



บทที่ 6

แนวการตรวจสอบการดำเนินงาน

การวางแผนการตรวจสอบเป็นขั้นตอนสำคัญขั้นตอนหนึ่งของการตรวจสอบเพราะแนวการตรวจสอบนั้นเป็นเสมือนการร่างโครงร่างของงานทั้งหมดที่ผู้ตรวจสอบได้กำหนดไว้ล่วงหน้าก่อนการปฏิบัติงานว่าจะต้องทำอะไร อย่างไร เป็นการวางแผนและกำหนดวิธีการเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานตามที่ต้องการในแต่ละวัตถุประสงค์นั้น และเป็นการทำให้การตรวจสอบง่ายและสะดวกขึ้น รวมทั้งจะช่วยให้ผู้ตรวจสอบ ผู้ควบคุมงานและผู้ช่วยใช้ปฏิบัติงานตรวจสอบได้ตามแนวทางที่กำหนดไว้และทำให้ผู้ตรวจสอบสามารถควบคุมการปฏิบัติงานของผู้ช่วยได้อย่างมีประสิทธิภาพ

เทคนิคการตรวจที่จำเป็นและนำมาใช้กันมากสำหรับงานตรวจสอบการดำเนินงานมีดังนี้¹

1. การสัมภาษณ์ (Interviews)
2. การสังเกตการณ์ (Observation)
3. การวิเคราะห์เปรียบเทียบ (Analytical Review)
4. การตรวจเอกสารหลักฐาน (Documentation)
5. การคำนวณ (Computation)
6. การยืนยันยอด (Confirmation)

1. การสัมภาษณ์ เป็นเทคนิคการรวบรวมข้อมูลหลักฐานเพื่อนำมาใช้สนับสนุน อธิบาย แปลความหรือโต้แย้งข้อมูลหลักฐานที่รวบรวมมาโดยเทคนิควิธีการอื่น ๆ ซึ่งการสัมภาษณ์นั้นควร สัมภาษณ์กับเจ้าหน้าที่ที่รับผิดชอบโดยตรงในเรื่องหรือกิจกรรมนั้นเพราะจะเป็นผู้ที่ทราบดีที่สุดและ สามารถให้ข้อคิดเห็นต่าง ๆ ได้ดี และผู้ตรวจสอบจะต้องกำหนดจุดมุ่งหมายในการสัมภาษณ์ว่าคือ อะไร ต้องการข้อมูลหลักฐานอะไรและจะสัมภาษณ์ใคร ตำแหน่งอะไร และเมื่อเข้าสัมภาษณ์ ผู้สัมภาษณ์ควรชี้แจงจุดมุ่งหมายของการสัมภาษณ์ให้ผู้รับการสัมภาษณ์เข้าใจ และทราบได้ว่า

¹สำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน คู่มือการตรวจสอบการดำเนินงาน, และได้ข้อมูลจาก Office of The Auditor General of Canada ซึ่งนำลงไว้ในหนังสือของ Commission on Audit Republic of The Philippines ชื่อ Efficiency Economy Effectiveness Audit.

ผู้สัมภาษณ์ต้องการอะไร และเมื่อสัมภาษณ์เสร็จสิ้นผู้สัมภาษณ์ควรสรุปข้อมูลหลักฐานต่าง ๆ ที่ได้จากการสัมภาษณ์นั้น ๆ ให้ผู้รับการสัมภาษณ์ฟัง การสรุปเช่นนี้อาจทำให้ได้ข้อเท็จจริงบางอย่างเพิ่มเติมทั้งที่ผู้สัมภาษณ์และผู้ถูกสัมภาษณ์เฝ้าจะนึกหรือคิดได้

2. การสังเกตการณ์ เป็นการสังเกตวิธีการปฏิบัติงานและสภาพแวดล้อมของกิจการ โดยที่ผู้ตรวจสอบจะได้นำสิ่งที่พบเห็นไปเปรียบเทียบกับข้อมูลที่ได้รับจากการสอบถามหรือสัมภาษณ์ และเปรียบเทียบกับนโยบายหรือระเบียบ ข้อบังคับ หลักเกณฑ์ต่าง ๆ ตัวอย่างที่ได้จากการสังเกตการณ์ มีดังนี้

- การใช้วัสดุสิ้นเปลือง อัตราการสูญเสียจากการใช้วัสดุสิ้นเปลือง
- จำนวนเครื่องมือเครื่องใช้ที่เกินความจำเป็น
- เครื่องจักรที่ไม่ได้ใช้งานให้เต็มประสิทธิภาพ
- การรักษาความปลอดภัย

