลขนี้เป็นวิธีการหนึ่งตามที่ มอทซ์ (Mautz 1964 : 100) กล่าวไว้เกี่ยวกับเทคนิคการตรวจสอบในหลาย ๆ วิธี และตามที่ เจริญ เจษฎาวัลย์ (2527 ก : 48-53) กล่าวถึงวิธีการตรวจสอบที่นิยม ใช้กันในหมู่ตรวจสอบภายในส่วนใหญ่มีดังนี้คือ การตรวจสอบเอกสารสัญญา การตรวจสอบหลักฐานทางการบัญชี การตรวจสอบการคำนวณตัวเลข ในทัศนะของผู้วิจัยเห็นว่า การจัดทำกระดาดำทำการจะมีความสำคัญต่อผู้ตรวจสอบในอันที่จะเป็นเครื่องมือการปฏิบัติงานตรวจสอบ เพราะจะมีรายการที่สอดคล้องกับแผนการตรวจสอบ ประการที่สำคัญจะเป็นหลักฐานการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบและเพื่อนำมาประกอบการเขียนรายงานการตรวจสอบ ซึ่งสอดคล้องตามที่ผู้ตรวจสอบส่วนใหญ่ (ร้อยละ 56.52) มีความเห็นว่าการกระดาดำทำการมีประโยชน์ในการเขียนรายงานผลการตรวจสอบอยู่ในระดับมาก ดังนั้นผู้ตรวจสอบจึงควรจัดทำกระดาดำทำการทุกครั้งที่ทำการตรวจสอบโดยมีสาระสำคัญต่าง ๆ ให้เพียงพอ เพื่อประโยชน์ในการ เขียนรายงานผลการตรวจสอบที่สมบูรณ์ต่อไป

ส่วนปัญหาที่เกิดขึ้นในการดำเนินการตรวจสอบ จากการวิจัยพบว่า การตรวจสอบในแต่ละเรื่องนั้นผู้ตรวจสอบทั้ง 2 กลุ่มพบปัญหาเรื่องมีความรู้เกี่ยวกับระเบียบปฏิบัติที่เกี่ยวข้องไม่เพียงพอ มีระเบียบที่ต้องปฏิบัติจากหลายหน่วยงาน ทำให้เกิดความสับสนและเกิดปัญหาการตีความระเบียบไม่ตรงกันระหว่างผู้ตรวจสอบด้วยกันและเจ้าหน้าที่ปฏิบัติงาน ทั้งนี้อาจมีสาเหตุมาจากวิทยาลัยครูมีระเบียบของสภาการศึกษาที่ถูกต้องปฏิบัติตนนอกเหนือจากระเบียบของกระทรวงการคลังและของสำนักงานนายกรัฐมนตรี โดยเฉพาะถ้าระเบียบของสภาการศึกษาได้กำหนดในรายละเอียดเรื่องใดไว้เฉพาะ การปฏิบัติงานการเงินและการบัญชีจะต้องถือปฏิบัติตามระเบียบของกระทรวงการคลัง และถ้าผู้ปฏิบัติงานขาดการติดต่อสื่อสารที่ดีก็จะไม่ทราบหรือทราบไม่ทัน เหตุการณ์เกี่ยวกับระเบียบต่าง ๆ ซึ่งมีการแก้ไข

อยู่บ่อย ๆ ซึ่งจะมีผลต่อการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบและผู้ปฏิบัติงาน ที่อาจจะเกิด ปัญหาความไม่เข้าใจในระเบียบตรงกันและเกิดความสับสน นอกจากนั้นผู้ตรวจสอบของ กรมการฝึกหัดครูพบปัญหา อัตรากำลังผู้ตรวจสอบมีจำนวนไม่เพียงพอ ทำให้การตรวจสอบ เรื่องต่าง ๆ ไม่ครอบคลุมรายการที่จะตรวจสอบเท่าที่ควร ซึ่งปัญหานี้สอดคล้องตามผล การวิจัยของ สุกัญญา วิโรจนวัฒน์ (2524: 86) ที่ได้พบว่า อุปสรรคที่ทำให้ผู้ตรวจสอบ ภายในไม่สามารถปฏิบัติงานให้มีประสิทธิภาพ คือ ปัญหาด้านอัตรากำลังไม่เพียงพอ และ สอดคล้องกับผลการสำรวจของสำนักงาน ป.ป.ป. เกี่ยวกับปัญหาการตรวจสอบภายในของส่วน ราชการที่พบ คือ อัตรากำลังผู้ตรวจสอบภายในไม่เพียงพอ (2526: 173) สาเหตุของปัญหา อาจเนื่องมาจากผู้บริหารส่วนใหญ่ยังไม่เห็นความสำคัญของงานตรวจสอบภายในหน่วยงานอย่าง จริงจัง จึงสนับสนุนอัตรากำลังให้ไม่เต็มตามความเหมาะสม และอาจเนื่องมาจากนโยบาย รัฐบาลที่จำกัดจำนวนข้าราชการในแต่ละปีให้เพิ่มได้ไม่เกินร้อยละ 2 ของจำนวนข้าราชการที่ มีอยู่ จึงทำให้ไม่ได้รับอนุมัติอัตรากำลังเพิ่มตามจำนวนที่ค้องการ ในส่วนผู้ตรวจสอบของ วิทยาลัยครูพบปัญหาขาดความรู้ความ เข้าใจว่าในแต่ละเรื่องควรตรวจสอบด้านใดบ้างจึงเพียงพอ เหมาะสม และปัญหาเวลาในการตรวจสอบมีน้อย ทำให้ตรวจสอบได้เพียงบางส่วนและไม่ได้ ตรวจสอบเลยในบางเรื่อง สาเหตุสืบเนื่องจากผู้ตรวจสอบส่วนใหญ่ไม่มีพื้นความรู้ทางบัญชีหรือ พาณิชยศาสตร์ (ร้อยละ 97.30 ภาคผนวกตาราง ค) ขาดคู่มือการปฏิบัติงาน (ร้อยละ 62.16 ภาคผนวกตาราง ง) และขาดการอบรมการตรวจสอบภายใน (ร้อยละ 54.05 ภาคผนวก ตาราง ช) และที่สำคัญผู้ตรวจสอบทุกคนมีงานประจำคืองานสอน ทำให้มีเวลาสำหรับงาน ตรวจสอบไม่เพียงพอ จึงมีผลให้การดำเนินการตรวจสอบเรื่องต่าง ๆ ได้เพียงบางส่วนบาง รายการ ในทัศนะของผู้วิจัยเห็นว่าผู้บริหารควรให้ความสนใจงานตรวจสอบของวิทยาลัยครูให้ มากขึ้นกว่าที่เป็นอยู่ โดยการจัดเวลาสำหรับงานตรวจสอบให้มากพอและตรงกันทุกคน และ ส่งเสริมการให้ความรู้ด้านการตรวจสอบแก่ผู้ทำหน้าที่ตรวจสอบทุกคนอย่างจริงจัง ไม่ว่าจะ เป็น เรื่องการส่งไปอบรมหรืออำนวยความสะดวกในเรื่อง เครื่องมือช่วยการปฏิบัติงาน.

