

ข้อคิดเห็นบางประการเกี่ยวกับ การตรวจสอบและการควบคุมภายใน ของรัฐวิสาหกิจบางแห่ง

ยุพา กาญจนกุล*

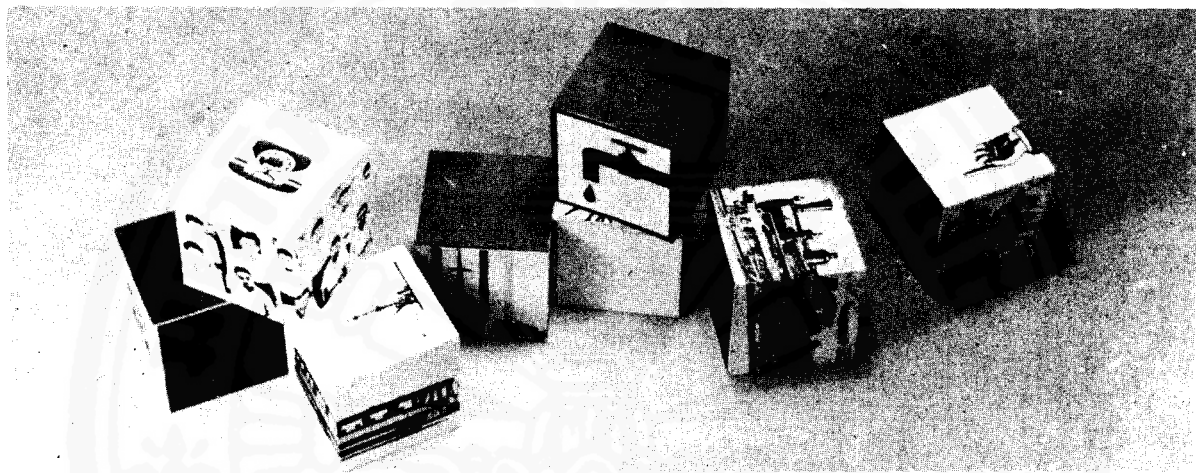
คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี
มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

บทนำ

การตรวจสอบและการควบคุมภายในได้รับความสนใจเป็นอย่างมากในปัจจุบันในอันที่จะเข้ามาช่วยให้การดำเนินงานของกิจการต่าง ๆ เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ โดยเฉพาะอย่างยิ่งกิจการที่มีขนาดใหญ่โตและที่ต้องดำเนินงานภายใต้ภาวะเศรษฐกิจที่ตึงตัวดังเช่นในปัจจุบัน โดยเหตุที่รัฐวิสาหกิจส่วนใหญ่เป็นกิจการขนาดใหญ่ที่มีขอบเขตการดำเนินงานกว้างขวางทั้งในด้านของจำนวนเงินที่เกี่ยวข้อง รวมทั้งผู้ใช้บริการ และบุคลากรของรัฐวิสาหกิจเอง การตรวจสอบและการควบคุมภายในที่เหมาะสมจึงน่าจะเป็นประโยชน์ต่อรัฐวิสาหกิจ และประชาชนผู้ใช้บริการเป็นอย่างมาก ทั้งนี้เป็นที่น่าเสียดายที่มีการกล่าวขานกันมากว่าระบบการตรวจสอบและการควบคุมภายในของรัฐวิสาหกิจหลาย ๆ แห่ง ยังไม่ดีเท่าที่ควร ทำให้เกิดความสูญเปล่าและสิ้นเปลืองในการดำเนินงานมาก ผู้เขียนมีความสนใจที่จะให้

*ผู้เขียนขอขอบพระคุณในความกรุณาของผู้บริหารทุกท่าน ที่ได้เสียสละเวลาให้สัมภาษณ์ในครั้งนี้ รวมทั้งการแสดงความคิดเห็นอย่างจริงใจและเต็มใจของทุก ๆ ท่าน และผู้บริหารที่มีได้ให้สัมภาษณ์แต่เป็นผู้อำนวยความสะดวก อนุญาตและติดต่อให้ผู้เขียนเข้าทำการสัมภาษณ์ได้และขอขอบคุณอาจารย์วุฒิพงษ์ เปรียบจริยวัฒน์ สำหรับคำวิจารณ์และแนะนำที่เป็นประโยชน์อย่างมากต่อการเขียนความนี้ และ ดร.เสาวนีย์ สิขฉวีวัฒน์ ที่กรุณาให้คำวิจารณ์รายละเอียดบางประการ

