

## บทที่ 2

### แนวคิด ทฤษฎี เอกสารและวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

การค้นคว้าแบบอิสระครั้งนี้ ผู้ศึกษาได้ศึกษา เรื่อง แนวทางการตรวจสอบภายใน ด้านบัญชีและการเงินขององค์การบริหารส่วนตำบล ในอำเภอแม่สรวย จังหวัดเชียงราย โดยมีแนวคิด ทฤษฎี และวรรณกรรมที่เกี่ยวข้องดังนี้

1. แนวคิดเกี่ยวกับการตรวจสอบภายใน
2. แนวคิดเกี่ยวกับมาตรฐานการปฏิบัติงานวิชาชีพตรวจสอบภายใน
3. กระบวนการปฏิบัติการตรวจสอบภายในภาครัฐ
4. กระบวนวิธีปฏิบัติการตรวจสอบทางการเงินและบัญชี
5. แนวทางการตรวจสอบระบบบัญชีขององค์การบริหารส่วนตำบล
6. ปัจจัยที่ส่งผลทำให้การตรวจสอบภายในประสบความสำเร็จ
7. ความรู้เกี่ยวกับองค์การบริหารส่วนตำบล
8. วรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

### แนวคิดและทฤษฎี

แนวคิดและทฤษฎีที่นำมาอ้างอิงในการค้นคว้าแบบอิสระในครั้งนี้ เป็นแนวคิดและทฤษฎีที่มีความสัมพันธ์ เชื่อมโยงและเกี่ยวข้องกับเรื่องที่ทำการศึกษา ซึ่งจะช่วยให้การศึกษาเกิดความเข้าใจ และสามารถกำหนดกรอบแนวคิดในการศึกษา ให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์ของการศึกษาได้เป็นอย่างดี โดยประกอบด้วยแนวคิดและทฤษฎี ดังต่อไปนี้

#### 1. แนวคิดเกี่ยวกับการตรวจสอบภายใน ( กรมบัญชีกลาง, 2546 : 1 - 7 )

##### 1.1 หลักการทั่วไปเกี่ยวกับการตรวจสอบภายใน

การตรวจสอบภายในเป็นเครื่องมือ หรือกลไกที่สำคัญของฝ่ายบริหาร ในการประเมินผลสัมฤทธิ์ของการดำเนินงาน และระบบการควบคุมภายในขององค์กร ทั้งนี้ ปัจจัยสำคัญประการหนึ่ง ที่จะทำให้งานตรวจสอบภายในประสบความสำเร็จ คือ ผู้บริหารสามารถนำผลผลิตของงานตรวจสอบภายในไปใช้ในการบริหารงานได้อย่างมีประสิทธิภาพช่วยให้เกิดมูลค่าเพิ่มและความสำเร็จแก่องค์กร ฉะนั้น เพื่อให้เกิดประโยชน์สูงสุดดังกล่าว ผู้รับผิดชอบการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน อันได้แก่ ผู้ตรวจสอบภายใน หรือผู้ที่ได้รับมอบหมายให้ปฏิบัติงานด้านการตรวจสอบภายใน จึงควรมีความเข้าใจถึงภาพรวมเกี่ยวกับการตรวจสอบภายใน มีความรู้ในหลักการและวิธีการตรวจสอบรวมทั้งต้องปฏิบัติงานให้เป็นไปตามมาตรฐานการตรวจสอบที่ยอมรับโดยทั่วไป

ทั้งจากหลักการสากล และตามที่กำหนดโดยหน่วยงานกลางที่เกี่ยวข้องของทางราชการ เพื่อให้ ผู้ปฏิบัติหน้าที่สามารถเลือกใช้เทคนิค แนวทางการตรวจสอบที่เหมาะสมกับภารกิจ และสภาพแวดล้อมขององค์กร

## 1.2 ความหมายของการตรวจสอบภายใน

การตรวจสอบภายใน หมายถึง กิจกรรมการให้หลักประกันอย่างเที่ยงธรรม และการให้คำปรึกษาอย่างเป็นอิสระ ซึ่งจัดให้มีขึ้นเพื่อเพิ่มคุณค่าและปรับปรุงการปฏิบัติงานขององค์กรให้ดีขึ้น การตรวจสอบภายในช่วยให้องค์กรบรรลุถึงเป้าหมายที่วางไว้ ด้วยการประเมินและปรับปรุงประสิทธิภาพของกระบวนการบริหารความเสี่ยง การควบคุมและการกำกับดูแลอย่างเป็นระบบ และเป็นระเบียบ ( ที่มา : The Institute of Internal Auditors : IIA)

## 1.3 ความสำคัญและประโยชน์ของการตรวจสอบภายใน

การตรวจสอบภายใน เป็นการให้บริการข้อมูล แก่ ฝ่ายบริหาร และเป็นหลักประกันขององค์กรในด้านการประเมินประสิทธิผล และประสิทธิภาพของระบบการควบคุมภายในที่เหมาะสม ทั้งในด้านการเงินและการบริหารงาน เพื่อส่งเสริมการปฏิบัติงานให้บรรลุวัตถุประสงค์ และเป้าหมายขององค์กร โดยการเสนอรายงานเกี่ยวกับกิจกรรมการเพิ่มมูลค่าขององค์กรรวมทั้งการเป็นผู้ให้คำปรึกษากับฝ่ายบริหารในการปรับปรุงประสิทธิภาพการทำงาน เพื่อเพิ่มประสิทธิผล และดูแลให้มีการใช้ทรัพยากรอย่างประหยัดและคุ้มค่าซึ่งการตรวจสอบภายในมีส่วนผลักดันความสำเร็จดังกล่าว ดังนี้

1. ส่งเสริมให้เกิดกระบวนการกำกับดูแลที่ดี (Good Governance) และความโปร่งใสในการปฏิบัติงาน (Transparency) ป้องกันการประพฤติมิชอบหรือการทุจริต และเป็น การลดความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้นจนทำให้การดำเนินงาน ไม่บรรลุวัตถุประสงค์
2. ส่งเสริมให้เกิดการบันทึกบัญชีและรายงานตามหน้าที่ความรับผิดชอบ (Accountability and Responsibility) ทำให้องค์กรได้ข้อมูล หรือรายงานตามหน้าที่ที่รับผิดชอบ และเป็นพื้นฐานของหลักความโปร่งใสและความสามารถตรวจสอบได้ (Auddittability)
3. ส่งเสริมให้เกิดประสิทธิภาพ และประสิทธิผลของการปฏิบัติงาน (Efficiency and Effectiveness of Performance) ขององค์กร เนื่องจากการตรวจสอบภายในเป็นการประเมินวิเคราะห์ เปรียบเทียบข้อมูลทุกด้านในการปฏิบัติงาน จึงเป็นข้อมูลที่สำคัญที่ช่วยปรับปรุงระบบงานให้สะดวก รัดกุม ลดขั้นตอนที่ซ้ำซ้อน และให้เหมาะสมกับสถานการณ์ตลอดเวลา

ช่วยลดเวลาและค่าใช้จ่ายเป็นสื่อกลางระหว่างผู้บริหาร และผู้ปฏิบัติงานในการประสานและลดปัญหาความไม่เข้าใจในนโยบาย

4. เป็นมาตรการถ่วงดุลแห่งอำนาจ (Check and Balance) ส่งเสริมให้เกิดการจัดสรรการใช้ทรัพยากรขององค์กร เป็นไปอย่างเหมาะสมตามลำดับความสำคัญ เพื่อให้ได้ผลงานที่เป็นประโยชน์สูงสุดต่อองค์กร

5. ให้สัญญาณเตือนภัยล่วงหน้า (Warning Signals) ของการประพตติมิชอบหรือการทุจริตในองค์กร ลดโอกาสความร้ายแรงและความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้น รวมทั้งเพื่อเพิ่มโอกาสของความสำเร็จของงาน

#### 1.4 วัตถุประสงค์และขอบเขตการตรวจสอบภายใน

วัตถุประสงค์ของการตรวจสอบภายใน คือ การปฏิบัติงานโดยอิสระปราศจากการแทรกแซงในการทำหน้าที่ตรวจสอบและประเมินผลการดำเนินงานกิจกรรมต่าง ๆ ภายในองค์กร ด้วยการปฏิบัติงาน เกี่ยวกับการวิเคราะห์ ประเมิน ให้คำปรึกษา ให้ข้อมูลและข้อเสนอแนะ เพื่อสนับสนุนผู้ปฏิบัติงานทุกระดับขององค์กร สามารถปฏิบัติหน้าที่และดำเนินงานเป็นไปตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับที่เกี่ยวข้องอย่างมีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น ผลการดำเนินงานตรวจสอบภายใน จะอยู่ในรูปของรายงานผลที่มีประโยชน์ต่อการตัดสินใจของผู้บริหาร รวมถึงการสนับสนุนให้มีการควบคุมภายในที่มีประสิทธิภาพ ภายใต้ค่าใช้จ่ายที่เหมาะสมของขอบเขตของงานตรวจสอบภายใน ประกอบด้วย

1. การสอบทานความเชื่อถือได้และความสมบูรณ์ของสารสนเทศ ด้านการบัญชี การเงิน และการดำเนินงาน

2. การสอบทานให้เกิดความมั่นใจว่าระบบที่ใช้เป็นไปตามนโยบาย แผน และวิธีปฏิบัติงานที่องค์กรกำหนดไว้ และควรแสดงผลกระทบสำคัญที่เกิดขึ้น

3. การสอบทานวิธีการป้องกันดูแลทรัพย์สินว่าเหมาะสม และสามารถพิสูจน์ความมีอยู่จริงของทรัพย์สินเหล่านั้นได้

4. การประเมินการใช้ทรัพยากรว่าเป็นไปโดยความประหยัดและมีประสิทธิภาพ

5. การสอบทานการปฏิบัติงานในความรับผิดชอบของเจ้าหน้าที่ระดับต่าง ๆ ว่าได้ผลตามวัตถุประสงค์และเป้าหมาย รวมถึงความคืบหน้าตามแผนงานที่กำหนดไว้

6. การสอบทานและประเมินผลความเหมาะสมและความเพียงพอของระบบการควบคุมภายในขององค์กร

## 1.5 ประเภทของการตรวจสอบภายใน

ลักษณะการดำเนินงานของแต่ละองค์กร ที่มีความหลากหลายแตกต่างกัน ทำให้จำเป็นต้องใช้วิธีปฏิบัติการตรวจสอบให้เหมาะสม เพื่อให้มั่นใจว่างานตรวจสอบภายในครอบคลุมถึงกิจกรรมต่าง ๆ ในองค์กร โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้ทราบถึงจุดอ่อน จุดแข็งของการบริหารงาน ระบบการควบคุมภายใน ความถูกต้องเชื่อถือได้ ของข้อมูลทางบัญชีและการเงิน การควบคุมดูแลและการใช้ทรัพยากร การปฏิบัติตามระเบียบคำสั่ง การประเมินประสิทธิผล ประสิทธิภาพและความประหยัดในการจัดการและการบริหารงานของผู้บริหารในองค์กร จากนั้นจึงรวบรวมข้อบกพร่องต่าง ๆ ทำรายงานเสนอแนะฝ่ายบริหาร เพื่อพิจารณาสั่งการแก้ไขปรับปรุงต่อไป

วัตถุประสงค์และเป้าหมายของการตรวจสอบแต่ละระบบงาน หรือแต่ละกิจกรรม จะมีส่วนสำคัญในการกำหนด วิธีการตรวจสอบ และสามารถแยกประเภท ของการตรวจสอบภายในที่ใช้กัน โดยทั่วไปเป็น 6 ประเภท ดังนี้

1. การตรวจสอบทางการเงิน (Financial Auditing)
2. การตรวจสอบการดำเนินงาน (Performance Auditing)
3. การตรวจสอบการบริหาร (Management Auditing)
4. การตรวจสอบการปฏิบัติตามข้อกำหนด (Compliance Auditing)
5. การตรวจสอบระบบงานสารสนเทศ (Information System Auditing)
6. การตรวจสอบพิเศษ (Special Auditing)

1. การตรวจสอบทางการเงิน (Financial Auditing) เป็นการตรวจสอบความถูกต้อง เชื่อถือได้ของข้อมูลและตัวเลขต่าง ๆ ทางการเงิน การบัญชีและรายงานทางการเงินโดยครอบคลุมถึงการดูแลป้องกันทรัพย์สินและประเมินความเพียงพอของระบบการควบคุมภายในของระบบงานต่าง ๆ ว่ามีเพียงพอที่จะมั่นใจได้ว่าข้อมูลที่บันทึกในบัญชี รายงาน ทะเบียน และเอกสารต่าง ๆ ถูกต้อง และสามารถสอบทานได้หรือเพียงพอที่จะป้องกันการรั่วไหล สูญหาย ของทรัพย์สินต่าง ๆ ได้

2. การตรวจสอบการดำเนินงาน (Performance Auditing) เป็นการตรวจสอบผลการดำเนินงานตามแผนงาน งานและโครงการขององค์กร ให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์และเป้าหมายหรือหลักการที่กำหนด การตรวจสอบเน้นถึงประสิทธิภาพ ประสิทธิผลและความคุ้มค่า โดยต้องมีผลผลิตและผลลัพธ์เป็นไปตามวัตถุประสงค์หรือเป้าหมาย ซึ่งวัดจากตัวชี้วัดที่เหมาะสม ทั้งนี้

ต้องคำนึงถึงความเพียงพอ ความมีประสิทธิภาพของกิจกรรมการบริหารความเสี่ยงและการควบคุมภายในขององค์กรประกอบด้วย

2.1 ความมีประสิทธิภาพ (Efficiency) คือ มีการจัดระบบงานให้มั่นใจได้ว่าการใช้ทรัพยากรสำหรับแต่ละกิจกรรมสามารถเพิ่มผลผลิตและลดต้นทุน อันมีผลทำให้องค์กรได้รับผลประโยชน์อย่างคุ้มค่า

2.2 ความมีประสิทธิภาพ (Effectiveness) คือ มีการจัดระบบการทำงาน และวิธีปฏิบัติงาน ซึ่งทำให้ผลที่เกิดจากการดำเนินงานเป็นไปตามเป้าหมายขององค์กร

2.3 ความคุ้มค่า (Economy) คือ มีการใช้จ่ายเงินอย่างรอบคอบ ระมัดระวัง ไม่สุรุ่ยสุร่าย ฟุ่มเฟือย ซึ่งส่งผลให้องค์กรสามารถประหยัดต้นทุนหรือลดการใช้ทรัพยากรต่ำกว่าที่กำหนดไว้ โดยยังได้รับผลผลิตตามเป้าหมาย

3. การตรวจสอบการบริหาร (Management Auditing) เป็นการตรวจสอบการบริหารงานด้านต่าง ๆ ขององค์กร ว่ามีระบบการบริหารจัดการเกี่ยวกับการวางแผน การควบคุม การประเมินผล เกี่ยวกับการงบประมาณ การเงิน การพัสดุและทรัพย์สิน รวมทั้งการบริหารงานด้านต่าง ๆ ว่าเป็นไปอย่างเหมาะสมและสอดคล้องกับภารกิจขององค์กร รวมทั้งเป็นไปตามหลักการบริหารงานและหลักการกำกับดูแลที่ดี ในเรื่องความน่าเชื่อถือ ความรับผิดชอบ ความเป็นธรรม และความโปร่งใส

4. การตรวจสอบการปฏิบัติตามข้อกำหนด (Compliance Auditing) เป็นการตรวจสอบการปฏิบัติงานต่าง ๆ ขององค์กรว่าเป็นไปตามนโยบาย กฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ คำสั่ง มติคณะรัฐมนตรีที่เกี่ยวข้องที่กำหนดทั้งจากภายนอกและภายในองค์กร

การตรวจสอบประเภทนี้ อาจจะทำการตรวจสอบโดยเฉพาะหรือถือเป็นส่วนหนึ่งของ การตรวจสอบทางการเงิน หรือการตรวจสอบการดำเนินงานก็ได้

5. การตรวจสอบระบบงานสารสนเทศ (Information System Auditing) เป็นการพิสูจน์ความถูกต้องและเชื่อถือได้ของระบบงาน และข้อมูลที่ได้จากการประมวลผลด้วยระบบของคอมพิวเตอร์ รวมทั้ง ระบบการเข้าถึงข้อมูลในการปรับปรุงแก้ไขและการรักษาความปลอดภัยของข้อมูล การตรวจสอบประเภทนี้เป็นส่วนหนึ่งของงานตรวจสอบภายในเกือบทุกงาน ที่นำระบบคอมพิวเตอร์มาใช้ในการปฏิบัติงานไม่ว่าเป็นการตรวจสอบทางการเงิน การตรวจสอบการดำเนินงาน หรือการตรวจสอบการบริหาร ผู้ตรวจสอบภายในจึงจำเป็นต้องมีความรู้ในระบบงานสารสนเทศนี้ เพื่อให้สามารถดำเนินการตรวจสอบได้อย่างมีประสิทธิภาพ

การตรวจสอบประเภทนี้อาจจ้างผู้ตรวจสอบที่มีความเชี่ยวชาญทางคอมพิวเตอร์ โดยตรงมาดำเนินการตรวจสอบ เนื่องจากเป็นงานเทคนิคเฉพาะ ผู้ตรวจสอบภายในอาจมีความรู้

ความชำนาญ ไม่เพียงพอ และต้องใช้เวลาานพอสมควรที่จะเรียนรู้ ซึ่งอาจทำให้เกิดความเสียหายแก่งานขององค์กรได้ วัตถุประสงค์ที่สำคัญที่สุดของการตรวจสอบระบบงานสารสนเทศ ก็เพื่อให้ทราบถึงความน่าเชื่อถือของข้อมูลและความปลอดภัยของระบบการประมวลผลด้วยคอมพิวเตอร์

6. การตรวจสอบพิเศษ (Special Auditing) หมายถึง การตรวจสอบในกรณีที่ได้รับมอบหมายจากฝ่ายบริหารหรือกรณีที่มีการทุจริตหรือการกระทำที่ส่อไปในทางทุจริต ผิดกฎหมาย หรือกรณีที่มีเหตุอันควรสงสัยว่า จะมีการกระทำที่ส่อไปในทางทุจริตหรือประพฤตินิยมเกิดขึ้น ซึ่งผู้ตรวจสอบภายในจะดำเนินการตรวจสอบ เพื่อค้นหาสาเหตุข้อเท็จจริง ผลเสียหาย หรือผู้รับผิดชอบพร้อมทั้งเสนอแนะมาตรการป้องกัน

### 1.6 ความรับผิดชอบและอำนาจหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายใน

งานตรวจสอบภายใน เป็นลักษณะงานสนับสนุน ผู้รับผิดชอบในการปฏิบัติหน้าที่งานตรวจสอบ จึงไม่ควรมียอำนาจสั่งการหรือมีอำนาจบริหารงานในสายงานที่ตรวจสอบ และต้องมีความเป็นอิสระในกิจกรรมที่ตนตรวจสอบ เพื่อให้การปฏิบัติงาน เป็นไปอย่างอิสระทั้งในการปฏิบัติงาน และทัศนคติของ ผู้ตรวจสอบ ความเป็นอิสระมีองค์ประกอบที่สำคัญ 2 ส่วน ได้แก่

1. สถานภาพในองค์กรของผู้ตรวจสอบ และความสนับสนุนที่ผู้ตรวจสอบภายในได้รับจากฝ่ายบริหารนับว่าเป็นปัจจัยที่สำคัญยิ่ง ที่ส่งผลกระทบต่อระดับคุณภาพ และคุณค่าของบริการที่ ผู้ตรวจสอบภายในจะให้แก่ฝ่ายบริหาร ผู้ตรวจสอบภายในควรขึ้นตรงต่อผู้บริหารสูงสุด เพื่อที่จะสามารถปฏิบัติงานได้ในขอบเขตที่กว้างขึ้น และเพื่อให้ข้อตรวจพบข้อเสนอแนะต่าง ๆ จะได้รับการพิจารณาสั่งการให้บังเกิดผลได้อย่างมีประสิทธิภาพเพียงพอ

การกำหนดสายการบังคับบัญชา ให้ขึ้นตรงต่อผู้บริหารสูงสุด จะทำให้ผู้ตรวจสอบภายในมีอิสระในการตรวจสอบ และทำให้สามารถเข้าถึงเอกสาร หลักฐาน และทรัพยากรต่าง ๆ รวมทั้งบุคคลที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงานที่ต้องได้รับการตรวจสอบ

2. ผู้ตรวจสอบภายในไม่ควรเข้าไปมีส่วนได้เสีย หรือส่วนร่วมในการปฏิบัติงานขององค์กร ในกิจกรรมที่ผู้ตรวจสอบภายในต้องตรวจสอบหรือประเมินผล ผู้ตรวจสอบภายในต้องมีความเป็นอิสระทั้งในการปฏิบัติงานและการเสนอความเห็นในการตรวจสอบ ดังนั้น จึงไม่ควรเป็นกรรมการในคณะกรรมการใด ๆ ขององค์กร หรือหน่วยงานในสังกัดอันมีผลกระทบต่อความเป็นอิสระในการปฏิบัติงานและการเสนอความเห็น

## 1.7 จริยธรรมการปฏิบัติงานแห่งวิชาชีพ (Code of Ethics)

( อนุสัญญา ภัทมนตรี, 2548 : 2-3 - 2-5 )

สถาบันผู้ตรวจสอบภายใน ได้กำหนดจริยธรรมแห่งวิชาชีพการตรวจสอบภายในใหม่เมื่อ วันที่ 17 มิถุนายน ค.ศ.2000 โดยให้มีผลบังคับใช้ วันที่ 1 มกราคม ค.ศ. 2002 เพื่อส่งเสริมจริยธรรมในวิชาชีพตรวจสอบภายใน และเป็นพื้นฐานของความน่าเชื่อถือในการประเมิน และแสดงความเห็นอย่างเที่ยงตรงเกี่ยวกับการบริหารความเสี่ยง การควบคุม และการกำกับดูแล

จริยธรรมแห่งวิชาชีพได้ขยายเพื่อให้การปฏิบัติงานเป็นไปอย่างตาม คำนิยามของการตรวจสอบภายในสมัยใหม่ ประกอบด้วย องค์ประกอบ 2 ส่วน คือ 1) หลักการ (Principles) อธิบายถึงส่วนที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพและการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน และ 2) กฎของความประพฤติ (Rules of Conduct) อธิบายถึงมาตรฐาน หรือความประพฤติที่คาดหวังจากผู้ตรวจสอบภายในในกฎดังกล่าว ช่วยในการแปลความจากหลักการเกี่ยวกับจริยธรรมมาสู่การปฏิบัติงาน

หลักการ (Principles)

ผู้ตรวจสอบภายในได้รับความคาดหวังว่าจะต้องยึด และปฏิบัติตามหลักการ 4 ประการ คือ

1. ความซื่อตรง (Integrity) ผู้ตรวจสอบภายในจะต้องก่อให้เกิดความเชื่อมั่น (Trust) และเป็นพื้นฐานในการใช้ดุลพินิจที่เชื่อถือได้ของตน

2. ความเที่ยงธรรมเป็นกลาง (Objectivity) ผู้ตรวจสอบภายในจะต้องแสดงความเที่ยงธรรมเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพระดับสูงสุด ในการรวบรวม การประเมินผล และการสื่อสารข้อมูลเกี่ยวกับกิจกรรมงานตรวจสอบภายใน โดยผู้ตรวจสอบภายในต้องประเมินผลด้วยความเป็นกลางจากสถานการณ์รอบด้านที่เกี่ยวข้อง และในการใช้ดุลพินิจต้องไม่อยู่ภายใต้อิทธิพลเพื่อประโยชน์ทั้งของตนเองและผู้อื่น

3. การรักษาความลับ (Confidentiality) ผู้ตรวจสอบภายในจะต้องเคารพคุณค่าและความเป็นเจ้าของข้อมูลที่ได้รับ ต้องไม่เปิดเผยข้อมูลโดยไม่ได้รับอนุญาต นอกเสียจากว่าจะมีกฎหมายหรือต้องกระทำตามภาระผูกพันทางวิชาชีพให้กระทำได้

4. ความสามารถ (Competency) ผู้ตรวจสอบภายในจะต้องใช้ความรู้ ทักษะ และประสบการณ์ที่จำเป็น ในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน

## กฎของความประพฤติ ( Rules of Conduct )

เป็นการอธิบายวิธีปฏิบัติตามหลักการ 4 ประการ ดังนี้

### 1. ความซื่อตรง ( Integrity ) ผู้ตรวจสอบภายในจะต้อง

- ปฏิบัติงานด้วยความซื่อสัตย์ ( Honesty ) ขยันขันแข็ง ( Diligence ) และรับผิดชอบต่อหน้าที่ ( Responsibility )
- ปฏิบัติตามกฎหมาย และเปิดเผยสิ่งที่ได้รับความคาดหวังตามกฎหมายและวิชาชีพ
- ไม่มีส่วนร่วมรู้เห็นในกิจกรรมที่ผิดกฎหมายหรือมีส่วนในการกระทำที่ทำให้เสียชื่อเสียงต่อวิชาชีพตรวจสอบภายใน หรือต่อองค์กร
- เคารพและให้ความร่วมมือในการทำตามกฎหมายระเบียบและวัตถุประสงค์ด้านจริยธรรมขององค์กร

### 2. ความเที่ยงธรรมเป็นกลาง ( Objectivity ) ผู้ตรวจสอบภายในจะต้อง

- ไม่มีส่วนร่วมในกิจกรรมหรือมีความสัมพันธ์ใด ๆ ที่อาจหรือถูกสันนิษฐานได้ว่าจะทำให้เสื่อมเสียต่อการประเมินที่เป็นกลาง และรวมถึงการมีส่วนร่วมในกิจกรรมหรือความสัมพันธ์ที่อาจจะก่อให้เกิดความขัดแย้งทางผลประโยชน์ขององค์กร
- ไม่รับทุกสิ่งที่จะทำให้เกิดความเสื่อมเสีย หรือถูกสันนิษฐานได้ว่า จะทำให้เกิดความเสียหายต่อการใช้ดุลยพินิจทางวิชาชีพ
- เปิดเผยความจริงที่เป็นสาระสำคัญที่ได้ล่วงรู้มา ซึ่งหากไม่เปิดเผยความจริงดังกล่าว เป็นการบิดเบือนการรายงานเกี่ยวกับกิจกรรมที่ตรวจสอบ