4. การรายงานผลการตรวจสอบ ผลการวิจัยพบว่า ผู้ตรวจสอบส่วนใหญ่ก่อนที่จะ รายงานผลการตรวจสอบได้มีการร่วมปรึกษาหารือกับหัวหน้าเจ้าหน้าที่ของหน่วยงานที่รับการ ตรวจสอบเกี่ยวกับข้อบกพร่องที่ตรวจพบ ซึ่งสอดคล้องกับที่เมจส์ (Meigs 1964: 122) กล่าว ไว้ว่า ก่อนที่จะเสนอรายงานอย่างเป็นทางการต่อฝ่ายบริหาร ผู้ตรวจสอบควรจะได้พิจารณา

ร่วมกับผู้รับการตรวจสอบเสียก่อน ทั้งนี้เพื่อประกันความถูกต้องของข้อมูลต่าง ๆ และผ่านการรับรู้ของผู้รับการตรวจสอบและสอดคล้องตามที่กรมบัญชีกลาง (2521: 75) ได้กล่าวไว้ว่า หากผู้ตรวจสอบจะรายงานข้อบกพร่องของผู้รับตรวจสอบอย่างไร ควรจะได้นำเรื่องนั้นไปปรึกษาหารือกับผู้รับตรวจสอบ ขอคำชี้แจงเพิ่มเติม และชี้แจงถึงความจำเป็นที่จะต้องรายงานถึงข้อเท็จจริงทางหลักวิชาการ ทั้งนี้เพื่อมิให้เกิดปัญหาเกี่ยวกับการรายงาน ในทัศนะของผู้วิจัยเห็นว่าการที่ผู้ตรวจสอบได้ปรึกษาหารือกับผู้รับการตรวจสอบเกี่ยวกับข้อบกพร่องต่าง ๆ ที่ตรวจพบก่อนการรายงานนั้นนอกจากจะทำให้ผู้ตรวจสอบได้ข้อมูลที่ถูกต้องและรายละเอียดเพิ่มเติมสมบูรณ์ยิ่งขึ้นแล้ว ยังจะช่วยสร้างความรู้สึกที่ดีต่อผู้รับการตรวจสอบให้เกิดความเข้าใจที่ถูกต้องเกี่ยวกับการปฏิบัติหน้าที่ตรวจสอบของผู้ทำหน้าที่ตรวจสอบของกรมการศึกษาคูหาและผู้ตรวจสอบของวิทยาลัยครู ซึ่งมีจุดประสงค์ของการตรวจสอบเพื่อพบข้อบกพร่องและให้แก้ไขก่อนที่ผู้ตรวจสอบภายนอก (ส.ค.ง) จะเข้าทำการตรวจสอบ

ด้านสาระสำคัญต่าง ๆ ของรายงานผลการตรวจสอบ ผลการวิจัยพบว่า ผู้ตรวจสอบส่วนใหญ่จัดทำรายงานผลการตรวจสอบ เป็นลายลักษณ์อักษรโดยมีสาระสำคัญของรายงานที่สอดคล้องกัน ประกอบด้วยเรื่อง ขอบเขตเรื่องที่ตรวจสอบ ข้อเท็จจริงต่าง ๆ ที่ตรวจพบ ความเห็นและข้อเสนอแนะ และลายมือชื่อของผู้ตรวจสอบทุกคน ซึ่งสาระสำคัญส่วนใหญ่สอดคล้องตามที่ Earle Cunningham อดีตประธานคณะกรรมการผู้ตรวจสอบภายใน (Neff 1960 : 333 อ้างถึงใน สุมาลี สุขวัฒน์ 2515 : 58) ได้ให้คำนิยามรายงานการตรวจสอบไว้ว่า รายงานการตรวจเป็นการสื่อข้อความที่ครอบคลุมวัตถุประสงค์ต่าง ๆ ที่ระบุไว้ ขอบเขตการตรวจสอบ ข้อจำกัดต่าง ๆ หรือปัญหาเฉพาะหน้า การตรวจพบ และการเสนอแนะต่าง ๆ และส่วนใหญ่สอดคล้องตามที่ กรมบัญชีกลาง (2521 : 74-75) ได้กล่าวถึงองค์ประกอบของรายงานไว้พอสรุปได้คือ รายงานที่เป็นลายลักษณ์อักษรควรมีหัวข้อเรื่อง ชัดเจน วันที่ดำเนินการ ผู้ตรวจ ผู้รายงาน เสนอรายงานให้ใคร วัตถุประสงค์และขอบเขตของการรายงาน ข้อเท็จจริงที่ตรวจพบ (accuracy) ข้อวิจารณ์หรือข้อเสนอแนะเพื่อแก้ปัญหา และรายงานควรมีเอกสารหรือหลักฐานประกอบ เช่น กระดาษทำการที่ได้จัดทำขึ้น ในทัศนะของผู้วิจัยเห็นว่าการรายงานผลการตรวจสอบตามที่ผู้ตรวจสอบได้จัดทำขึ้นนั้น ส่วนใหญ่มีสาระสำคัญของรายงานที่พอเพียง โดยเฉพาะมีรายละเอียดข้อเท็จจริงต่าง ๆ เกี่ยวกับรายการที่พบข้อบกพร่องผิดพลาดประกอบทุกรายการ และในการเสนอแนะให้แก้ไขปรับปรุงผู้ตรวจสอบของกรมการศึกษาคูหาได้