มีการกล่าวขานกันมากกว่าระบบการตรวจสอบและการควบคุมภายในของธุรกิจหลาย ๆ แห่ง ยังไม่ดีเท่าที่ควรทำให้เกิดความสูญเปล่าและสิ้นเปลืองในการดำเนินงานมาก



ทราบว่า คำกล่าวขานดังกล่าวนั้นเป็นความจริงมากน้อยเพียงไร และมีสาเหตุมาจากอะไร แต่การที่จะให้ได้รับคำตอบเหล่านี้ได้จำเป็นต้องทำการศึกษาในขอบเขตที่กว้างขวางมากจึงได้ทำการศึกษาระดับทดลองขึ้นก่อนเพื่อให้ทราบถึงปัญหาและอุปสรรคเบื้องต้นรวมทั้งความเป็นไปได้ที่จะทำการศึกษอย่างกว้างขวางในภายหลัง บทความนี้เป็นผลมาจากการศึกษาระดับทดลองดังกล่าว

ปัจจัยเบื้องต้นที่จำเป็นและสำคัญยิ่งต่อประสิทธิผลของการควบคุมภายในของกิจการ ได้แก่ บรรยากาศที่ผู้ปฏิบัติงานในกิจการตระหนักถึงความสำคัญของการควบคุมภายใน ซึ่งจำเป็นต้องมีในระดับหนึ่งจึงจะทำให้การควบคุมภายในของกิจการนั้นประสบผลสำเร็จได้¹ เนื่องจากศรัทธาและความตั้งใจอย่างจริงจังของผู้บริหารที่จะให้มีการควบคุมภายในที่รัดกุม รวมทั้งการแสดงออกในศรัทธาและความตั้งใจดังกล่าวให้เป็นที่ประจักษ์ เป็นปัจจัยที่มีความสำคัญอย่างยิ่งที่จะก่อให้เกิดบรรยากาศของการตระหนักในความสำคัญของการควบคุมภายใน² ผู้เขียนจึงมีความสนใจใคร่

รู้ในทัศนคติและศรัทธาของผู้บริหารที่มีต่อการควบคุมและการตรวจสอบภายในและได้กำหนดขอบเขตการศึกษาขั้นทดลองให้เป็นการสัมภาษณ์ทัศนคติของผู้บริหารระดับสูงของรัฐวิสาหกิจที่มีต่อการควบคุมและการตรวจสอบภายใน โดยได้สัมภาษณ์ผู้บริหารของรัฐวิสาหกิจ 3 แห่งรวม 10 ท่าน ใช้เวลาในการสัมภาษณ์ท่านละ 45 - 90 นาที โดยมีแบบสอบถามประกอบการสัมภาษณ์ และเพื่อให้ได้ทัศนคติในหลาย ๆ แนวทางจึงเลือกสัมภาษณ์ผู้บริหารที่เป็นหัวหน้าหน่วยงานที่รับผิดชอบ ด้านการตรวจสอบ ด้านการบัญชีและการเงินและด้านเทคนิค

เนื่องจากผู้เขียนได้ใช้คำนิยามเกี่ยวกับการควบคุมและการตรวจสอบภายในที่สมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่ง

¹ Special Advisory Committee on Internal Accounting Control, **Report of the Special Advisory Committee on Internal Accounting Control** (New York : American Institute of Certified Public Accountants, 1979), p. 12.

² Arthur Young and Company, **Evaluating Accounting Controls A Systematic Approach** (New York : Arthur Young and Company, 1980), p.5.

สหรัฐอเมริกา และสมาคมผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งสหรัฐอเมริกา กำหนดขึ้นเป็นหลักในการสัมภาษณ์ จึงขอนำคำนิยามเหล่านั้นมากล่าวถึงในลำดับต่อไป

คำนิยาม

การควบคุมภายใน สมาคมผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งสหรัฐอเมริกาได้ให้คำนิยามของการควบคุมภายในไว้ครั้งแรก เมื่อปี ค.ศ. 1949 และได้มีการปรับปรุงในปี ค.ศ. 1958 และ 1973³ แต่เป็นการปรับปรุงในลักษณะขยายความเพิ่มเติมเพื่อวัตถุประสงค์ในการกำหนดขอบเขตความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเป็นสำคัญ ผู้เขียนจึงใช้คำนิยามที่ได้กำหนดไว้ตั้งแต่ครั้งแรกเป็นหลัก เพราะมีลักษณะกระชับรัดกุมและเหมาะสมที่จะใช้ประกอบการสัมภาษณ์ การควบคุมภายในตามคำนิยามดังกล่าว ได้แก่ แผนการจัดหน่วยงาน วิธีปฏิบัติงานที่ประสานสัมพันธ์กันและมาตรการต่างๆ ที่กำหนดขึ้นและถือปฏิบัติภายในกิจการ เพื่อ