### 3. การรักษาความลับ ( Confidentiality ) ผู้ตรวจสอบภายในจะต้อง

- ระมัดระวังรอบคอบในการใช้ และการป้องกันข้อมูลที่ได้มาจากการปฏิบัติหน้าที่
- ไม่ใช้ข้อมูลเพื่อผลประโยชน์ส่วนตัว หรือในลักษณะที่ขัดต่อกฎหมาย หรือทางมิชอบด้วยกฎหมาย หรือต่อกฎระเบียบและวัตถุประสงค์ด้านจริยธรรมขององค์กร

### 4. ความสามารถ ( Competency ) ผู้ตรวจสอบภายในจะต้อง

- รับงานที่ตนมีความรู้ ทักษะ และประสบการณ์ ที่จำเป็นในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน
- ปฏิบัติงานตรวจสอบภายในให้สอดคล้องกับมาตรฐานการปฏิบัติงานวิชาชีพตรวจสอบภายใน
- ปรับปรุงอย่างต่อเนื่องเพื่อให้เกิดความเชี่ยวชาญ ประสิทธิภาพ และคุณภาพในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน

### 1.8 บทบาทการตรวจสอบภายในสมัยใหม่ ( อุษณา ภัทมนตรี, 2548 : 1-16 - 1-19)

การตรวจสอบภายในสมัยใหม่ได้เปลี่ยนแนวคิดและทัศนคติ ที่บุคคลภายนอกมักมองในด้านลบ มาเป็นการส่งเสริมให้งานประสบความสำเร็จ หรือเพิ่มคุณค่าให้กับองค์กร ผู้ตรวจสอบภายในควรทำหน้าที่เป็นหูเป็นตาโดยรับฟังข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้น และประสานหรือให้คำปรึกษาในการให้งานทุกส่วนดำเนินไปอย่างสอดคล้อง และนำไปสู่เป้าหมายรวมขององค์กร แนวคิดในการปฏิบัติงานตรวจสอบสมัยใหม่ รวมถึง

- การพัฒนางานให้ทันสมัยและตรงกับความต้องการและวัตถุประสงค์ของฝ่ายบริหารซึ่งฝ่ายบริหารเป็นลูกค้าที่สำคัญของงานตรวจสอบภายใน เน้นการตรวจสอบที่เรียกว่า การตรวจสอบเพื่อการบริหาร ( Management Oriented Audit ) โดยเสนอข้อมูลสำคัญเพื่อการบริหารและตัดสินใจ เช่น การเพิ่มกำไร การลดต้นทุน และผลสำเร็จของการปฏิบัติงานตามแผนกลยุทธ์ การตรวจสอบแบบนี้ กล่าวกันว่าผู้ตรวจสอบต้องคิดเยี่ยงผู้บริหาร ( Think as managers ) และควรเสนอข้อมูลที่ผู้บริหารต้องการ ไม่ใช่รายงานในเรื่องเล็ก ๆ น้อย ๆ หรือรายงานแต่ความผิดพลาดด้านบัญชี
- การตรวจสอบตามผลการประเมินความเสี่ยง ( Risk Based Approach ) โดยผู้ตรวจสอบต้องเข้าใจกระบวนการการบริหารความเสี่ยงอย่างเพียงพอ เพื่อเลือกกิจกรรมการตรวจสอบที่มีระดับความเสี่ยงสูง รวมทั้งการวางแผนและกำหนดเทคนิคตรวจสอบที่จะลดความเสี่ยงในด้านการตรวจสอบให้น้อยที่สุด
- การตรวจสอบแบบมีส่วนร่วม ( Participative Audit ) เป็นการตรวจสอบโดยมีการประชุมประสานงานกันระหว่างผู้บริหาร ผู้ปฏิบัติงาน และผู้ตรวจสอบ ทั้งในการวางแผนและแก้ไขปัญหาของกิจการร่วมกัน และ

เป็นการตรวจสอบเพื่อให้เกิดความเข้าใจและยอมรับผลการตรวจสอบ ซึ่งจะเป็นประโยชน์ในการแก้ไขและบริหาร

- การตรวจสอบในเชิงรุกแบบก้าวหน้าและสร้างสรรค์ ( Proactive and Constructive ) โดยทำหน้าที่ในการส่งเสริมหรือกระตุ้นให้เกิดสิ่งที่ดี รวมทั้งการป้องกันไม่ให้เกิดปัญหาไม่ใช้การแก้ไขปัญหาในภายหลัง
- การติดตามแนวความคิดทางการบริหารใหม่ ผู้ตรวจสอบต้องศึกษาความรู้ที่ทันสมัย เช่น แนวความคิดเกี่ยวกับการบริหารเชิงคุณภาพ ( Total Quality Management ) การบริหารแบบทันเวลา ( Just in Time ) การปรับกระบวนการทางธุรกิจ ( Business Process Reengineering ) การประเมินผลการควบคุมตนเอง ( Control Self Assessment ) การหาวิธีปฏิบัติที่ดีที่สุด ( Benchmarking ) ฯลฯ เพื่อเสนอแนะกิจกรรมที่เพิ่มคุณค่า ( Value added Activities ) ให้กับองค์กร
- การใช้เครื่องมือทางคอมพิวเตอร์และสารสนเทศสมัยใหม่ เพื่อนำมาใช้ในการปฏิบัติงานของตน เช่น การสืบค้น ติดตามสารสนเทศทางอินเทอร์เน็ต การใช้โปรแกรมและเครื่องมือการตรวจสอบที่ทันสมัย รวมทั้งการจัดทำฐานข้อมูลที่ใช้ในการอ้างอิงเปรียบเทียบ

### 1.9 ความสำคัญและประโยชน์ของการตรวจสอบภายในสมัยใหม่

ความสำคัญของการตรวจสอบภายในสมัยใหม่ สรุปได้ว่า เป็นกิจกรรมประเมินผลอิสระเพื่อส่งเสริมการปฏิบัติงานในองค์กร ให้บรรลุวัตถุประสงค์และเป้าหมาย โดยการเสนอรายงานเกี่ยวกับกิจกรรมการเพิ่มมูลค่าขององค์กร เพื่อให้องค์กรได้รับผลตอบแทนระยะยาวสูงสุด และองค์กรได้รับการพัฒนาให้มีการเจริญเติบโตอย่างมั่นคงยั่งยืน ฯลฯ การตรวจสอบภายในมีส่วนผลักดันความสำเร็จดังกล่าวได้ เนื่องจากการตรวจสอบภายในเป็นงานที่เกี่ยวข้องกับ

1. ส่งเสริมให้เกิดกระบวนการกำกับดูแลที่ดี ( Good Corporate Governance ) ซึ่งเป็นข้อเรียกร้อง และความต้องการจากสังคมภายในประเทศและจากผู้ลงทุนต่างชาติในปัจจุบัน ให้มีการกำกับดูแล ซึ่งเป็นมาตรการถ่วงดุลแห่งอำนาจ ระหว่างคณะกรรมการบริษัท และฝ่ายจัดการ เพื่อให้การปฏิบัติงานเป็นไปตามนโยบายและพันธกิจ ที่จะเพิ่มมูลค่าขององค์กร และรักษาผลประโยชน์ระยะยาวของทุกฝ่าย

2. ส่งเสริมให้เกิดความรับผิดชอบ และการรายงานผลการปฏิบัติงานตามหน้าที่ความรับผิดชอบ (Responsibility and Accountability) โดยการแบ่งหน้าที่ความรับผิดชอบให้ชัดเจนและมีการรายงานตามหน้าที่ที่รับผิดชอบ ที่มีหลักฐานพิสูจน์ได้ คำว่า “Accountability” เป็นคำที่นิยมใช้ในประเทศสหรัฐอเมริกา เมื่อมีประกาศใช้กฎหมาย FCPA ซึ่งต่อต้านการให้สินบนและคอร์รัปชัน โดยกำหนดว่ารายจ่ายทุกรายการที่จะบันทึกบัญชีได้ต้องมีหลักฐาน หากไม่มีหลักฐานหรือพิสูจน์ไม่ได้ว่าใครเป็นผู้รับ และตามวัตถุประสงค์โดยขององค์การ ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายทางบัญชี ซึ่งเป็นพื้นฐานของหลักความโปร่งใส (Transparency) และความสามารถตรวจสอบได้ (Auditability) ในระยะต่อมา

3. ส่งเสริมให้เกิดประสิทธิภาพและประสิทธิผลของการปฏิบัติงาน (Efficiency and Effectiveness of Operations) การตรวจสอบเป็นการประเมินและวิเคราะห์เปรียบเทียบการใช้ทรัพยากรและผลการปฏิบัติงานอย่างเที่ยงธรรม เป็นกลาง และมีมาตรฐาน ส่งเสริมให้การจัดการทรัพยากรขององค์การเป็นไปอย่างเหมาะสม ตามลำดับความสำคัญ เพื่อให้ได้ผลงานที่เป็นประโยชน์สูงสุดต่อองค์การ มิใช่หน่วยงานหนึ่งมีทรัพยากรมากเกินไปจนเกินไป แต่อีกหน่วยงานหนึ่งเกิดความขาดแคลน หรือเกิดปัญหาที่แต่ละหน่วยงานพยายามหาประโยชน์สูงสุด สำหรับหน่วยงานของตนเองแต่เกิดผลเสียต่อเป้าหมายรวม (Sub Optimization)

4. ให้สัญญาณเตือนภัยล่วงหน้า (Warning Signals) การตรวจสอบช่วยลดโอกาสของการประพฤติไม่ชอบ การทุจริต หรือเหตุการณ์ความเสี่ยงที่สูง เกินกว่าที่ฝ่ายบริหารกำหนดไว้ โดยสื่อสารให้ทราบตัวชี้วัดการทุจริตและเพื่อการแก้ไขปัญหาอย่างทันกาล

## 2. แนวคิดเกี่ยวกับมาตรฐานการปฏิบัติงานวิชาชีพตรวจสอบภายใน

หัวข้อนี้กล่าวถึงวัตถุประสงค์และส่วนประกอบของมาตรฐานการปฏิบัติงานวิชาชีพตรวจสอบภายใน ซึ่งประกอบด้วยมาตรฐานด้านคุณสมบัติ มาตรฐานการปฏิบัติงาน และมาตรฐานการนำไปปฏิบัติ ตามรายละเอียดดังต่อไปนี้

### 2.1 มาตรฐานการปฏิบัติงานวิชาชีพตรวจสอบภายใน

วัตถุประสงค์ของการกำหนดมาตรฐานการปฏิบัติงานวิชาชีพตรวจสอบภายใน (จันทนา สาขากร, นิพันธ์ เห็นโชคชัยชนะและศิลาพร ศรีจันทพร, 2550 : 5-7 - 5-25 )

2.1.1 วัตถุประสงค์ของการกำหนดมาตรฐานการปฏิบัติงานวิชาชีพตรวจสอบภายใน มาตรฐานการปฏิบัติงานวิชาชีพตรวจสอบภายใน ได้กำหนดขึ้นมา โดยมีวัตถุประสงค์ดังนี้

(1) เพื่อให้ผู้บริหารทุกระดับ คณะกรรมการ ผู้สอบบัญชี และบุคคลที่เกี่ยวข้องในองค์กร ทราบถึงบทบาทความรับผิดชอบ และข้อปฏิบัติหลักของการปฏิบัติงาน การตรวจสอบภายในอย่างที่จะเป็น

(2) เพื่อกำหนดขอบเขต หรือการอบในการทำงาน และการเพิ่มคุณค่างานตรวจสอบภายในในวงกว้าง

(3) เพื่อกำหนดมาตรฐานในการวัดผลการปฏิบัติงาน ของหน่วยงาน ตรวจสอบภายในหรือผู้ตรวจสอบภายใน

(4) เพื่อสนับสนุนให้เกิดการปรับปรุงกระบวนการและการปฏิบัติงานให้ดีขึ้นในองค์กร

### 2.1.2 ส่วนประกอบของมาตรฐานการปฏิบัติงานวิชาชีพตรวจสอบภายใน

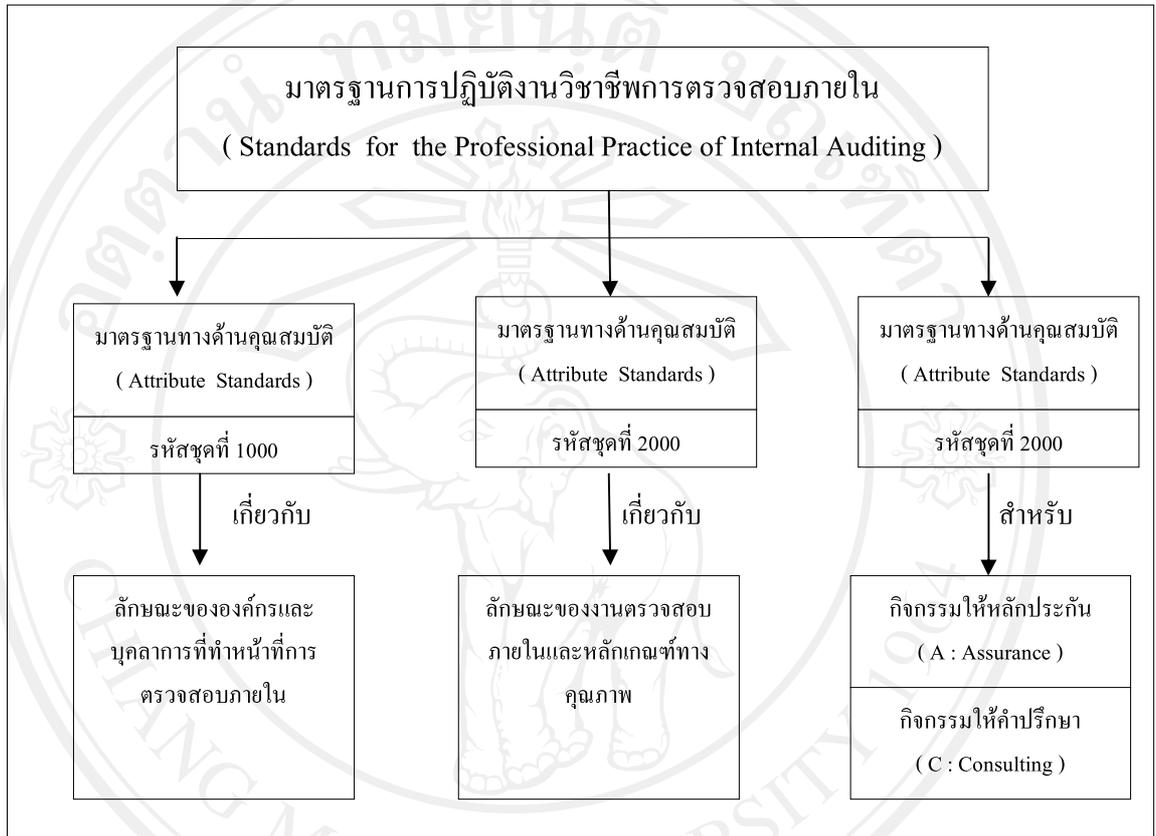
เมื่อเดือนมกราคม ค.ศ. 2002 ไอไอเอ ได้ปรับปรุงมาตรฐานใหม่ โดยมาตรฐานการตรวจสอบภายในประกอบด้วยข้อปฏิบัติหลัก ๆ ของการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน โดยแยกเป็น 2 ส่วน คือ มาตรฐานด้านคุณสมบัติ และมาตรฐานการปฏิบัติงาน เพื่อความสะดวกต่อการทำความเข้าใจและนำไปใช้ ตลอดจนการอ้างอิงและปรับปรุงแก้ไขต่อไป จึงให้มีรหัสตัวเลขกำกับในแต่ละหมวด แต่ละหัวข้อของมาตรฐาน พร้อมกับคำอธิบายถึงการนำมาตรฐานไปใช้ ในงานบริการด้านการให้หลักประกัน งานบริการให้คำปรึกษา ดังนี้

(1) มาตรฐานด้านคุณสมบัติ (Attribute Standards) (รหัสชุด 1000) เป็นมาตรฐานที่กล่าวถึง ลักษณะของหน่วยงาน และบุคลากรที่ทำหน้าที่ที่ตรวจสอบภายใน เริ่มตั้งแต่รหัสมาตรฐานที่ 1000 เป็นต้นไป เช่น รหัส 1100 จะเป็นมาตรฐานที่เกี่ยวกับคุณสมบัติด้านความอิสระและเที่ยงธรรม เป็นต้น

(2) มาตรฐานการปฏิบัติงาน (Performance Standards) (รหัสชุด 2000) เป็นมาตรฐานที่กล่าวถึง ลักษณะของงานตรวจสอบภายใน และบรรทัดฐานที่สามารถใช้ประเมินผลการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน โดยจะเริ่มตั้งแต่รหัสมาตรฐานที่ 2000 เช่น รหัส 2200 จะเป็นมาตรฐานการปฏิบัติงานเกี่ยวกับการวางแผนภารกิจ เป็นต้น

(3) มาตรฐานการนำไปปฏิบัติ (Implementation Standards) (รหัสชุดที่ mmmn.xn) เป็นการอธิบายถึงการนำมาตรฐานด้านคุณสมบัติ และมาตรฐานการปฏิบัติงานมาประยุกต์ใช้ในแต่ละเรื่อง สำหรับงานด้านการให้หลักประกันจะแทนด้วย เลขรหัสมาตรฐานที่มีอักษร A ต่อท้าย เช่น 1110.A1 จะเป็นการอธิบายถึง ความอิสระภายในองค์กร ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับงานให้บริการหลักประกัน และสำหรับงานด้านการให้คำปรึกษา จะแทนด้วยเลข

รหัสมาตรฐานที่มีอักษร C ต่อท้าย เช่น 1110.C1 จะเป็นการอธิบายถึง ความอิสระภายในองค์กร ในส่วนที่เกี่ยวกับงานให้บริการให้คำปรึกษา แสดงดังภาพที่ 1



รูปที่ 1 ส่วนประกอบของมาตรฐานการปฏิบัติงานวิชาชีพตรวจสอบภายใน

**2.2 มาตรฐานการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน ( กรมบัญชีกลาง, 2546 : 1 - 7 )**

การตรวจสอบภายใน นับเป็นวิชาชีพสาขาหนึ่ง ที่มีมาตรฐานในการปฏิบัติงาน โดยมี มาตรฐานสากลที่กำหนดโดยสถาบันวิชาชีพ เรียกว่า สถาบันผู้ตรวจสอบภายใน ( The Institute of Internal Auditors ; IIA ) ทำหน้าที่กำกับดูแลการตรวจสอบภายในระหว่างประเทศ สำนักงานใหญ่ตั้งที่รัฐฟลอริดา ประเทศสหรัฐอเมริกา โดยมีสมาชิก ( Charter ) จากประเทศต่าง ๆ รวมทั้งประเทศไทย ทั้งนี้ ในภาค ราชการไทย กระทรวงการคลัง โดยกรมบัญชีกลางซึ่งเป็นหน่วยงานกลางด้านการตรวจสอบภายใน ได้กำหนดมาตรฐานการตรวจสอบภายในและจริยธรรม เพื่อให้ผู้ตรวจสอบภายในภาครัฐการถือปฏิบัติ

มาตรฐานการตรวจสอบภายใน เป็นการกำหนดข้อปฏิบัติหลัก ๆ ของการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน ประกอบด้วยมาตรฐานด้านคุณสมบัติและมาตรฐานการปฏิบัติงาน ซึ่งมีเนื้อหา โดยสรุปดังนี้

#### 1. มาตรฐานด้านคุณสมบัติ ประกอบด้วย

1) การกำหนดถึงวัตถุประสงค์ อำนาจหน้าที่ ความรับผิดชอบของงานตรวจ ทั้งนี้ หน่วยตรวจสอบภายในควรกำหนดวัตถุประสงค์ อำนาจหน้าที่และความรับผิดชอบ ของงานตรวจสอบภายในอย่างเป็นทางการไว้ในกฎบัตรการตรวจสอบภายใน เพื่อใช้เป็นกรอบอ้างอิงและเป็นแนวทางปฏิบัติงานที่สำคัญของหน่วยตรวจสอบภายใน

2) การกำหนดถึงความเป็นอิสระและความเที่ยงธรรม การปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน ควรมีความเป็นอิสระ และผู้ตรวจสอบภายในควรปฏิบัติหน้าที่ด้วยความเที่ยงธรรม ซื่อสัตย์ สุจริตและมีจริยธรรม

3) การปฏิบัติงานตรวจสอบภายในด้วยความเชี่ยวชาญและความระมัดระวังรอบคอบ ผู้ตรวจสอบภายในควรปฏิบัติหน้าที่ด้วยความเชี่ยวชาญ และความระมัดระวังรอบคอบเพียงพอประกอบวิชาชีพ

4) การสร้างหลักประกันคุณภาพ และการปรับปรุงการปฏิบัติงานอย่างต่อเนื่อง หัวหน้าหน่วยตรวจสอบภายใน ควรปรับปรุงและรักษาระดับคุณภาพของงานตรวจสอบภายใน โดยมีการปรับปรุงงานตรวจสอบภายใน ให้ครอบคลุมทุก ๆ ด้าน และติดตามดูแลประสิทธิภาพ ของงานอย่างต่อเนื่อง

#### 2. มาตรฐานการปฏิบัติงาน โดยกล่าวถึงประเด็นต่าง ๆ ดังนี้

##### 1) การบริหารงานตรวจสอบภายใน

หัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายใน ควรบริหารงานตรวจสอบภายในให้เกิดสัมฤทธิ์ผลมีประสิทธิภาพ เพื่อให้งานตรวจสอบภายในสามารถสร้างคุณค่าเพิ่มให้กับองค์กร

##### 2) ลักษณะของงานตรวจสอบภายใน

งานตรวจสอบภายใน คือ การประเมินเพื่อเพิ่มคุณค่าและปรับปรุงการปฏิบัติงานขององค์กรให้ถึงเป้าหมายที่วางไว้ และปรับปรุงประสิทธิภาพของการบริหารความเสี่ยง โดยการควบคุมและการกำกับดูแล

##### 3) การวางแผนการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน

ผู้ตรวจสอบภายใน ควรจัดทำแผนการปฏิบัติงานตามภารกิจที่ได้รับมอบหมายทั้งในด้านการให้หลักประกันและการให้คำปรึกษา โดยควรคำนึงถึง

- วัตถุประสงค์ของงานและวิธีการดำเนินงานตรวจสอบภายใน อันจะทำให้การปฏิบัติงานบรรลุผล

- ความเสี่ยงที่สำคัญ ๆ ที่มีผลกระทบต่อความสำเร็จ และความเสี่ยงที่อยู่ในระดับที่ยอมรับได้

- ความเพียงพอ และความมีประสิทธิภาพของกิจกรรมการบริหารความเสี่ยงและระบบการควบคุม เมื่อเปรียบเทียบกับกรอบการปฏิบัติงาน กฎ ระเบียบ ข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง

- โอกาสในการปรับปรุงกิจกรรมการบริหารความเสี่ยง และระบบการควบคุมภายในให้ดีขึ้น

#### 4) การปฏิบัติงานตรวจสอบ

ผู้ตรวจสอบภายในควรรวบรวม วิเคราะห์ ประเมิน และบันทึกข้อมูลให้เพียงพอต่อการปฏิบัติงานที่ได้รับมอบหมายให้บรรลุตามวัตถุประสงค์ และหัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายใน ควรควบคุมการปฏิบัติงานที่ได้มอบหมายอย่างใกล้ชิด เพื่อให้เกิดความมั่นใจว่า การปฏิบัติงานจะสามารถบรรลุตามวัตถุประสงค์ ที่กำหนดไว้อย่างมีคุณภาพ ซึ่งจะเป็นการช่วยพัฒนาเจ้าหน้าที่ตรวจสอบภายในด้วย

#### 5) การรายงานผลการปฏิบัติงาน

ผู้ตรวจสอบภายใน ควรรายงานผลการปฏิบัติงานอย่างทันกาล โดยรายงานดังกล่าวประกอบด้วย วัตถุประสงค์ ขอบเขต การสรุปผลการตรวจสอบ ความคิดเห็น ข้อเสนอแนะ และแนวทางในการปรับปรุงแก้ไข ที่สามารถนำไปปฏิบัติได้ด้วยความถูกต้อง ครบถ้วน ชัดเจน เที่ยงธรรม รัดกุม สร้างสรรค์และรวดเร็ว รวมทั้งควรเผยแพร่ผลการปฏิบัติงานให้บุคคลที่เกี่ยวข้องและเหมาะสมได้รับทราบ

#### 6) การติดตามผล

หัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายใน ควรกำหนดระบบการติดตามผลว่า ได้มีการนำข้อเสนอแนะในรายงานผลการปฏิบัติงานไปสู่การปฏิบัติ

#### 7) การยอมรับสภาพความเสี่ยง

หัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายในควรนำเรื่องความเสี่ยงที่อาจก่อให้เกิดความเสียหาย แก่องค์กรซึ่งยังไม่ได้รับการแก้ไขหารือกับผู้บริหาร

### 2.3 จริยธรรมของผู้ตรวจสอบภายใน

เพื่อเป็นการยกฐานะและศักดิ์ศรี ของวิชาชีพตรวจสอบภายใน ให้ได้รับการยกย่อง และยอมรับจากบุคคลทั่วไป รวมทั้ง ให้การปฏิบัติหน้าที่เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ ผู้ตรวจสอบภายในควร ยึดถือและดำรงไว้ซึ่งหลักปฏิบัติ ดังต่อไปนี้

