

# คู่มือปฏิบัติงาน

## ตรวจสอบภายใน



หน่วยตรวจสอบภายใน  
องค์การบริหารส่วนตำบลแม่ฮ้อ  
อำเภอพาน จังหวัดเชียงราย

# คำนำ

คู่มือการปฏิบัติงาน การตรวจสอบภายใน มีรายละเอียดกระบวนการและขั้นตอนการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในเนื้อหาเริ่มต้นจากหลักการทั่วไปเกี่ยวกับการตรวจสอบภายใน เพื่อให้ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับความหมาย คำนิยามสำคัญ แนวทางการตรวจสอบ กระบวนการปฏิบัติงาน รวมถึงเทคนิคการตรวจสอบ ซึ่งได้สรุปและรวบรวมจากตำราวิชาการ เอกสารเกี่ยวกับการตรวจสอบภายในของภาครัฐ และตามระเบียบกระทรวงมหาดไทยว่าด้วยการตรวจสอบภายในขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น พ.ศ. ๒๕๔๕ และตามระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน ว่าด้วยการปฏิบัติหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายใน พ.ศ. ๒๕๔๖

คู่มือเล่มนี้ จัดทำขึ้นเพื่อให้ผู้ตรวจสอบภายในใช้เป็นเครื่องมือในการปฏิบัติงาน มีความเข้าใจในหลักการตรวจสอบภายในและแนวทางในการปฏิบัติงานตรวจสอบและสามารถนำไปปฏิบัติงานให้เป็นไปตามหลักการหรือมาตรฐานที่กำหนดด้วยความมั่นใจอย่างมีคุณภาพ อันจะส่งเสริมให้หน่วยงานมีระบบการตรวจสอบภายในที่มีความโปร่งใส สามารถตรวจสอบได้ สอดคล้องกับแนวทางการบริหารจัดการบ้านเมืองที่ดี

หน่วยตรวจสอบภายใน  
องค์การบริหารส่วนตำบลแม่ฮ้อ

## สารบัญ

หลักการทั่วไปเกี่ยวกับการตรวจสอบภายใน	๑
แนวทางการตรวจสอบภายใน	๑
ขั้นตอนการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน	๒
กระบวนการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน	๓
การวางแผนการตรวจสอบ	๓
การตรวจสอบ/การปฏิบัติงานตรวจสอบ	๖
การจัดทำรายงาน	๗
การติดตามผลการตรวจสอบ	๘
เทคนิคการตรวจสอบ	๙

หน้า

๑  
๑  
๒  
๓  
๓  
๖  
๗  
๘  
๙

## คู่มือ การปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน

### หลักการทั่วไปเกี่ยวกับการตรวจสอบภายใน

หน่วยตรวจสอบภายในขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น อยู่ในโครงสร้างการแบ่งส่วนงาน โดยขึ้นตรงต่อปลัดองค์การบริหารส่วนตำบล(ในฐานะผู้บริหารงานประจำ)โดยตรง งานตรวจสอบภายในไม่ใช่เป็นการทำหน้าที่ตรวจรับการรับ-การจ่ายเงิน ว่าตรงตามเอกสารหรือตามนโยบายหรือระเบียบที่กำหนดไว้หรือไม่เท่านั้น และไม่ใช่เป็นงานค้นหาการทุจริต แต่เป็นการป้องกันการทุจริตและค้นหาข้อบกพร่องของระบบงาน ว่ามีจุดใดที่เป็นช่องทางให้เกิดการรั่วไหล หรือปฏิบัติงานขาดประสิทธิภาพ ล่าช้า พร้อมทั้ง พยายามหาทางแก้ไขให้ดีขึ้น การตรวจสอบภายใน จึงมุ่งช่วยฝ่ายบริหารให้ดำเนินงานได้บรรลุวัตถุประสงค์ ส่งเสริมให้งานประสบผลสำเร็จ เป็นการเพิ่มมูลค่าให้กับองค์กร(Value Added) ซึ่งถือเป็นองค์ประกอบที่สำคัญของระบบการบริหารจัดการที่ดี (Good Governance) ดังนั้น ผู้ที่ทำหน้าที่ตรวจสอบภายใน จะต้องเป็นบุคคลที่มีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับภาระหน้าที่ของทุกหน่วยรับตรวจในองค์กร กฎหมาย ระเบียบ หนังสือสั่งการต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติหน้าที่ของหน่วยรับตรวจและการปฏิบัติหน้าที่ในฐานะผู้ตรวจสอบ

การปฏิบัติหน้าที่ในฐานะผู้ตรวจสอบ ผู้ตรวจสอบภายในจะต้องปฏิบัติหน้าที่ให้เป็นไปตามระเบียบกระทรวงมหาดไทย ว่าด้วยการตรวจสอบภายในขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น พ.ศ. ๒๕๔๕

คำนิยามที่สำคัญ ตามระเบียบกระทรวงมหาดไทย ว่าด้วยการตรวจสอบภายในขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น พ.ศ. ๒๕๔๕ ข้อ ๕

“การตรวจสอบภายใน” หมายถึง การตรวจสอบการปฏิบัติตามหน้าที่ให้เป็นไปตามแผนงานที่เกี่ยวกับการบริหารงบประมาณ การเงิน การพัสดุและทรัพย์สิน การบริหารงานด้านอื่นๆ ตลอดจนการตรวจสอบด้านบัญชี การวิเคราะห์ การประเมินความเพียงพอ และประสิทธิผลของการควบคุมภายในขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น รวมทั้งรายงานผลการตรวจสอบและข้อเสนอแนะ

“ผู้ตรวจสอบภายใน” หมายถึง ผู้ที่ดำรงตำแหน่งเจ้าหน้าที่ตรวจสอบภายในขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น

### แนวทางการตรวจสอบภายใน

๑. ตรวจสอบความถูกต้องและเชื่อถือได้ของข้อมูลและตัวเลขต่างๆ ด้วยเทคนิคและวิธีการตรวจสอบที่ยอมรับโดยทั่วไป ปริมาณมากน้อยตามความจำเป็นและเหมาะสม

๒. ตรวจสอบการปฏิบัติงานเกี่ยวกับการบริหารงบประมาณ การเงิน การพัสดุและทรัพย์สินของอปท. ให้เป็นไปตามนโยบาย กฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ รวมทั้งตรวจสอบระบบการดูแลรักษาและความปลอดภัยของทรัพย์สิน และการใช้ทรัพยากรทุกประเภท ว่าเป็นไปโดยมีประสิทธิภาพ ประสิทธิผลและประหยัด

๓. การประเมินผลการปฏิบัติงาน และการเสนอแนะวิธีการหรือมาตรการในการปรับปรุง แก้ไข เพื่อให้การปฏิบัติงานเป็นไปโดยมีประสิทธิภาพ ประสิทธิผลและประหยัดและเพื่อป้องกันมิให้เกิดความเสียหาย