อ้างอิงระเบียบ กฎหมายของทางราชการประกอบทุกรายการ ซึ่งแสดงถึงความรับผิดชอบของ ผู้ตรวจสอบที่จะต้องหาข้อเท็จจริงที่มีความหมาย มีความแน่ใจว่าข้อเท็จจริงนั้นถูกต้องและในการแสดงความคิดเห็นนั้นผู้ตรวจสอบจะต้องรายงานด้วยความจริงใจและยุติธรรม (Brink 1958: 93)

ส่วนปัญหาที่เกิดขึ้น เกี่ยวกับการรายงานผลการตรวจสอบ

ปัญหาอุปสรรคด้านการจัดทำรายงาน การวิจัยครั้งนี้ได้พบว่า ผู้ตรวจสอบของ กรมการฝึกหัดครูขาดเจ้าหน้าที่สนับสนุน ในด้านธุรการและการพิมพ์ ซึ่งเป็นปัญหาสำคัญเช่นเดียวกับการขาดอัตรากำลังผู้ตรวจสอบ ส่วนผู้ตรวจสอบของวิทยาลัยครูพบปัญหาสำคัญคือ ขาดคู่มือในการจัดทำรายงาน และไม่สามารถจัดทำรายงานผลการตรวจสอบได้ทันตามกำหนดเวลา ทั้งนี้เนื่องจากผู้ตรวจสอบของวิทยาลัยครูส่วนใหญ่ร้อยละ 62.16 (ภาคผนวกตาราง ญ) ไม่มีคู่มือการปฏิบัติงาน ทำให้ผู้ตรวจสอบขาดความรู้และทักษะในการเขียนรายงานผลการตรวจสอบ ประกอบกับเวลาสำหรับงานตรวจสอบมีจำกัด จึงมีผลให้ผู้ตรวจสอบขาดความมั่นใจในรายงานผลการตรวจสอบที่จะ เสนอหัวหน้าสถานศึกษาอีกด้วย

นอกจากนั้นในการปรึกษาหารือกับตัวแทน เจ้าหน้าที่ของหน่วยที่รับการตรวจสอบ ก่อนการรายงานเป็นทางการ พบว่า ผู้ตรวจสอบของกรมการฝึกหัดครูพบปัญหาคือ เจ้าหน้าที่จากหน่วยที่รับการตรวจสอบรับฟังข้อเท็จจริงของผู้ตรวจสอบ แต่ในบางประการไม่อาจปฏิบัติตามได้เท่าที่ควร โดยอ้างว่ามีปัญหาด้านการบริหารและเป็นการปฏิบัติตามนโยบายการบริหารของหน่วยงาน จึงไม่กล้าโต้แย้งผู้บังคับบัญชา ซึ่งสาเหตุอาจเนื่องมาจากผู้บริหารของหน่วยงานขาดความเข้าใจและไม่เห็นความสำคัญของการตรวจสอบเพียงพอ จึงขาดความสนใจที่จะรับฟังคำชี้แจงจากเจ้าหน้าที่ปฏิบัติงาน ในทัศนะของผู้วิจัยเห็นว่า ผู้ตรวจสอบควรมีโอกาสในการปรึกษาหารือกับผู้บริหารหน่วยงานที่รับการตรวจสอบในเรื่องข้อบกพร่องที่เกิดขึ้นเป็นครั้งคราว หรือก่อนที่จะกลับไปจัดทำรายงานผลการตรวจสอบ นอกเหนือจากการรายงานเป็นลายลักษณ์อักษร ส่วนผู้ตรวจสอบของวิทยาลัยครูขาดความมั่นใจในการร่วมปรึกษาหารือเกี่ยวกับการปฏิบัติงานตรวจสอบ โดยคิดว่าเจ้าหน้าที่รับการตรวจสอบมีความรอบรู้เกี่ยวกับระเบียบปฏิบัติมากกว่า ทั้งนี้อาจเนื่องมาจากมีระเบียบเกี่ยวกับการเงินต่าง ๆ ที่ต้องถือปฏิบัติจากหลายหน่วยงาน กล่าวคือ ระเบียบการเงินของสภาการฝึกหัดครู ระเบียบการเงินของ

กระทรวงการคลัง และอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง ตลอดจนการแก้ไขเพิ่มเติมระเบียบต่าง ๆ มีบ่อยครั้งมาก ซึ่งเจ้าหน้าที่ปฏิบัติงานการเงินต้องปฏิบัติตามอยู่ประจำ ส่วนผู้ตรวจสอบจะเพียงแต่ศึกษาทำความเข้าใจเท่านั้น โดยเฉพาะถ้าระเบียบไม่ถึงมือผู้ตรวจสอบก็จะทำให้ผู้ตรวจสอบอาจไม่รู้เท่าเทียมกับเจ้าหน้าที่ปฏิบัติงาน จึงมักเกิดปัญหาความเข้าใจและการตีความระเบียบปฏิบัติระหว่างผู้ตรวจสอบและเจ้าหน้าที่รับการตรวจสอบไม่ตรงกัน ในกรณีนี้ผู้วิจัยเห็นว่า อย่างไรก็ตามผู้ตรวจสอบก็ควรปรึกษาหารือกับตัวแทนเจ้าหน้าที่รับการตรวจสอบ เพื่อให้ได้ข้อเท็จจริงที่ถูกต้องเพิ่มเติม และหน่วยงานหรือผู้ตรวจสอบควรมีการรวบรวมระเบียบการเงินต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องทั้งหมดเข้าเป็นเล่มเพื่อสะดวกในการใช้สอย และจัดระบบการแจ้งเวียนหนังสือหรือระเบียบการเงินต่าง ๆ ให้ผู้ปฏิบัติงานการเงินและเจ้าหน้าที่ตรวจสอบได้ทราบทุกครั้ง