1. ความมีจุดยืนที่มั่นคง ในเรื่องของความซื่อสัตย์ ความขยันหมั่นเพียร และ ความรับผิดชอบ
2. การรักษาความลับ ในเรื่องของการเคารพต่อสิทธิแห่งข้อมูลที่ได้รับทราบ
3. ความเที่ยงธรรม ในเรื่องของการไม่มีส่วนเกี่ยวข้องหรือสร้างความสัมพันธ์ใด ๆ ในอันที่จะทำให้มีผลกระทบต่อความเที่ยงธรรมในการปฏิบัติงาน
4. ความสามารถในหน้าที่ ในเรื่องของความรู้ ทักษะและประสบการณ์ในงานที่ทำ ปฏิบัติงานตามมาตรฐานการตรวจสอบภายในและพัฒนาตนเองอย่างต่อเนื่อง

### 2.4 คุณสมบัติของผู้ตรวจสอบภายใน

นอกเหนือจากคุณสมบัติ ตามมาตรฐานกำหนดตำแหน่งของสำนักงานคณะกรรมการข้าราชการพลเรือน (สำนักงาน ก.พ.) ผู้ตรวจสอบภายในที่ดี จะต้องเป็นผู้ที่มีความรู้ในวิชาชีพ และความรู้ ในสาขาวิชาอื่น ซึ่งจำเป็นต่อการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน และต้องมีคุณสมบัติส่วนตัวที่จำเป็น และ เหมาะสม ดังนี้

1. มีความเชี่ยวชาญในหลักวิชาพื้นฐานที่จำเป็น ต่อการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน เช่น การบัญชี เศรษฐศาสตร์ กฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงานขององค์กรทั้งจากภายใน และภายนอกองค์กร และเทคโนโลยีสารสนเทศ
2. มีความรู้ ความชำนาญ ในการปรับใช้มาตรฐานการตรวจสอบภายใน และเทคนิค การตรวจสอบต่าง ๆ ที่จำเป็นในการตรวจสอบภายใน
3. มีความรอบรู้เข้าใจในหลักการบริหาร เทคนิคการบริหารงานสมัยใหม่ การวางแผนงาน การจัดทำและการบริหารงบประมาณ
4. มีความสามารถในการสื่อสาร การทำความเข้าใจในเรื่องต่าง ๆ การวิเคราะห์ การประเมินผล การเขียนรายงาน
5. มีความเชื่อมั่นในตนเอง มีความซื่อสัตย์สุจริตต่อองค์กรและเพื่อนร่วมงาน
6. มีมนุษยสัมพันธ์ที่ดี วางตัวเป็นกลาง รู้จักกาลเทศะ ยึดมั่นในอุดมการณ์ หลักการที่ ถูกต้อง กล้าแสดงความเห็นในสิ่งที่ได้วิเคราะห์ และประเมินจากการตรวจสอบ
7. มีความอดทน หนักแน่น รับฟังความคิดเห็นผู้อื่น

8. มีปฏิภาณ ไหวพริบ มีความสามารถที่จะวินิจฉัยและตัดสินใจปัญหาต่าง ๆ ได้อย่างถูกต้อง เทียบธรรมเนียม

9. เป็นผู้มีวิสัยทัศน์ มองการณ์ไกล ติดตามวิวัฒนาการที่ทันสมัย มีความคิดริเริ่ม สร้างสรรค์ และมองปัญหาด้วยสายตาเชิงผู้บริหาร

### 3. กระบวนการปฏิบัติการตรวจสอบภายในภาครัฐ ( กรมบัญชีกลาง, 2546 : 11 - 33 )

การปฏิบัติงานของส่วนราชการต่างๆ จะมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล ประสบความสำเร็จตามวัตถุประสงค์ขององค์กร และสัมฤทธิ์ผลตามคำรับรองในการปฏิบัติราชการตามแนวนโยบายแห่งรัฐ กระบวนการปฏิบัติการตรวจสอบภายใน ต้องดำเนินการตามขั้นตอนดังต่อไปนี้

#### 3.1 กระบวนการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน ( Internal Audit Process )

กระบวนการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน จำเป็นต้องดำเนินการอย่างเป็นขั้นตอน เพื่อให้ผู้ตรวจสอบภายในสามารถปฏิบัติงานตรวจสอบได้อย่างมั่นใจ และได้ผลงานที่มีคุณภาพ ทั้งนี้ ขั้นตอนของการปฏิบัติงานตรวจสอบที่สำคัญ ประกอบด้วย

- 3.1.1 การวางแผนตรวจสอบ
- 3.1.2 การปฏิบัติงานตรวจสอบ
- 3.1.3 การจัดทำรายงานและติดตามผล

##### 3.1.1 การวางแผนตรวจสอบ

การวางแผนเป็นการคิดล่วงหน้า ก่อนที่จะลงมือปฏิบัติงานจริงว่าจะตรวจสอบเรื่องใด ด้วยวัตถุประสงค์อะไร ที่หน่วยรับตรวจใด ณ เวลาไหน และใช้เวลาตรวจสอบเท่าไร โดยใช้ทรัพยากรที่มีอยู่ คือ บุคลากร งบประมาณ และวัสดุอุปกรณ์อย่างเหมาะสม การวางแผนที่ดีช่วยให้การปฏิบัติงาน เป็นไปตามวัตถุประสงค์ภายในระยะเวลา งบประมาณและอัตราค่าจ้างที่กำหนด การวางแผนตรวจสอบประกอบด้วยเนื้อหาสาระสำคัญ ได้แก่

- ประเภทของการวางแผนตรวจสอบ
- ขั้นตอนของการวางแผนตรวจสอบ
- การเสนอแผนการตรวจสอบ

ซึ่งสามารถอธิบายพอสังเขปดังนี้

## ประเภทของการวางแผนตรวจสอบ

ตามกรอบการปฏิบัติงานตรวจสอบ แบ่งการวางแผนตรวจสอบ ออกเป็น 2 ประเภท ดังนี้

1. การวางแผนการตรวจสอบ (Audit Plan)
2. การวางแผนการปฏิบัติงาน (Engagement Plan)

### 1. การวางแผนการตรวจสอบ (Audit Plan)

แผนการตรวจสอบ หมายถึง แผนการปฏิบัติงานที่หัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายในจัดทำขึ้น โดยทำไว้ล่วงหน้าเกี่ยวกับเรื่องที่จะตรวจสอบ จำนวนหน่วยรับตรวจ ระยะเวลาในการตรวจสอบ แต่ละเรื่อง ผู้รับผิดชอบในการตรวจสอบ รวมทั้งงบประมาณที่ใช้ในการปฏิบัติงานตรวจสอบ ทั้งนี้ เพื่อประโยชน์ในการสอบทานความก้าวหน้าของงานตรวจสอบเป็นระยะ เพื่อให้งานตรวจสอบดำเนินไปอย่างราบรื่นทันตามกำหนดเวลา

แผนการตรวจสอบ เปรียบเสมือนเข็มทิศชี้ทางของการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ ผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบภายในให้เดินไปในแนวทางที่ได้กำหนดไว้ แผนการตรวจสอบ จะกำหนดวัตถุประสงค์ เป้าหมาย และขอบเขตการปฏิบัติงานตรวจสอบอย่างกว้าง ๆ เพื่อให้เกิดประโยชน์ต่อการปฏิบัติงานและใช้เป็นแนวทางในการจัดทำแผนการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในต่อไป ทั้งนี้ แผนการตรวจสอบจะแบ่งเป็น 2 ระดับ ได้แก่ แผนการตรวจสอบระยะยาว เป็นแผนที่จัดทำไว้ล่วงหน้ามีระยะเวลาตั้งแต่ 1 ปีขึ้นไป โดยทั่วไปมีระยะเวลา 3-5 ปี แผนการตรวจสอบประจำปี เป็นแผนที่จัดทำไว้ล่วงหน้ามีรอบระยะเวลา 1 ปี และแผนการตรวจสอบประจำปีประกอบด้วยสาระสำคัญ ดังนี้ 1) วัตถุประสงค์ของการตรวจสอบ 2) ขอบเขตการปฏิบัติงานตรวจสอบ 3) ผู้รับผิดชอบในการตรวจสอบ 4) งบประมาณที่ใช้ในการปฏิบัติงานตรวจสอบ

### 2. แผนการปฏิบัติงาน (Engagement Plan)

แผนการปฏิบัติงาน หมายถึง แผนปฏิบัติงานที่ผู้ตรวจสอบภายใน ซึ่งได้รับมอบหมายให้ดำเนินการตรวจสอบ ได้จัดทำขึ้นล่วงหน้าว่าจะตรวจสอบเรื่องใด ที่หน่วยรับตรวจใด ด้วยวัตถุประสงค์ ขอบเขต การตรวจสอบ และวิธีการตรวจสอบใด จึงจะทำให้การปฏิบัติงานตรวจสอบบรรลุผลสำเร็จตามที่ได้รับมอบหมาย

ขั้นตอนของการวางแผนตรวจสอบ

เพื่อให้การวางแผนการตรวจสอบเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ ผู้ตรวจสอบภายในควรดำเนินการตามลำดับขั้นตอน ดังนี้

1. การสำรวจข้อมูลเบื้องต้น
2. การประเมินผลระบบการควบคุมภายใน
3. การประเมินความเสี่ยง
4. การวางแผนการตรวจสอบ
5. การวางแผนการปฏิบัติงาน

#### 1. การสำรวจข้อมูลเบื้องต้น

การสำรวจข้อมูลเบื้องต้นมีวัตถุประสงค์ เพื่อให้ผู้ตรวจสอบภายในเรียนรู้และทำความเข้าใจเกี่ยวกับงานของหน่วยงาน ที่ต้องทำการตรวจสอบในรายละเอียด รวมทั้งทำความเข้าใจกับหน่วยงานและระบบงานที่จะเลือกมาตรวจสอบ ซึ่งจะช่วยให้ผู้ตรวจสอบภายในสามารถประเมินความเสี่ยงในขั้นต้นก่อนจะดำเนินการตรวจสอบได้อย่างเหมาะสมและเป็นระบบ โดยอาจศึกษาข้อมูลต่างๆ จากแผนภูมิ การจัดแบ่งส่วนงาน นโยบาย เป้าหมาย วัตถุประสงค์ ระเบียบปฏิบัติขององค์กร

#### 2. การประเมินผลระบบการควบคุมภายใน

ผู้ตรวจสอบภายในต้องประเมินผลระบบการควบคุมภายในที่แต่ละหน่วยรับผิดชอบได้จัดให้มีขึ้นตามระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน ว่าด้วยการกำหนดมาตรฐานการควบคุมภายใน พ.ศ. 2544 โดยพิจารณาถึงความเหมาะสมและความเพียงพอของระบบการควบคุมภายใน ดังนั้น เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ ดังกล่าวและสามารถประเมินผลระบบการควบคุมภายในได้อย่างมีประสิทธิภาพ ผู้ตรวจสอบภายในควรมีความรู้เกี่ยวกับการควบคุมภายในตามแนวคิดของ COSO ซึ่งประกอบด้วยองค์ประกอบ 5 องค์ประกอบ คือ

- สภาพแวดล้อมการควบคุม ( Control Environment )
- การประเมินความเสี่ยง ( Risk Assessment )
- กิจกรรมการควบคุม ( Control Activities )
- สารสนเทศและการสื่อสาร ( Information and Communication )
- การติดตามและประเมินผล ( Monitoring and Evaluation )

การประเมินผลระบบการควบคุมภายในมีวัตถุประสงค์เพื่อประเมินความเพียงพอและ ประสิทธิภาพของระบบการควบคุมภายใน เพื่อให้ทราบว่าระบบการควบคุมภายในที่ได้จัดวางไว้ นั้นได้นำไปปฏิบัติตามที่กำหนด และผลงานบรรลุตามเป้าหมายขององค์กร

### 3. การประเมินความเสี่ยง ( Risk Assessment )

การประเมินความเสี่ยงเพื่อวางแผนการตรวจสอบ ผู้ตรวจสอบภายในสามารถเลือกประเมินความเสี่ยงในระดับหน่วยงานทุกหน่วยงาน หรือระดับกิจกรรมทุกกิจกรรมภายในองค์กรก็ได้ ตามความเหมาะสมกับศักยภาพของตน ทั้งนี้ ไม่ว่าจะประเมินความเสี่ยงในระดับใดจะประกอบด้วย 3 ขั้นตอนหลัก ๆ คือ

1) การระบุปัจจัยเสี่ยง เป็นการค้นหาถึงสถานการณ์ หรือสาเหตุที่จะก่อให้เกิดความเสี่ยงขึ้นภายในองค์กร โดยผู้ตรวจสอบภายในอาจพิจารณาข้อมูลที่ได้จากการสำรวจเบื้องต้นจากสภาพแวดล้อมทั่วไปทั้งภายในและภายนอกขององค์กร และนำมาแยกเป็นประเภทของข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับด้านกลยุทธ์ ด้านการดำเนินงาน ด้านความรู้ ด้านการเงิน และด้านกฎหมายระเบียบ เช่น ปัจจัยเสี่ยงเรื่องของแผนและผลการปฏิบัติงาน ปัจจัยเสี่ยงเกี่ยวกับกระบวนการและวิธีการดำเนินงาน ปัจจัยเสี่ยงเรื่องการจัดการฐานข้อมูล เป็นต้น

2) การวิเคราะห์ความเสี่ยง เมื่อผู้ตรวจสอบภายใน สามารถระบุสาเหตุความเสี่ยงภายในองค์กรว่าเป็นเรื่องใดในระดับหน่วยงานหรือกิจกรรมแล้ว ก็ให้ทำการวิเคราะห์ว่าปัจจัยเสี่ยงนั้นมีผลกระทบอย่างไร ต่อองค์กรและมีโอกาสหรือความถี่ที่จะเกิดมากน้อยเพียงใด โดยอาจกำหนดเกณฑ์ของแต่ละปัจจัยเสี่ยงที่พบเป็น 3 ระดับ ได้แก่ สูง กลาง ต่ำ และให้คะแนนกำกับไว้ด้วย เช่น ระดับสูง = 3 คะแนน ระดับกลาง = 2 คะแนน ระดับต่ำ = 1 คะแนน หรืออาจกำหนดเป็น 5 ระดับ เช่น สูงมาก สูง ปานกลาง ต่ำ ต่ำมาก เพื่อให้ได้คะแนนที่สามารถวิเคราะห์ความเสี่ยงได้ละเอียดเพิ่มมากขึ้นก็ย่อมได้

ขั้นตอนสุดท้ายของการวิเคราะห์ ผู้ตรวจสอบภายในต้องสรุปในภาพรวมของ ส่วนราชการว่าแต่ละหน่วยงานหรือกิจกรรมที่เลือกประเมินมีความเสี่ยงโดยเฉลี่ยด้วยคะแนนเท่าใดบ้าง

3) จัดลำดับความเสี่ยง เมื่อผู้ตรวจสอบภายในทราบแล้วว่าใน แต่ละหน่วยงานหรือกิจกรรมตามที่ได้เลือกประเมิน มีคะแนนความเสี่ยงเท่าใดแล้วให้นำมาจัดเรียงลำดับจากคะแนนมากที่สุดไปหาน้อยสุด เพื่อใช้ในการวางแผนการตรวจสอบระยะยาวและประจำปีต่อไป

#### 4. การวางแผนการตรวจสอบ

จากผลการประเมินระบบการควบคุมภายใน และการประเมินความเสี่ยง ผู้ตรวจสอบภายในจะสามารถพิจารณาได้ว่า ควรวางแผนการตรวจสอบระยะยาว ในหน่วยงาน หรือกิจกรรมใด ดังนี้

- 1) นำลำดับความเสี่ยงจากการประเมินความเสี่ยง เพื่อให้ได้หน่วยงาน หรือกิจกรรมใดที่มีความเสี่ยงในระดับสูงเพียงใด ที่ควรวางแผนการตรวจสอบ
- 2) พิจารณาความถี่ที่ควรเข้าทำการตรวจสอบ
- 3) กำหนดจำนวนคน/วัน ที่จะทำการตรวจสอบแต่ละหน่วยงาน หรือ กิจกรรมที่จะตรวจสอบ ข้อควรระวังในการวางแผนการตรวจสอบ ควรต้องพิจารณาว่าผู้ตรวจสอบ ภายในมีความรู้ ความสามารถและความชำนาญในการตรวจสอบในรายละเอียดงานนั้น ๆ เพียงพอหรือไม่ มิฉะนั้นจะเกิดความเสี่ยงในการปฏิบัติงาน ที่เกิดจากตัวของผู้ตรวจสอบ ซึ่งอาจจะ ทำให้แผนการตรวจสอบ ไม่ประสบความสำเร็จตามวัตถุประสงค์ได้

เมื่อได้กำหนดแผนการตรวจสอบระยะยาวแล้ว ผู้ตรวจสอบภายในต้อง กำหนดแผนการตรวจสอบประจำปี โดยการนำข้อมูลจากแผนการตรวจสอบระยะยาวในแต่ละปีมา จัดทำแผนการตรวจสอบประจำปี ดังนี้

- 1) กำหนดวัตถุประสงค์ในเรื่องหรือกิจกรรมที่ทำการตรวจสอบ เพื่อ จะได้วางแผนการปฏิบัติงานตรวจสอบให้บรรลุวัตถุประสงค์ที่ต้องการ
- 2) กำหนดขอบเขตการปฏิบัติงานตรวจสอบเกี่ยวกับหน่วยรับตรวจ เรื่องที่ตรวจ ความถี่ในการตรวจสอบ ระยะเวลาการตรวจสอบ และจำนวนคน/วัน
- 3) กำหนดผู้รับผิดชอบในการตรวจสอบ โดยระบุชื่อผู้รับผิดชอบในการตรวจสอบ
- 4) กำหนดงบประมาณที่ใช้ปฏิบัติงานตรวจสอบ โดยระบุงบประมาณ ที่จะใช้ปฏิบัติงานตรวจสอบทั้งปี โดยแยกรายการให้ชัดเจน เช่น ค่าเบี้ยเลี้ยง ค่าที่พัก และค่าพาหนะ ฯลฯ

#### 5. การวางแผนการปฏิบัติงาน

ผู้ตรวจสอบภายในควรจัดทำแผนการปฏิบัติงานตามภารกิจที่ได้รับ มอบหมายจากหัวหน้า หน่วยงานตรวจสอบภายในให้สอดคล้องกับแผนการตรวจสอบประจำปี ในการวางแผนการปฏิบัติงานยังต้องอาศัยข้อมูลจากการสำรวจข้อมูลเบื้องต้น การประเมินผล ระบบการควบคุมภายใน รวมทั้งผลการประเมิน ความเสี่ยง เพื่อให้การวางแผนการ ปฏิบัติงานในแต่ละเรื่องครอบคลุมประเด็นการตรวจสอบที่มีความสำคัญ การวางแผนการ

ปฏิบัติงานควรจัดทำเป็นลายลักษณ์อักษรและมีลักษณะยืดหยุ่น โดยสามารถแก้ไขปรับปรุง ให้เหมาะสมตามสภาวะการณ์ได้ตลอดเวลา และให้ผ่านการสอบทานและเห็นชอบจากหัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายใน ทั้งนี้ การวางแผนการปฏิบัติงานมีขั้นตอนดำเนินการ ดังนี้

- 1) การกำหนดประเด็นการตรวจสอบ
- 2) การกำหนดวัตถุประสงค์ในการปฏิบัติงาน
- 3) การกำหนดขอบเขตการปฏิบัติงาน
- 4) การกำหนดแนวทางการปฏิบัติงาน

1) การกำหนดประเด็นการตรวจสอบ

ในการวางแผนการปฏิบัติงาน ซึ่งผู้ตรวจสอบควรทำการสำรวจข้อมูลเพิ่มเติม เช่น ประชุมหารือกับผู้บริหารของหน่วยรับตรวจที่จะเข้าไปตรวจสอบ สัมภาษณ์บุคคลทั้งภายในและภายนอกที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับกิจกรรมที่จะตรวจสอบ วิเคราะห์เปรียบเทียบข้อมูลที่สามารถได้ จัดทำแผนภาพ (Flowchart) การปฏิบัติงาน เป็นต้น

2) การกำหนดวัตถุประสงค์ในการปฏิบัติงาน

ผู้ตรวจสอบ ควรกำหนดวัตถุประสงค์ของการปฏิบัติงาน ในเรื่องหรือกิจกรรมที่ตรวจสอบไว้ เพื่อให้ทราบว่าเมื่อการตรวจสอบสิ้นสุดแล้ว ผู้ตรวจสอบจะได้ประเด็นข้อตรวจพบอะไรบ้าง ในการกำหนดวัตถุประสงค์ของการปฏิบัติงาน ผู้ตรวจสอบควรกำหนดวัตถุประสงค์ให้ครอบคลุมประเด็นการตรวจสอบที่สำคัญ ๆ หรือที่ควรสนใจเป็นพิเศษ และควรพิจารณาเรื่องความเสี่ยง และการควบคุม

3) การกำหนดขอบเขตการปฏิบัติงาน

การกำหนดขอบเขตการปฏิบัติงานเป็นการกำหนด เพื่อให้ทราบว่าจะตรวจสอบอะไรเป็นจำนวนมากน้อยเท่าใด ผู้ตรวจสอบภายในควรกำหนดขอบเขตของการปฏิบัติงานให้เพียงพอ ในอันที่จะช่วยให้สามารถปฏิบัติงานให้บรรลุตามวัตถุประสงค์ ซึ่งควรกำหนดให้ครอบคลุมถึงระบบการทำงานต่าง ๆ เอกสารหลักฐาน รายงาน บุคลากร และทรัพย์สินที่เกี่ยวข้อง

4) การกำหนดแนวทางการปฏิบัติงาน

แนวทางการปฏิบัติงาน หมายถึง การกำหนดวิธีปฏิบัติงานในรายละเอียดที่ผู้ตรวจสอบภายในต้องจัดทำเป็นลายลักษณ์อักษร ซึ่งจะเป็นส่วนหนึ่งของการปฏิบัติงาน เพื่อใช้เป็นแนวทางในการปฏิบัติงาน ในรายละเอียดว่าในการตรวจสอบแต่ละเรื่องจะต้องตรวจสอบอะไรบ้าง ด้วยวัตถุประสงค์อะไร ที่หน่วยรับตรวจใด ณ เวลาใดและใช้วิธีการ

และเทคนิคการตรวจสอบใด ซึ่งจะช่วยในการรวบรวมหลักฐาน ในรายละเอียดเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ โดยจัดทำรายละเอียดขั้นตอนหรือวิธีการปฏิบัติงานตรวจสอบตั้งแต่เริ่มต้นจนถึง  
แผนการปฏิบัติงานสำหรับการตรวจสอบในแต่ละเรื่อง หรือกิจกรรม  
ควรประกอบด้วยสาระสำคัญ ได้แก่ 1) เรื่องและหน่วยรับตรวจ 2) วัตถุประสงค์ในการปฏิบัติงาน  
3) ขอบเขตการปฏิบัติงาน 4) แนวทางการปฏิบัติงาน 5) ชื่อผู้ตรวจสอบภายในและระยะเวลาที่  
ตรวจสอบ 6) สรุปผลการตรวจสอบ เพื่อใช้บันทึกผลการตรวจสอบโดยสรุปเฉพาะประเด็น

#### การเสนอและการอนุมัติแผน

เมื่อหัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายใน ได้วางแผนการตรวจสอบ  
เสร็จเรียบร้อยแล้ว ให้เสนอแผนการตรวจสอบต่อผู้บริหารสูงสุดของส่วนราชการ เพื่อพิจารณา  
อนุมัติภายในเดือนกันยายนของทุกปี และควบคุมดูแลการปฏิบัติงานให้เป็นไปตามแผนที่  
กำหนด ซึ่งในระหว่างการปฏิบัติงานถ้าหัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายในพบว่ามีสิ่งหนึ่งสิ่งใดที่  
ทำให้ไม่สามารถปฏิบัติงานให้เป็นไปตามแผนการตรวจสอบได้ หัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบ  
ภายในควรพิจารณาทบทวนและปรับปรุงแผนการตรวจสอบใหม่ และเสนอให้ผู้บริหารพิจารณา  
อนุมัติอีกครั้งหนึ่งด้วย

เมื่อผู้ตรวจสอบภายในจัดทำแผนการปฏิบัติงานตามภารกิจที่ได้รับ  
มอบหมายจากหัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายในเสร็จเรียบร้อยแล้ว ควรเสนอแผนการปฏิบัติงานให้  
หัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายในให้ความเห็นชอบก่อนที่จะดำเนินการตรวจสอบในขั้นตอน  
ต่อไป

### 3.1.2 การปฏิบัติงานตรวจสอบ

การปฏิบัติงานตรวจสอบ หมายถึง กระบวนการตรวจสอบ สอบทาน  
และรวบรวมหลักฐาน เพื่อวิเคราะห์และประเมินผลการปฏิบัติงานของหน่วยงานต่าง ๆ ว่าเป็นไป  
ตามนโยบาย แผนงาน ระเบียบปฏิบัติขององค์กร รวมทั้งกฎหมายที่เกี่ยวข้องพร้อมทั้งเสนอข้อมูล  
ที่ได้จากการตรวจสอบ และข้อเสนอแนะต่อผู้บริหารเพื่อประกอบการตัดสินใจในการบริหารงาน  
การปฏิบัติงานตรวจสอบ ประกอบด้วยสาระสำคัญ ได้แก่

- ก่อนเริ่มปฏิบัติงานตรวจสอบ
- ระหว่างการปฏิบัติงานตรวจสอบ
- การปฏิบัติเมื่อเสร็จสิ้นงานตรวจสอบ