ฯลฯ

3. การวิเคราะห์เปรียบเทียบ เป็นวิธีการวิเคราะห์ที่นำมาใช้กับข้อมูลที่แปลค่าออกเป็นตัวเลขได้ทั้งหมดไม่จำเป็นแต่จะใช้กับข้อมูลทางการเงินอย่างเดียวก่อนนั้น ข้อมูลที่แปลค่าออกเป็นตัวเลขได้ เช่นจำนวนปริมาณสินค้าที่ผลิต จำนวนลูกค้า ฯลฯ ข้อมูลที่นำมาใช้เปรียบเทียบอาจอยู่ในรูปของจำนวนเงิน ปริมาณ อัตราส่วนหรืออัตราร้อยละของข้อมูลก็ได้

วิธีการวิเคราะห์เปรียบเทียบมีดังนี้²

- 3.1 เปรียบเทียบข้อมูลในรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบันกับรอบระยะเวลาบัญชีก่อน
- 3.2 เปรียบเทียบข้อมูลที่ได้กับค่าที่ประมาณการไว้
- 3.3 เปรียบเทียบข้อมูลของกิจการกับกิจการอื่นที่ประกอบธุรกิจประเภทเดียวกัน
- 3.4 เปรียบเทียบข้อมูลที่ได้กับวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้
- 3.5 ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างข้อมูลที่เกิดภายในรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกัน

²สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, แดงการณมาตรฐานการสอบบัญชี ฉบับที่ 7 "เรื่องการวิเคราะห์เปรียบเทียบ" (กรุงเทพมหานคร: วิกตอรีการนิมน์, 2523), หน้า 2. และจาก American Institute of Certified Public Accountants, Statement on Auditing Standards 56, "Analytical Procedures", (New York: American Institute of Certified Public Accountants, Inc., 1988), p. 2.

การเปรียบเทียบข้อมูลของกิจการกับกิจการอื่นที่ประกอบธุรกิจประเภทเดียวกันนั้น สิ่งสำคัญคือระยะเวลาของข้อมูลที่นำมาเปรียบเทียบจะต้องเป็นระยะเวลาเดียวกัน และจะต้องใช้กิจการที่ประกอบธุรกิจเหมือนกันหลายหน่วยงานมาหาค่าเฉลี่ย เพื่อให้ผลของการเปรียบเทียบเป็นค่าที่เชื่อถือได้หรือเรียกว่าค่าเฉลี่ยอุตสาหกรรม ค่าเฉลี่ยอุตสาหกรรมได้มาจากการนำข้อมูลของแต่ละกิจการมาหาค่าเฉลี่ยตามวิธีการหาค่าเฉลี่ยทางคณิตศาสตร์ แต่ทั้งนี้เมื่อได้ข้อมูลตามที่ต้องการจากกิจการหลาย ๆ หน่วยแล้วจะต้องนำข้อมูลนั้นมาจัดลำดับสูงต่ำก่อน เพื่อจะได้ตัดค่าที่สูงเกินไปหรือต่ำเกินไปออกเพื่อไม่ให้ค่าเฉลี่ยที่จะได้นั้นไปเอนทิศทางใดทิศทางหนึ่ง แต่การหาค่าเฉลี่ยอุตสาหกรรมเป็นเรื่องค่อนข้างยุ่งยากและต้องใช้เวลามาก

การเปรียบเทียบข้อมูลของกิจการกับค่าเฉลี่ยอุตสาหกรรมนั้นเป็นเพียงการเปรียบเทียบและตีความกันอย่างหยาบ ๆ เพื่อดูลาดเลาและเป็นเครื่องชี้ทางให้แก่ผู้วิเคราะห์ที่จะได้วิเคราะห์ในรายละเอียดต่อไป ค่าเฉลี่ยนี้ไม่สามารถวัดความถูกต้องของข้อเท็จจริงได้ทันที ควรหาวิธีการวิเคราะห์อื่นมาสนับสนุนค่าเฉลี่ยนั้น

4. การตรวจเอกสารหลักฐาน เป็นการตรวจข้อมูลที่ได้จัดทำขึ้นไว้แล้ว ผู้ตรวจสอบสามารถเข้าตรวจสอบ ศึกษาข้อมูลต่าง ๆ อย่างเพียงพอเพื่อนำมาใช้ประกอบกับเทคนิคอย่างอื่น เช่นการหาอายุหนี้ ต้องนำข้อมูลมาจากทะเบียนลูกหนี้รายตัวมาทำการคำนวณ

5. การคำนวณ เป็นการหาข้อมูลทางคณิตศาสตร์ สถิติ และเป็นวิธีการตรวจสอบที่ต้องใช้ควบคู่กับวิธีการตรวจสอบอื่น