5. ในเรื่องการติดตามผลการตรวจสอบ ที่การวิจัยพบว่า กลุ่มผู้ตรวจสอบของกรมการฝึกหัดครูมอบหมายให้ผู้ตรวจสอบคนใดคนหนึ่งเป็นผู้ติดตามผลการตรวจสอบ ซึ่งสืบเนื่องมาจากผู้ตรวจสอบที่จัดทำรายงานครั้งนั้น ๆ จะเป็นผู้รับหน้าที่ติดตามผลการตรวจสอบต่อไป โดยลักษณะเป็นการหมุนเวียนกันจัดทำตามที่ใดตกลงและมอบหมายกันไว้ แต่ทั้งนี้อยู่ในความดูแลของหัวหน้าตรวจสอบ ส่วนผู้ตรวจสอบของวิทยาลัยครูพบว่า ส่วนใหญ่หัวหน้าผู้ตรวจสอบเป็นผู้ติดตามผลการตรวจสอบ สาเหตุเนื่องมาจากไม่มีการมอบหมายให้ผู้ตรวจสอบคนใดทำหน้าที่ ซึ่งสอดคล้องตามที่ ธวัช สัมปติ (2528: 31) กล่าวว่า ผู้ตรวจสอบที่ทำหน้าที่หัวหน้าตรวจสอบจำเป็นต้องติดตามผลของการรายงาน

ส่วนเรื่องต่าง ๆ ที่ปฏิบัติในการดำเนินการติดตามผลการตรวจสอบ จากการวิจัยพบว่า ผู้ตรวจสอบของกรมการฝึกหัดครูส่วนใหญ่ดำเนินการในเรื่องการทำหนังสือแจ้งหน่วยงานที่รับการตรวจสอบให้ดำเนินการแก้ไขหรือปฏิบัติตามข้อ เสนอแนะตามที่ผู้บังคับบัญชาสั่งการ และรายงานเสนอผู้บังคับบัญชาให้ทราบว่าหน่วยงานที่รับการตรวจสอบได้แก้ไขหรือปฏิบัติตามข้อ เสนอแนะแล้วเพียงใดหรือไม่ ซึ่งสาเหตุอาจเนื่องมาจากเมื่อผู้ตรวจสอบของกรมการฝึกหัดครูได้เสนอรายงานผลการตรวจสอบต่อผู้บังคับบัญชาแล้ว ได้รับแจ้งการสั่งการรายงานกลับคืนมายังผู้ตรวจสอบในระยะเวลาปกติ ทำให้ผู้ตรวจสอบส่วนใหญ่ไม่ต้องติดตามการสั่งการรายงานจากผู้บังคับบัญชา จึงเพียงแต่ทำหนังสือแจ้งให้หน่วยงานที่รับการตรวจสอบดำเนินการแก้ไขหรือปฏิบัติตามข้อ เสนอแนะตามที่ผู้บังคับบัญชาสั่งการ โดยยึดถือกรมการฝึกหัด

ครูเป็นผู้ลงนามหนังสือ ซึ่งเป็นการปฏิบัติราชการตามปกติของการติดต่อประสานงานโดยทำเป็นหนังสือราชการแจ้งเป็นลายลักษณ์อักษร โดยเฉพาะผู้ตรวจสอบของกรมการฝึกหัดครูมีหน้าที่ตรวจสอบการเงินและการบัญชีภายในวิทยาลัยครูจำนวน 36 แห่ง การติดต่อประสานงานจึงใช้หนังสือราชการเป็นหลัก และเมื่อได้รับแจ้งจากหน่วยที่รับการตรวจสอบเป็นหนังสือราชการเกี่ยวกับการดำเนินการแก้ไขปรับปรุง จึงรายงานเสนอผู้บังคับบัญชาให้ทราบในลำดับต่อมา ส่วนผู้ตรวจสอบของวิทยาลัยครูส่วนใหญ่ดำเนินการโดยคิดตามการสั่งการ รายงานผลการตรวจสอบจากผู้บังคับบัญชา ซึ่งจากการสัมภาษณ์หัวหน้าผู้ตรวจสอบของวิทยาลัยครูส่วนใหญ่ พบว่า ได้ติดตามเพียงให้ทราบว่ารายงานได้ถึงผู้บังคับบัญชาแล้ว เท่านั้น ส่วนการสั่งการปฏิบัติให้สอดคล้องกับรายงานนั้นมิได้มีการแจ้งผลมายังผู้ตรวจสอบ สาเหตุอาจเป็นเพราะผู้บังคับบัญชาจะพิจารณาและดำเนินการสั่งการโดยตรงไปยังหัวหน้าหน่วยงานที่รับการตรวจสอบ ให้ดำเนินการแก้ไข เนื่องจากเป็นหน่วยงานภายในวิทยาลัยครูเดียวกัน และผู้ตรวจสอบของวิทยาลัยครู เป็นเพียงคณะกรรมการตรวจสอบที่ทำหน้าที่ตรวจสอบและรายงานตามท่อดิการมอบหมายเท่านั้น