ซึ่งสามารถอธิบาย พอสังเขปดังต่อไปนี้

### ก่อนเริ่มปฏิบัติงานตรวจสอบ

หลังจากจัดทำแผนการปฏิบัติงานเสร็จเรียบร้อยแล้ว ผู้ตรวจสอบภายในต้องจัดทำตารางการปฏิบัติงานตรวจสอบในรายละเอียดของงานตรวจสอบแต่ละงาน หรือกิจกรรม และทำความเข้าใจกับหน่วยรับตรวจ ในเรื่องความพร้อมขอบเขตของการตรวจสอบ กำหนดวัน และระยะเวลาที่ใช้ในการตรวจสอบ การดำเนินการก่อนเริ่มปฏิบัติงานตรวจสอบ มีขั้นตอน ดังนี้

1. การแจ้งผู้รับตรวจ เพื่อให้ทราบถึงวัตถุประสงค์ ขอบเขต กำหนดวัน และระยะเวลาที่ใช้ในการตรวจสอบ

2. การคัดเลือกทีมตรวจสอบ เป็นการคัดเลือกผู้ตรวจสอบภายในที่มีความรู้ความสามารถและเหมาะสมของผู้ตรวจสอบภายในตามงานหรือกิจกรรมที่ตรวจสอบ อันจะมีผลต่อการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน

3. การบรรยายสรุปงานตรวจสอบอย่างย่อให้แก่ทีมตรวจสอบ เพื่อให้ทีมตรวจสอบได้รับทราบถึงวัตถุประสงค์ และระยะเวลาในการตรวจสอบโดยรวม งบประมาณและค่าใช้จ่ายที่ใช้ในการตรวจสอบ รายละเอียดการเดินทาง และกระดาษทำการที่ต้องใช้ในการตรวจสอบ

4. หัวหน้าทีมตรวจ ในการปฏิบัติงานตรวจสอบ ควรกำหนดให้หนึ่งในทีมผู้ตรวจสอบภายในเป็นหัวหน้าทีมเพื่อทำหน้าที่เพิ่มเติม ในการสร้างสัมพันธ์กับผู้บริหารของหน่วยรับตรวจ จัดทำตารางการปฏิบัติงานตรวจสอบ การแก้ไขเพิ่มเติมแนวการตรวจสอบ และขอบเขตการตรวจสอบเพื่อให้สอดคล้องกับสภาพแวดล้อมที่เปลี่ยนแปลงไป

5. การเตรียมการเบื้องต้น เมื่อได้รับมอบหมายให้ตรวจสอบในเรื่องใดหรือกิจกรรมใด ผู้ตรวจสอบภายในควรเตรียมการในเบื้องต้นเกี่ยวกับเรื่องการสอบทานงานตรวจสอบที่ทำมาแล้ว ศึกษาแผนการดำเนินงานของหน่วยงาน ศึกษารายละเอียดของข้อมูลอ้างอิงที่จำเป็นต่อการตรวจสอบ

### ระหว่างการปฏิบัติงานตรวจสอบ

ผู้ตรวจสอบภายใน เริ่มปฏิบัติงานตรวจสอบด้วยการประชุมเปิดงานตรวจสอบ ระหว่างทีมตรวจสอบกับผู้รับตรวจที่เกี่ยวข้อง หัวหน้าทีมตรวจสอบจะเป็นผู้ดำเนินการประชุม อธิบายวัตถุประสงค์ รายละเอียดของขอบเขตการตรวจสอบให้ผู้รับตรวจทราบ ระหว่างการปฏิบัติงานตรวจสอบ มีขั้นตอนที่ควรดำเนินการ ดังนี้

1. การมอบหมายงานตรวจสอบ หัวหน้าทีมตรวจสอบควรมอบหมายงาน

ตามที่คุณตรวจสอบภายในแต่ละคนมีความถนัด ความรู้ ความชำนาญ รวมทั้ง ควรเลือกงานที่สามารถพัฒนา ความชำนาญและประสบการณ์แก่ผู้ตรวจสอบภายในแต่ละคน และไม่กระทบต่อความเป็นอิสระด้วย

2. วิธีปฏิบัติการตรวจสอบ ผู้ตรวจสอบภายในควรเลือกวิธีการตรวจและเทคนิคการตรวจสอบให้เหมาะสมในแต่ละขั้นตอน

3. การกำกับดูแลการปฏิบัติงาน หัวหน้าทีมตรวจสอบมีหน้าที่กำกับดูแลการปฏิบัติงานของผู้ร่วมทีมอย่างละเอียดสม่ำเสมอ เพื่อให้แน่ใจว่าการปฏิบัติงานตรวจสอบเป็นไปตามวิธีปฏิบัติการตรวจสอบ และขอบเขตการตรวจสอบที่กำหนดไว้ พร้อมทั้งเวลาที่ใช้ในการปฏิบัติงานให้สอดคล้องกับตารางการปฏิบัติงานตรวจสอบที่กำหนดไว้

4. การนำแผนการปฏิบัติงานตรวจสอบมาใช้ ผู้ตรวจสอบภายในต้องนำแผนการปฏิบัติงานที่ได้จัดทำไว้ล่วงหน้า มาใช้เป็นแนวทางในการปฏิบัติงานตรวจสอบ แผนการปฏิบัติงานตรวจสอบ สามารถแก้ไขเพิ่มเติมให้เหมาะสมกับสถานการณ์ได้ โดยผู้ตรวจสอบภายใน ควรระบุข้อเสนอแนะในการแก้ไขแผนการปฏิบัติงานไว้ในกระดาษทำการ ซึ่งหัวหน้าทีมตรวจสอบต้องประเมินความสมเหตุสมผลของข้อเสนอแนะ

5. การเปลี่ยนแปลงขอบเขตของการตรวจสอบ หัวหน้าทีมตรวจสอบอาจจำเป็นต้องเปลี่ยนแปลงขอบเขตของการตรวจสอบ เพื่อให้สอดคล้องกับสภาพที่เปลี่ยนไป โดยพิจารณาความสมเหตุสมผลและความคุ้มค่าที่จะเปลี่ยนแปลงขอบเขตการตรวจสอบ ทั้งนี้ ต้องได้รับอนุมัติจากหัวหน้าหน่วยตรวจสอบภายในทุกครั้ง

6. การประชุมปิดงานตรวจสอบ การประชุมปิดงานตรวจสอบ จะกระทำเป็นขั้นตอนสุดท้ายเมื่อหัวหน้าทีมตรวจสอบได้จัดทำสรุปผลสิ่งที่ตรวจพบหรือเมื่อจัดทำรายงานผลการปฏิบัติงานเสร็จเรียบร้อยแล้ว

#### การปฏิบัติเมื่อเสร็จสิ้นงานตรวจสอบ

หลังจากเสร็จสิ้นการปฏิบัติงานตรวจสอบในหน่วยรับตรวจแล้ว หัวหน้าทีมตรวจสอบ ควรสอบถามให้แน่ใจว่าทีมตรวจสอบได้ปฏิบัติหน้าที่ต่าง ๆ เสร็จสมบูรณ์ และเป็นไปตามแผนการตรวจสอบ ที่กำหนดไว้ นอกจากนี้ หัวหน้าทีมตรวจสอบต้องสอบถามกระดาษทำการ เอกสาร หลักฐานที่รวบรวมไว้ จากการตรวจสอบและข้อสรุปสิ่งที่ตรวจพบ สอบทานรายงานผลการปฏิบัติงาน ประเมินผลการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในแต่ละคน โดยประเมินจากความสำเร็จของงานตามวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้ การปฏิบัติงานเมื่อเสร็จสิ้นงานตรวจสอบ ประกอบด้วย

- การรวบรวมหลักฐาน
  - การรวบรวมกระดาษทำการ
  - การสรุปผลการตรวจสอบ
- ซึ่งสามารถอธิบาย พอสังเขปดังต่อไปนี้

#### การรวบรวมหลักฐาน

หลักฐานการตรวจสอบ (Audit Evidence) หมายถึง เอกสาร ข้อมูล หรือข้อเท็จจริงต่าง ๆ ที่ผู้ตรวจสอบภายในได้จากการใช้เทคนิคและวิธีการต่าง ๆ ในการรวบรวมขึ้นระหว่างทำการตรวจสอบรวมถึง หลักฐานที่ขอเพิ่มเติม เพื่อใช้เป็นข้อมูลในการสนับสนุนความเห็นเกี่ยวกับข้อสรุปหรือข้อตรวจพบในการพิสูจน์ว่าสิ่งที่ได้ตรวจพบนั้น มีความถูกต้องน่าเชื่อถือได้มากน้อยเพียงใด คุณสมบัติของหลักฐานการตรวจสอบ ควรประกอบด้วยคุณสมบัติ 4 ประการ คือ ความเพียงพอ (Sufficiency) ความเชื่อถือได้และจัดหามาได้ (Competency) ความเกี่ยวข้อง (Relevancy) และความมีประโยชน์ (Usefulness)

ความเพียงพอของหลักฐานการตรวจสอบ หมายถึง ข้อมูลจริงที่สามารถรวบรวมได้และจำนวนข้อมูลมีความเพียงพอ ที่จะทำให้สามารถยืนยัน หรือให้ข้อสรุปได้อย่างถูกต้อง สมเหตุสมผล ทำให้ทุกคนสรุปความเห็นได้อย่างเดียวกัน การพิจารณาว่าจำนวนเพียงพอหรือไม่นั้น ต้องพิจารณาว่าหลักฐานนั้นเป็นหลักฐานทางตรงหรือหลักฐานทางอ้อม ในกรณีที่เป็นหลักฐานทางตรงซึ่งได้แก่หลักฐานที่ยืนยันได้ชัดเจน แน่นอนทำให้ทุกคนหมดความสงสัยได้ มีหลักฐานเพียงชิ้นเดียวก็เพียงพอ ถ้าเป็นหลักฐานทางอ้อม ซึ่งได้แก่หลักฐานแวดล้อมที่มาเสริมความมั่นใจและความน่าจะเป็นดังนั้นหลักฐานทางอ้อมจะต้องมีจำนวนมากหรือหลายประเภท

ความเชื่อถือได้และจัดหามาได้ของหลักฐาน หมายถึง ข้อมูลที่ได้มาจากแหล่งที่เชื่อถือได้และโดยใช้เทคนิควิธีการตรวจสอบที่ดีที่สุด เช่น

ความเกี่ยวข้องของหลักฐาน หมายถึง หลักฐานที่มีความเกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์การตรวจสอบ มีความสัมพันธ์กับข้อคิดเห็นและข้อเสนอแนะของผู้ตรวจสอบ

ความมีประโยชน์ของหลักฐาน หมายถึง หลักฐานที่ช่วยในการควบคุมและตัดสินใจของผู้บริหาร เพื่อให้ส่วนราชการประสบความสำเร็จตามวัตถุประสงค์ที่กำหนด

#### การรวบรวมกระดาษทำการ (Working Papers Preparation)

กระดาษทำการ (Working Papers) คือ เอกสารที่ผู้ตรวจสอบภายในจัดทำขึ้นในระหว่างการตรวจสอบ เพื่อบันทึกรายละเอียดการทำงานซึ่งประกอบด้วยข้อมูลต่าง ๆ

ที่ใช้ในการตรวจสอบ ขอบเขตการตรวจสอบ วิธีการตรวจสอบ ข้อมูลจากการประเมิน และวิเคราะห์ และผลสรุปของการตรวจสอบเพื่อใช้เป็นแนวทางในการรายงานผลการปฏิบัติงาน วัตถุประสงค์ของกระดาษทำการ

หลักเกณฑ์ในการจัดทำกระดาษทำการยังไม่มีกำหนด ให้เป็นรูปแบบใดแบบหนึ่ง โดยเฉพาะและยังไม่มีกฎเกณฑ์ตายตัว หรือมีสูตรสำเร็จว่าต้องจัดทำในรูปแบบใดและอย่างไร ผู้ตรวจสอบภายในต้องใช้ความรู้ความชำนาญ และดุลยพินิจของตนเองว่าการตรวจสอบเรื่องนั้น ๆ ควรจัดทำกระดาษทำการอย่างไร โดยยึดถือหลักที่ว่ากระดาษทำการนั้น สามารถช่วยให้หัวหน้าผู้ตรวจสอบภายในใช้ทบทวนการปฏิบัติงานตรวจสอบ ที่ดำเนินการไปแล้วได้เป็นอย่างดี และสามารถบอกได้ว่างานนั้น ได้ทำตามแผนการตรวจสอบที่ได้กำหนดไว้หรือไม่เพียงใด

ประเภทของกระดาษทำการ ประกอบด้วย

1. กระดาษทำการที่ผู้ตรวจสอบภายในจัดทำขึ้นเอง เช่น กระดาษทำการที่ใช้บันทึกแผนการตรวจสอบและแผนการปฏิบัติงาน กระดาษทำการบันทึกการประเมินผลระบบการควบคุมภายใน กระดาษทำการบันทึกผลการตรวจสอบโดยละเอียดในแต่ละเรื่อง กระดาษทำการสรุปประเด็นข้อตรวจพบกระดาษทำการในการร่างรายงานผลการปฏิบัติงาน เป็นต้น
2. กระดาษทำการที่จัดทำโดยหน่วยรับตรวจ เช่น สำเนาเอกสาร หรือสำเนารายละเอียดประกอบบัญชีหรืออื่น ๆ และแผนผังทางเดินของระบบงาน เป็นต้น
3. กระดาษทำการที่ผู้ตรวจสอบได้รับจากบุคคลภายนอก เช่น ใบตอบรับแจ้งการยืนยันยอด แบบสอบถาม และหนังสือร้องเรียนการทุจริต เป็นต้น

ในกรณีที่ผู้ตรวจสอบภายใน ใช้สำเนาเอกสารหรือเอกสารอื่น ๆ ที่จัดทำโดยหน่วยรับตรวจหรือได้รับจากบุคคลภายนอกเป็นส่วนหนึ่งของกระดาษทำการ ผู้ตรวจสอบภายในจะต้องตรวจสอบความถูกต้องของกระดาษทำการประเภทนี้ เช่นเดียวกับกระดาษทำการที่ผู้ตรวจสอบภายในจัดทำขึ้นเอง ลักษณะของกระดาษทำการที่ดีควรประกอบด้วยลักษณะ ดังนี้

- ความถูกต้องและสมบูรณ์
- ความชัดเจนและเข้าใจ
- ความเรียบร้อยและอ่านง่ายเป็นรูปแบบ
- ความเพียงพอและตรงกับวัตถุประสงค์

### การสรุปผลการตรวจสอบ

การสรุปผลการตรวจสอบ เป็นวิธีการปฏิบัติงานตรวจสอบขั้นสุดท้าย ก่อนการจัดทำ รายงานผลการปฏิบัติงานหลังจากที่ผู้ตรวจสอบภายในได้ทำการตรวจสอบ เรื่องใดเรื่องหนึ่งแล้วเสร็จ หรือเป็นเรื่องที่เห็นว่าจำเป็นต้องรายงานผลระหว่างการปฏิบัติงาน ตรวจสอบ โดยผู้ตรวจสอบจะต้องรวบรวมข้อเท็จจริงและหลักฐานต่าง ๆ ที่ได้ระหว่างการ ตรวจสอบ เพื่อสรุปหาข้อตรวจพบหรือสิ่งที่ตรวจพบทั้งด้านดีและปัญหาข้อบกพร่องที่คิดว่ามีค่า ควรแก่การตรวจสอบ และรายงานให้ผู้เกี่ยวข้องทราบ

ในการสรุปผลการตรวจสอบผู้ตรวจสอบภายใน ต้องสรุปข้อตรวจพบให้ครบองค์ประกอบ โดยต้องชี้ให้เห็นข้อเท็จจริงว่าผู้ตรวจสอบภายในพบอะไร สภาพที่เกิดขึ้นอย่างไร (Statement of Condition) สิ่งที่ตรวจพบต่างจากข้อกำหนด กฎหมาย หรือสิ่งที่ควรจะเป็นอย่างไร (Audit Criteria) สิ่งที่ตรวจพบมีผลอย่างไรบ้าง (Effect) ทำไมจึงเกิดขึ้นได้ (Cause) และจะแก้ไขได้อย่างไร องค์ประกอบของข้อตรวจพบ ประกอบด้วย 5 องค์ประกอบ ได้แก่ 1) สภาพที่เกิดขึ้นจริง (Condition) 2) เกณฑ์การตรวจสอบ (Criteria) 3) ผลกระทบ (Effect) 4) สาเหตุ (Cause) 5) ข้อเสนอแนะ (Recommendation)

### 3.1.3 การจัดทำรายงานและติดตามผล

#### การจัดทำรายงาน

การจัดทำรายงานเป็นการรายงานผลการปฏิบัติงาน ให้ผู้บริหาร ทราบถึงวัตถุประสงค์ ขอบเขต วิธีปฏิบัติงานและผลการตรวจสอบข้อมูลทั้งหมดทุกขั้นตอน สรุปข้อบกพร่องที่ตรวจพบประเด็นความเสี่ยงที่สำคัญ และการควบคุมรวมทั้งเรื่องอื่น ๆ ที่ผู้บริหารควรทราบ พร้อมข้อเสนอแนะในการแก้ไข ปรับปรุง เพื่อเสนอผู้บริหารหรือผู้ที่เกี่ยวข้องพิจารณาสั่งการแก้ไขปรับปรุงต่อไป โดยสรุปลักษณะของรายงานผลการปฏิบัติงานที่ดี มีองค์ประกอบด้วย ความถูกต้อง (Accuracy) ชัดเจน (Clarity) กระชับรัดกุม (Conciseness) ทันกาล (Timeliness) สร้างสรรค์ (Constructive Criticism) จูงใจ (Pursuance)

#### รูปแบบรายงานผลการปฏิบัติงาน

รูปแบบของรายงานผลการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในขึ้นอยู่กับผลของการตรวจสอบ และความต้องการของฝ่ายบริหาร รูปแบบและวิธีการรายงานที่ใช้กันโดยทั่วไป มีดังนี้

1. การรายงานเป็นลายลักษณ์อักษร (Written Report) เป็นวิธีการรายงานที่มีลักษณะเป็นทางการ ใช้รายงานผลการปฏิบัติงานเมื่อการตรวจสอบงานหนึ่งงานใดแล้วเสร็จ

ผู้ตรวจสอบภายในจะต้องจัดทำรายงานสรุปผลการตรวจสอบ เสนอความเห็นหรือข้อเสนอแนะ เป็นลายลักษณ์อักษรเสนอต่อผู้บริหาร

## 2. การรายงานด้วยวาจา ( Oral Report ) แยกเป็น

2.1 การรายงานด้วยวาจาที่ไม่เป็นทางการ ส่วนใหญ่ใช้กับรายงานที่ต้องกระทำโดยเร่งด่วนเพื่อให้ทันต่อเหตุการณ์ จะใช้ในกรณีที่ควรแจ้งให้ผู้บริหารหรือหัวหน้าหน่วยรับตรวจทราบทันทีที่ตรวจพบเพราะหากปล่อยให้ล่าช้าอาจมีความเสียหายมากขึ้น

2.2 การรายงานด้วยวาจาที่เป็นทางการเป็นการรายงาน โดยการเขียนรายงานและมีการนำเสนอด้วยวาจาประกอบ นอกจากนี้ การรายงานด้วยวาจา ยังใช้ในกรณีเสนอรายงานผลความคืบหน้า หรือผลการตรวจสอบโครงการพิเศษ ที่ได้รับมอบหมายจากผู้บริหาร เพื่อขอความเห็นเกี่ยวกับข้อเท็จจริงที่ตรวจพบ หรือขอความคิดเห็นเพิ่มเติมหรือขอความช่วยเหลือในกรณีการตรวจสอบมีปัญหาหรืออุปสรรค เช่น ผู้รับตรวจ ไม่ให้ความร่วมมือหรือไม่ให้เอกสารบางอย่างเพื่อการตรวจสอบ

### การติดตามผล ( Follow Up )

การติดตามผล เป็นขั้นตอนสุดท้าย ของกระบวนการปฏิบัติงานตรวจสอบ ภายใน ซึ่งถือได้ว่าเป็นขั้นตอนที่สำคัญยิ่งของการตรวจสอบ เพราะแสดงถึงคุณภาพและประสิทธิผลของงานตรวจสอบว่าผู้รับการตรวจและผู้บริหาร ได้ปฏิบัติตามข้อเสนอแนะในรายงานการปฏิบัติงานตรวจสอบหรือไม่ และข้อบกพร่องที่พบได้รับการแก้ไขอย่างเหมาะสมแล้วหรือยัง เมื่อผู้ตรวจสอบภายในเสนอรายงานผลการปฏิบัติงานต่อ ผู้บริหารระดับสูงแล้วผู้ตรวจสอบภายใน ต้องติดตามผลว่าผู้บริหารได้สั่งการหรือไม่ประการใด และหากสั่งการแล้วหน่วยรับตรวจ ดำเนินการตามข้อเสนอแนะ ของผู้ตรวจสอบภายในที่ผู้บริหารสั่งการหรือไม่ เพื่อให้แน่ใจว่า ข้อบกพร่องที่พบได้รับการแก้ไขอย่างเหมาะสม หรือมีปัญหาและอุปสรรคอย่างไร และรายงานผลการติดตามต่อผู้บริหารต่อไป ทั้งนี้ผู้บริหารที่ได้รับทราบแล้วมิได้สั่งการแก้ไขตามข้อเสนอแนะ แสดงว่าผู้บริหารยอมรับภาระความเสี่ยงหากเกิดความเสียหายขึ้นในอนาคต

### แนวทางการติดตามผลอย่างมีประสิทธิภาพ

1. หัวหน้าหน่วยตรวจสอบภายในควรพิจารณากำหนดวิธีการและเวลาที่เหมาะสมในการ ติดตามผล พร้อมทั้งจัดงบประมาณของหน่วยตรวจสอบภายในเพื่อให้การติดตามผลทำได้มีประสิทธิภาพ

2. ควรกำหนดตารางเวลา ที่ใช้ในการติดตามผลของรายงานผลการปฏิบัติงานในปีก่อนไว้ในแผนการตรวจสอบในปีปัจจุบัน การกำหนดตารางเวลาที่จะใช้ในการติดตามผลควรหารือกับหัวหน้าหน่วยงาน ที่รับการตรวจสอบหรือผู้ที่เกี่ยวข้อง เพื่อความร่วมมือและอำนวยความสะดวกในการติดตามผล

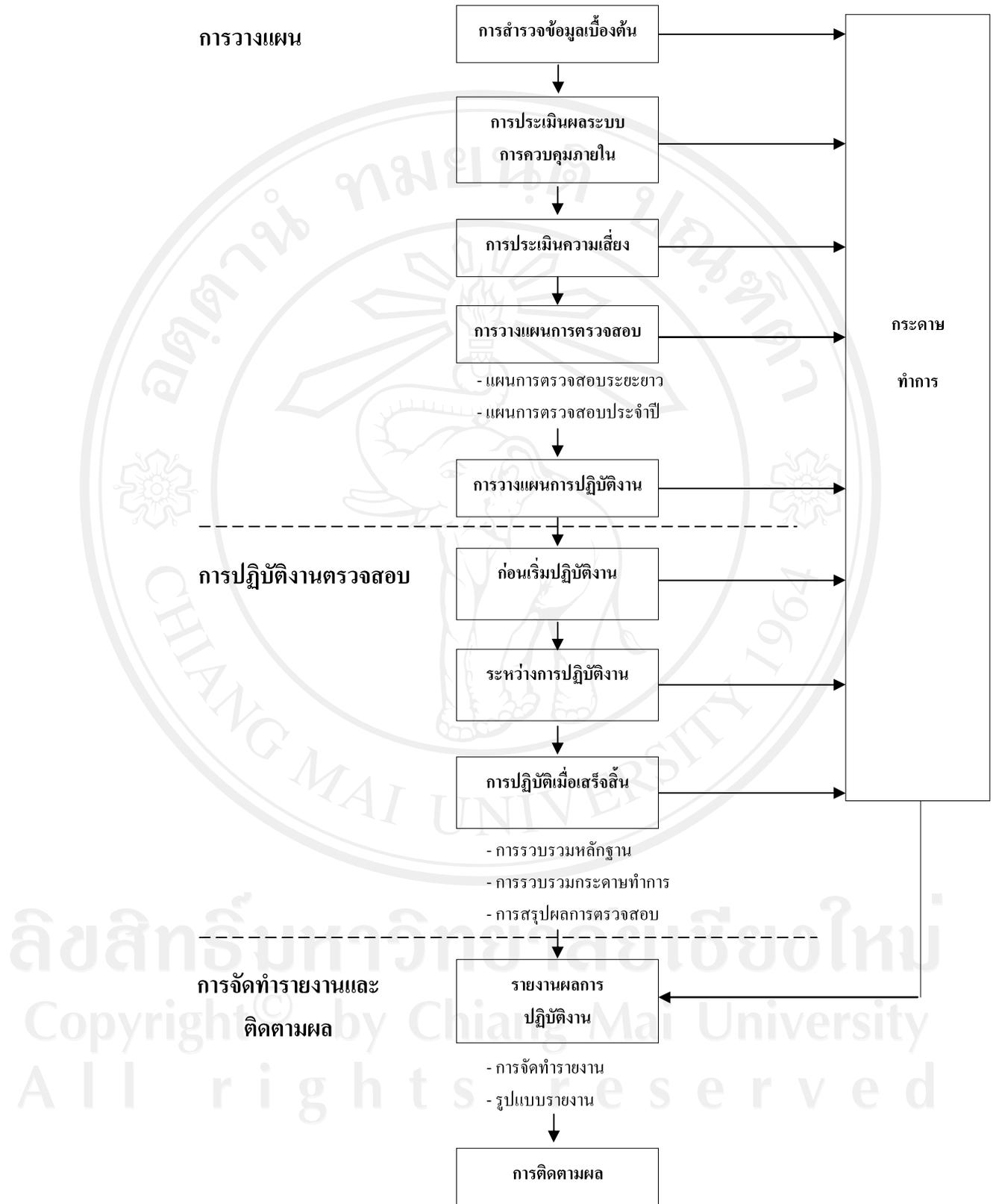
3. ผู้ตรวจสอบภายในที่ได้รับมอบหมายให้ติดตามผล ต้องไม่มีส่วนเกี่ยวข้องในการรายงานผลการปฏิบัติงานนั้น ๆ เพื่อให้มีมุมมองใหม่ ๆ และสามารถประเมินการปรับปรุงแก้ไขว่าเหมาะสมสอดคล้องกับข้อเท็จจริงหรือไม่