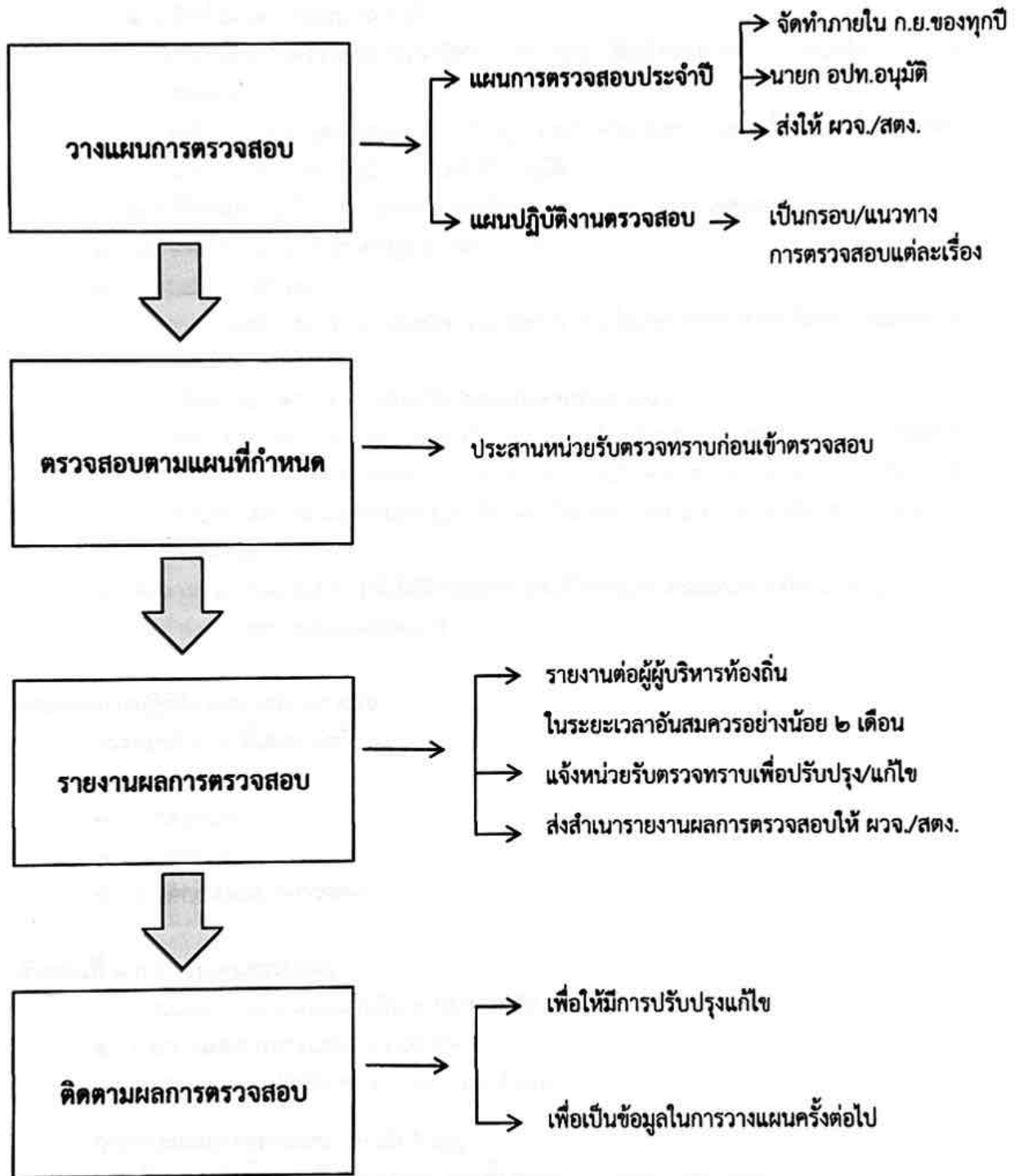
๔. สอบทานระบบการปฏิบัติงานตามมาตรฐาน และ/หรือระเบียบ ข้อบังคับ คำสั่งที่ทางราชการกำหนด เพื่อให้มั่นใจว่า สามารถนำไปสู่การปฏิบัติงานที่ตรงตามวัตถุประสงค์และสอดคล้องกับนโยบาย

๕. ติดตามผลการตรวจสอบ เสนอแนะและให้คำปรึกษาแก่ผู้บริหารท้องถิ่น และปลัดองค์การบริหารส่วนท้องถิ่น เพื่อให้การปรับปรุงแก้ไขของหน่วยรับตรวจถูกต้องตรงตามที่ผู้ตรวจสอบภายในเสนอแนะ

๖. เพื่อให้การปฏิบัติงานตรวจสอบขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นบรรลุเป้าหมายและเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ

๗. การปฏิบัติงานตรวจสอบภายในและการเสนอความเห็นในการตรวจสอบ ต้องมีความเป็นอิสระ

### ขั้นตอนการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน



### ขั้นตอนการปฏิบัติหน้าที่ตรวจสอบภายใน

๑. การวางแผนตรวจสอบ
  - ๑.๑ จัดทำแผนตรวจสอบประจำปี
    - เสนอแผนการตรวจสอบประจำปีต่อ นายก อปท. เพื่อพิจารณาอนุมัติภายในเดือนกันยายนของทุกปี
    - ส่งสำเนาแผนการตรวจสอบประจำปีให้ผู้ว่าราชการจังหวัดทราบและส่งให้สำนักงานตรวจเงินแผ่นดินภายใน ๓๐ วันนับจากวันที่ได้รับอนุมัติ
  - ๑.๒ จัดทำแผนปฏิบัติงานตรวจสอบ เพื่อเป็นกรอบ/แนวทางการตรวจสอบแต่ละเรื่อง
๒. ตรวจสอบตามแผนที่กำหนด(ปฏิบัติงานตรวจสอบ)
๓. รายงานผลการตรวจสอบ
  - รายงานต่อ นายก อปท. เพื่อพิจารณาสั่งการ ภายในเวลาอันสมควรหรืออย่างน้อยทุก ๒ เดือน
  - แจ้งหน่วยรับตรวจทราบเพื่อปรับปรุง/แก้ไขตามข้อเสนอแนะ
  - ส่งสำเนารายงานผลการตรวจสอบให้ผู้ว่าราชการจังหวัดทราบ และส่งสำเนารายงานผลการตรวจสอบที่มีข้อตรวจพบที่สำคัญและเกิดความเสียหาย หรืออาจเกิดความเสียหายให้สำนักงานตรวจเงินแผ่นดินทราบภายใน ๑๕ วันนับจากวันที่ นายก อปท. ได้รับรายงานผลการตรวจสอบ
๔. ติดตามผลการตรวจสอบ เพื่อให้มีการปรับปรุงแก้ไขตามข้อเสนอแนะและใช้เป็นข้อมูลในการจัดทำแผนการตรวจสอบในครั้งต่อไป

### กระบวนการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน

ประกอบด้วย ๔ ขั้นตอน ดังนี้

๑. การวางแผน
๒. การตรวจสอบ
๓. การรายงาน
๔. การติดตามผลการตรวจสอบ

### ขั้นตอนที่ ๑ การวางแผนตรวจสอบ

การวางแผนตรวจสอบ แบ่งออกเป็น ๒ ประเภท คือ

๑. การวางแผนการตรวจสอบ (Audit Plan)
๒. การวางแผนการปฏิบัติงาน (Engagement Plan)

#### การวางแผนการตรวจสอบ (Audit Plan)

มี ๒ ขั้นตอน คือ ขั้นตอนก่อนจัดทำแผน และขั้นตอนการวางแผนการตรวจสอบ

##### ๑) ขั้นตอนก่อนจัดทำแผน

สำรวจข้อมูลเบื้องต้น ประเมินผลระบบควบคุมภายในและประเมินความเสี่ยง ของแต่ละหน่วยรับ

ตรวจ ดังนี้

- (๑) สำรวจข้อมูลเบื้องต้น
  - (๑.๑) เรียนรู้และทำความเข้าใจเกี่ยวกับงานของหน่วยรับตรวจ(สำนัก/กอง) ที่ต้องทำการตรวจสอบรายละเอียด

(๑.๒) ศึกษาข้อมูลต่างๆ จากโครงสร้างขององค์กร ภารกิจของหน่วยรับตรวจ คำสั่งแบ่งงาน แผนภูมิ การจัดแบ่งส่วนงาน นโยบาย เป้าหมาย วัตถุประสงค์ แผนกลยุทธ์ แผนการปฏิบัติงาน คู่มือปฏิบัติงาน

(๑.๓) ปรึกษาหารือกับผู้บริหารของหน่วยรับตรวจ สัมภาษณ์หัวหน้าหน่วยรับตรวจ เจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้อง สังเกตการณ์ปฏิบัติงานจริง