ในด้านวิธีการติดตามผลการตรวจสอบจากหน่วยงานที่รับการตรวจสอบปรากฏว่าผู้ตรวจสอบส่วนใหญ่ใช้วิธีการทบทวนการแก้ไขหรือปฏิบัติตามข้อ เสนอแนะ เมื่อตรวจสอบครั้งต่อไป นอกจากนั้นผู้ตรวจสอบของกรมการฝึกหัดครูส่วนใหญ่ใช้วิธีการให้หน่วยงานที่รับการตรวจสอบแจ้ง เป็นหนังสือ สาเหตุที่ใช้วิธีการทบทวนการแก้ไขหรือปฏิบัติตามข้อ เสนอแนะ เมื่อตรวจสอบครั้งต่อไปอาจเนื่องมาจาก เป็นผลการปฏิบัติงานที่ผู้ตรวจสอบสามารถสังเกตเห็นได้ เมื่อตรวจสอบครั้งต่อไป ไม่ว่าจะ เป็นการทบทวนดูข้อบกพร่องเดิมว่าได้รับปรุงแก้ไขแล้ว และจากการปฏิบัติงานใหม่ของ เจ้าหน้าที่ที่มีการปฏิบัติที่ถูกต้องขึ้นกว่าเดิม ในทัศนะของผู้วิจัยเห็นว่าวิธีการทบทวนการแก้ไขหรือปฏิบัติตามข้อ เสนอแนะ เมื่อตรวจสอบครั้งต่อไป เป็นวิธีการที่ผู้ตรวจสอบควรจัดทำทุกครั้ง เพราะผู้ตรวจสอบสามารถทราบข้อเท็จจริง เกี่ยวกับการแก้ไขปรับปรุงหรือการปฏิบัติตามข้อ เสนอแนะ และสามารถนำมาเขียนรายงานผลการตรวจสอบได้ด้วย เพราะถือได้ว่าการทบทวนการปฏิบัติหลังการเสนอแนะจากการตรวจสอบครั้งก่อน เป็นสาระสำคัญของรายงานการตรวจสอบ (ธวัช สัตยศิริ 2528: 30) นอกจากนั้นกรณีที่ผู้ตรวจสอบของกรมการฝึกหัดครูใช้วิธีการให้หน่วยงานที่รับการตรวจสอบแจ้ง เป็นหนังสือ อาจเนื่องมาจาก เป็นการติดต่อระหว่างหน่วยงานราชการที่ต้องทำ เป็นหนังสือราชการ เพื่อ เป็นหลักฐานอ้างอิงต่อไปได้ ในทัศนะ

ของผู้วิจัยเห็นว่า การติดตามผลการตรวจสอบ เป็น เรื่องสำคัญที่ผู้ตรวจสอบจะต้องดำเนินการ ด้วยวิธีการต่าง ๆ เพื่อให้ทราบถึงการแก้ไขปรับปรุงตามข้อ เสนอแนะของผู้ตรวจสอบว่ามี เพียงใดหรือไม่ ดังที่ เมจส์ (Meigs 1964: 122) ได้กล่าวไว้ว่า เมื่อเสนอรายงานแล้ว ผู้ตรวจสอบจะต้องติดตามดูว่าได้มีการปฏิบัติตามข้อ เสนอแนะ เพียงใดหรือไม่ เพื่อหาทางแก้ไข อุปสรรคที่อาจเกิดขึ้น ดังนั้นผู้ตรวจสอบควรที่จะตามไปดูการปฏิบัติตามข้อ เสนอแนะภายหลัง การตรวจสอบสักระยะหนึ่ง โดยเฉพาะอย่างยิ่งผู้ตรวจสอบของกรมการฝึกหัดครูซึ่งมีหน่วยงาน รับผิดชอบตรวจสอบหลายหน่วยงานซึ่งไม่อาจ เข้าตรวจสอบได้ทุกปี

ส่วนปัญหาอุปสรรค เกี่ยวกับการดำเนินการติดตามผลการตรวจสอบ ซึ่งปรากฏ ว่าผู้ตรวจสอบของวิทยาลัยครูไม่มีเวลา ในการติดตามการสั่งการรายงานผลการตรวจสอบจาก ผู้บังคับบัญชา สาเหตุเนื่องมาจากผู้ตรวจสอบทุกคนมีงานประจำอื่นคือ งานสอน นอกจากนั้น อาจเป็น เพราะการสั่งการรายงานผลการตรวจสอบมิได้มีการแจ้งกลับคืนมายังผู้ตรวจสอบให้ ทราบ และการนี้ผู้บริหารจะสั่งการรายงานตรงไปยัง เจ้าหน้าที่รับการตรวจสอบให้แก้ไข ปรับปรุง จึงทำให้ผู้ตรวจสอบติดตาม เพียงเพื่อทราบว่ารายงานถึงผู้บังคับบัญชาแล้ว เท่านั้น ผู้วิจัยเห็นว่า เรื่องการสั่งการรายงานผลการตรวจสอบ ผู้บังคับบัญชาควรได้มีการสั่งการและ แจ้งให้ผู้ตรวจสอบทราบถึงการสั่งการรายงาน เพื่อประหยัดเวลาการติดตาม ใน เรื่องการสั่งการ และเพื่อให้ผู้ตรวจสอบได้ทราบ และนำไปติดตามดูการปฏิบัติงานของผู้รับการตรวจสอบว่าได้ ปฏิบัติตามข้อ เสนอแนะเพียงใด นอกจากนั้นแสดงถึงการให้ความสำคัญต่อรายงานของผู้ตรวจ สอบด้วย อันจะทำให้ผู้ตรวจสอบมีขวัญกำลังใจที่จะปฏิบัติงานตรวจสอบต่อไปด้วยความตั้งใจ และเต็มใจ