4. ผู้ตรวจสอบภายใน ควรติดตามความคืบหน้าในการปรับปรุงแก้ไขจุดอ่อนและข้อบกพร่องจากหน่วยงานเป็นระยะ ๆ หากมีปัญหาผู้ตรวจสอบภายในควรเข้าไปพิจารณาให้คำแนะนำเพื่อให้สามารถดำเนินการต่อไปได้

5. ผู้ตรวจสอบภายในควรเข้าไปมีส่วนร่วมกับผู้บริหารระดับสูงของหน่วยรับตรวจในการแนะนำวิธีการแก้ไขปัญหา จุดอ่อน และข้อบกพร่องต่าง ๆ และกำหนดมาตรการป้องกันความผิดพลาดและข้อบกพร่องที่จะเกิดขึ้นในอนาคต

6. ควรมีการประเมินประสิทธิภาพการติดตามผล และเวลาในการดำเนินงานของฝ่ายบริหารหรือผู้ที่เกี่ยวข้องต่อการสั่งการหรือต่อการแก้ไขปรับปรุงข้อบกพร่อง หรืออาจประเมินจากแผนงานหรือวิธีการ แก้ไขปัญหาต่าง ๆ ในการปฏิบัติงาน

จากรายละเอียดต่าง ๆ ที่กล่าวอธิบายไว้ข้างต้น ที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในของส่วนราชการ ตามขั้นตอนของการปฏิบัติงานตรวจสอบที่สำคัญสามารถสรุปได้ โดยแสดงดังภาพที่ 2



รูปที่ 2 กระบวนการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน ( Internal Audit Process )

### 3.2 แนวคิดเกี่ยวกับคุณภาพงานตรวจสอบภายใน ( กรมบัญชีกลาง, 2553 : 11 – 12 )

งานตรวจสอบภายในมีลักษณะงานเป็นงานบริการให้ความเชื่อมั่นและการให้คำปรึกษา เพื่อเพิ่มคุณค่าและปรับปรุงการปฏิบัติงานของส่วนราชการให้บรรลุวัตถุประสงค์และเป้าหมายที่กำหนดไว้ภายใต้การบริหารความเสี่ยง การควบคุม และการกำกับดูแลที่มีประสิทธิภาพ และประสิทธิผลยิ่งขึ้น ผลงานตรวจสอบภายในจึงเป็นการนำเสนอในรูปแบบของการรายงานข้อเท็จจริงและการให้ความคิดเห็นหรือข้อเสนอแนะที่สร้างคุณค่าเพิ่มให้กับส่วนราชการ ดังนั้น ข้อมูลที่ได้จากการปฏิบัติงานตามกระบวนการตรวจสอบ จึงเป็นสิ่งที่ผู้ตรวจสอบภายในและต้องรักษาระดับคุณภาพไว้อย่างสม่ำเสมอ รวมทั้งมีการพัฒนาปรับปรุงอย่างต่อเนื่องเพื่อให้งานตรวจสอบภายในเป็นเครื่องมือสำคัญที่ผู้บริหารใช้ในการตรวจสอบ ติดตามและประเมินผลการดำเนินงานของส่วนราชการให้เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ ประสิทธิผล และบรรลุเป้าหมายที่กำหนดไว้

#### คุณภาพของงานตรวจสอบภายใน

คุณภาพ หมายถึง คุณลักษณะของสินค้าหรือบริการที่สามารถตอบสนองความคาดหวังของลูกค้าหรือผู้รับบริการตามที่ได้ตกลง ระบุ หรือบ่งบอกไว้ งานตรวจสอบภายในเป็นงานให้บริการ คุณภาพงานตรวจสอบภายใน จึงหมายถึง งานตรวจสอบภายในที่มีการปฏิบัติงานที่เป็นไปตามมาตรฐานการตรวจสอบภายในของทางราชการและผลการปฏิบัติงานสามารถสร้างความพึงพอใจให้กับหัวหน้าส่วนราชการและหน่วยรับตรวจทั้งนี้ สามารถพิจารณาความมีคุณภาพได้จากองค์ประกอบเกี่ยวกับคุณภาพงานตรวจสอบภายใน ดังนี้

1. การปฏิบัติงานที่เป็นไปตามมาตรฐานการตรวจสอบภายในและจริยธรรมของผู้ตรวจสอบภายในของส่วนราชการ
2. ความเหมาะสมของวัตถุประสงค์ ขอบเขต อำนาจหน้าที่ของหน่วยงานตรวจสอบภายในที่กำหนดไว้ในกฎบัตร
3. ช่วยเสริมสร้างให้ส่วนราชการมีการบริหารความเสี่ยง การควบคุมภายในและการกำกับดูแลที่ดี อย่างมีประสิทธิภาพ
4. การให้ข้อเสนอแนะ มาตรการ หรือแนวทางในการพัฒนาและปรับปรุงประสิทธิภาพ ประสิทธิผลของการดำเนินงานของส่วนราชการ
5. การพัฒนาและปรับปรุงคุณภาพของหน่วยงานตรวจสอบภายในอย่างต่อเนื่อง

นอกจากนี้ คุณภาพของงานตรวจสอบภายใน ควรพิจารณารวมถึงการบริหารทรัพยากรที่มีอยู่ของงานตรวจสอบภายในควบคู่ไปด้วย ซึ่งจะเกี่ยวข้องกับจำนวน ความรู้ ความสามารถและจริยธรรมของผู้ตรวจสอบภายใน

### 3.3 เกณฑ์ประกันคุณภาพงานตรวจสอบภายในของส่วนราชการ

( กรมบัญชีกลาง, 2554 : 11 )

การประกันคุณภาพงานตรวจสอบภายในของส่วนราชการ ได้ใช้กรอบการประเมินโดยอิงมาตรฐานการตรวจสอบภายในและจริยธรรมของผู้ตรวจสอบภายในของส่วนราชการ ระเบียบกระทรวงการคลังว่าด้วยการตรวจสอบภายในของส่วนราชการ พ.ศ. 2551 และแนวปฏิบัติที่ดีเกี่ยวกับงานตรวจสอบภายใน โดยในส่วนของมาตรฐานการตรวจสอบภายในและจริยธรรมของผู้สอบภายในของส่วนราชการประกอบด้วย มาตรฐานด้านคุณสมบัติ ( Attribute ) ทั้งหมด ( รหัส 1000 ถึงรหัส 1340 ) และมาตรฐานด้านการปฏิบัติงาน ( Performance ) ทั้งหมด ( รหัส 2010 จนถึงรหัส 2600 ) โดยเกณฑ์การประเมินได้ประยุกต์ให้สอดคล้องกับหลักการบริหารคุณภาพโดยรวม ( TQM : Total Quality Management ) และเทคนิคการวิเคราะห์ห้องค์กรตามหลัก The McKinsey 7S Model ทั้งนี้ กรอบในการประเมินที่ใช้ในการประกันคุณภาพงานตรวจสอบภายในของส่วนราชการได้ใช้หลักการข้างต้นในการกำหนดการประเมินและการจัดกลุ่มย่อยภายใต้กลุ่ม MPP ตามแนวทางของสมาคมผู้ตรวจสอบภายในสากลของสหรัฐอเมริกา ( The Institute of Internal Auditors : IIA ) เพื่อประเมินว่าหน่วยงานตรวจสอบภายในของแต่ละส่วนราชการ มีการปฏิบัติงานที่มีคุณภาพเป็นไปตามมาตรฐานการตรวจสอบภายในของส่วนราชการ พ.ศ. 2551 ซึ่งจะส่งผลให้ได้รับการยอมรับเชื่อถือจากผู้ที่เกี่ยวข้อง โดยแบ่งออกเป็น 3 กลุ่ม ( MPP ) ประกอบด้วย

- การบริหารจัดการ ( Management )
- กระบวนการปฏิบัติงาน ( Process )
- บุคลากร ( People )

ซึ่งการเสริมสร้างระบบคุณภาพงานตรวจสอบภายในมีขอบเขตการสอบทานและประเมินผลครอบคลุมงานตรวจสอบภายใน มีรายละเอียดดังนี้

#### 1. ด้านการบริหารจัดการ

- 1.1 การกำหนดวัตถุประสงค์ อำนาจหน้าที่ และความรับผิดชอบ
- 1.2 การบริหารงานตรวจสอบ
- 1.3 การควบคุมคุณภาพ

## 1.4 การบริหารทรัพยากรบุคคล

## 2. ด้านกระบวนการปฏิบัติงาน

## 2.1 ลักษณะของงานตรวจสอบภายใน

## 2.2 การจัดทำแผนการปฏิบัติงาน

## 2.3 การปฏิบัติงาน

## 2.4 การรายงานผลการปฏิบัติงาน

## 2.5 การติดตามผล

## 3. ด้านบุคลากร

## 3.1 ความเป็นอิสระและเที่ยงธรรม

## 3.2 ความเชี่ยวชาญและความระมัดระวังรอบคอบ

## 3.3 การพัฒนาวิชาชีพอย่างต่อเนื่อง

โดยการพิจารณาผลของการประเมินผลจะทำการสรุปผลการประเมินงานตามมาตรฐานการตรวจสอบภายในและจริยธรรมของผู้ตรวจสอบภายในของส่วนราชการ โดยแบ่งการประเมินเป็น 3 ระดับ ดังนี้

- การปฏิบัติงานสอดคล้องกับมาตรฐานการตรวจสอบภายใน และจริยธรรมของผู้ตรวจสอบภายในของส่วนราชการ ( Generally Conforms : GC ) หมายถึง โครงสร้าง นโยบาย หลักการปฏิบัติ ขั้นตอนการปฏิบัติงานและกิจกรรมที่สำคัญต่าง ๆ ของหน่วยงานตรวจสอบภายในสอดคล้องและเป็นไปตามมาตรฐานการตรวจสอบภายใน
- การปฏิบัติงานสอดคล้องและเป็นไปตามมาตรฐานการตรวจสอบภายใน และจริยธรรมของผู้ตรวจสอบภายในของส่วนราชการ ( Partially Conforms : PC ) หมายถึง หน่วยงานตรวจสอบภายในมีความพยายามที่จะปฏิบัติงานให้เป็นไปตามมาตรฐานการตรวจสอบภายในและจริยธรรมของผู้ตรวจสอบภายในของส่วนราชการ โดยมีกิจกรรมการตรวจสอบบางส่วนที่ยังไม่เป็นไปตามมาตรฐานการตรวจสอบภายใน
- ยังไม่มีการปฏิบัติงานตามมาตรฐานการตรวจสอบภายในและจริยธรรมของผู้ตรวจสอบภายในของส่วนราชการ ( Does Not Conforms : DOC ) หมายถึง หน่วยงานตรวจสอบภายในยังไม่สามารถพัฒนางานให้เป็นไปตามมาตรฐานการตรวจสอบภายใน

#### 4. กระบวนวิธีปฏิบัติการตรวจสอบทางการเงินและการบัญชี ( เจริญ เจษฎาวัลย์, 2545 : 193 - 209 )

กระบวนวิธีการปฏิบัติงานตรวจสอบ ที่นิยมใช้เป็นพื้นฐานของงานตรวจสอบ ภายในโดยทั่วไปอย่างหนึ่งก็คือ การตรวจสอบทางการเงินและ บัญชี ที่ภาษาอังกฤษนิยมใช้คำว่า Financial Auditing และในส่วนที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับกิจกรรมการตรวจสอบภายใน นิยมเรียกกันว่า Financial Related Auditing ซึ่งมีกระบวนวิธีการตรวจสอบที่สำคัญ ๆ ดังจะกล่าวถึงต่อไปนี้

1. การปฏิบัติที่ดีที่สุดในการตรวจสอบการเงินการบัญชี
2. การตรวจสอบกายภาพ
3. การทดสอบยอดคงเหลือ
4. การตรวจสอบโดยตรง
5. การทำงานพิสูจน์ยอด
6. การตรวจสอบหลักฐาน

1. การปฏิบัติที่ดีที่สุดในการตรวจสอบการเงินการบัญชี ( Best Practices in Financial Audit )

การทำความเข้าใจกิจกรรมการตรวจสอบทางการเงิน (Financial Audit) ในแง่ของผู้สอบภายนอก (External Auditors) นั้น เป็นงานเกี่ยวกับการตรวจสอบงบการเงินและรายงานความเห็นของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ส่วนการตรวจสอบทางการเงิน (Financial Audit) ในแง่ของผู้ตรวจสอบภายใน (Internal Auditors) เป็นการตรวจสอบความถูกต้องของรายการบันทึกบัญชี และรายการทางการเงินของกิจการ ณ วันใดวันหนึ่งก็ได้ ไม่จำเป็นต้องยึดถือยอดคงเหลือ ณ วันปิดงวดบัญชี โดยผู้ตรวจสอบภายในอาจมีวัตถุประสงค์โดยทั่วไปดังต่อไปนี้

- 1) เพื่อตรวจสอบยอดคงเหลือในบัญชี ณ วันทำการตรวจสอบว่ามีความถูกต้องตามข้อเท็จจริง
- 2) เพื่อตรวจสอบตัวทรัพย์สิน หนี้สิน ว่ามีอยู่จริงและถูกต้องตรงกับยอดคงเหลือที่บันทึกบัญชีไว้
- 3) เพื่อตรวจสอบการบันทึกบัญชี ว่ามีความถูกต้องเหมาะสม และเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไป และ/ หรือเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีที่ทางการกำหนด

4) เพื่อตรวจสอบเอกสารหลักฐานประกอบการบันทึกบัญชีว่ามีความถูกต้องสมบูรณ์ และนำมาบันทึกบัญชีไว้อย่างถูกต้องเหมาะสม

5) เพื่อตรวจสอบระบบควบคุมภายใน ว่ามีความเหมาะสมและเพียงพอต่อการป้องกันความเสี่ยงอย่างมีประสิทธิภาพและมีประสิทธิผล

นอกจากนี้การปฏิบัติงานตรวจสอบที่ดีที่สุด ก็จะต้องให้ต้นทุนการตรวจสอบมีประสิทธิภาพ หรือเป็น ต้นทุนที่มีประสิทธิภาพ (Efficient Cost) หรือ ต้นทุนที่มีประสิทธิภาพ (Efficient Cost) นั้น จะประกอบด้วยกระบวนการตรวจสอบที่วางแผนไว้เป็นอย่างดี มีการกำหนดแผนการตรวจสอบ (Audit Program) ไว้เหมาะสมกับพื้นที่การตรวจสอบแต่ละพื้นที่นั้น ซึ่งต้นทุนการตรวจสอบแต่ละครั้งควรประกอบด้วย

- 1) ค่าใช้จ่ายที่เป็นตัวเงินที่ต้องจ่ายไปในการตรวจสอบครั้งนั้น
- 2) เวลาที่เสียไปในการตรวจสอบครั้งนั้น

การปฏิบัติที่ดีที่สุดในการงานการตรวจสอบการเงินที่เกี่ยวข้อง ( Financial Related Audits ) ของผู้ตรวจสอบภายในที่ต้องคำนึงและยึดถือปฏิบัติอยู่ตลอดเวลาอีกอย่างหนึ่งก็คือ การปฏิบัติงานให้สามารถสนองตอบความต้องการของฝ่ายจัดการได้อย่างสมบูรณ์ โดยอย่างน้อยควรต้องมุ่งเน้นการตรวจสอบเพื่อสนองความต้องการของฝ่ายจัดการในเรื่อง การป้องกันการสร้างงบการเงินลวง การติดตามดูและประสิทธิผลของระบบรายงานทางการเงิน การปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี การป้องกันและการตรวจสอบการทุจริต การปฏิบัติตามบัญชีที่สะดวกรวดเร็ว

## 2. การตรวจสอบกายภาพ ( Physical Examination )

การตรวจสอบที่หวังจะให้เป็นการตรวจสอบที่ดี และมีคุณภาพทุกครั้ง จึงควรต้องมีโปรแกรมการตรวจสอบ (Audit Program) การตรวจสอบเชิงกายภาพ (Physical Examination) สอดแทรกอยู่เสมอ ซึ่งความสำคัญของการตรวจสอบเชิงกายภาพ มีวัตถุประสงค์ประการแรก คือ การพิสูจน์ความถูกต้องและความมีอยู่จริงของตัวทรัพย์สินและหนี้สินของกิจการ โดยการเข้าไปทำการตรวจนับว่าทรัพย์สินหนี้สินที่บันทึกบัญชีว่ามีตัวตนอยู่อย่างครบถ้วนหรือไม่ และส่วนใหญ่แล้วจะมีการตรวจนับทรัพย์สิน โดยทำการตรวจนับจำนวนว่าตรงกับที่บันทึกบัญชีไว้หรือไม่ วิธีการตรวจสอบเชิงกายภาพ จะสมบูรณ์ได้ต้องทำการตรวจสอบแบบงูโจม (Surprise Checking) หรือ (Surprise Audit) บางสำนักวิชาการ เรียกว่า “การตรวจสอบแบบงูโจม” การตรวจสอบแบบงูโจม เป็นจิตวิทยาการตรวจสอบที่มุ่งจะทราบสภาพความเป็นจริงทุกขณะ โดยเฉพาะในขณะที่เข้าทำการตรวจสอบ

เทคนิคการตรวจสอบแบบงูโจม (Surprise Checking) ที่สำคัญ

โดยทั่วไปนิยมทำกัน 3 วิธี คือ

- 1) การกำหนดความไม่แน่นอนของวันที่ที่จะเข้าทำการตรวจสอบ

ตัวอย่าง เช่น เคยเข้าทำการตรวจสอบยอด ณ วันต้นเดือน อาจมีการปรับเปลี่ยนเป็นวันสิ้นเดือน หรือกลางเดือนบ้าง เพื่อให้ผู้รับผิดชอบในการดูแลเงินสดจกทางได้ถูก เป็นต้น

## 2) การกำหนดวิธีการที่ไม่แน่นอนในการเข้าทำการตรวจสอบ

วิธีการตรวจนับ การตรวจสอบสภาพ หรือวิธีการทดสอบคุณภาพที่เคยปฏิบัติให้ผู้รับการตรวจสอบเห็นหรือเคยทราบ ควรมีการปรับเปลี่ยนสลับไปมา

## 3) การกำหนดความไม่แน่นอนของตัวบุคคลที่เข้าทำการตรวจสอบ

คือ การปรับเปลี่ยนตัวบุคคลที่จะเข้าไปทำการตรวจสอบ เพื่อสร้างความคุ้นเคย ซึ่งอาจมีผลช่วยกันปกปิดหรือรู้เห็นร่วมมือกันในการทุจริตได้

## 3. การทดสอบยอดคงเหลือ ( Balance Testing )

กิจกรรมหลักประการถัดมาของผู้ทำการตรวจสอบทางการเงิน

(Financial Audit) ก็คือ การตรวจสอบความถูกต้องของยอดคงเหลือ ในบัญชีของบัญชีที่ทำการตรวจสอบ ณ วันที่การตรวจสอบนั้น เป็นการพิสูจน์ความถูกต้องของการบันทึกบัญชีขั้นต้นที่สามารถรู้ได้ไม่ยากนัก ก็คือ การออกงบทดลองประจำวัน เนื่องจากปัจจุบันมีการนำโปรแกรมการบันทึกบัญชี โดยระบบคอมพิวเตอร์มาช่วยในการปฏิบัติงาน โดยการสังเกต และติดตามสอบทานการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบในการออกงบทดลองว่ามีการควบคุมดูแลอย่างเหมาะสมและเพียงพอ ก็ถือเป็นอีกเทคนิคหนึ่งที่ควรนำมาใช้ผู้ตรวจสอบภายใน ก็ควรต้องให้ความสนใจในการนำเอกสารหลักฐานทางการบัญชี มาทำการตรวจสอบบัญชีพักแต่ละบัญชีโดยละเอียด เพื่อค้นหาสาเหตุซึ่งอาจเกิดขึ้นจากความผิดพลาด บกพร่อง หรือการทุจริตก็ได้

## 4. การตรวจสอบโดยตรง ( Direct Verification )

เป็นวิธีการพิสูจน์ความถูกต้อง ของยอดคงเหลือของบัญชีทรัพย์สินหรือหนี้สินของกิจการ โดยการตรวจสอบโดยตรงกับเจ้าตัวบุคคลที่เป็นบุคคลภายนอก เช่น การที่ผู้ตรวจสอบออกจดหมายถึงลูกหนี้ หรือเจ้าหน้าที่ของกิจการให้ทราบถึงยอดคงเหลือ ณ วันใดวันหนึ่งแล้วขอให้ทางลูกหนี้ หรือเจ้าหน้าที่ตอบยืนยันมาว่ายอดคงเหลือที่เป็นลูกหนี้หรือเจ้าหนี้นั้นถูกต้องตรงกันหรือไม่ ในแง่ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต้องทำทุกครั้ง ส่วนผู้ตรวจสอบภายในบางสำนักวิชาการเรียกว่าการตรวจสอบแบบโดยตรง (Direct Verification) หรือ การตรวจสอบกันโดยตรงกับลูกหนี้หรือเจ้าหน้าที่โดยวิธีการออกจดหมายแจ้งให้ลูกหนี้ หรือเจ้าหน้าที่ทำการเช็คยอดว่าในขณะที่ใดขณะหนึ่ง ลูกหนี้หรือเจ้าหนี้นั้น ๆ มียอดหนี้หรือยอดเจ้าหนี้ถูกต้องตรงกันกับที่ผู้ตรวจสอบภายในมีจดหมายแจ้งหรือไม่ ซึ่งวิธีนี้ย่อมสร้างความมั่นใจได้มากยิ่งขึ้น คำตอบที่ตัวลูกหนี้หรือตัวเจ้าหนี้นั้นมาเป็นคำตอบโดยตรงจากตัวบุคคลที่เกี่ยวข้อง ซึ่งไม่ใช่

พนักงานของกิจการ ดังนั้น เมื่อใดที่มีการทุจริตเกิดขึ้นผู้ตรวจสอบ จึงควรต้องใช้วิธีการตรวจสอบนี้เป็นหลักสำคัญอย่างหนึ่งคู่กันไป กับงานสืบสวนสอบสวนการทุจริตด้วย

#### 5. การทำงานพิสูจน์ยอด ( Reconciliation )

การทำงานพิสูจน์ยอด ( หรืองบกระทบยอด ) เป็นวิธีปฏิบัติทางการบัญชีที่สำคัญอย่างหนึ่ง ที่ใช้ในการเช็คสอบความถูกต้องของการบันทึกบัญชีระหว่างกันของลูกค้า โดยการนำรายการบันทึกบัญชี ( ของเรา ) เช็คสอบกับรายการบันทึกบัญชีของลูกค้า ว่า ณ สิ้นวันใดวันหนึ่ง หรือ ณ วันสิ้นเดือนใดเดือนหนึ่ง มียอดคงเหลือตรงกันหรือไม่ ถ้าไม่ตรงกันเพราะสาเหตุใด ซึ่งวิธีนี้ทำให้สามารถติดตามรายการบันทึกบัญชีที่ไม่ถูกต้องนั้นมาพิจารณาคำเนินการต่อไป ซึ่งเทคนิคการใช้ระบบพิสูจน์ยอดในงานตรวจสอบ หลักการสำคัญของการทำพิสูจน์ยอดก็คือ การเช็คสอบความถูกต้องของยอดคงเหลือในบัญชีระหว่างกันของคู่ค้า ณ สิ้นวันใดวันหนึ่ง โดยเฉพาะ ณ วันสิ้นเดือนแต่ละเดือนโดยหลักการดังกล่าว ผู้ตรวจสอบภายใน อาจใช้ประโยชน์จากวิธีการจัดทำพิสูจน์ได้ดังนี้ 1) ผู้ตรวจสอบทำงานพิสูจน์ยอดเอง 2) ผู้ตรวจสอบทำการตรวจติดตามการจัดทำพิสูจน์ยอด

#### 6. การตรวจสอบหลักฐาน ( Vouching )

การปฏิบัติงานที่ดีที่สุดในการตรวจสอบ โดยกระบวนการตรวจสอบทางการเงิน (Financial Audit) นั้น ทุกครั้งต้องมีแผนการตรวจสอบ (Audit Program) เกี่ยวกับการทำ ตรวจสอบความถูกต้อง (Vouching) ด้วยเสมอไป คือ ต้องมีการทำการตรวจสอบความถูกต้องทุกครั้งที่ทำกรตรวจสอบ แต่ต้องไม่ทำทุกรายการที่อยู่ในงวดการบัญชีที่นำมาตรวจสอบนั้น ก่อนทำการตรวจสอบความถูกต้อง ผู้ตรวจสอบภายในต้องทำการสอบทานและประเมินการควบคุมภายในกิจกรรมเสียก่อน หากผลของการประเมินระบบการควบคุมภายในยังไม่อาจเชื่อมั่นได้ว่า มีการปฏิบัติตาม หรือได้คำตอบว่ามีจุดอ่อนของการควบคุมภายในมาก ผู้ตรวจสอบอาจต้องตัดสินใจทำการตรวจสอบโดยละเอียด (Substantive Test) โดยการกำหนดระดับการทดสอบรายการ ซึ่งอาจมีได้ตั้งแต่ร้อยละ 50 ร้อยละ 60 ร้อยละ 70 และร้อยละ 80 เป็นต้น ระดับของการทดสอบ จึงควรใช้ดุลยพินิจจากผลการประเมินการควบคุมภายในมาตัดสินใจ ถ้าหากพบว่าระบบการควบคุมภายในหละหลวมมากไม่มีการปฏิบัติตาม หรือมีการละเมินระบบควบคุมภายในที่วางไว้อย่างมีนัยสำคัญ ผู้ตรวจสอบอาจละเว้นไม่ทำการตรวจสอบความถูกต้อง (Vouching) เลยก็ได้ เพราะมีฉะนั้นแล้วจะเป็นเสียเวลาและเกิดการสูญเปล่าซึ่งส่งผลกระทบต่อต้นทุนของการตรวจสอบทางหนึ่งด้วย