6. การยืนยันยอด เป็นการขอคำยืนยันเพื่อรับรอง พิสูจน์ความถูกต้องเชื่อถือได้ของข้อมูลที่ได้รับ

จะเห็นได้ว่าเทคนิคที่ใช้ในการตรวจสอบการดำเนินงานนั้นก็เหมือนกับใช้ตรวจสอบทางการเงินและบัญชี³ แต่ชนิดของข้อมูลหลักฐานที่ผู้ตรวจสอบการดำเนินงานจำเป็นต้องรวบรวมนั้นจะแตกต่างกันกับผู้ตรวจสอบทางการเงินและบัญชีได้รวบรวม แม้จะใช้เทคนิคชนิดเดียวกันแต่ใช้เพื่อวัตถุประสงค์ที่จะได้รับข้อมูลประเภทซึ่งแตกต่างกัน

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

³สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, แดงการณมาตรฐานการสอบบัญชี ฉบับที่ 22, "เรื่องหลักฐานการสอบบัญชี" (กรุงเทพมหานคร: วิกตอรีการพิมพ์, 2527), หน้า 5. และจาก AICPA, Codification of Statement on Auditing Standards No. 1-49, (Illinois: Commerce Clearing House, Inc., 1985), p. 579.

เทคนิคต่าง ๆ ที่นำมาใช้เพื่อให้ได้ข้อมูลหลักฐานต่าง ๆ นั้นสามารถได้รับจากบุคคลภายนอก บุคคลภายในกิจการหรือได้มาจากการปฏิบัติงานโดยอิสระของผู้ตรวจสอบ

การประเมินความเชื่อถือได้ของข้อมูลหลักฐานต่าง ๆ ที่ได้รับมาจากการตรวจสอบมีดังนี้⁴

1. หลักฐานที่ได้รับจากภายนอกน่าเชื่อถือได้มากกว่าหลักฐานภายใน
2. หลักฐานภายในของกิจการที่มีการควบคุมภายในที่มีประสิทธิภาพย่อมน่าเชื่อถือได้มากกว่าหลักฐานภายในของกิจการที่มีการควบคุมภายในที่ไม่มีประสิทธิภาพ
3. หลักฐานที่ผู้ตรวจสอบได้มาจากการปฏิบัติงานโดยอิสระจะน่าเชื่อถือได้มากกว่าหลักฐานที่ได้รับจากกิจการ
4. หลักฐานที่ได้รับในรูปเอกสารมีการรับรองเป็นลายลักษณ์อักษรและจัดทำขึ้นอย่างปัจจุบัน น่าเชื่อถือได้มากกว่าการรับรองด้วยวาจา

ผู้ตรวจสอบจะต้องใช้วิจารณญาณในการประเมินว่าหลักฐานต่าง ๆ ที่ได้รับนั้นเพียงพอและเชื่อถือได้หรือไม่เพียงพอ และหากหลักฐานที่ได้รับจากแหล่งต่าง ๆ ให้ข้อมูลที่สอดคล้องกัน ผู้ตรวจสอบจะมีความมั่นใจยิ่งขึ้น หลักฐานเช่นนี้ย่อมดีกว่าหลักฐานที่ได้จากแหล่งเดียวหรือจากการใช้วิธีการตรวจสอบอย่างเดียว แต่ในบางกรณีก็สามารถใช้วิธีการตรวจสอบได้เพียงวิธีการเดียว การเลือกใช้เทคนิคการตรวจสอบต่าง ๆ นั้นขึ้นอยู่กับสภาพแวดล้อมในแต่ละกรณีซึ่งไม่จำเป็นต้องใช้วิธีการที่เหมือนกันหรือใช้ทุกวิธี

ในการวิจัยครั้งนี้จะทำการวางแผนทางการตรวจสอบโดยเน้นความสำคัญของการกำหนดวัตถุประสงค์และกำหนดวิธีการตรวจสอบให้ได้มาซึ่งหลักฐานที่เพียงพอในการสนับสนุนผลการตรวจสอบนั้น ๆ โดยจะเริ่มวางแผนการตรวจสอบเงินทุนตามวัตถุประสงค์ในการตรวจสอบที่ได้กำหนดไว้ในบทที่ 4 และตามลำดับของเงินทุนที่ได้จัดประเภทไว้แล้วนั้น

⁴สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, แดงการณเฝ้ามาตรฐานการสอบบัญชี ฉบับที่ 22 "เรื่องหลักฐานการสอบบัญชี" หน้า 4. และจาก AICPA, Codification of Statement on Auditing Standards No. 1-49, p. 579.