(๑.๔) กรณีมีการตรวจสอบมาก่อน ศึกษาข้อมูลจากกระดาษทำการ และรายงานผลการปฏิบัติงานในครั้งก่อน

(๒) ประเมินผลระบบควบคุมภายในของหน่วยรับตรวจ

ประเมินผลระบบการควบคุมภายในที่แต่ละหน่วยรับตรวจ(สำนัก/กอง)ได้จัดทำไว้ เพื่อให้ทราบว่า หน่วยรับตรวจ(สำนัก/กอง) ได้ปฏิบัติตามแผนควบคุมภายในที่กำหนดไว้หรือไม่ และผลงานบรรลุเป้าหมายหรือไม่ แล้วใช้เป็นข้อมูลในการวางแผนตรวจสอบให้เหมาะสม

(๓) การประเมินความเสี่ยง เพื่อวางแผนการตรวจสอบ ซึ่งสามารถเลือกประเมินได้ในระดับหน่วยรับตรวจ(สำนัก/กอง) หรือระดับกิจกรรมทุกกิจกรรมในองค์กร มีขั้นตอน ดังนี้

(๓.๑) การระบุปัจจัยเสี่ยง เป็นการค้นหาสาเหตุที่จะก่อให้เกิดความเสี่ยง โดยพิจารณาจากข้อมูลที่สำรวจในเบื้องต้น สภาพแวดล้อมทั่วไปทั้งภายในและภายนอกองค์กร แล้วนำมากำหนดปัจจัยเสี่ยง

(๓.๒) วิเคราะห์ความเสี่ยง วิเคราะห์ความเสี่ยงนั้นๆ ว่ามีผลกระทบอย่างไรต่อองค์กร มีโอกาสหรือความถี่ที่จะเกิดขึ้นมากน้อยเพียงใด ผลกระทบอาจเกี่ยวข้องกับความถูกต้อง เชื่อถือได้ของข้อมูลตัวเลขต่างๆ ประสิทธิภาพ ประสิทธิผล ความประหยัดและความคุ้มค่า โดยอาจกำหนดเกณฑ์ของแต่ละปัจจัยเสี่ยงที่พบ เป็น ๓ ระดับ ได้แก่ ระดับสูง ระดับกลาง และระดับต่ำ

(๓.๓) การจัดลำดับความเสี่ยง จัดลำดับความเสี่ยงจากมากที่สุดไปหาน้อยสุด เพื่อใช้ในการวางแผนการตรวจสอบประจำปีต่อไป

๒) ขั้นตอนการวางแผนการตรวจสอบ

นำผลการประเมินระบบควบคุมภายใน การประเมินความเสี่ยงมาจัดทำแผนการตรวจสอบ แบ่งออกเป็นแผนการตรวจสอบประจำปี และแผนการปฏิบัติงานตรวจสอบ โดย

(๑) นำลำดับความเสี่ยงมาจัดช่วงความเสี่ยง แล้วไล่เรียงความเสี่ยงตามลำดับ

(๒) พิจารณาความถี่ที่ควรเข้าตรวจสอบ

(๓) คำนวณจำนวนคน/วัน ที่จะเข้าตรวจสอบ

แผนการตรวจสอบประจำปี มีสาระสำคัญ ดังนี้

(๑) วัตถุประสงค์ในเรื่องที่จะตรวจสอบ

(๒) ขอบเขตการปฏิบัติงานตรวจสอบที่เกี่ยวข้อง

- หน่วยรับตรวจ

- เรื่องที่ตรวจ

- ความถี่ในการตรวจสอบ

- จำนวนคน/วันที่ตรวจสอบ

(๓) ผู้รับผิดชอบในการตรวจสอบ ระบุชื่อผู้รับผิดชอบในการตรวจสอบ

(๔) งบประมาณที่ใช้ในการตรวจสอบ งบประมาณที่ใช้ในการปฏิบัติงาน

### การวางแผนการปฏิบัติงาน(Engagement Plan)

เป็นการวางแผนปฏิบัติงานในแต่ละเรื่องที่ตรวจสอบ ให้ครอบคลุมประเด็นการตรวจสอบที่มีความสำคัญ มีลักษณะยืดหยุ่น สามารถปรับปรุงแก้ไขให้เหมาะสมตามสถานการณ์

ขั้นตอนการวางแผนปฏิบัติการตรวจสอบ มีดังนี้

๑. กำหนดประเด็นการตรวจสอบ
๒. กำหนดวัตถุประสงค์ในการปฏิบัติงาน
๓. กำหนดขอบเขตการปฏิบัติงาน
๔. กำหนดแนวทางการปฏิบัติงาน

### การกำหนดประเด็นการตรวจสอบ

การวางแผนการปฏิบัติงาน จำเป็นต้องสำรวจข้อมูลเพิ่มเติม วิเคราะห์ เปรียบเทียบข้อมูลที่สามารถประเมินความเสี่ยงในระดับกิจกรรมเพื่อหาข้อมูลและหลักฐานเพิ่มเติม เพื่อกำหนดประเด็นการตรวจสอบ ว่าประเด็นใดควรตรวจสอบในรายละเอียด

### การกำหนดวัตถุประสงค์ในการปฏิบัติงาน

เพื่อให้ทราบว่า เมื่อตรวจสอบสิ้นสุดแล้ว ผู้ตรวจสอบจะได้ประเด็นข้อตรวจพบอะไรบ้าง ผู้ตรวจสอบควรกำหนดวัตถุประสงค์ในครอบคลุมประเด็นการตรวจสอบที่สำคัญหรือที่ควรสนใจเป็นพิเศษ และควรพิจารณาเรื่องความเสี่ยงและการควบคุม

### การกำหนดขอบเขตการปฏิบัติงาน

เป็นการกำหนดเพื่อให้ทราบว่า จะตรวจสอบอะไร จำนวนมากน้อยเท่าใด ควรกำหนดขอบเขตการปฏิบัติงานให้เพียงพอ ครอบคลุมระบบการทำงานต่าง ๆ เอกสารหลักฐาน รายงาน บุคลากรและทรัพย์สินที่เกี่ยวข้อง

### การกำหนดแนวทางการปฏิบัติงาน

เป็นการกำหนดวิธีปฏิบัติงานในรายละเอียด เพื่อใช้เป็นแนวทางในการปฏิบัติงาน ว่าในแต่ละเรื่องจะตรวจสอบอะไรบ้าง ที่หน่วยรับตรวจใด ณ เวลาใด ใช้วิธีการและเทคนิคการตรวจสอบใด

**แผนการปฏิบัติงาน** ประกอบด้วยสาระสำคัญ ดังนี้

- ๑) เรื่องและหน่วยรับตรวจ
- ๒) วัตถุประสงค์ในการปฏิบัติงาน
- ๓) ขอบเขตการปฏิบัติงาน
- ๔) แนวทางการปฏิบัติงาน
- ๕) ชื่อผู้ตรวจสอบภายในและระยะเวลาที่ตรวจสอบ
- ๖) สรุปผลการตรวจสอบ



## **ขั้นตอนที่ ๒ การตรวจสอบ/การปฏิบัติงานตรวจสอบ**

การตรวจสอบ/การปฏิบัติงานตรวจสอบ หมายถึง กระบวนการสอบทานและรวบรวมหลักฐาน เพื่อวิเคราะห์และประเมินผลการปฏิบัติงานของหน่วยรับตรวจ(สำนัก/กอง) ว่าเป็นไปตามนโยบาย แผนงาน ระเบียบปฏิบัติขององค์กร รวมทั้งกฎหมายที่เกี่ยวข้อง พร้อมเสนอข้อมูลที่ได้จากการตรวจสอบ และข้อเสนอแนะต่อ นายก อปท. เพื่อประกอบการตัดสินใจในการบริหารงาน