1. ปกป้องรักษาทรัพย์สินของกิจการ
2. สอบยันความถูกต้องและเชื่อถือได้ของข้อมูลทางการบัญชี
3. เพิ่มประสิทธิภาพในการดำเนินงาน
4. ส่งเสริมให้มีการปฏิบัติตามนโยบายของกิจการที่ได้กำหนดไว้

การระบุลงไปโดยแน่ชัดว่าจะอะไรบ้างคือการควบคุมภายในนั้นออกจะกระทำได้ยากเพราะวิธีที่ใช้ในการควบคุมภายในอาจมีได้มากมาย ฉะนั้นการให้คำนิยามเกี่ยวกับการควบคุมภายใน จึงมักจะเน้นในด้านวัตถุประสงค์ของการควบคุมภายในมากกว่า อย่างไรก็ตามวิธีที่ใช้ในการควบคุมภายในก็รวมถึงการจัดหน่วยงาน การแบ่งแยกหน้าที่และความรับผิดชอบ ระเบียบและวิธีปฏิบัติต่างๆ ที่กำหนดขึ้นใช้ภายในกิจการ เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ข้อใดข้อหนึ่งหรือหลายข้อ

การตรวจสอบภายใน สมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งสหรัฐอเมริกาได้ให้คำนิยามของการตรวจสอบภายในไว้ว่า การตรวจสอบภายใน หมายถึง การพิจารณาทบทวนและ

ประเมินผลการดำเนินงานของกิจการอย่างอิสระที่จัดให้มีขึ้นภายในกิจการเองเพื่อประโยชน์สำหรับผู้บริหาร การตรวจสอบภายในเป็นการควบคุมทางการบริหารที่ทำโดยการวัดและประเมินประสิทธิภาพของการควบคุมอื่น ๆ และมีหน้าที่ที่สำคัญนี้คือ

1. พิจารณาทบทวนและประเมินความเหมาะสมพอเพียงของการควบคุม ทางด้านการบัญชี การเงิน และด้านอื่น ๆ และส่งเสริมให้มีการใช้ระบบการควบคุมที่มีประสิทธิภาพอย่างมีประสิทธิภาพ
2. ตรวจสอบว่าการปฏิบัติงานด้านต่าง ๆ เป็นไปตามนโยบาย แผน และระเบียบปฏิบัติที่ได้กำหนดไว้มากน้อยเพียงไร
3. ตรวจสอบว่าทรัพย์สินต่าง ๆ ได้มีการจัดหา ใช้ และเก็บรักษา ในลักษณะที่เหมาะสม ปลอดภัยจากการสูญหายและสิ้นเปลืองหรือไม่เพียงไร
4. ตรวจสอบเพื่อให้มั่นใจในความเชื่อถือได้ของระบบข้อมูลเพื่อการบริหารของกิจการ
5. ประเมินผลการปฏิบัติงานด้านต่าง ๆ
6. เสนอแนะข้อแก้ไข ปรับปรุงการปฏิบัติงานด้านต่าง ๆ

จะเห็นว่า การตรวจสอบภายในตามความหมายข้างต้น มีขอบเขตกว้างขวางมากมิได้จำกัดอยู่แต่เฉพาะด้านการบัญชีและการเงินแต่เพียงด้านเดียว การตรวจสอบมิได้เป็นการปฏิบัติงานโดยตรง แต่เป็นการประเมินความเหมาะสมและประสิทธิภาพของระบบการปฏิบัติงาน การตรวจสอบภายในเป็นวิธีการควบคุมที่สำคัญอย่างหนึ่งซึ่งทำโดยการวัดและประเมินประสิทธิภาพของการควบคุมอื่น ๆ ฉะนั้น การตรวจสอบภายในจึงเป็นเครื่องส่งเสริมประสิทธิภาพของการควบคุมอื่น ๆ

³Special Advisory Committee, op. cit., p 9.