ปัญหาอุปสรรคเกี่ยวกับวิธีที่ใช้ติดตามผลการตรวจสอบจากหน่วยงานที่รับการ ตรวจสอบ จากการวิจัยพบว่า ผู้ตรวจสอบของกรมการฝึกหัดครูพบปัญหาหน่วยงานที่รับการ ตรวจสอบบางแห่งไม่คอบข้อทักท้วงหรือแจ้งผลการแก้ไข ซึ่งสาเหตุอาจ เนื่องมาจากผู้บริหาร ของหน่วยงานรับการตรวจสอบไม่เห็นความสำคัญของรายงานผลการตรวจสอบเท่าที่ควร และ ผู้ตรวจสอบเองไม่มีอำนาจหรือมาตรการใด ๆ บังคับ จึงเพียงแต่มีหนังสือแจ้งทวงถาม เท่านั้น ผู้วิจัยเห็นว่า ถ้าผู้บริหารของหน่วยงานตรวจสอบและหน่วยงานที่รับการตรวจสอบเห็นความสำคัญ ของงานตรวจสอบการเงินและการบัญชีภายในอย่างจริงจัง คอยเอาใจใส่ติดตามอยู่เสมอ ก็จะสามารถช่วยให้ผู้ตรวจสอบดำเนินการติดตามได้อย่างมีประสิทธิภาพ โดยได้รับความร่วมมือ

จากทุกฝ่ายด้วยดี นอกจากนั้นควรมีการมอบหมายให้ผู้ตรวจสอบคนใดคนหนึ่งติดตามไปดูผล การตรวจสอบภายหลังที่แจ้งให้แก้ไขปรับปรุง เพื่อให้ได้ทราบการแก้ไขที่แม่นยำตรงและถ้ามีปัญหา อุปสรรคจะได้อำนวยแนะนำแก้ไขต่อไป

ข้อเสนอแนะเพื่อการปรับปรุงงานตรวจสอบการเงินและการบัญชีให้มีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น

1. ผู้บริหารทุกหน่วยงานควรให้ความสำคัญต่องานตรวจสอบการเงินและการบัญชี ภายใต้อย่างจริงจังขึ้น ควรทำความเข้าใจบทบาทหน้าที่ของผู้ตรวจสอบอย่างแท้จริง เพื่อ จัดระบบสายงานการตรวจสอบให้ถูกต้อง ไม่ควรมอบหมายงานอื่นให้ปฏิบัติโดยไม่จำเป็น ทั้งนี้ เพื่อให้ผู้ตรวจสอบปฏิบัติหน้าที่ตรวจสอบได้อย่างเต็มที่ ผู้บริหารควรใช้ประโยชน์จาก รายงานผลการตรวจสอบเพื่อการบริหารงานองค์การให้มีประสิทธิภาพสูงสุด รอดพ้นจากปัญหา ข้อผิดพลาดต่าง ๆ ซึ่งเป็นช่องทางแห่งการทุจริตนำความเสียหายมาสู่ผู้บริหารและหน่วยงาน และประการสำคัญผู้บริหารควรให้ความสำคัญต่อผู้ตรวจสอบเป็นพิเศษ โดยเฉพาะอย่างยิ่งผู้ ตรวจสอบของวิทยาลัยครูซึ่งแต่งตั้งจากอาจารย์ผู้สอน เป็นผู้ตรวจสอบของวิทยาลัยครู

2. อัตราค่าจ้างผู้ตรวจสอบ

2.1 สำนักงานคณะกรรมการข้าราชการพลเรือน (ก.พ.) ควรพิจารณาอัตรา ค่าจ้างผู้ตรวจสอบของหน่วยงานต่าง ๆ อย่างจริงจังเป็นพิเศษ โดยศึกษารายละเอียดงานใน หน้าที่รับผิดชอบของหน่วยงานนั้น ๆ ประกอบ

2.2 หัวหน้าส่วนราชการของกรมการศึกษาคณะครู ควรให้ความสนใจในการ สนับสนุนขออัตราค่าจ้างผู้ตรวจสอบเพิ่มเติมให้เหมาะสมกับงานในหน้าที่ โดยขอความร่วมมือกับ สำนักงาน ก.พ. และอำนวยความสะดวกด้านการให้ข้อมูลสถิติต่าง ๆ ประกอบการพิจารณา เป็นอย่างดี

2.3 กรณีวิทยาลัยครูแต่งตั้งผู้ตรวจสอบของวิทยาลัยครู ควรแต่งตั้งให้มี จำนวนที่เพียงพอกับปริมาณงาน ไม่ควรแต่งตั้งน้อยหรือมากเกินไป และควรอยู่ในตำแหน่งถาวร พอสมควร เพื่อการพัฒนาความรู้และประสบการณ์ด้านการตรวจสอบให้แก่ผู้ได้รับการแต่งตั้ง เป็น ผู้ตรวจสอบให้มีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น



3. คุณสมบัติของผู้ตรวจสอบ

3.1 ควรแต่งตั้งบุคคลที่มีพื้นฐานความรู้เหมาะสมกับงานที่ปฏิบัติ หรือบุคคลที่เคยมีประสบการณ์ด้านการตรวจสอบหรือปฏิบัติงานด้านการเงินและการบัญชีมาก่อน และควรเป็นบุคคลที่มีความเต็มใจสนใจงานตรวจสอบ และเป็นบุคคลที่มีความเหมาะสมจะเป็นผู้ตรวจสอบของวิทยาลัยครู

3.2 ควรจัดอบรมหรือจัดให้ผู้ได้รับแต่งตั้ง เป็นผู้ตรวจสอบได้รับความรู้เกี่ยวกับงานตรวจสอบอยู่เสมอหรือก่อนที่จะเข้าปฏิบัติหน้าที่ โดยเฉพาะผู้ที่ไม่มีพื้นฐานความรู้งานตรวจสอบมาก่อนควรได้รับการพิจารณาเป็นพิเศษ และในการจัดอบรมควรเน้นการจัดอบรมเชิงปฏิบัติการ เพื่อให้ผู้เข้าอบรมสามารถนำไปปฏิบัติจริงได้ง่ายมากที่สุด

4. การปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบ

4.1 ไม่ควรมอบหมายให้ผู้ตรวจสอบปฏิบัติงานอื่นนอกเหนือจากหน้าที่ในงานการตรวจสอบโดยตรง