การปฏิบัติงานตรวจสอบ ประกอบด้วย ๓ ขั้นตอน ดังนี้

๑. ก่อนเริ่มปฏิบัติงานตรวจสอบ
๒. ระหว่างปฏิบัติงานตรวจสอบ
๓. การปฏิบัติงานเมื่อเสร็จสิ้นการตรวจสอบ

### **ขั้นตอนก่อนเริ่มปฏิบัติงานตรวจสอบ**

๑. จัดทำกระตาดำทำการ เพื่อใช้เป็นเครื่องมือระหว่างปฏิบัติงานตรวจสอบ สำหรับบันทึก รายละเอียด ประเมินผล วิเคราะห์และสรุปผลการตรวจ
๒. แจ้งการรับตรวจให้ผู้รับตรวจทราบ เป็นการประสานงานเกี่ยวกับรายละเอียดในการตรวจสอบ เช่น วัตถุประสงค์ ขอบเขต กำหนดวัน ระยะเวลาที่ใช้ในการตรวจสอบ เอกสารหลักฐานที่ต้องการใช้ในการตรวจสอบ
๓. ศึกษารายละเอียดของข้อมูลเกี่ยวกับเรื่องที่จะตรวจสอบ เช่น
  - สอบทานงานตรวจสอบที่ทำมาแล้ว
  - ศึกษาแผนดำเนินงานของหน่วยงาน
  - ศึกษารายละเอียดของข้อมูลอ้างอิงที่จำเป็นต้องใช้ในการตรวจสอบ

### **ขั้นตอนระหว่างการตรวจสอบ**

๑. การเปิดการตรวจสอบ เพื่อสร้างความเข้าใจที่ถูกต้องระหว่างผู้รับตรวจกับผู้ตรวจ เพื่ออธิบาย วัตถุประสงค์ รายละเอียดของขอบเขตการตรวจสอบให้ผู้รับตรวจทราบ
๒. การปฏิบัติงานตรวจสอบ เลือกวิธีการตรวจสอบและเทคนิคการตรวจสอบให้เหมาะสมในแต่ละขั้นตอน ดังนี้

- ๑) สอบทานการปฏิบัติงานของหน่วยรับตรวจ เป็นการไต่ระบบหรือประเมินระบบควบคุม ภายในของหน่วยรับตรวจว่ามีอยู่หรือไม่ และที่มีอยู่นั้นรัดกุม เพียงพอหรือไม่ เพื่อหาข้อเท็จจริงต่างๆ เพิ่มขึ้น เป็นการหาวิธีและเทคนิคการตรวจสอบเพิ่มขึ้น
- ๒) การรวบรวมข้อมูลและหลักฐานการตรวจสอบ ซึ่งอาจเป็นทางการโดยเป็นลายลักษณ์อักษรหรือไม่เป็นทางการด้วยวาจา
- ๓) สังเกตการณ์ปฏิบัติงาน เพื่อหาข้อสรุปของการปฏิบัติงานนั้นๆ ว่ามีประสิทธิภาพเพียงใด
- ๔) ทำการตรวจสอบ สอบทาน ทดสอบรายการเอกสาร และสินทรัพย์
- ๕) ทดสอบการปฏิบัติงานตามระบบที่วางไว้
- ๖) ตรวจสอบเชิงวิเคราะห์ เป็นการวิเคราะห์และเปรียบเทียบข้อมูลที่เป็นตัวเลข
- ๗) นำแผนปฏิบัติงานตรวจสอบมาใช้เป็นแนวทางการปฏิบัติงานตรวจสอบ
- ๘) ปิดการตรวจสอบ สรุปผลสิ่งที่ตรวจพบ จัดทำร่างรายงานผลการปฏิบัติงาน เพื่อให้ผู้รับตรวจ หัวหน้าของหน่วยรับตรวจ ทราบในภาพรวมว่า ผลการตรวจสอบในเรื่องที่ตรวจเป็นอย่างไร เพื่อสรุปผลการตรวจสอบ ทำความเข้าใจและชี้แจงประเด็นที่ยังสงสัย แลกเปลี่ยนความคิดเห็นและหาแนวทางปรับปรุงแก้ไข หรือหาข้อยุติในประเด็นที่ยังมีความเห็นไม่ตรงกัน

### ขั้นตอนการปฏิบัติเมื่อเสร็จสิ้นการตรวจสอบ

- ๑) สอบทานกระดาษทำการ เอกสาร หลักฐานที่รวบรวมไว้
- ๒) รวบรวมหลักฐาน เพื่อใช้เป็นข้อมูลสนับสนุนความเห็นเกี่ยวกับข้อสรุปหรือข้อตรวจพบในการพิสูจน์ว่าสิ่งที่ได้ตรวจพบนั้นมีความถูกต้อง น่าเชื่อถือมากน้อยเพียงใด ซึ่งหลักฐานการตรวจสอบ ต้องมีความเพียงพอ ความเชื่อถือได้ จัดหามาได้ ความเกี่ยวข้องและความมีประโยชน์
- ๓) รวบรวมกระดาษทำการ กระดาษทำการเป็นสิ่งอำนวยความสะดวกในการเก็บบันทึกหลักฐานต่างๆ เกี่ยวกับวิธีการตรวจสอบที่ใช้ ผลที่ได้จากการตรวจสอบ หลักเกณฑ์สรุปผลการตรวจสอบ และเป็นหลักฐานการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน เพื่อประโยชน์ในการอ้างอิง
- ๔) สรุปผลการตรวจสอบ เป็นขั้นตอนสุดท้ายก่อนการจัดทำรายงานผลการปฏิบัติงาน ซึ่งต้องสรุปข้อตรวจพบให้ครบองค์ประกอบ ชี้ให้เห็นข้อเท็จจริงว่า ตรวจสอบพบอะไร สภาพที่เกิดขึ้นเป็นอย่างไร สิ่งที่ตรวจพบต่างจากข้อกำหนด กฎหมาย หรือสิ่งที่ควรจะเป็นอย่างไร มีผลอย่างไร ทำให้ไม่จริงเกิดขึ้นได้ และจะแก้ไขอย่างไร

### องค์ประกอบของข้อตรวจพบ

- ๑) สภาพที่เกิดขึ้นจริง ได้แก่ สิ่งที่ผู้ตรวจสอบประมวลผลข้อเท็จจริงจากการสังเกตการณ์ สอบถาม วิเคราะห์ ทดสอบ สอบทาน โดยมีข้อมูลหลักฐานที่แน่ชัด
- ๒) เกณฑ์การตรวจสอบ ได้แก่ หลักเกณฑ์ที่จะใช้ในการตรวจสอบ อาจกำหนดจากกฎหมาย มาตรฐานการปฏิบัติงาน แผนงานที่กำหนดหรือหลักปฏิบัติที่ดี
- ๓) ผลกระทบ ได้แก่ โอกาสความเสี่ยงหรือผลเสียหายที่จะจากปัญหานั้น โดยควรระบุในเชิงปริมาณ จำนวนความเสียหาย จำนวนวันที่ล่าช้า
- ๔) สาเหตุ ได้แก่ สาเหตุที่เกิดปัญหา เช่น เกิดจากระบบการควบคุมภายในที่ไม่ดี หรือการไม่ปฏิบัติตามกฎ ระเบียบ ข้อบังคับ ระบบ นโยบาย มาตรฐานที่กำหนดไว้
- ๕) ข้อเสนอแนะ เป็นความเห็นของผู้ตรวจสอบเสนอขึ้น อาจเสนอจากความเห็นที่พัฒนามาจากความเห็นของผู้ตรวจสอบ ผู้เชี่ยวชาญ และผู้ที่เกี่ยวข้อง เพื่อให้ข้อเสนอแนะที่มีคุณค่าเป็นที่ยอมรับและปฏิบัติได้ ข้อเสนอแนะควรทำในลักษณะสร้างสรรค์ คำนี้ถึงต้นเหตุและผลประโยชน์ที่จะได้รับว่าคุ้มค่าที่จะปฏิบัติ