## 7. การวิเคราะห์เชิงเปรียบเทียบ ( Analytical Analysis )

การปฏิบัติงานตรวจสอบทางการเงิน (Financial Audit) ที่ควรนำมาใช้อีกประการหนึ่ง คือ การวิเคราะห์เชิงเปรียบเทียบ (Analytical Analysis) ซึ่งเกี่ยวข้องกับเรื่องการศึกษาและเปรียบเทียบข้อมูลที่สัมพันธ์กันที่บ่งชี้ถึงการขึ้นลงของรายการที่ไม่ได้คาดหวัง หรือรายการที่มีความผิดปกติ ที่อาจนำมาใช้ในการพิจารณาถึงความจำเป็นที่ต้องใช้วิธีการตรวจสอบวิธีอื่นเพิ่มเติม หรืออาจปรับเปลี่ยนขอบเขตของการตรวจสอบโดยการนำวิธีการตรวจสอบอื่นมาทดแทน ลักษณะทั่วไปของการวิเคราะห์เชิงเปรียบเทียบ ผู้ตรวจสอบอาจทำการวิเคราะห์เชิงเปรียบเทียบในเรื่องเหล่านี้ด้วย เช่น

- 1) การเปรียบเทียบข้อมูลทางการเงิน
- 2) การเปรียบเทียบข้อมูลทางการเงินปีปัจจุบันกับประมาณการ
- 3) ความสัมพันธ์ภายในงบการเงิน
- 4) อัตราส่วนทางการเงิน
- 5) ข้อมูลที่ไม่เกี่ยวกับเรื่องการเงิน

เพื่อให้ได้รับหลักฐาน และข้อมูลที่นำมาสนับสนุน หรือยืนยัน บทสรุป

ความเห็นของการตรวจสอบที่มีความสมเหตุสมผล

กระบวนการตรวจสอบทางการเงินการบัญชี ในรูปของการตรวจสอบทางการเงินที่เกี่ยวข้อง (Financial Related Audit) ดังกล่าวนั้น เป็นแนวทางหลักที่ผู้ตรวจสอบภายในควรถือปฏิบัติ ซึ่งอาจสอดแทรกเทคนิคอื่นผสมลงไปในรายละเอียดของการปฏิบัติงานตรวจสอบของแต่ละแผนการตรวจสอบ (Audit Program) ซึ่งสุดท้ายแล้ว จะต้องมีการจัดทำรายงานผลการตรวจสอบนั้นออกมา โดยผู้ตรวจสอบภายในจะต้องยึดวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบเรื่องนั้น ๆ เป็นหลักสำคัญแล้วเขียนรายงานผลการตรวจสอบ ให้สามารถตอบคำถามของวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบแต่ละข้อได้พร้อมทั้งให้ความเห็น และข้อเสนอแนะเป็นบทสรุปเพื่อนำเสนอต่อฝ่ายจัดการต่อไป

## 5. แนวการตรวจสอบระบบบัญชีขององค์การบริหารส่วนตำบล ( กรมส่งเสริมการปกครอง ท้องถิ่น, 2553 : 1 - 39 )

การตรวจสอบงานคลัง ขององค์การปกครองส่วนท้องถิ่นดำเนินการตามภารกิจอำนาจหน้าที่ตามกฎหมายกระทรวงแบ่งส่วนราชการ กรมส่งเสริมการปกครองส่วนท้องถิ่น กระทรวงมหาดไทยกำหนด เพื่อเป็นแนวทางหรือมาตรการป้องกันปราบปราม เพื่อให้บุคลากรองค์การปกครองส่วนท้องถิ่น ปฏิบัติหน้าที่ถูกต้องตามที่กฎหมาย ระเบียบ และหนังสือสั่งการกระทรวงมหาดไทย อนุญาตให้จ่ายได้ รวมทั้งเสนอแนะแนวทางแก้ไขข้อบกพร่องต่าง ๆ หลักเกณฑ์ และแนวทางการตรวจสอบงานคลังขององค์การปกครองส่วนท้องถิ่น มุ่งดำเนินการตรวจสอบ ควบคุมไปกับการนิเทศการปฏิบัติงานการประเมินจุดอ่อนการปฏิบัติงานคลัง ขององค์การปกครองส่วนท้องถิ่น เพื่อรายงานกระทรวงมหาดไทย รวมทั้งเป็นข้อมูลวิเคราะห์ วางแผนการทำงานให้มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น วัตถุประสงค์ มุ่งพัฒนาระบบการตรวจสอบ ระบบการเงินการบัญชี และการพัสดุขององค์การปกครองส่วนท้องถิ่น มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น เพื่อให้องค์การปกครองส่วนท้องถิ่น มีระบบการบริหารงานคลัง ที่โปร่งใส และตรวจสอบเป็นที่ยอมรับ ในทุกภาคส่วน

การตรวจสอบการเงิน การคลังและการบัญชี การตรวจสอบระบบบัญชี หรือ การตรวจสอบภายใน เป็นการตรวจสอบที่ใช้ระบบบัญชี มาเป็นกุญแจไขเข้าไปสู่กระบวนการตรวจสอบ เนื่องจากระบบบัญชีจะสัมพันธ์กับทุกขั้นตอนของวงจรการคลัง ดังนั้นการตรวจสอบระบบบัญชีย่อมจะกระทำได้ทุกขั้นตอนทุกโอกาสที่ต้องการจะตรวจสอบการเงิน การคลัง และการบัญชี ( ดังภาพที่แสดงในภาคผนวก ก )

### 5.1 วิธีการตรวจสอบการปฏิบัติงานด้านการเงินการคลังขององค์การปกครอง ส่วนท้องถิ่น

การตรวจสอบการปฏิบัติงานด้านการคลัง การบัญชี การเงิน และการพัสดุขององค์การปกครองส่วนท้องถิ่น มุ่งเน้นการตรวจสอบตามระบบการบริหารงานหลักของหน่วยงาน คือ ด้านการเงิน ด้านการบัญชี ด้านการงบประมาณ ด้านการพัสดุ และมีการตรวจสอบเฉพาะเรื่องที่เป็นนโยบายของรัฐบาล หรือตามนโยบายอธิบดีกรมส่งเสริมการปกครองท้องถิ่นมอบหมาย ดังนี้

#### 5.1.1 ด้านการเงิน

การตรวจสอบการปฏิบัติงานด้านการเงิน แบ่งการตรวจสอบเป็น 6 หัวข้อ  
ได้แก่

1. จำนวนเงินคงเหลือ ณ วันเข้าตรวจสอบ

2. การจัดทำรายงานสถานะการเงินประจำวัน
  3. การปฏิบัติหน้าที่ของกรรมการเก็บรักษาเงิน
  4. การรับเงินรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น
  5. การจัดเก็บเงิน และการใช้ใบเสร็จรับเงิน
  6. การนำส่งเงินและการนำเงินฝากธนาคาร
- วิธีการตรวจสอบ

เอกสารหลักฐานที่ใช้ประกอบการตรวจสอบ และระเบียบหนังสือสั่งการ  
ที่ใช้อ้างอิง โดยสรุป มีดังนี้

1. เอกสารประกอบการตรวจสอบ
  - 1.1 รายงานสถานะการเงินประจำวัน และหนังสือรับรองยอดเงินฝาก  
ธนาคารก่อนเข้าตรวจสอบ
  - 1.2 คำสั่งแต่งตั้งกรรมการเก็บรักษาเงิน กรรมการตรวจสอบจำนวนเงินที่  
จัดเก็บและนำส่ง คณะกรรมการรับส่งเงิน
  - 1.3 ใบนำส่งเงิน ใบสำคัญสรุปใบนำส่งเงิน สำเนาใบนำฝากธนาคาร  
และสมุดธนาคาร
  - 1.4 ใบเสร็จรับเงิน ทะเบียนคุมใบเสร็จรับเงิน รายงานการใช้ใบเสร็จ  
รับเงิน
  - 1.5 งบประมาณรายจ่ายประจำปี (ประมาณการรายรับ) ทะเบียนคุมเงิน  
รายรับ

## 2. ระเบียบหนังสือสั่งการที่ใช้อ้างอิง

- 2.1 ระเบียบกระทรวงมหาดไทย ว่าด้วยการรับเงิน การเบิกจ่ายเงิน การ  
ฝากเงิน การรักษาเงิน และการตรวจสอบเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น พ.ศ. 2547
- 2.2 ระเบียบกรมการปกครอง ว่าด้วยการบันทึกบัญชี การจัดทำ  
ทะเบียน และรายงานการเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น พ.ศ. 2543
- 2.3 หนังสือกรมส่งเสริมการปกครองท้องถิ่น ด่วนที่สุด ที่ มท 0808.3/  
ว 819 ลงวันที่ 2 กุมภาพันธ์ 2547 เรื่อง ปรับระบบการบันทึกบัญชีขององค์การบริหารส่วน  
ตำบล ก่อนเข้าสู่ระบบการบันทึกบัญชีด้วยระบบคอมพิวเตอร์
- 2.4 หนังสือกรมส่งเสริมการปกครองท้องถิ่น ที่ มท 0808.4/ว 609  
ลงวันที่ 23 มีนาคม 2544 เรื่อง กำหนดแบบและแนวทางการปรับปรุงบัญชีเงินสะสม รายงาน  
สถานะการเงินประจำวันและแผนการใช้จ่ายเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น

2.5 หนังสือกรรมการปกครอง ที่ มท 0309 / 57040 ลงวันที่ 28 กันยายน 2504 เรื่อง การใช้ใบเสร็จรับเงินภาษีบำรุงท้องที่ ( กบท. 10 )

#### วิธีการตรวจสอบ

1. กรณีเจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบ จัดทำรายงานสถานะการเงินประจำวัน ไม่เป็นปัจจุบันให้ชื้อยอดเงินคงเหลือ จากหนังสือรับรองของธนาคาร เป็นข้อมูลในการเก็บยอดเงินคงเหลือหากเจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบไม่นำหนังสือรับรองของธนาคารมาให้ตรวจ ให้ผู้รับผิดชอบชี้แจงข้อเท็จจริง กรณีไม่ปฏิบัติตามหนังสือที่แจ้ง ให้จัดเตรียมเอกสารเพื่อรอรับการตรวจ หรือให้ผู้บริหารตั้งกรรมการสอบข้อเท็จจริง แล้วแต่กรณี

2. กรณีพบว่ามีการทุจริต นำเงินฝากธนาคารไม่ครบถ้วน ฝากธนาคารไม่ตรงกับวันที่จัดเก็บ หรือเงินคงเหลือในธนาคารน้อยกว่าจำนวนเงินคงเหลือในบัญชี เจ้าหน้าที่ผู้ตรวจสอบจะทำบันทึกเสนอให้ผู้บริหารทราบ พร้อมกับแจ้งให้ผู้กำกับดูแลทราบ เพื่อให้ดำเนินการตามระเบียบสำนักนายกรัฐมนตรี ว่าด้วยการเร่งรัดติดตามเกี่ยวกับ กรณีเงินขาดบัญชีหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐทุจริต พ.ศ. 2546 แจ้งเวียน ตามหนังสือกรมส่งเสริมการปกครองท้องถิ่น ที่ มท 0805 / ว 1424 ลงวันที่ 2 ธันวาคม 2546 เรื่อง ระเบียบสำนักนายกรัฐมนตรี ว่าด้วยการเร่งรัดติดตามเกี่ยวกับกรณีเงินขาดบัญชีหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐทุจริต พ.ศ. 2546

3. กรณีพบว่าเจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบ ไม่จัดทำรายงานสถานะการเงินประจำวัน และนำเสนอให้ผู้บริหารทราบเป็นเวลานาน หรือมีเจตนาละเว้นไม่ปฏิบัติหน้าที่ ให้ผู้บริหารสอบข้อเท็จจริง และโทษทางวินัยตามควรแก่กรณี แล้วรายงานผลการดำเนินการให้ผู้กำกับดูแลทราบ

#### 5.1.2 ด้านงบประมาณ

ตามพระราชบัญญัติจัดตั้ง และในการจัดทำงบประมาณรายจ่ายประจำปีขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น กระทรวงมหาดไทย ได้มอบหมายให้ผู้ว่าราชการจังหวัดและนายอำเภอเป็นผู้กำกับดูแลแนะนำและชักจูงแนวทาง การจัดทำงบประมาณรายจ่ายให้ เป็นไปด้วยความถูกต้อง และตามระยะเวลาที่กำหนดตั้งนั้น การตรวจสอบด้านงบประมาณขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ในบาทบาทของกองตรวจสอบระบบการเงินบัญชีท้องถิ่น จึงเป็นการตรวจสอบงบประมาณรายจ่าย หลังจากที่ผ่านความเห็นชอบและองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ประกาศใช้แล้ว โดยแบ่งการตรวจสอบออกเป็น 3 ด้าน คือ ตรวจสอบการจัดทำงบประมาณรายจ่ายประจำปี ตรวจสอบการเบิกจ่ายเงินจากงบประมาณรายจ่ายประจำปี และตรวจสอบการโอนและแก้ไขเปลี่ยนแปลงงบประมาณ

### แนวทางการตรวจสอบด้านงบประมาณ

1. กรณีมีความจำเป็น ต้องตรวจสอบขั้นตอน วิธีการจัดทำงบประมาณ รายจ่ายประจำปีขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นหน่วยรับตรวจ เจ้าหน้าที่ผู้ตรวจสอบต้องถือ ปฏิบัติตามขั้นตอน วิธีการจัดทำงบประมาณตามระเบียบกระทรวงมหาดไทย ว่าด้วยวิธีการ งบประมาณขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น พ.ศ. 2541 และที่แก้ไขเพิ่มเติม (ฉบับที่ 2 และ 3) พ.ศ. 2543 ดังต่อไปนี้

#### 1.1 เอกสารประกอบการตรวจสอบ

- งบประมาณรายจ่ายประจำปีงบประมาณปัจจุบัน และ งบประมาณรายจ่าย (เพิ่มเติม)
- เอกสารการโอนและเปลี่ยนแปลงงบประมาณ
- ประกาศใช้งบประมาณรายจ่ายและประกาศการอนุมัติ หรือ เปลี่ยนแปลงงบประมาณ

#### 1.2 ระเบียบหนังสือสั่งการที่ใช้อ้างอิง

- พระราชบัญญัติกำหนดแผน และขั้นตอนการกระจายอำนาจ ให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น พ.ศ. 2552
- พระราชบัญญัติระเบียบบริหารงานบุคคลส่วนท้องถิ่น พ.ศ. 2542 มาตรา 35
- ระเบียบกระทรวงมหาดไทย ว่าด้วยการจัดทำแผนพัฒนาของ องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น พ.ศ. 2548 ข้อ 25
- ระเบียบกระทรวงมหาดไทย ว่าด้วยวิธีการงบประมาณของ องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น พ.ศ. 2541 และแก้ไขเพิ่มเติม (ฉบับที่ 2 และ 3) พ.ศ. 2543
- ระเบียบกระทรวงมหาดไทย ว่าด้วยการรับเงิน การเบิกจ่ายเงิน การฝากเงิน การเก็บรักษาเงิน และการตรวจเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น พ.ศ. 2543
- หนังสือกระทรวงมหาดไทย ค่วนมาก ที่ มท 080832/1798 ลงวันที่ 5 มิถุนายน 2552 เรื่อง ชักซ้อมแนวทางการจัดทำงบประมาณรายจ่ายประจำปี งบประมาณ พ.ศ. 2553
- หนังสือสำนักงานกองทุนบำเหน็จบำนาญข้าราชการส่วน ท้องถิ่น ที่ มท 0808.5 / ว 55 ลงวันที่ 24 สิงหาคม 2552 เรื่อง ชักซ้อมแนวทางการส่งเงิน สมทบกองทุนบำเหน็จบำนาญข้าราชการส่วนท้องถิ่น ( กบท. ) ประจำปีงบประมาณ พ.ศ. 2553

### 1.3 แนวทางการตรวจสอบการจัดทำงบประมาณรายจ่าย

- ใช้แผนพัฒนาสามปีเป็นกรอบในการจัดทำงบประมาณรายจ่าย

ประจำปี

- ได้ตั้งงบประมาณการรายรับครบทุกหมวดรายรับ จำนวน 6

หมวด ได้แก่

1. ภาษีอากร
2. ค่าธรรมเนียม ค่าปรับและใบอนุญาต
3. รายได้จากทรัพย์สิน
4. รายได้จากสาธารณูปโภค และกิจการพาณิชย์
5. เงินอุดหนุน
6. รายได้เบ็ดเตล็ด

- ตั้งงบประมาณการรายจ่ายทั้งปี ครบทุกหมวดรายจ่าย ได้แก่

1. รายจ่ายบกลาง - ชำระหนี้เงินกู้และดอกเบี้ย
  - รายจ่ายซื้อผูกพัน
  - เงินสำรองจ่าย
  - งบประมาณการเพื่อช่วยเหลือประชาชน งบประมาณเฉพาะการ
  - เงินช่วยค่าทำศพ
2. รายจ่ายประจำ - เงินเดือนค่าจ้างประจำ
  - ค่าจ้างช่วยคราว
  - ค่าตอบแทนใช้สอยวัสดุ
  - ค่าสาธารณูปโภค
  - เงินอุดหนุน
  - รายจ่ายอื่น
3. รายจ่ายเพื่อการลงทุน - ค่าครุภัณฑ์ ที่ดินและสิ่งก่อสร้าง

### 1.4 รายละเอียดและจำนวนเงินในการตั้งงบประมาณรายจ่ายที่ควร

ตรวจสอบ

1. รายจ่ายหมวดเงินเดือนค่าจ้าง เงินประโยชน์ตอบแทนอื่นของข้าราชการ พนักงานส่วนท้องถิ่น ที่มาจากรายได้โดยไม่รวมเงินอุดหนุน ต้องไม่สูงกว่าร้อยละสิบของงบประมาณรายจ่ายประจำปี

2. หมวดค่าใช้จ่าย รายจ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งบริการ ( ค่าจ้างเหมาบริการ ) ต้องดำเนินการตามขั้นตอนระเบียบพัสดุ ไม่สามารถตั้งจ่ายเป็นค่าลูกจ้างขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ตามกฎหมายแรงงานได้

3. หมวดเงินอุดหนุน หลักเกณฑ์การตั้งงบประมาณ ต้องเป็นไปตามหนังสือกระทรวงมหาดไทย ค่วนมาก ที่ มท 0808.2 / ว 74 ลงวันที่ 8 มกราคม 2553 เรื่อง หลักเกณฑ์การตั้งงบประมาณรายจ่าย และการใช้จ่ายงบประมาณหมวดเงินอุดหนุนขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น

4. งบกลาง ต้องตั้งให้เพียงพอสำหรับการช่วยเหลือประชาชน ส่งสมทบกองทุนต่าง ๆ และตามข้อผูกพันขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น เช่น ชำระหนี้เงินกู้เงินบำเหน็จบำนาญ

การตรวจสอบอำนาจในการอนุมัติการโอนและแก้ไขเปลี่ยนแปลงงบประมาณ การตรวจสอบอำนาจการอนุมัติและแนวทางการปฏิบัติ ในการโอนและแก้ไขเปลี่ยนแปลงงบประมาณ โดยสรุป ดังนี้

1. การโอนหมวดรายจ่ายต่าง ๆ เป็นอำนาจอนุมัติของคณะผู้บริหารท้องถิ่น
2. การโอนหมวดค่าครุภัณฑ์ที่ดินและสิ่งก่อสร้างที่ทำให้ ลักษณะ ปริมาณ คุณภาพ เปลี่ยนแปลง หรือ โอนไปตั้งรายการใหม่ ให้เป็นอำนาจอนุมัติของสภาท้องถิ่น
3. การแก้ไขเปลี่ยนแปลงคำชี้แจงประมาณการรายรับหรืองบประมาณรายจ่าย ให้เป็นอำนาจอนุมัติของคณะผู้บริหารท้องถิ่น
4. การแก้ไขเปลี่ยนแปลงคำชี้แจง งบประมาณในหมวดค่าครุภัณฑ์ ที่ดินและสิ่งก่อสร้างที่ทำให้ลักษณะปริมาณ คุณภาพเปลี่ยน หรือเปลี่ยนแปลงสถานที่ก่อสร้าง ให้เป็นอำนาจอนุมัติของสภาท้องถิ่น
5. การโอนและแก้ไขเปลี่ยนแปลงคำชี้แจงงบประมาณ ในรายการที่เบ็ดเตล็ดปี หรืออนุมัติขยายเวลาเบิกจ่าย ให้เป็นอำนาจของผู้อนุมัติให้เบ็ดเตล็ดปีหรืออนุมัติให้ขยายเวลาเบิกจ่าย
6. เมื่อได้รับการ โอนหรือแก้ไขเปลี่ยนแปลงคำชี้แจงงบประมาณ ให้ปิดประกาศให้ประชาชนทราบและแจ้งผู้กำกับดูแลภายในสิบห้าวัน
7. รายการจ่ายที่โอนไปตั้งจ่ายในหมวดอื่นแล้ว ต่อมาตรวจพบว่ามี การโอนเงินมาตั้งจ่ายในรายการที่โอนไปแล้วอีกครั้ง ให้เจ้าหน้าที่งบประมาณชี้แจงเหตุผลความจำเป็นในการกระทำดังกล่าว

การตรวจสอบด้านการงบประมาณ หากพบว่า งบประมาณรายจ่ายประจำปี มีการตั้งรายการจ่ายไม่ถูกต้อง เช่น ตั้งรายการจ่ายผิดหมวดรายจ่าย ตั้งรายการจ่ายที่ไม่ใช่อำนาจหน้าที่ หรือรายการจ่ายที่ไม่สามารถเบิกจ่ายได้ เนื่องจากไม่มีกฎหมาย ระเบียบ หนังสือสั่งการ กำหนดให้เบิกจ่ายได้ ให้ผู้ตรวจสอบดำเนินการดังนี้

1. รายการจ่ายที่ตั้งไว้ไม่ถูกต้องแต่ขณะเข้าตรวจสอบขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ยังไม่ได้เบิกจ่ายงบประมาณตามรายการดังกล่าว ให้ทำบันทึกเสนอให้ผู้บริหารท้องถิ่นทราบ เพื่อระงับไม่ให้เบิกจ่ายเงินตามรายการที่ไม่ถูกต้องนั้น

2. รายการที่ตั้งไว้ในงบประมาณรายจ่ายไม่ถูกต้อง แต่ได้เบิกจ่ายเงินงบประมาณไปแล้ว ให้ทำบันทึกเสนอให้ผู้บริหารท้องถิ่นทราบ เพื่อดำเนินการสอบข้อเท็จจริงว่าการเบิกจ่ายดังกล่าวท้องถิ่นได้รับความเสียหายหรือไม่ อยู่ในความรับผิดชอบของใคร โดยให้ดำเนินการตามหนังสือกระทรวงมหาดไทย ที่ มท 0313.6/ว 2092 ลงวันที่ 1 กรกฎาคม 2550 เรื่อง หลักเกณฑ์การปฏิบัติเกี่ยวกับความรับผิดชอบของเจ้าหน้าที่ หน่วยงานบริหารราชการส่วนท้องถิ่นแล้วรายงานผลให้ผู้ว่าราชการและกรมส่งเสริมการปกครองส่วนท้องถิ่นทราบ

### 5.1.3 ด้านการเบิกจ่ายเงิน

การตรวจสอบการเบิกจ่ายเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น จะต้องตรวจสอบการเบิกจ่ายเงินรายจ่ายตามงบประมาณ และการเบิกจ่ายเงินอุดหนุนเฉพาะกิจหรือรายจ่ายตามนโยบายรัฐบาล โดยแบ่งการตรวจสอบออกเป็นสามส่วน คือ ตรวจสอบฎีกาเบิกจ่ายเงิน ตรวจสอบเอกสารประกอบฎีกา และตรวจสอบสิทธิในการขอรับเงิน โดยมีวิธีการตรวจสอบและเอกสารหลักฐานที่ใช้ในการตรวจสอบ โดยสรุป ดังนี้

#### เอกสารประกอบการตรวจสอบโดยสรุป

1. งบประมาณรายจ่ายประจำปี และงบประมาณรายจ่ายเพิ่มเติม (ปีที่จะตรวจสอบ)
2. แผนการใช้จ่ายเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น และของหน่วยงานผู้เบิก
3. ทะเบียนคุมเงินรายจ่ายตามงบประมาณ
4. สมุดฎีกาเบิกจ่ายเงิน
5. ฎีกาเบิกจ่ายเงิน
6. รายงานจัดทำเช็ค (หลักฐานการจ่ายเช็ค)

ขั้นตอนและวิธีการตรวจสอบฎีกาเบิกจ่ายเงิน โดยสรุป ดังนี้

1. มีรายการจ่ายกำหนดไว้ในงบประมาณรายจ่ายประจำปี สำหรับฎีกาเงินตามงบประมาณและมีหนังสือแจ้งการจัดสรรโครงการ สำหรับเงินอุดหนุนเฉพาะกิจ หรือแจ้งเงินจัดสรรเงินตามนโยบายของรัฐบาล สำหรับฎีกาเงินนอกงบประมาณ
2. มีเงินเพียงพอที่จะจ่าย สำหรับรายจ่ายตามงบประมาณ และได้รับการโอนเงินตามโครงการอุดหนุนเฉพาะกิจ หรือเงินจัดสรรเงินตามนโยบายรัฐบาล สำหรับเงินนอกงบประมาณ
3. เบิกจ่ายเงินรายรับที่ระบุรายการไว้ในงบประมาณรายจ่ายประจำปี
4. เอกสารประกอบฎีกาครบถ้วนและเป็นไปตามที่กฎหมายระเบียบ หรือหนังสือสั่งการกำหนด
5. มีหลักฐานการจ่าย ที่ผู้จ่ายเงินรับรองการจ่าย และหัวหน้าหน่วยงานคลังรับรองความถูกต้อง
6. มีลายมือชื่อผู้รับเงิน ซึ่งเป็นผู้มีสิทธิได้รับเงินตามกฎหมาย ระเบียบและหนังสือสั่งการ