4.2 กรณีที่วิทยาลัยครูแต่งตั้งอาจารย์ผู้สอน เป็นผู้ตรวจสอบของวิทยาลัยครู ควรจัดชั่วโมงสอนและเวลาการตรวจสอบของผู้รับการแต่งตั้ง เป็นผู้ตรวจสอบ เป็นกรณีพิเศษ ให้มีเวลาสำหรับงานตรวจสอบพอเพียงและตรงกันทุกคน เพื่อสามารถปฏิบัติงานได้พร้อมกัน

4.3 ควรจัดหาคู่มือการตรวจสอบและรวบรวมระเบียบต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง และทันสมัยไว้เป็น เครื่องมือช่วยปฏิบัติงานตรวจสอบ

4.4 การปฏิบัติงานตรวจสอบทางการเงินและการบัญชี ผู้ตรวจสอบควรปฏิบัติตามการตรวจสอบให้ครบถ้วนตามขั้นตอนของการตรวจสอบภายในที่สำคัญ ๆ ดังนี้

4.4.1 ควรมีการสำรวจระบบการควบคุมภายในทางการเงินและการบัญชีของหน่วยงานที่จะเข้าทำการตรวจสอบ โดยทำการสำรวจก่อนที่จะลงมือตรวจสอบจริง ทั้งนี้ เพื่อจะได้นำผลการสำรวจระบบในส่วนนี้ไปใช้เป็นข้อมูลในการพิจารณาจัดทำแผนการตรวจสอบได้อย่างมีคุณภาพ ในการสำรวจนั้นผู้ตรวจสอบควรทำการสำรวจในทุกเรื่องที่อยู่ในขอบเขตการตรวจสอบด้านการเงินและการบัญชี และในแต่ละเรื่องควรสำรวจให้

ครอบคลุมด้านต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องโดยตรงให้มากที่สุด เพื่อที่ว่าได้มีการแบ่งงานหรือมอบหมายงานหรือปฏิบัติงานในแต่ละเรื่องแต่ละขั้นตอนด้วยวิธีการที่มีมาตรการที่รัดกุมเพียงพอหรือไม่ เพื่อนำมาพิจารณาความเหมาะสมเกี่ยวกับการปฏิบัติงานในแต่ละเรื่องนั้น ว่าควรเข้าทำการตรวจสอบอย่างละเอียดทุกรายการหรือเพียงการสุ่มตรวจ เฉพาะบางรายการ

ในประการสำคัญผู้ตรวจสอบควรจัดทำรายการสำรวจใน เรื่องต่าง ๆ ที่อยู่ในขอบข่ายการตรวจสอบด้านการเงินและการบัญชีไว้ เป็นแบบสำรวจเพื่อความสะดวกในการนำไปใช้ทำการสำรวจซึ่งสามารถเลือกวิธีการสำรวจได้หลายวิธีไม่ว่าจะโดยการสังเกตหรือการสัมภาษณ์ก็ตาม ทั้งนี้ควรมีการมอบหมายงานการสำรวจให้ชัดเจนก่อนดำเนินการด้วย เพื่อมิให้เกิดการสำรวจที่ซ้ำซ้อนกันและหรืออาจทำให้สำรวจได้ไม่ครอบคลุมทุกเรื่อง นอกจากนี้ผู้ตรวจสอบควรสรุปผลการสำรวจระบบการควบคุมภายในพร้อมทั้งข้อเสนอแนะไว้ในรายงานผลการตรวจสอบด้วย เพื่อให้ผู้บังคับบัญชาได้ทราบและเห็นภาพรวม เกี่ยวกับสถานภาพการปฏิบัติงานการเงินในหน่วยงานที่ตนรับผิดชอบอยู่ ได้อย่างถูกต้องชัดเจน

4.4.2 ควรได้จัดทำแผนการตรวจสอบไว้เพื่อ เป็นแนวทางในการปฏิบัติการตรวจสอบและ เพื่อ เป็น เครื่องมือควบคุมการปฏิบัติงานตรวจสอบของผู้ตรวจสอบได้ สิ่งสำคัญในการจัดทำแผนการตรวจสอบคือผู้ตรวจสอบทุกคนควรมีส่วนร่วมในการวางแผนจัดทำแผนการตรวจสอบ ผู้ตรวจสอบควรทราบหรือมีข้อมูลเกี่ยวกับระบบการปฏิบัติงานการเงิน การบัญชี และการพัสดุของหน่วยงานที่จะ เข้าทำการตรวจสอบให้มากที่สุด ซึ่งจากผลการสำรวจระบบการควบคุมภายในทางการเงินและการบัญชีของหน่วยงานที่จะ เข้าทำการตรวจสอบนั้น ก็จะสามารถนำมาสรุปและประเมินความเหมาะสมของระบบการควบคุมภายในได้ว่าสมควรที่จะ เข้าทำการตรวจสอบในเรื่องใดมากน้อยเพียงใด โดยผู้ตรวจสอบทุกคนควรมีการซักซ้อมความเข้าใจร่วมกันเกี่ยวกับเรื่องที่กำหนดจะทำการตรวจสอบให้แน่ชัดเสียก่อน เพื่อให้ได้ข้อมูลที่มีความแม่นยำและเป็นการตัดสินใจที่ถูกต้องว่าในการตรวจสอบครั้งนั้น ๆ ควร เน้นหนักตรวจสอบในเรื่องใดบ้างเพียงใด ในการนี้จะช่วยให้ผู้ตรวจสอบสามารถกำหนดวิธีการตรวจสอบ จำนวนผู้ตรวจสอบที่จะใช้ตรวจสอบในแต่ละเรื่อง และกำหนดเวลาตรวจสอบได้อย่างเหมาะสม นอกจากนี้ ภายหลังจากการตรวจสอบเสร็จแล้วควรนำแผนการตรวจสอบที่ใช้ตรวจสอบแล้วนั้นมาทบทวนเพื่อปรับเปลี่ยนให้เหมาะสม เป็นประโยชน์ต่อการจัดทำแผนการตรวจสอบในครั้งต่อไป โดยมีจุดสำคัญที่ควรพิจารณาคือดูว่า เรื่องต่าง ๆ ที่กำหนดให้ตรวจสอบนั้นสามารถทำการตรวจสอบได้ครบถ้วนและทัน