### **ขั้นตอนที่ ๓ การจัดทำรายงานและติดตามผลการตรวจสอบ**

#### **รายงานผลการตรวจสอบ**

เป็นผลที่ได้จากการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบ เป็นการรายงานผลการปฏิบัติงานให้ผู้บริหารทราบถึงวัตถุประสงค์ ขอบเขต วิธีปฏิบัติงานและผลการตรวจสอบข้อมูลทั้งหมดทุกขั้นตอน สรุปข้อบกพร่องที่ตรวจพบ ประเด็นความเสี่ยงที่สำคัญและการควบคุม รวมทั้งเรื่องอื่นๆ ที่ผู้บริหารควรทราบพร้อมข้อเสนอแนะในการแก้ไขปรับปรุง และยังเป็น การเสนอให้หน่วยรับตรวจและหน่วยงานต่างๆ ที่เกี่ยวข้อง ทราบถึงสภาพปัญหา ผลเสียหายที่เกิดขึ้นในอนาคต

#### รูปแบบรายงาน

ขึ้นอยู่กับผลของการตรวจสอบ และความต้องการของฝ่ายบริหาร รูปแบบและวิธีการรายงาน มีดังนี้

๑. รายงานเป็นลายลักษณ์อักษร เป็นวิธีการรายงานที่มีลักษณะเป็นทางการ ใช้รายงานผลการปฏิบัติงาน เมื่อการตรวจสอบงานหนึ่งงานใดแล้วเสร็จ
๒. รายงานด้วยวาจาที่เป็นทางการ เป็นการรายงานโดยการเขียนรายงานและมีการนำเสนอด้วยวาจาประกอบ

การรายงานด้วยวาจาใช้ในกรณีเสนอรายงานผลความคืบหน้า หรือผลการตรวจสอบโครงการพิเศษที่ได้รับมอบหมายจากผู้บริหาร เพื่อขอความเห็นเกี่ยวกับข้อเท็จจริงที่ตรวจพบหรือขอความคิดเห็นเพิ่มเติม หรือขอความช่วยเหลือในการตรวจสอบมีปัญหาหรืออุปสรรค เช่น ผู้รับตรวจไม่ให้ความร่วมมือ หรือไม่ให้อเอกสารบางอย่างเพื่อการตรวจสอบ

รายงานแบบเป็นทางการและรายงานที่เป็นลายลักษณ์อักษร มีสาระสำคัญ ดังนี้

๑. บทคัดย่อ เป็นการย่อเนื้อหาของรายงานอย่างสั้นๆ ให้ผู้บริหารเข้าใจและสั่งการได้ ซึ่งต้องกะทัดรัด ชัดเจน และได้ใจความครอบคลุมเนื้อหาของรายงานทั้งหมด แสดงข้อเท็จจริง หรือข้อบกพร่องที่เกิดขึ้น ผลกระทบที่มีต่อองค์กร และข้อเสนอแนะในการแก้ไขปรับปรุง
๒. บทนำ คือส่วนแรกของรายงานที่บอกให้ทราบว่าได้ตรวจสอบเรื่องอะไร ในหน่วยงานใด เป็นการตรวจสอบตามแผนการตรวจสอบที่กำหนดไว้ หรือเป็นการตรวจสอบกรณีพิเศษ
๓. วัตถุประสงค์ แสดงเป้าหมายการตรวจสอบให้ชัดเจน เพื่อให้ผู้อ่านรายงานติดตามประเด็นได้สะดวก และคาดการณ์ได้ว่าจะทราบข้อมูลใดบ้างเมื่ออ่านรายงานจบ
๔. ขอบเขต แสดงถึงระยะเวลา และปริมาณของงานที่ได้ทำการตรวจสอบว่ามีอย่างน้อยเพียงใด มีข้อจำกัดอะไรบ้างที่ผู้ตรวจสอบไม่สามารถตรวจสอบได้ หรือต้องชะลอการตรวจสอบไว้ก่อน พร้อมเหตุผลประกอบ
๕. สิ่งที่ตรวจพบ แสดงถึงข้อเท็จจริงที่ตรวจพบทั้งในด้านดีและที่ควรได้รับการแก้ไข วิธีดำเนินการแก้ไข รวมทั้งความเห็นของผู้ตรวจ
๖. ข้อเสนอแนะ เป็นการเสนอแนะต่อผู้บริหารหรือหัวหน้าหน่วยรับตรวจ เพื่อสั่งการแก้ไข ปรับปรุง ข้อเสนอแนะควรมีลักษณะสร้างสรรค์ และสามารถนำไปปฏิบัติได้
๗. ความเห็น หากข้อความใดเป็นความเห็นไม่ใช่ข้อเท็จจริง หรือยังไม่มีหลักฐานสนับสนุนเพียงพอ ผู้ตรวจสอบภายในควรระบุให้ชัดเจนว่าเป็นความเห็นเท่านั้น
๘. เอกสารประกอบ ข้อมูลใดที่จำเป็นต้องอ้างอิง แต่ข้อมูลมีรายละเอียดมาก ควรแสดงเป็นเอกสารประกอบแนบท้ายรายงาน

#### **ขั้นตอนที่ ๔ การติดตามผลการตรวจสอบ**

เป็นขั้นตอนสุดท้ายของกระบวนการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน เมื่อผู้ตรวจสอบภายในได้เสนอรายงานผลการปฏิบัติงานต่อผู้บริหารระดับสูง(นายก อบท.) แล้วจะต้องติดตามผลว่า ผู้บริหารระดับสูง(นายก อบท.) ได้สั่งการหรือไม่ประการใด และหากสั่งการแล้วหน่วยรับตรวจ ได้ดำเนินการตามข้อเสนอแนะของผู้ตรวจสอบภายในที่ผู้บริหารสั่งการหรือไม่ หากผู้บริหารที่ได้รับทราบแล้วมิได้สั่งการแก้ไขตามข้อเสนอแนะ แสดงว่าผู้บริหารยอมรับภาระความเสี่ยงหากเกิดความเสียหายขึ้นในอนาคต

#### แนวทางการติดตามผลอย่างมีประสิทธิภาพ

- ๑) กำหนดวิธีการและเวลาที่เหมาะสมในการติดตามผล
- ๒) กำหนดตารางเวลาที่ใช้ในการติดตามผลของรายงานผลการปฏิบัติงานในปีก่อนไว้ในแผนการตรวจสอบในปีปัจจุบัน
- ๓) ติดตามความคืบหน้าในการปรับปรุงแก้ไขจุดอ่อน และข้อบกพร่องเป็นระยะ ๆ หากมีปัญหาควรเข้าไปพิจารณาให้คำแนะนำเพื่อให้สามารถดำเนินการต่อไปได้
- ๔) เข้าไปมีส่วนร่วมกับผู้บริหารระดับสูงของหน่วยรับตรวจในการแนะนำวิธีการแก้ไขปัญหา จุดอ่อน และข้อบกพร่องต่างๆ และกำหนดมาตรการป้องกันความผิดพลาด และข้อบกพร่องที่จะเกิดขึ้นในอนาคต

## เทคนิคการตรวจสอบ (Audit Technique)

เป็นองค์ประกอบที่จะต้องนำมาใช้ร่วมกับการปฏิบัติหน้าที่ตรวจสอบภายใน ผู้ตรวจสอบภายในจะต้องเลือกเทคนิค วิธีการตรวจสอบให้เหมาะสมกับการตรวจสอบแต่ละเรื่อง ซึ่งจะแตกต่างกันไป เทคนิคที่ใช้ตรวจสอบมีดังนี้