ระเบียบหนังสือสั่งการที่ใช้

1. หนังสือกรมการปกครอง ที่ มท 0313.4/ว 28881 ลงวันที่ 24 ธันวาคม 2541 เรื่อง การกำหนดแบบรายงานเงินคงเหลือประจำวัน และแบบฎีกาเบิกจ่ายเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น
2. หนังสือกรมส่งเสริมการปกครองท้องถิ่น ที่ มท 0808.4/ว 609 ลงวันที่ 23 มีนาคม 2548 เรื่อง การกำหนดแบบและแนวทางการปรับปรุงบัญชีเงินสะสม รายงานสถานะการเงินประจำวันและแผนการใช้จ่ายเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น
3. หนังสือกรมการปกครอง ที่ มท 0318/ว 2243 ลงวันที่ 4 ธันวาคม 2538 เรื่อง ชักซ้อมความเข้าใจการหักภาษี ณ ที่จ่ายของสภาตำบลและองค์การบริหารส่วนตำบล

#### 5.1.4 ด้านบัญชีและงบการเงิน

การตรวจสอบบัญชีและงบการเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น แบ่งการตรวจสอบออกเป็นสามส่วน คือ ตรวจสอบการจัดทำบัญชี สรรพบัญชีต่าง ๆ และทะเบียนคุมต่าง ๆ ตรวจสอบการจัดทำงบการเงินประจำเดือนและตรวจสอบการจัดทำงบการเงิน ณ วันสิ้นปีงบประมาณ โดยมีขั้นตอนและวิธีการตรวจสอบ ดังนี้

กฎหมาย ระเบียบ และหนังสือสั่งการที่ใช้อ้างอิง

1. ระเบียบกระทรวงมหาดไทย ว่าด้วยการรับเงิน การเบิกจ่ายเงิน การฝากเงิน การเก็บรักษาเงิน และการตรวจเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น พ.ศ. 2547 ข้อ 6 ข้อ 87 ข้อ 93 ข้อ 98 และข้อ 101

2. ระเบียบกรมการปกครองว่าด้วย การบันทึกบัญชี การจัดทำทะเบียน และรายงานการเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น พ.ศ. 2543

3. หนังสือกรมส่งเสริมการปกครองท้องถิ่น ค่วนที่สุด ที่ มท 0808.3 / ว 819 ลงวันที่ 2 กุมภาพันธ์ 2547 เรื่อง ปรับระบบการบันทึกบัญชีองค์การบริหารส่วนตำบล ก่อนเข้าสู่ระบบการบันทึกบัญชีด้วยระบบคอมพิวเตอร์

วิธีการตรวจสอบ

การตรวจสอบบัญชีและการเงิน เป็นการตรวจสอบที่ต่อเนื่องจากการตรวจสอบด้านการรับเงิน การนำส่งเงินและการจ่ายเงิน ดังนั้นในการตรวจสอบการบันทึกบัญชี และการจัดทำงบการเงินจึงเป็นการตรวจสอบหลังจากการรับเงิน การฝากเงินและการจ่ายเงิน โดยนำไปนำส่งเงิน ใบสำคัญสรุบนำส่งเงิน และรายงานการจัดทำเช็ค มาเป็นเอกสารประกอบการตรวจสอบ โดยมีขั้นตอนการตรวจสอบ ดังนี้

การตรวจสอบสมุดเงินสดรับ

สมุดเงินสดรับ เป็นหลักฐานแสดงการรับเงินทุกประเภทขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น โดยบันทึกรายการรับจากใบนำส่งเงิน หรือใบสำคัญสรุปใบนำส่ง หนังสือแจ้งการโอนเงินจากธนาคารแล้วแต่กรณี

การตรวจสอบสมุดเงินสดจ่าย

สมุดเงินสดจ่ายเป็นหลักฐานแสดงการจ่ายเงินทุกประเภทขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น โดยบันทึกการจ่ายจากรายงานการจัดทำเช็ค

การตรวจสอบงบการเงิน ณ วันสิ้นเดือน

ทุกสิ้นเดือน องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจะต้องจัดทำบทรดลงและรายงานรับจ่ายเงินสดพร้อมงบประกอบ เพื่อเสนอผ่านปลัดองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น เพื่อให้ผู้บริหารทราบ พร้อมทั้งส่งสำเนาให้ผู้กำกับดูแล ตามระเบียบกระทรวงมหาดไทย ว่าด้วยการรับเงิน การเบิกจ่ายเงิน การฝากเงิน การเก็บรักษาเงินและการตรวจเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น พ.ศ. 2547 ข้อ 99

การตรวจสอบการเงิน ณ วันสิ้นปีงบประมาณ และเงินสะสมคงเหลือ  
 ทุกสิ้นปีงบประมาณ องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นต้องทำการปิดบัญชี เพื่อ  
 แสดงผลการดำเนินงานและสรุปลงการเงิน ตามแบบที่กรมส่งเสริมการปกครองท้องถิ่นกำหนด  
 เสนอให้คณะกรรมการ เพื่อส่งให้สำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน ภายในเก้าสิบวัน นับจากวันสิ้น  
 ปีงบประมาณ แล้วส่งสำเนาให้ผู้กำกับดูแล และประกาศสำเนางบแสดงฐานะการเงินและงบ  
 ประกอบอื่น ๆ ให้ประชาชนทราบภายในเวลาอันควร ตามระเบียบกระทรวงมหาดไทย ว่าด้วย  
 การรับเงิน การเบิกจ่ายเงิน การฝากเงิน การเก็บรักษาเงิน และการตรวจเงินขององค์กรปกครอง  
 ส่วนท้องถิ่น พ.ศ. 2547 ข้อ 100 และข้อ 101 ทุกสิ้นปีงบประมาณ เมื่อปิดบัญชีรายรับรายจ่าย  
 แล้ว ให้กันยอดเงินสะสมประจำปีไว้ร้อยละยี่สิบห้าของทุกปี เพื่อเป็นทุนสำรองเงินสะสม โดย  
 ที่ทุนสำรองเงินสะสมนี้ให้เพิ่มขึ้นร้อยละยี่สิบห้าของทุกปี ตามระเบียบกระทรวงมหาดไทยว่าด้วย  
 การรับเงิน การเบิกจ่ายเงิน การฝากเงิน การเก็บรักษาเงิน และการตรวจเงินขององค์กรปกครอง  
 ส่วนท้องถิ่น พ.ศ. 2547 ข้อ 87

#### 5.1.5 ด้านการยืมเงินงบประมาณ

การยืมเงินงบประมาณขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ส่วนใหญ่มี  
 การดำเนินการไม่เป็นไปตามที่ระเบียบกำหนด หรือมีการนำเงินงบประมาณไปใช้ประโยชน์  
 ส่วนตัว มีการชดใช้เงินยืมช้ากว่าที่ระเบียบกำหนด ดังนั้น ผู้ตรวจสอบต้องให้ความสำคัญใน  
 การตรวจสอบด้านการยืมเงินงบประมาณ โดยมีแนวทางและหลักเกณฑ์ในการตรวจสอบ ดังนี้

##### เอกสารประกอบการตรวจสอบ

1. ทะเบียนลูกหนี้เงินยืมงบประมาณ
2. สัญญายืมเงิน
3. ฎีกาเบิกเงินยืมงบประมาณ และเอกสารประกอบ

กฎหมาย ระเบียบ และหนังสือสั่งการ ที่เกี่ยวข้อง

1. ระเบียบกระทรวงมหาดไทย ว่าด้วยการรับเงิน การเบิกจ่ายเงิน การ  
 ฝากเงิน การเก็บรักษาเงิน และการตรวจเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น พ.ศ. 2547 ข้อ 84  
 ข้อ 85 ข้อ 86
2. ระเบียบกรมการปกครองว่าด้วย การบันทึกบัญชี การจัดทำทะเบียน  
 และรายงานการเงินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น พ.ศ. 2543
3. หนังสือกรมส่งเสริมการปกครองท้องถิ่น ค่วนที่สุด ที่ มท 0808.3/ว  
 819 ลงวันที่ 2 กุมภาพันธ์ 2547 เรื่อง ปรับระบบการบันทึกบัญชีองค์การบริหารส่วนตำบล  
 ก่อนเข้าสู่ระบบการบันทึกบัญชีด้วยระบบคอมพิวเตอร์

### 5.2.6 ด้านเงินสะสม

เงินสะสม เป็นเงินทุนขององค์การปกครองส่วนท้องถิ่น เป็นเงินที่แสดงถึงฐานะการคลัง และแสดงถึงผลการบริหารงบประมาณขององค์การปกครองส่วนท้องถิ่น การเก็บรักษาและการใช้จ่ายเงินสะสม กระทรวงมหาดไทยได้กำหนดหลักเกณฑ์และวิธีปฏิบัติไว้แล้ว ซึ่งการตรวจสอบด้านเงินสะสมจะตรวจสอบตามหลักเกณฑ์กระทรวงมหาดไทยกำหนด โดยแบ่งการตรวจสอบออกเป็นด้านกันเงินสะสม และการใช้จ่ายเงินสะสม

กฎหมาย ระเบียบ และหนังสือสั่งการ ที่เกี่ยวข้อง

1. ระเบียบกระทรวงมหาดไทย ว่าด้วยการรับเงิน การเบิกจ่ายเงิน การฝากเงิน การเก็บรักษาเงิน และการตรวจเงินขององค์การปกครองส่วนท้องถิ่น พ.ศ. 2547 ข้อ 87

2. หนังสือกรมส่งเสริมการปกครองส่วนท้องถิ่น ที่ มท 0808.4/ว 609 ลงวันที่ 23 มีนาคม 2548 เรื่อง การกำหนดแบบและแนวทางการปรับปรุงบัญชีเงินสะสม รายงานสถานะการเงินประจำวันและแผนการใช้จ่ายเงินขององค์การปกครองส่วนท้องถิ่น  
วิธีการตรวจสอบ

1. ตรวจสอบจำนวนเงินที่ตั้งไว้ในงบประมาณรายจ่ายประจำปี  
2. ตรวจสอบจำนวนเงินทุนสำรองเงินสะสม ว่าสูงกว่าร้อยละยี่สิบห้าของงบประมาณรายจ่ายประจำปีหรือไม่

3. หากตรวจพบว่ามีการเงินทุนสำรองเงินสะสม ตรวจสอบว่านำไปใช้ตามอำนาจหน้าที่หรือไม่ได้รับการอนุมัติจากใคร

4. ตรวจสอบยอดเงินสะสมคงเหลือจากงบแสดงฐานะการเงิน บัญชีแยกประเภทและจากงบทดลองประจำเดือนถูกต้องครบถ้วนหรือไม่

5. การใช้จ่ายเงินสะสม ใช้จ่ายเงินสะสมตามอำนาจหน้าที่ หรือไม่

6. ตรวจสอบยอดเงินทุนสำรองสะสม ที่องค์การปกครองส่วนท้องถิ่น  
คำนวณยอดเงินสะสมเมื่อสิ้นปีงบประมาณ

7. ตรวจสอบการยืมเงินสะสม เป็นไปตามระเบียบหรือไม่

8. ตรวจสอบการจ่ายขาดเงินสะสม เป็นไปตามระเบียบหรือไม่

9. ตรวจสอบเอกสารหลักฐานในการขอเบิกตามระเบียบและหนังสือสั่งการ  
ที่เกี่ยวข้อง

## 6. ปัจจัยที่ส่งผลทำให้การตรวจสอบภายในประสบความสำเร็จ

การตรวจสอบภายใน มีส่วนช่วยให้ราชการบรรลุเป้าหมายและวัตถุประสงค์ได้ โดยการประเมินผลงานอย่างเป็นระบบและมีระเบียบแบบแผน เพื่อช่วยให้ส่วนราชการพัฒนากระบวนการบริหารความเสี่ยง การควบคุมภายใน และการกำกับดูแลให้มีประสิทธิภาพและประสิทธิผลยิ่งขึ้น และการจะปฏิบัติงานด้านการตรวจสอบภายในให้ประสบความสำเร็จนั้น ต้องอาศัยปัจจัยหลายประการ ซึ่งมีนักวิชาการหลายท่านได้กล่าวดังต่อไปนี้

### ปัจจัยความสำเร็จของการตรวจสอบภายใน ( อุษณา ภัทมนตรี, 2548 : 1-16 - 1-19 )

การตรวจสอบภายในจะประสบความสำเร็จ และเป็นประโยชน์ต่อองค์กรในระดับใด ขึ้นอยู่กับปัจจัยพื้นฐานความสำเร็จที่สำคัญ ซึ่งประกอบด้วย

1. นโยบายและการสนับสนุนของฝ่ายบริหาร งานตรวจสอบจะพัฒนาไปในทิศทางใดต้องมาจากนโยบายและความต้องการของฝ่ายบริหารเป็นหลัก โดยฝ่ายบริหารต้องกำหนดนโยบายและแสดงการสนับสนุนงานตรวจสอบภายในในด้านต่าง ๆ โดยเฉพาะในด้านดังต่อไปนี้

- การกำหนดนโยบายและวัตถุประสงค์ในการจัดตั้งหน่วยงานตรวจสอบภายในในกฎบัตรการตรวจสอบภายใน ( Internal Audit Charter ) และกฎบัตรคณะกรรมการตรวจสอบ ( Audit Committee Charter ) ให้ชัดเจน การกำหนดสายการบังคับบัญชาให้ขึ้นตรงต่อผู้บริหารระดับสูงหรือคณะกรรมการการตรวจสอบ
- การมอบอำนาจในการตรวจสอบให้เหมาะสมกับหน้าที่และความรับผิดชอบ ซึ่งอำนาจของผู้ตรวจสอบ คือ อำนาจในการเข้าถึงรายงาน เอกสาร ข้อมูลและทรัพย์สินทุกชนิด ที่ต้องใช้ในการตรวจสอบ รวมทั้งอำนาจในการเรียกบุคคลใดบุคคลหนึ่งมาสัมภาษณ์หรือสอบถาม
- การสนับสนุนด้านงบประมาณและทรัพยากรที่จำเป็นในการตรวจสอบ
- การติดตามและสั่งการตามรายงานการตรวจสอบภายใน
- การให้เวลาเข้าประชุมปรึกษาหารือกับหน่วยตรวจสอบ
- การใช้หน่วยงานตรวจสอบเป็นสถานฝึกอบรมผู้บริหาร และบุคลากรสำคัญ เพราะเป็นหน่วยงานที่มีขอบเขตงานเกี่ยวกับการ

ปฏิบัติงานทุกระดับ ทำให้มองเห็นภาพของทุกกิจการได้ชัดเจน ซึ่ง  
แนวความคิดดังกล่าวใช้ปฏิบัติในธุรกิจสมัยใหม่

## 2. ความพร้อมของระบบงานและสารสนเทศ

งานตรวจสอบเกี่ยวข้องกับภาระวิเคราะห์และประเมินผล ซึ่งต้องอาศัย  
ข้อมูลทั้งด้านการเงิน การบัญชี และการปฏิบัติงาน ดังนั้น กิจการที่มีข้อมูลพร้อมย่อมพัฒนา  
งานตรวจสอบได้เร็ว และกว้างขวางกว่ากิจการที่ระบบข้อมูลยังล้าสมัยหรือเชื่อถือไม่ได้

## 3. ความเข้าใจและยอมรับของผู้รับการตรวจสอบ

โดยต้องเกิดจากความเข้าใจงานตรวจสอบภายใน เพราะหากไม่เข้าใจ  
ไม่ยอมรับและผู้รับการตรวจไม่ยอมแก้ไขปัญหาที่เกิดขึ้น ทำให้งานตรวจสอบนั้นสูญเปล่า และ  
ผลเสียจะตกอยู่กับกิจการ เนื่องจากปัญหาในการปฏิบัติงานนั้นยังไม่ได้แก้ไขอย่างถูกต้อง

## 4. ความรู้ ทักษะ และมนุษยสัมพันธ์ของผู้ตรวจสอบภายใน

ผู้ตรวจสอบภายในควรปฏิบัติงานให้สอดคล้องกับมาตรฐานและจริยธรรม  
แห่งวิชาชีพ ควรมีความสามารถในการเรียนรู้ มีไหวพริบ และมีการใช้ความคิดที่เป็นเหตุเป็นผล  
ต้องพัฒนาความรู้โดยเฉพาะด้านการตรวจสอบ และการบริหารที่ทันสมัยอยู่ตลอดเวลา มีทักษะ  
ในการแก้ปัญหาและตัดสินใจ รวมทั้งใช้มนุษยสัมพันธ์และวิธีการปฏิบัติงานที่เป็นที่ยอมรับของ  
ทุกฝ่ายที่เกี่ยวข้อง ทั้งนี้ผู้ตรวจสอบควรนำวิธีการตรวจสอบแบบมีส่วนร่วม ( Participative  
Audit ) มาใช้ให้เหมาะสม รวมทั้งการสามารถใช้เทคโนโลยีสมัยใหม่เพื่อประโยชน์ในการ  
ตรวจสอบ

## 5. ความสัมพันธ์ระหว่างหน่วยงานตรวจสอบภายในกับหน่วยงานอื่น

นอกเหนือจากที่ผู้ตรวจสอบภายใน เป็นผู้ที่มีมนุษยสัมพันธ์ที่ดีแล้ว  
หน่วยงานตรวจสอบภายในเองยังต้องมีความสัมพันธ์ในระดับที่เหมาะสมกับหน่วยงาน และ/หรือ  
ฝ่ายต่าง ๆ ด้วย

**ปัจจัยที่ทำให้การตรวจสอบภายในประสบความสำเร็จ** ( จันทนา สาขากร, นิพันธ์ เห็น โชคชัย  
ชนะและศิลาพร ศรีจันเพชร, 2550 : 4-24 - 4-27 )

การประกอบอาชีพตรวจสอบภายในที่จะประสบความสำเร็จเกิดจากปัจจัยหลาย  
ประการในที่จะกล่าวถึงปัจจัย 4 ประการ คือ

- 1) คุณสมบัติที่ดีของผู้ตรวจสอบภายใน
- 2) ทักษะในการตรวจสอบภายใน
- 3) การปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน

#### 4) ปัจจัยที่ส่งเสริมอื่น

โดยกล่าวถึงปัจจัยแต่ละประการพอสังเขปดังนี้

##### 1) คุณสมบัติที่ดีของผู้ตรวจสอบภายใน

ผู้ตรวจสอบภายในที่มีคุณสมบัติดี ย่อมมีโอกาที่จะประสบความสำเร็จในวิชาชีพตรวจสอบภายในเป็นอย่างมากคุณสมบัติที่ดีของผู้ตรวจสอบภายใน ประกอบด้วย 2 ส่วน คือ

##### 1.1 คุณสมบัติทางการศึกษา

ผู้ตรวจสอบภายใน ควรมีความรู้และความชำนาญเชิงวิชาการเป็นอย่างดี หลากหลายแขนงวิชา ชอบศึกษาหาความรู้และใฝ่รู้ อย่างไม่หยุดยั้ง มีความชำนาญในมาตรฐานการปฏิบัติงานในวิชาชีพตรวจสอบภายในและเทคนิคที่จำเป็นในการตรวจสอบ มีความสามารถในการติดต่อสื่อสาร และมีความรู้เกี่ยวกับธุรกิจขององค์กรเป็นอย่างดี

##### 1.2 คุณสมบัติส่วนตัว

ผู้ตรวจสอบภายในควรมีคุณสมบัติส่วนตัว คือ มีบุคลิกภาพที่ดี การแต่งกายสะอาดเรียบร้อย สุขภาพ ถ่อมตน มีมนุษยสัมพันธ์ดี การให้ความช่วยเหลือและให้คำปรึกษาที่ดี มีความคิดริเริ่มสร้างสรรค์ ช่างสังเกต มีวิสัยทัศน์กว้างไกล มีการเก็บรักษาความลับได้ดี และปรับปรุงพัฒนาตนเองอย่างต่อเนื่องสม่ำเสมอ มีความซื่อสัตย์สุจริต มีความเชื่อมั่น ในตนเองและมีความเป็นผู้นำและยินดีรับฟังความคิดเห็นของผู้อื่น

##### 2) ทักษะคติในการตรวจสอบภายใน

ทักษะคติ หมายถึง แนวคิด ความเชื่อ หรือมุมมองในสิ่งใดสิ่งหนึ่งว่าเป็นอย่างไร ทักษะคติอาจแบ่งออกได้เป็น 2 ด้าน คือ ทักษะคติเชิงบวก และทักษะคติเชิงลบ

ทักษะคติในการตรวจสอบภายใน มีความสำคัญมากในการตรวจสอบภายใน ซึ่งในวิชาชีพการตรวจสอบภายในอาจแบ่งออกเป็น 2 ด้าน คือ ทักษะคติในการตรวจสอบภายในเชิงลบ โดยการแสดงออกในลักษณะของการสอบสวน สืบสวน ค้นหาข้อเท็จจริง หลักฐาน ฯลฯ เป็นต้น และทักษะคติในการตรวจสอบภายในเชิงบวก โดยการแสดงออกในบทบาทของการเป็นที่ปรึกษา ผู้ให้คำปรึกษา หรือผู้ให้บริการช่วยเหลือ ในลักษณะของการให้คำแนะนำช่วยเหลือ ให้ความรู้ การค้นหาคำตอบ ฯลฯ เป็นต้น

##### 3) การปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน

กฎพื้นฐานในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในให้ประสบความสำเร็จมี 4 ประการ คือ

- การตรวจสอบต้องตอบสนองความต้องการของลูกค้า ผู้ตรวจสอบจะต้องให้บริการแก่ลูกค้า 3 กลุ่ม คือ ผู้รับตรวจ หัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบ และองค์กร โดยมุ่งเน้นการตรวจสอบเพื่อการบริหาร

- ผู้ตรวจสอบภายในต้องมีความรู้ ทักษะ ความสามารถ ความชำนาญงานในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในตลอดจนมีมนุษยสัมพันธ์ที่ดี

- การตรวจสอบภายใน ต้องวัดผลการดำเนินงานจริงที่เกิดขึ้นเปรียบเทียบกับเกณฑ์ในการตรวจสอบ ที่ได้มีการตกลงกันไว้ล่วงหน้า เพื่อการยอมรับของทุกฝ่ายและการตรวจสอบแบบมีส่วนร่วม

- ข้อเสนอผลจากการตรวจสอบต้องมาจากข้อเท็จจริง หรือหลักฐานที่ถูกต้องและครบถ้วนตรงความเป็นจริง

#### 4) ปัจจัยที่ส่งเสริมอื่น

ปัจจัยที่สำคัญมาก ซึ่งส่งเสริมให้การตรวจสอบภายในประสบความสำเร็จ มีดังนี้

- ฝ่ายบริหารหรือผู้บริหารระดับสูงขององค์กร ต้องกำหนดนโยบายและการให้การสนับสนุนอย่างจริงจังและจริงใจแก่หน่วยงานตรวจสอบ

- หน่วยงานตรวจสอบภายในต้องมีระบบงานและการบริหารที่ดี

- ความเข้าใจและยอมรับของผู้รับตรวจ สัมพันธภาพระหว่างผู้ตรวจสอบภายในกับผู้รับตรวจเป็นไปด้วยดี

- ผู้ตรวจสอบภายในควรได้หลักฐานการตรวจสอบที่ถูกต้อง ครบถ้วน เชื่อถือได้ และเพียงพอต่อการสรุปผลการตรวจสอบ ดังนั้น องค์กรต้องมีความพร้อมของระบบงานและระบบสารสนเทศ

- รายงานการตรวจสอบและข้อเสนอแนะ เป็นที่ยอมรับของทุกฝ่ายที่เกี่ยวข้อง ข้อเสนอแนะนั้นสามารถนำไปปฏิบัติได้จริง และผู้รับตรวจยินดีที่จะนำไปปฏิบัติด้วยความเต็มใจ

- การติดตามผลการตรวจสอบภายหลังการตรวจสอบแล้วอย่างต่อเนื่องและอย่างเอาใจจริงเอาใจของผู้บริหารและผู้ตรวจสอบภายใน

- ผู้ตรวจสอบภายในมีคุณสมบัติดี มีทัศนคติในการตรวจสอบภายในเชิงบวก

## 7. ความรู้เกี่ยวกับองค์การบริหารส่วนตำบล

องค์การบริหารส่วนตำบล หรือเรียกชื่อย่อว่า อบต. เป็นหน่วยงานท้องถิ่นที่ได้จัดตั้งขึ้นตามพระราชบัญญัติสภาตำบล และองค์การบริหารส่วนตำบล พ.ศ. 2537 มีฐานะเป็นนิติบุคคลและเป็นราชการบริหารส่วนท้องถิ่น โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อการกระจายอำนาจไปสู่ท้องถิ่น เพื่อให้ราษฎรมีส่วนร่วมในการบริหารท้องถิ่นของตนเอง โดยมีการแบ่งขนาดออกเป็น 3 ขนาด ได้แก่ อบต.ขนาดใหญ่ อบต.ขนาดกลางและอบต.ขนาดเล็ก