ตามเวลาที่กำหนดหรือไม่ และภายหลังจากตรวจสอบแล้วผู้ตรวจสอบอาจได้พบว่ายังมีเรื่องใดที่สมควร เน้นให้มีการตรวจสอบโดยละเอียดหรือเพียงการสุ่มตรวจเพียงบางรายการ หรือควรเพิ่มจำนวนผู้ตรวจสอบที่จะใช้ตรวจสอบเรื่องนั้น ๆ ให้เหมาะสมเพียงพอ ซึ่งสิ่งต่าง ๆ เหล่านี้ จะช่วยให้การจัดทำแผนการตรวจสอบมีความเหมาะสมรัดกุมยิ่งขึ้น

4.4.3 ในการดำเนินการตรวจสอบ ควรทำการตรวจสอบให้ครบทุกเรื่องตามขอบเขตการตรวจสอบด้านการเงินและการบัญชี ทั้งนี้การตรวจสอบในแต่ละครั้งอาจไม่จำเป็นต้องตรวจสอบในทุกเรื่องให้ครอบคลุมทุกรายการ เว้นแต่จำนวนผู้ตรวจสอบเพียงพอ ก็ควรทำการตรวจสอบให้ครอบคลุมรายการต่าง ๆ ให้มากที่สุด อย่างไรก็ตามควรให้ดำเนินการไปตามแผนการตรวจสอบที่ได้จัดทำขึ้นไว้ในแต่ละครั้งที่จะเข้าทำการตรวจสอบ สิ่งสำคัญในการดำเนินการตรวจสอบควรมีการปฏิบัติหน้าที่ตรวจสอบอย่างสม่ำเสมอและเป็นไปตามแผนการตรวจสอบ และการตรวจสอบนั้นต้องบันทึกผลไว้ในกระดาษทำการให้ครบถ้วน เพื่อประโยชน์ในการจัดทำรายงานผลการตรวจสอบต่อไป

4.4.4 สำหรับการรายงานผลการตรวจสอบ ควรจัดทำรายงานตามข้อมูลที่ถูกต้องเที่ยงตรง กระชับรัดกุม และเสนอผู้บังคับบัญชาได้ทันตามกำหนดเวลาอันสมควร ในการจัดทำรายงานควรรับจัดทำทันทีเมื่อตรวจสอบแล้วเสร็จ เพื่อช่วยความทรงจำจากการตรวจสอบ ส่วนรายละเอียดที่สำคัญของรายงานควรกำหนดขอบเขตของการตรวจสอบในแต่ละครั้งไว้ให้ชัดเจน ข้อเท็จจริงที่ตรวจพบในแต่ละเรื่องและความเห็นหรือข้อ เสนอแนะ ซึ่งผู้ตรวจสอบควรกำหนดรูปแบบของการรายงานการตรวจสอบไว้ เพื่อให้สามารถจัดทำรายงานได้สมบูรณ์ครบถ้วนและสอดคล้องตามความต้องการของหน่วยงานตรวจสอบ และเพื่อความสะดวกในการเขียนรายงานของผู้ตรวจสอบ

4.4.5 ในเรื่องการติดตามผลการตรวจสอบ ซึ่งถือว่าเป็นหน้าที่ของผู้ตรวจสอบที่สำคัญ หัวหน้าผู้ตรวจสอบควรจัดให้มีการติดตามผลการตรวจสอบทุกครั้งที่ได้ทำการตรวจสอบแล้วเสร็จ ซึ่งอาจทำได้โดยการแจ้งเป็นหนังสือเป็นทางการให้หน่วยงานที่รับการตรวจสอบทำการแก้ไขปรับปรุงตามข้อบกพร่องและข้อ เสนอแนะ และให้แจ้งผลการแก้ไขให้ผู้บริหารของหน่วยตรวจสอบได้ทราบในลำดับต่อมา หรือผู้ตรวจสอบอาจติดตามโดยการตามไปดูการแก้ไขปรับปรุงด้วยตัวผู้ตรวจสอบ เองภายหลังจากการตรวจสอบตามระยะเวลาที่สมควร เพื่อสอบถามและช่วยแก้ปัญหาหรือ ข้อขัดข้องซึ่งอาจมีขึ้นสืบ เนื่องจากการแก้ไขตามข้อบกพร่อง

หรือข้อเสนอแนะ นอกเหนือจากการติดตามผลการตรวจสอบ เมื่อเข้าทำการตรวจสอบครั้งต่อไป และควรรายงานการติดตามผลการตรวจสอบให้ผู้บังคับบัญชาได้ทราบทุกครั้ง

4.5 ควรมีการประสานงานการปฏิบัติงานตรวจสอบระหว่างผู้ตรวจสอบของกรมการฝึกหัดครูและผู้ตรวจสอบของวิทยาลัยครู เพื่อความร่วมมือในด้านความรู้เกี่ยวกับงานตรวจสอบ และการปฏิบัติงานตรวจสอบให้มีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น

ข้อเสนอแนะสำหรับการวิจัยต่อไป

1. ควรมีการศึกษาวิจัยเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายในทางการเงินของวิทยาลัยครูในประเทศไทย เพื่อได้ทราบและเป็นประโยชน์ต่อการพัฒนางานตรวจสอบภายในของกรมการฝึกหัดครูและของวิทยาลัยครูต่อไป
2. ควรมีการศึกษาวิจัยการปฏิบัติการตรวจสอบภายในทางการเงินของสถานศึกษาอื่น ๆ เพื่อได้ทราบลักษณะและสภาพเป็นอย่างไร
3. ควรมีการศึกษาวิจัยความคิดเห็นของผู้บริหารและเจ้าหน้าที่การเงินเกี่ยวกับการตรวจสอบภายในทางการเงินในสถานศึกษา