### ๑. การสุ่มตัวอย่าง

เป็นการเลือกข้อมูลบางส่วน ซึ่งสามารถใช้เป็นตัวแทนของข้อมูลทั้งหมดเพื่อนำมาตรวจสอบ การสุ่มตัวอย่างต้องให้สอดคล้องกับวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบ โดยคำนึงว่า ข้อมูลทั้งหมดมีโอกาสได้รับเลือกเท่าๆ กัน ผลที่ได้จึงจะแสดงภาพที่เป็นจริง หรือใกล้เคียงความจริงมากที่สุด มี ๔ วิธี คือ

๑.๑ วิธี Random Sampling เป็นการเลือกตัวอย่างจำนวนหนึ่งจากข้อมูลทั้งหมด โดยให้แต่ละหน่วยมีโอกาสที่จะได้รับเลือกเท่าเทียมกันและเป็นไปอย่างยุติธรรม เช่น การจับสลาก เป็นต้น

๑.๒ วิธี Systematic Sampling เป็นการเลือกตัวอย่างโดยการกำหนดระยะหรือช่วงตอนของตัวอย่างที่เลือกไว้ด้วยวิธีแบ่งไว้เท่าๆ กัน เช่น เลือกตัวอย่างใบสำคัญ ๑ ฉบับจากใบสำคัญทุก ๑๕ ฉบับ เป็นต้น ความห่างของระยะหรือช่วงตอนนี้ขึ้นอยู่กับจำนวนข้อมูลและจำนวนตัวอย่างที่ต้องการ

ข้อมูลที่นำมาเลือกตัวอย่างด้วยวิธีนี้ ต้องมีคุณสมบัติเหมือนกัน และมีการจัดเรียงลำดับของข้อมูลอย่างถูกต้องและครบถ้วน ผู้ตรวจสอบต้องระมัดระวังในการกำหนดระยะของตัวอย่าง ว่าต้องไม่เป็นผลให้ข้อมูลทั้งหมดถูกเลือกหรือมิได้รับเลือกเลย

### ๑.๓ วิธีการแบ่งข้อมูลออกเป็นกลุ่ม

๑.๓.๑ Stratified Sampling เป็นการเลือกตัวอย่างของข้อมูลที่มีลักษณะแตกต่างกันมาก โดยมีวิธีการดำเนินการเป็น ๒ ขั้นตอน คือ

๑) แบ่งข้อมูลออกเป็นกลุ่ม โดยรวมข้อมูลที่มีลักษณะเหมือนกันไว้ในกลุ่มเดียวกัน

๒) สุ่มเลือกตัวอย่างจากแต่ละกลุ่มเหล่านั้นอีกครั้งหนึ่ง โดยวิธีการสุ่มตัวอย่างอาจแตกต่างกันไปในแต่ละกลุ่ม เพื่อให้ได้ตัวอย่างที่มีความถูกต้องและเชื่อถือ วิธีนี้เหมาะสำหรับการตรวจสอบพัสดุ ครุภัณฑ์ ที่มีปริมาณมากและสถานที่เก็บมีหลายแห่ง ซึ่งทำให้ข้อมูลมีโอกาสดำเนินการสุ่มตรวจสอบเท่าเทียมกัน

๑.๓.๒ Cluster Sampling เป็นการเลือกตัวอย่างของข้อมูลที่มีคุณลักษณะคล้ายคลึงกัน โดยมีวิธีดำเนินการเป็น ๒ ขั้นตอน คือ

๑) แบ่งข้อมูลออกเป็นกลุ่มโดยกำหนดจำนวนเท่ากัน ซึ่งถือตำแหน่งที่ตั้งหรือการเก็บรวบรวมรายการเป็นเกณฑ์ สำหรับการกำหนดจำนวนกลุ่มและจำนวนรายการในแต่ละกลุ่มขึ้นอยู่กับลักษณะและปริมาณของข้อมูลที่มีอยู่ทั้งหมด

๒) สุ่มเลือกกลุ่มต่างๆ ที่แบ่งไว้มาเป็นตัวอย่าง กล่าวคือ เลือกทั้งกลุ่มมาเป็นตัวอย่าง ในการสุ่มเลือกตัวอย่างนี้ ซึ่งจะเป็นจำนวนมากน้อยเพียงใดขึ้นอยู่กับลักษณะและขนาดของข้อมูล

๑.๔ วิธี Selective หรือ Judgement Sampling เป็นการเลือกข้อมูลที่ขึ้นอยู่กับความคิดเห็นของผู้ตรวจสอบว่าจะพิจารณาเลือกสุ่มตัวอย่างใดบ้าง โดยตัวอย่างที่เลือกนั้นควรเป็นสิ่งที่มีความรู้พิเศษ ซึ่งเคลื่อนย้ายหรือหยิบฉวยได้ และอาจก่อให้เกิดการทุจริตได้ด้วย เช่น ควรสุ่มตรวจสอบเครื่องโทรสารมากกว่าเครื่องถ่ายเอกสาร เพราะว่าโทรสารสามารถยกเคลื่อนที่ได้ง่ายกว่าเครื่องถ่ายเอกสาร เป็นต้น

## ๒. การตรวจนับ

เป็นการพิสูจน์จำนวนและสภาพของสิ่งที่ตรวจนับว่ามีอยู่ครบถ้วนตามที่บันทึกไว้หรือไม่ สภาพของสิ่งนั้นเป็นอย่างไร อยู่ในสภาพชำรุดเสียหายหรือไม่ มีการเก็บรักษาไว้อย่างไร โดยปกติการตรวจนับจะใช้กับการตรวจสอบเงิน วัสดุ ครุภัณฑ์และยานพาหนะ เป็นต้น

### ข้อจำกัด

- ๑) สินทรัพย์ที่ตรวจนับ จะต้องมีการปรุงราคาหรือมีหลักฐาน ที่สามารถแสดงภาพของสินทรัพย์ เช่น เช็ค พันธบัตรรัฐบาล ตัวสัญญาใช้เงิน เป็นต้น
- ๒) การตรวจนับมิใช่เครื่องพิสูจน์กรรมสิทธิ์ของสินทรัพย์เสมอไป

## ๓. การยืนยันยอด

เป็นการขอให้บุคคลที่ไม่ใช่ผู้ตรวจรับ ซึ่งทราบเรื่องเกี่ยวกับหลักฐานต่างๆ ให้การยืนยันเป็นลายลักษณ์อักษรมายังผู้ตรวจสอบโดยตรง การยืนยันนี้เมื่อปฏิบัติอย่างถูกต้อง จะถือเป็นหลักฐานที่น่าเชื่อถือได้มากที่สุด เนื่องจากบุคคลดังกล่าวไม่จำเป็นต้องปิดบังข้อเท็จจริง เทคนิคนี้ส่วนใหญ่ใช้กับการยืนยันยอดเงินฝากธนาคาร หรือสินทรัพย์ที่อยู่ในความครอบครองของบุคคลอื่น เช่น ลูกหนี้เงินยืม เงินฝากธนาคาร เป็นต้น การใช้วิธีการตรวจสอบนี้ ผู้ตรวจสอบต้องควบคุมและตรวจทานการยืนยันยอด รวมทั้งการจัดส่งให้ผู้รับนั้น จะต้องทำด้วยตนเองและต้องเป็นผู้รับคำตอบโดยตรง

### ข้อจำกัด

อาจไม่ได้รับความร่วมมือตอบยืนยันมาให้ผู้ตรวจสอบทราบ หรือมีข้อขัดข้องอื่นๆ ที่ทำให้คำตอบที่ได้รับมีจำนวนน้อยเกินสมควร เช่น หนังสือยืนยันยอดไม่ถึงมือผู้รับ เป็นต้น ทำให้การตรวจสอบเรื่องนั้นไม่ได้รับหลักฐานอย่างเพียงพอ