### 7.1 โครงสร้างองค์การบริหารส่วนตำบล ( วันชัย จันทร์พรและคณะ, ม.ป.ป. : 50 – 60 )

พระราชบัญญัติสภาตำบล และองค์การบริหารส่วนตำบล พ.ศ. 2537 ได้บัญญัติไว้ว่าองค์การบริหารส่วนตำบลมีฐานะเป็นนิติบุคคลและเป็นราชการบริหารส่วนท้องถิ่น ประกอบด้วย สภาองค์การบริหารส่วนตำบลและนายกองค์การบริหารส่วนตำบล

สภาองค์การบริหารส่วนตำบล ประกอบด้วย สมาชิกสภาองค์การบริหารส่วนตำบลจำนวนหมู่บ้านละสองคน ซึ่งเลือกตั้งขึ้นโดยราษฎรผู้มีสิทธิเลือกตั้งในแต่ละหมู่บ้าน ในเขตองค์การบริหารส่วนตำบลนั้น ในกรณีที่เขตองค์การบริหารส่วนตำบลใดมีเพียงหนึ่งหมู่บ้าน ให้สภาองค์การบริหารส่วนตำบลนั้น มีสมาชิกสภาองค์การบริหารส่วนตำบลจำนวนหกคน และในกรณีที่เขตองค์การบริหารส่วนตำบลใดมีเพียงสองหมู่บ้านให้สภาองค์การบริหารส่วนตำบลนั้น มีสมาชิกสภาองค์การบริหารส่วนตำบล จำนวนหมู่บ้านละสามคน หลักเกณฑ์และวิธีการสมัครรับเลือกตั้งและการเลือกตั้งให้เป็นไปตามกฎหมายว่าด้วยการเลือกตั้ง สมาชิกสภาท้องถิ่น หรือผู้บริหารท้องถิ่น โดยอายุของสภาองค์การบริหารส่วนตำบลมีกำหนดคราวละสี่ปี นับตั้งแต่วันเลือกตั้ง สภาองค์การบริหารส่วนตำบลมีอำนาจหน้าที่ ในการให้ความเห็นชอบแผนพัฒนาองค์การบริหารส่วนตำบล เพื่อเป็นแนวทางในการบริหารกิจการขององค์การบริหารส่วนตำบล พิจารณาและให้ความเห็นชอบร่างข้อบัญญัติขององค์การบริหารส่วนตำบล ร่างข้อบัญญัติงบประมาณรายจ่ายประจำปี และร่างข้อบัญญัติงบประมาณรายจ่ายเพิ่มเติม และควบคุมการปฏิบัติงานของนายกองค์การบริหารส่วนตำบลให้เป็นไปตามกฎหมาย นโยบายแผนพัฒนาองค์การบริหารส่วนตำบล ข้อบัญญัติ ระเบียบ และข้อบังคับของทางราชการ

สภาองค์การบริหารส่วนตำบล มีประธานสภาและรองประธานสภาคนหนึ่ง ซึ่งเลือกจากสมาชิกสภาองค์การบริหารส่วนตำบล ให้นายอำเภอเป็นผู้แต่งตั้งประธาน และรองประธานสภาองค์การบริหารส่วนตำบลตามมติของสภาองค์การบริหารส่วนตำบล ประธานและรองประธานสภาองค์การบริหารส่วนตำบลมีวาระ การดำรงตำแหน่งคราวละสี่ปี นับแต่วันที่ ได้รับเลือกเป็นประธาน หรือรองประธานสภาองค์การบริหารส่วนตำบล เมื่อตำแหน่งประธาน

และรองประธานสภาองค์การบริหารส่วนตำบลว่างลงเพราะเหตุอื่นใด นอกจากการครบวาระ ให้มีการเลือกประธานหรือรองประธานสภาองค์การบริหารส่วนตำบล แทนตำแหน่งที่ว่างภายในสิบห้าวัน นับแต่วันที่ตำแหน่งนั้นว่างลง และให้ผู้ซึ่งได้รับเลือกแทนนั้น อยู่ในตำแหน่งได้เพียงเท่าวาระที่เหลืออยู่ของผู้ซึ่งตนแทน

นายกองค์การบริหารส่วนตำบล ในองค์การบริหารส่วนตำบล มีนายกองค์การบริหารส่วนตำบลหนึ่งคน ซึ่งมาจากการเลือกตั้งโดยตรงของประชาชน ตามกฎหมายว่าด้วยการเลือกตั้งสมาชิกสภาท้องถิ่นหรือผู้บริหารท้องถิ่นให้นายกองค์การบริหารส่วนตำบล ดำรงตำแหน่งนับแต่วันเลือกตั้งและมีระยะเวลาดำรงตำแหน่งคราวละสี่ปีนับแต่วันเลือกตั้ง นายกองค์การบริหารส่วนตำบล อาจแต่งตั้งรองนายกองค์การบริหารส่วนตำบล ซึ่งมีใช้สมาชิกสภาองค์การบริหารส่วนตำบล เป็นผู้ช่วยเหลือในการบริหารราชการขององค์การบริหารส่วนตำบล ตามที่นายกองค์การบริหารส่วนตำบลมอบหมาย ได้ไม่เกินสองคน และอาจแต่งตั้งเลขานุการนายกองค์การบริหารส่วนตำบลคนหนึ่ง ซึ่งมีได้เป็นสมาชิกสภาองค์การบริหารส่วนตำบลหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐได้ ก่อนนายกองค์การบริหารส่วนตำบลเข้ารับหน้าที่ ให้ประธานสภาองค์การบริหารส่วนตำบลเรียกประชุมสภาองค์การบริหารส่วนตำบล เพื่อให้นายกองค์การบริหารส่วนตำบลแถลงนโยบายต่อสภาองค์การบริหารส่วนตำบล โดยไม่มีการลงมติ ทั้งนี้ ภายในสามสิบวัน นับแต่วันประกาศผลการเลือกตั้งนายกองค์การบริหารส่วนตำบล และนายกองค์การบริหารส่วนตำบลมีอำนาจหน้าที่ดังนี้

1. กำหนดนโยบายโดยไม่ขัดต่อกฎหมาย และรับผิดชอบในการบริหารราชการขององค์การบริหารส่วนตำบลให้เป็นไปตามกฎหมาย นโยบาย แผนพัฒนาองค์การบริหารส่วนตำบล ข้อบัญญัติ ระเบียบและข้อบังคับของทางราชการ
2. สั่ง อนุญาต และอนุมัติเกี่ยวกับราชการองค์การบริหารส่วนตำบล
3. แต่งตั้งและถอดถอนรองนายกองค์การบริหารส่วนตำบล และเลขานุการนายกองค์การบริหารส่วนตำบล
4. วางระเบียบเพื่อให้งานขององค์การบริหารส่วนตำบล เป็นไปด้วยความเรียบร้อย
5. รักษาการให้เป็นไปตามข้อบัญญัติขององค์การบริหารส่วนตำบล
6. ปฏิบัติหน้าที่อื่นตามที่บัญญัติไว้ในพระราชบัญญัตินี้และกฎหมายอื่น

ให้นายกองค์การบริหารส่วนตำบลควบคุม และรับผิดชอบในการบริหารราชการขององค์การบริหารส่วนตำบลตามกฎหมาย และเป็นผู้บังคับบัญชาของพนักงานส่วนตำบล และลูกจ้างขององค์การบริหารส่วนตำบล และให้มีปลัดองค์การบริหารส่วนตำบลคนหนึ่ง เป็น

ผู้บัญชาพนักงานส่วนตำบล และลูกจ้างองค์การบริหารส่วนตำบลรองจากนายกองค์การบริหารส่วนตำบล และรับผิดชอบควบคุมดูแลราชการประจำขององค์การบริหารส่วนตำบล ให้เป็นไปตามนโยบาย และมีอำนาจหน้าที่อื่นตามที่มิได้กำหนดหรือตามที่นายกองค์การบริหารส่วนตำบลมอบหมาย

## 7.2 อำนาจหน้าที่ขององค์การบริหารส่วนตำบล

องค์การบริหารส่วนตำบล มีอำนาจหน้าที่ ในการพัฒนาตำบล ทั้งในด้านเศรษฐกิจ สังคม และวัฒนธรรม ภายใต้บังคับแห่งกฎหมาย องค์การบริหารส่วนตำบล มีหน้าที่ต้องทำในเขตองค์การบริหารส่วนตำบล ดังนี้

1. จัดให้มีและบำรุงรักษาทางน้ำและทางบก
2. รักษาความสะอาดของถนน ทางน้ำ ทางเดิน และที่สาธารณะรวมทั้งกำจัดมูลฝอยและสิ่งปฏิกูล
3. ป้องกันโรคและระงับโรคติดต่อ
4. ป้องกันและบรรเทาสาธารณภัย
5. ส่งเสริมการศึกษา ศาสนา และวัฒนธรรม
6. ส่งเสริมการพัฒนาสตรี เด็ก เยาวชน ผู้สูงอายุ และผู้พิการ
7. คุ้มครอง ดูแล และบำรุงรักษาทรัพยากรธรรมชาติและสิ่งแวดล้อม
8. บำรุงรักษาศิลปะ จารีตประเพณี ภูมิปัญญาท้องถิ่น และวัฒนธรรมอันดีของท้องถิ่น
9. ปฏิบัติหน้าที่อื่นตามที่ทางราชการมอบหมายโดยจัดสรรงบประมาณหรือบุคลากรให้ตามความจำเป็นและสมควร

และองค์การบริหารส่วนตำบลอาจจัดทำกิจการในเขตองค์การบริหารส่วนตำบล ดังต่อไปนี้

1. ให้มีน้ำเพื่อการอุปโภค บริโภค และการเกษตร
2. ให้มีและบำรุงรักษาไฟฟ้าหรือแสงสว่างโดยวิธีอื่น
3. ให้มีและบำรุงรักษาทางระบายน้ำ
4. ให้มีและบำรุงสถานที่ประชุม การกีฬา การพักผ่อนหย่อนใจและสวนสาธารณะ
5. ให้มีและส่งเสริมกลุ่มเกษตรกรและกิจการสหกรณ์
6. ส่งเสริมให้มีอุตสาหกรรมในครอบครัว
7. บำรุงและส่งเสริมการประกอบอาชีพของราษฎร

8. การคุ้มครองดูแลและรักษาทรัพย์สินอันเป็นสาธารณสมบัติของแผ่นดิน
9. หาผลประโยชน์จากทรัพย์สินขององค์การบริหารส่วนตำบล
10. ให้มีตลาด ท่าเทียบเรือ และท่าข้าม
11. กิจการเกี่ยวกับการพาณิชย์
12. การท่องเที่ยว
13. การผังเมือง

### 7.3 รายได้และรายจ่ายขององค์การบริหารส่วนตำบล

องค์การบริหารส่วนตำบลมีรายได้จาก ภาษีบำรุงท้องที่ ภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีป้าย อากรการฆ่าสัตว์และค่าธรรมเนียม รวมถึงผลประโยชน์อื่นอันเกิดจากการฆ่าสัตว์ ทั้งนี้ ในเขตองค์การบริหารส่วนตำบลใด เมื่อได้มีการจัดเก็บตามกฎหมายว่าด้วยภาษ่นั้นแล้วให้เป็นรายได้ขององค์การบริหารส่วนตำบลนั้น และนอกจากนี้้องค์การบริหารส่วนตำบลอาจมีรายได้ ดังต่อไปนี้

1. รายได้จากทรัพย์สินขององค์การบริหารส่วนตำบล
  2. รายได้จากสาธารณูปโภคขององค์การบริหารส่วนตำบล
  3. รายได้จากกิจการเกี่ยวกับการพาณิชย์ขององค์การบริหารส่วนตำบล
  4. ค่าธรรมเนียม ค่าใบอนุญาต และค่าปรับ ตามที่จะมีกฎหมายกำหนดไว้
  5. เงินและทรัพย์สินอื่นที่มีผู้อุทิศให้
  6. รายได้อื่นตามที่รัฐบาลหรือหน่วยงานของรัฐจัดสรรให้
  7. เงินอุดหนุนจากรัฐบาล
  8. รายได้อื่นตามที่จะมีกฎหมายกำหนดให้เป็นขององค์การบริหารส่วนตำบล
- องค์การบริหารส่วนตำบลอาจมีรายจ่าย ดังต่อไปนี้

1. เงินเดือน
2. ค่าจ้าง
3. เงินค่าตอบแทนอื่นๆ
4. ค่าใช้สอย
5. ค่าวัสดุ
6. ค่าครุภัณฑ์
7. ค่าที่ดิน สิ่งก่อสร้าง และทรัพย์สินอื่น ๆ
8. ค่าสาธารณูปโภค
9. เงินอุดหนุนหน่วยงานอื่น ๆ

10. รายจ่ายอื่นใดตามข้อผูกพัน หรือตามที่กฎหมายหรือระเบียบของกระทรวงมหาดไทยกำหนดไว้

นอกจากนี้ งบประมาณรายจ่ายประจำปี และงบประมาณรายจ่ายเพิ่มเติมขององค์การบริหารส่วนตำบล ให้จัดทำเป็นข้อบัญญัติองค์การบริหารส่วนตำบล และจะเสนอได้ก็แต่โดยนายกองค์การบริหารส่วนตำบล ตามระเบียบและวิธีการที่กระทรวงมหาดไทยกำหนด

#### 7.4 การกำกับดูแลองค์การบริหารส่วนตำบล

ให้นายอำเภอมีอำนาจกำกับดูแล การปฏิบัติหน้าที่ขององค์การบริหารส่วนตำบล ให้เป็นไปตามกฎหมาย และระเบียบข้อบังคับของทางราชการและให้นายอำเภอมีอำนาจเรียกสมาชิกสภาองค์การบริหารส่วนตำบล นายกององค์การบริหารส่วนตำบล พนักงานส่วนตำบล และลูกจ้างขององค์การบริหารส่วนตำบล มาชี้แจงหรือสอบสวน ตลอดจนเรียกรายงานและเอกสารใด ๆ จากองค์การบริหารส่วนตำบลมาตรวจสอบได้ เพื่อคุ้มครองประโยชน์ของประชาชนในเขตองค์การบริหารส่วนตำบล หรือประโยชน์ของประเทศเป็นส่วนรวม นายอำเภอจะรายงานเสนอต่อผู้ว่าราชการจังหวัด เพื่อยุบสภาองค์การบริหารส่วนตำบลได้ โดยแสดงเหตุผลไว้ในคำสั่งด้วยเมื่อมีการยุบสภาองค์การบริหารส่วนตำบล หรือถือว่ามี การยุบสภาองค์การบริหารส่วนตำบล ให้มีการเลือกตั้งสมาชิกสภาองค์การบริหารส่วนตำบลขึ้นใหม่ภายในสี่สิบห้าวัน หากปรากฏว่า นายกององค์การบริหารส่วนตำบล รองนายกององค์การบริหารส่วนตำบล ประธานสภาองค์การบริหารส่วนตำบล หรือรองประธานสภาองค์การบริหารส่วนตำบล กระทำการฝ่าฝืนต่อความสงบเรียบร้อยหรือสวัสดิภาพของประชาชน หรือละเลยไม่ปฏิบัติตาม หรือปฏิบัติการณ์ไม่ชอบด้วยอำนาจหน้าที่ ให้นายอำเภอดำเนินการสอบสวนโดยเร็ว ในกรณีที่ผลการสอบสวนปรากฏว่า นายกององค์การบริหารส่วนตำบล รองนายกององค์การบริหารส่วนตำบล ประธานสภาองค์การบริหารส่วนตำบล หรือรองประธานสภาองค์การบริหารส่วนตำบล มีพฤติการณ์ตามผลการสอบสวน ให้นายอำเภอเสนอให้ผู้ว่าราชการจังหวัดสั่งให้บุคคลดังกล่าว พ้นจากตำแหน่ง ทั้งนี้ ผู้ว่าราชการจังหวัดอาจดำเนินการสอบสวนเพิ่มเติมด้วยก็ได้ คำสั่งของผู้ว่าราชการจังหวัดให้เป็นที่สุด

#### 8. วรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

มณี หัสชู (2549) ได้ทำการศึกษา ปัจจัยที่ส่งผลการปฏิบัติงาน ของผู้ตรวจสอบภายในส่วนราชการ สรุปผลการทดสอบสมมติฐานสามารถนำผลการศึกษามาใช้เป็นแนวทางในการอธิบาย พบว่า ปัจจัยที่ส่งผลการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในส่วนราชการตามสมมติฐานที่ส่งผลต่อการปฏิบัติงานตรวจสอบ แบ่งเป็นปัจจัยตามสมมติฐาน ที่มีความแตกต่าง ได้แก่ อายุ ระดับตำแหน่ง ประสบการณ์ ความชัดเจนของวัตถุประสงค์ของการนำนโยบาย การกำหนด

ภารกิจและมอบหมายงาน มาตรการควบคุมและประเมินผล โอกาสความก้าวหน้าในหน้าที่การงาน ผู้บังคับบัญชา การได้รับการยอมรับนับถือ และปัจจัยตามสมมติฐานที่ไม่มี ความแตกต่าง ได้แก่ เพศ สถานภาพ การศึกษา การสนับสนุนทรัพยากร ค่าตอบแทน

**วาสนา อิมทร์เจียม (2549)** ได้ทำการศึกษา ปัญหาและความต้องการของผู้ตรวจสอบภายใน : มหาวิทยาลัยของรัฐ ซึ่งปัญหาจากการปฏิบัติงานตามกระบวนการปฏิบัติงาน 3 ขั้นตอนหลัก ได้แก่ การวางแผน การปฏิบัติงาน และการรายงานติดตามผล และปัญหาจากทรัพยากรที่ใช้ในการปฏิบัติงานตามความเห็นของผู้ตรวจสอบภายใน พบว่า

ด้านการวางแผน ปัญหาที่สำคัญ คือ การใช้ทักษะหรือความสามารถในการวิเคราะห์ และประเมินความเสี่ยงเพื่อทำการวางแผนการตรวจสอบ (Audit plan) ซึ่งการจัดทำแผนของหน่วยงานส่วนใหญ่ไม่ได้ทำการวิเคราะห์ และประเมินระดับความเสี่ยง เพื่อเป็นข้อมูลสำหรับการวางแผน ไม่กำหนดแผนการตรวจสอบให้ครอบคลุมด้านการดำเนินงานของงานโครงการ และไม่จัดทำแผนตรวจสอบตามคู่มือการวางแผนการตรวจสอบ และแผนการตรวจสอบของกรมบัญชีกลาง

ด้านการปฏิบัติงาน พบว่า ปัญหาที่สำคัญ คือ การปฏิบัติตามโปรแกรมการตรวจสอบ (Audit Program) ทั้งนี้อาจเป็นเพราะการปฏิบัติงานตามแผนการปฏิบัติงานนั้น เป็นกระบวนการปฏิบัติงานทุกขั้นตอนได้แก่ ตรวจสอบ สอบทานและรวบรวมหลักฐานเพื่อประเมินการปฏิบัติงานของหน่วยงานต่าง ๆ ว่าเป็นไปตามนโยบายแผนงานระเบียบปฏิบัติขององค์กร รวมทั้งกฎหมายที่เกี่ยวข้อง พร้อมทั้งเสนอข้อมูลที่ได้จากการตรวจสอบ และข้อเสนอแนะต่อฝ่ายบริหารเพื่อประกอบการตัดสินใจ

ด้านการรายงานและติดตามผล พบว่า ปัญหาด้านการรายงานและติดตามผลที่ผู้ตรวจภายในเห็นว่าเป็นปัญหาสำคัญ คือ รายงานผลการตรวจสอบล่าช้าไม่ทันเวลาอาจเป็นเพราะว่าในการรายงานและติดตามผลการตรวจสอบ นั้น ผู้ตรวจสอบภายในจะต้องใช้ความรอบคอบในการสรุปผลที่ได้จากการตรวจสอบข้อมูลทั้งหมดทุกขั้นตอน การนำเสนอข้อมูลต่างๆ จึงจำเป็นต้องทำอย่างระมัดระวังส่งผลให้ใช้เวลานาน

ด้านทรัพยากรที่ใช้ในการปฏิบัติงาน พบว่า ปัญหาที่สำคัญ คือ ความรู้ความสามารถ ทักษะหรือประสบการณ์ของบุคลากร อาจเป็นเพราะว่า งานตรวจสอบภายในเป็นงานที่ต้องอาศัยความรู้ ความสามารถเฉพาะตัวของผู้ตรวจสอบภายในสูง จึงทำให้ปัจจัยด้านความรู้ความสามารถ ทักษะหรือประสบการณ์ของผู้ตรวจสอบภายในมีความสำคัญ และยังพบว่าผู้ตรวจสอบภายใน ยังมีข้อจำกัดในการปฏิบัติงานตรวจสอบอีกหลายประการ โดยประการหนึ่งที่สำคัญ คือ ศักยภาพของผู้ตรวจสอบภายในเอง

**วารุณี สุกใส (2550)** ได้ทำการศึกษา การพัฒนากระบวนการตรวจสอบภายใน ของมหาวิทยาลัยราชภัฏ กรณีศึกษา: มหาวิทยาลัยราชภัฏอุบลราชธานี พบว่า ภาพรวมของ การปฏิบัติงานในประเด็นต่างๆ ของการบวนการตรวจสอบภายใน ซึ่งประกอบด้วย การ ประเมินผลความเสี่ยงเพื่อวางแผนการตรวจสอบประจำปี การจัดการทำแผนการตรวจสอบ ประจำปี การเสนอ ขออนุมัติแผนการตรวจสอบประจำปี การวางแผนการปฏิบัติงาน การสอบ ทานการประเมินผลการควบคุมภายใน การตรวจสอบรายงานการเงินประจำปี การตรวจสอบ การดำเนินงาน การตรวจสอบพัสดุ การให้บริการคำปรึกษาการจ้องค์การและการพัฒนา บุคลากร มีการปฏิบัติในระดับปานกลาง การตรวจสอบภายในจะประสบความสำเร็จ และเกิด คุณค่าแก่มหาวิทยาลัยราชภัฏอุบลราชธานีมากน้อยเพียงใด ส่วนหนึ่งขึ้นอยู่กับผู้บริหารของ มหาวิทยาลัยที่จะเห็นความสำคัญของงานตรวจสอบภายใน และพยายามส่งเสริมและสนับสนุน ให้ผู้ตรวจสอบภายใน สามารถปฏิบัติงานได้อย่างเหมาะสม ทั้งในเรื่องกรอบอัตรากำลัง งบประมาณ เครื่องมืออุปกรณ์ต่างๆ การมอบหมายงานที่เหมาะสมกับหน้าที่ และความ รับผิดชอบของผู้ตรวจสอบภายใน รวมทั้งการทำให้หน่วยงานที่อยู่ในความรับผิดชอบ และ เจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้อง ให้ความร่วมมือและยอมรับผู้ตรวจสอบภายใน และการปฏิบัติหน้าที่ของผู้ ตรวจสอบภายใน

**สมทรง ธนากิจ (2551)** ได้ทำการศึกษา ความรู้ ความเข้าใจ และทัศนคติ ต่อการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน ของผู้บริหารองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น อำเภอเมือง จังหวัดตราด พบว่า ผู้บริหารองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น มีบทบาทสำคัญในการปฏิบัติงานการ ตรวจสอบภายใน แต่สิ่งที่จะต้องคำนึงและให้การสนับสนุน คือ การให้ความรู้และการอบรมการ ตรวจสอบภายในแก่ผู้บริหาร เพราะผู้บริหารองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ขาดความรู้ ความ เข้าใจในระเบียบ กฎหมายและข้อปฏิบัติที่เกี่ยวกับการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน ไม่เคยเข้ารับ การอบรม และเข้ามีส่วนร่วมในการตรวจสอบภายในขององค์กร นอกจากนี้ยังต้องให้ ความสำคัญต่อปัจจัยส่งเสริมความรู้ ความเข้าใจ ต่อการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน กระบวนการตรวจสอบภายใน ความเป็นอิสระในการปฏิบัติหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายใน การ สนับสนุนจากฝ่ายบริหาร การได้รับความร่วมมือจากผู้ตรวจสอบการปฏิบัติงานการตรวจสอบ ภายในหน่วยงาน การรายงานและการติดตามผลการตรวจสอบ และการให้ความรู้คำแนะนำ ส่วนผู้ตรวจสอบภายในควรมีความรู้พื้นฐาน ด้านกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ระเบียบ ข้อบังคับ สถิติและคอมพิวเตอร์ โดยศึกษาหาความรู้เพิ่มเติม เข้ารับการอบรมและศึกษาจากผู้เชี่ยวชาญ เฉพาะ มาให้ความรู้อย่างต่อเนื่อง

พัชรี มหิทธิธรรมธร ( 2552 ) ได้ทำการศึกษาแนวทางการพัฒนาระบบการตรวจสอบภายใน พบว่า ปัจจัยที่มีผลต่อประสิทธิผลการตรวจสอบภายใน แบ่งเป็น 4 ปัจจัย ได้แก่ ปัจจัยคุณสมบัติของผู้ตรวจสอบภายใน ปัจจัยการสนับสนุนจากผู้บริหาร ปัจจัยการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในและปัจจัยทัศนคติของผู้รับตรวจ ส่วนประสิทธิผลของการตรวจสอบภายในแบ่งเป็น 6 ด้าน ได้แก่ ด้านการควบคุมภายในให้มีความน่าเชื่อถือ ด้านการปฏิบัติตามข้อกำหนดและกฎหมายที่เกี่ยวข้อง ด้านความรับผิดชอบและการรายงานตามหน้าที่ความรับผิดชอบ ด้านการให้สัญญาณเตือนภัยล่วงหน้า ด้านการปฏิบัติงานตามที่ได้รับมอบหมาย และด้านประสิทธิผลโดยรวม ซึ่งปัจจัยต่างๆ เหล่านี้ล้วนมีผลต่อการพัฒนาแนวทางระบบการตรวจสอบภายใน และเป็นตัวชี้วัดประสิทธิภาพ ประสิทธิผล ของการตรวจสอบภายในได้

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่  
Copyright© by Chiang Mai University  
All rights reserved