## ๔. การตรวจสอบเอกสารใบสำคัญ

เป็นการตรวจสอบเอกสารหลักฐานประกอบการลงบัญชี เช่น สำเนาหรือต้นฉบับใบเสร็จรับเงิน ใบนำฝาก ใบเสร็จรับเงินของบุคคลภายนอก ใบสำคัญรับเงิน สัญญายืมเงิน เป็นต้น เอกสารเหล่านี้พิสูจน์ความถูกต้องของรายการที่ลงไว้ในสมุดบัญชีได้ วิธีการตรวจนี้เรียกว่า Vouching ทั้งนี้ ควรตรวจสอบเอกสารโดยระมัดระวังว่า

- เป็นเอกสารจริง ไม่ใช่เอกสารที่ปลอมขึ้นมาหรือผ่านการแก้ไข
- มีการบันทึกรายการโดยถูกต้องครบถ้วน
- มีการอนุมัติรายการตามระเบียบของทางราชการ

### ข้อจำกัด

๑) เอกสารมีการปลอมแปลงแก้ไขหรือจัดทำขึ้นใหม่ โดยเฉพาะกรณีที่ ระบบการควบคุมภายในไม่รัดกุมหรือขาดการแบ่งแยกหน้าที่อย่างเหมาะสม

๒) การตรวจสอบเอกสารบางครั้งอาจไม่แสดงถึงสภาพที่มีอยู่จริง เช่น ตรวจสอบทะเบียนรถยนต์ ไม่สามารถพิสูจน์ได้ว่ามีตัวรถยนต์จริง เป็นต้น

#### ๕. การคำนวณ

เป็นการพิสูจน์ความถูกต้องของตัวเลข ซึ่งถือเป็นหลักฐานที่น่าเชื่อถือได้มาก ควรทำการตรวจสอบตัวเลขทุกครั้ง เพื่อให้แน่ใจว่ายอดที่แสดงเป็นยอดที่ถูกต้อง กรณีมีการบวกเลขโดยมีกระดาษบวกเลขด้วยเครื่องคิดไว้ ควรทดสอบตัวเลขอีกครั้ง เนื่องผู้ที่ใช้เครื่องบวกเลขอาจมีเทคนิคพลิกแพลง ทำให้ยอดรวมที่แสดงไว้ในกระดาษบวกเลขแสดงยอดที่ผิดไปจากความเป็นจริง

##### ข้อจำกัด

พิสูจน์ได้เพียงความถูกต้องของผลลัพธ์ แต่ไม่ได้พิสูจน์ที่มาของตัวเลขที่นำมาคำนวณ

#### ๖. การตรวจสอบผ่านรายการ

เป็นการตรวจสอบความถูกต้องและครบถ้วนของการผ่านรายการจากสมุดบันทึกรายการขั้นต้นไปยังสมุดบันทึกรายการขั้นปลาย วิธีการตรวจสอบนี้ เรียกว่า Posting ซึ่งเป็นวิธีการตรวจสอบที่สำคัญมากอีกวิธีหนึ่ง

##### ข้อจำกัด

เป็นการพิสูจน์ความถูกต้องของการคัดลอกข้อมูลจากสมุดบันทึกรายการขั้นต้นไปยังสมุดบันทึกรายการขั้นปลาย แต่ไม่ได้พิสูจน์ความสมบูรณ์ของรายการแต่อย่างใด เช่น ไม่ได้พิสูจน์ความถูกต้องของการบันทึกบัญชีตามเอกสารหลักฐาน เป็นต้น

#### ๗. การตรวจสอบบัญชีย่อยและทะเบียน

เป็นการตรวจสอบว่า ยอดคงเหลือและรายการในบัญชีย่อยและทะเบียนสัมพันธ์กับบัญชีคุมหรือไม่ เช่น ตรวจสอบยอดเงินของบัญชีย่อยเงินรายได้ประเภทภาษีบำรุงท้องที่จากทะเบียนคุมเงินรายรับ กับยอดบัญชีเงินรายได้ในบัญชีแยกประเภททั่วไป เป็นต้น

##### ข้อจำกัด

พิสูจน์ได้เพียงความถูกต้องของยอดคงเหลือในบัญชีย่อยหรือทะเบียนกับบัญชีคุม แต่ควรใช้ร่วมกับเทคนิคการตรวจสอบความถูกต้องของบัญชีวิธีอื่นๆ ด้วย เช่น เทคนิคการตรวจสอบผ่านรายการ เทคนิคการคำนวณ เป็นต้น

#### ๘. การตรวจสอบหารายการผิดปกติ

เป็นการตรวจสอบรายการในสมุดบัญชีต่างๆ หรือแหล่งข้อมูลอื่นๆ ว่ามีรายการที่ผิดปกติหรือไม่ ซึ่งอาจทำให้พบข้อผิดพลาดที่สำคัญได้ ทั้งนี้ต้องอาศัยความรู้ความชำนาญและประสบการณ์ของผู้ตรวจสอบภายในเป็นสำคัญ

การตรวจสอบหารายการผิดปกตินี้ ควรสังเกตจากรายการที่ไม่เป็นไปตามที่ควรจะเป็น เช่น เงินรายได้ควรมียอดทางด้านเครดิตเพียงอย่างเดียว ไม่สมควรมียอดทางด้านเดบิต เป็นต้น หรือรายการที่เกิดข้อผิดพลาดบ่อย เช่น รายการจ่ายเงินหรือจ่ายซ้ำ รายการยกเลิกใบเสร็จรับเงินที่ใช้แล้ว เป็นต้น

##### ข้อจำกัด

รายการผิดปกติมิใช่หลักฐาน แต่เป็นเครื่องชี้ให้ทราบถึงความจำเป็นที่จะต้องหาหลักฐานด้วยเทคนิคอื่นประกอบ

#### ๙. การตรวจสอบความสัมพันธ์ของข้อมูล

เป็นการตรวจสอบรายการที่เกี่ยวข้องสัมพันธ์กัน เนื่องจากข้อมูลของรายการหนึ่งๆ อาจมีความสัมพันธ์กับรายการอื่นๆ ได้ เช่น บัญชีเงินรายจ่ายสัมพันธ์กับงบประมาณรายจ่ายที่กำหนดไว้ และบัญชีเงินฝากธนาคาร เป็นต้น ดังนั้น รายการที่เกี่ยวข้องสัมพันธ์กันปรากฏอยู่อย่างถูกต้อง ย่อมแสดงความถูกต้องของบัญชีในระดับหนึ่ง ฉะนั้น ผู้ตรวจสอบจึงควรตรวจสอบรายการที่มีความสัมพันธ์กันควบคู่ไปด้วย

#### ๑๐. การวิเคราะห์เปรียบเทียบ

เป็นการศึกษาและเปรียบเทียบความสัมพันธ์และความเปลี่ยนแปลงของข้อมูลต่างๆ ว่าเป็นไปตามที่คาดหมายหรือเป็นไปตามควรหรือไม่ อันจะช่วยให้เห็นว่าจะต้องใช้วิธีการตรวจสอบอื่นเพิ่มเติม หรืออาจลดขอบเขตการตรวจสอบลงได้

การวิเคราะห์เปรียบเทียบ มีวิธีการดังนี้

- ๑) เปรียบเทียบข้อมูลของงวดปีปัจจุบันกับงวดปีก่อน
- ๒) เปรียบเทียบข้อมูลของงวดปีปัจจุบันกับประมาณการ

หากผลการวิเคราะห์เปรียบเทียบ พบว่า มีความแตกต่างที่เป็นสาระสำคัญต่อการตรวจสอบ ผู้ตรวจสอบจะต้องสอบถามเหตุผลจากหน่วยรับตรวจและใช้เทคนิคการตรวจสอบอื่นเพิ่มเติม

#### ๑๑. การสอบถาม

เป็นการสอบถามผู้ที่เกี่ยวข้อง เพื่อให้ได้ข้อเท็จจริงต่างๆ การสอบถามอาจทำได้ทั้งเป็นลายลักษณ์อักษรหรือด้วยวาจา

การสอบถามเป็นลายลักษณ์อักษร อาจใช้แบบสอบถามและกำหนดคำถามเพื่อให้ได้คำตอบว่า “ใช่” หรือ “ไม่ใช่” หรืออาจเป็นคำถามที่กระตุ้นให้ผู้ตอบใช้ความคิดของตนเองก็ได้ ขึ้นอยู่กับผู้ตรวจสอบต้องการคำตอบในลักษณะใด ทั้งนี้ คำตอบที่ใช้ควรมีลักษณะต่อเนื่องกัน

การสอบถามด้วยวาจา ต้องอาศัยศิลปะอย่างมากในการที่จะสอบถามให้ได้ข้อเท็จจริงโดยไม่ทำให้ผู้รับตรวจอารมณ์เสีย หรือมีปฏิกิริยาต่อต้าน หรือปิดบังข้อเท็จจริงบางประการ และถ้าผู้ตรวจสอบสามารถเข้าใจทัศนคติหรือพฤติกรรมที่ผู้รับตรวจมีต่อตน และสามารถเปลี่ยนแปลงท่าทีของผู้รับตรวจที่มีต่อตนให้เป็นไปในทางที่ดีได้ ก็ย่อมทำให้ทราบข้อมูลหรือข้อเท็จจริงต่างๆ ตามที่ต้องการได้อย่างถูกต้อง

#### ข้อจำกัด

คำตอบที่ได้เป็นเพียงหลักฐานประกอบการตรวจสอบเท่านั้น จะต้องมีการพิสูจน์ด้วยเทคนิคการตรวจสอบอื่น เพื่อให้ได้ข้อเท็จจริงจนเป็นที่น่าพอใจ

#### ๑๒. การสังเกตการณ์

เป็นการสังเกตให้เห็นด้วยตาในสิ่งที่ต้องการทราบอย่างระมัดระวัง โดยใช้ความรู้ความสามารถที่มีอยู่ รวมถึงการใช้วิจารณ์ญาณพิจารณาสิ่งที่ได้เห็น แล้วบันทึกเหตุการณ์ต่างๆ ไว้

ดังนั้น ผู้ตรวจสอบที่มีประสบการณ์ที่กว้างขวางย่อมได้ประโยชน์จากการสังเกตการณ์ได้อย่างมากและลึกซึ้งกว่าผู้มีประสบการณ์น้อย ผลที่ได้จากการสังเกตการณ์เป็นเพียงข้อมูล ที่ผู้ตรวจสอบได้ประสบมาจากการปฏิบัติงานจริงในช่วงระยะเวลาที่ทำการสังเกตการณ์เท่านั้น ถ้าจะให้ความเห็นเกี่ยวกับการตรวจสอบนั้นเป็นส่วนรวม ผู้ตรวจสอบจะต้องหาเอกสารหลักฐานมายืนยัน เพื่อให้หน่วยรับตรวจยอมรับข้อสังเกตและยินยอมที่จะแก้ไขตามข้อสังเกตของผู้ตรวจสอบ

### ๑๓. การตรวจทาน

เป็นการยืนยันความจริง ความถูกต้อง ความแม่นยำ ความสมเหตุสมผลหรือความน่าเชื่อถือของสิ่งหนึ่งสิ่งใด โดยการหาหลักฐานยืนยันกับข้อเท็จจริงที่ปรากฏอยู่ เช่น ข้อเท็จจริงปรากฏว่าได้จ่ายเงินให้แก่เจ้าหนี้แล้ว ๕๐๐,๐๐๐ บาท หลักฐานที่จะนำมาตรวจทาน คือ ต้นข้าวเช็คที่ระบุเลขที่เช็ค วันที่ ชื่อเจ้าหนี้ จำนวนเงิน และใบเสร็จรับเงินที่ได้รับจากเจ้าหนี้ ซึ่งมีรายละเอียดเช่นเดียวกันกับต้นข้าวเช็ค เป็นต้น

### ๑๔. การสืบสวน

เป็นเทคนิคที่ผู้ตรวจสอบจะใช้ในกรณีที่ไม่สามารถค้นพบข้อเท็จจริง ซึ่งคาดว่ามิได้อยู่หรือควรจะเป็น ดังนั้น ผู้ตรวจสอบจะต้องค้นหาข้อเท็จจริงโดยเริ่มจากผลไปหาเหตุทีละตอน แต่ในบางกรณีผู้ตรวจสอบไม่สามารถหาหลักฐานมายืนยันขั้นตอนต่างๆ ได้ทุกขั้นตอน ก็ต้องอนุมานหรือให้ความเห็นเพิ่มเติมลงไปในส่วนที่ขาดหายไป เช่น ผลสุดท้ายทราบว่ามีการยกยอกเงิน ๑,๐๐๐,๐๐๐ บาท ข้อเท็จจริงที่ยังไม่พบ ก็คือใครเป็นผู้เอาไป มีผู้ใดร่วมด้วย เอาไปตั้งแต่เมื่อใด และมีวิธีการอย่างไร ดังนั้น ผู้ตรวจสอบต้องหาข้อเท็จจริงโดยสืบสวนว่า ผู้ใดบ้างเป็นผู้ดูแลรับผิดชอบหรือดำเนินการเกี่ยวกับเงินจำนวนดังกล่าว และตรวจรายการเบิกจ่าย ทำการกระทบบยอด สอบทานการปฏิบัติงาน หรือใช้เทคนิคการตรวจสอบอื่น เพื่อให้ทราบข้อเท็จจริง เป็นต้น

### ๑๕. การประเมินผล

เป็นการเปรียบเทียบมาตรฐาน หรือหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้กับผลการปฏิบัติงานจริงว่าเกิดผลต่างหรือไม่ ถ้าเกิดผลต่าง ผู้ตรวจสอบต้องพิจารณาว่าเกิดขึ้นจากวิธีการปฏิบัติไม่รัดกุมหรือไม่ดีพอ หรือว่าเนื่องจากสาเหตุอื่น เมื่อทราบสาเหตุที่แท้จริงแล้ว ผู้ตรวจสอบต้องวิเคราะห์ต่อไปอีก ว่าเกิดจากเหตุสุดวิสัยซึ่งอยู่นอกเหนือการควบคุมของวิญญูชนหรือไม่ หากมิใช่ ควรเสนอข้อคิดเห็นเพื่อการปรับปรุงแก้ไขต่อไป

ผู้ตรวจสอบต้องใช้วิจารณญาณตัดสินว่าข้อมูลที่นำมาเปรียบเทียบและผ่านการประเมินผลมาแล้วนั้นเพียงพอหรือไม่ ควรเพิ่มหรือลดปริมาณการทดสอบเพียงใด เพื่อให้สามารถนำมาวิเคราะห์ประเมินผลได้ ทั้งนี้ ผู้ตรวจสอบต้องประเมินถึงค่าความเสี่ยงที่จะเกิดขึ้น จากการเพิ่มหรือลดปริมาณการทดสอบรายการดังกล่าวเมื่อเทียบกับผลที่ได้รับ กับค่าใช้จ่ายที่ประหยัดได้

เทคนิคการตรวจสอบที่กล่าวมา เป็นเพียงเทคนิคโดยทั่วไปที่ผู้ตรวจสอบนำไปประยุกต์ใช้ในการตรวจสอบ ไม่จำเป็นที่ผู้ตรวจสอบจะต้องใช้เทคนิคการตรวจสอบดังกล่าวเช่นเดียวกันหมด อาจมีเทคนิคการตรวจสอบอย่างอื่นที่เหมาะสมสำหรับหน่วยงานตนเอง และเรื่องที่ตรวจสอบ ขึ้นอยู่กับความรู้ความสามารถและประสบการณ์ในการเลือกเทคนิคการตรวจสอบที่เหมาะสมเพียงใด ที่จะทำให้การปฏิบัติงานตรวจสอบเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ และได้มาซึ่งหลักฐานที่เพียงพอต่อการเสนอความเห็นไว้ในรายงานผลการตรวจสอบ