⁴The Institute of Internal Auditors, Inc., **Statement of Responsibilities of Internal Auditors** (Altamonte Springs, Florida : The Institute of Internal Auditors, Inc., 1972)

ทัศนคติของผู้บริหาร

ผลจากการสัมภาษณ์ ผู้บริหารรัฐวิสาหกิจในระดับหัวหน้ากองและผู้อำนวยการกองขึ้นไป อาจสรุปได้ดังนี้
เกี่ยวกับการควบคุมภายใน

1. คุณค่าของการควบคุมภายใน
 - ผู้บริหารทุกท่าน เห็นว่า การควบคุมภายในที่เหมาะสมจะเป็นประโยชน์ต่อกิจการ
 - ผู้บริหารส่วนใหญ่ เห็นว่า การควบคุมภายในที่เหมาะสมจะสามารถช่วยให้เป็นประโยชน์ได้ในงานทุกประเภท
2. ระดับของประโยชน์ที่ควรจะได้รับจากการควบคุมภายใน สรุปได้ดังนี้คือ



ระดับ กิจการที่	มากที่สุด	มาก	ค่อนข้างมาก	ปานกลาง	ค่อนข้างน้อย	น้อย	น้อยที่สุด
1	3	—	—	—	—	—	—
2	1	2	—	—	—	—	—
3	1	2	1	—	—	—	—
รวม	5	4	1	—	—	—	—

3. ระดับของประโยชน์ที่ได้รับจริง สรุปได้ดังนี้ คือ

ระดับ กิจการที่	มากที่สุด	มาก	ค่อนข้างมาก	ปานกลาง	ค่อนข้างน้อย	น้อย	น้อยที่สุด
1	2	1	—	—	—	—	—
2	—	1	1	1	—	—	—
3	1	—	—	1	2	—	—
รวม	3	2	1	2	2	—	—

4. ประโยชน์ที่ได้รับจากการควบคุมภายในในปัจจุบัน
ได้แก่

- การจ่ายค่าใช้จ่ายเป็นไปตามระเบียบ และประหยัด
- ลดการรั่วไหลในการจัดเก็บรายได้
- เพิ่มคุณภาพและประเภทของบริการที่ให้แก่ประชาชน

5. วัตถุประสงค์ที่สำคัญของการควบคุมภายใน

- ผู้บริหารส่วนใหญ่เห็นว่า วัตถุประสงค์ที่สำคัญที่สุดของการควบคุมภายในคือ การปกป้องรักษาทรัพย์สิน
- ผู้บริหารหลายท่านเห็นว่า วัตถุประสงค์ที่สำคัญที่สุดของการควบคุมภายในคือ การเพิ่มประสิทธิภาพการดำเนินงาน
- ผู้บริหารส่วนใหญ่เห็นด้วยอย่างรวดเร็วว่า การปกป้องรักษาทรัพย์สินเป็นวัตถุประสงค์ที่สำคัญที่สุดของการควบคุมภายใน แต่ความเห็นเกี่ยวกับการที่การควบคุมภายในจะช่วยเพิ่มประสิทธิภาพในการดำเนินงานได้นั้นยังมีความขัดแย้งอยู่บ้าง

6. ปัญหาและอุปสรรค ได้แก่

- การขาดแคลนเจ้าหน้าที่
- การมีระเบียบปฏิบัติที่รัดกุม แต่มิได้มีการปฏิบัติ

ตามโดยเคร่งครัดซึ่งอาจเกิดจาก

- การมีปริมาณงานมากจนทำให้มีการข้ามขั้นตอนการปฏิบัติงาน หรือเปลี่ยนแปลงวิธีการปฏิบัติงาน
- การที่หัวหน้างานไม่สามารถสอดส่องดูแลการปฏิบัติงานของผู้อยู่ใต้บังคับบัญชาได้ทั่วถึงหรือ
- การสมยอมของผู้บังคับบัญชาเอง
- การที่เจ้าหน้าที่บางส่วนไม่เห็นความสำคัญของการควบคุมภายใน
- การไม่มีระเบียบปฏิบัติที่รัดกุมเพียงพอ
- ความสามารถและประสบการณ์ที่จำกัดของเจ้าหน้าที่

7. การส่งเสริม ควบคุมและดูแลให้ระบบการควบคุมภายในที่ดี ควรเป็นความรับผิดชอบของ

- ผู้บริหารสูงสุดของกิจการ เช่น ผู้ว่าการ
- ผู้บริหารระดับรองลงมาจากผู้ว่าการ เช่น ผู้อำนวยการกอง

8. ความรัดกุมและเหมาะสมของระบบที่เป็นอยู่ในสายตาของผู้บริหารที่ปฏิบัติงานอยู่ในกิจการนั้นเอง เป็นดังนี้คือ

กิจการที่	ระดับ	ดีมาก	ดี	ค่อนข้างดี	พอใช้ได้	ต้องปรับปรุงอีกมาก
	1	—	2	—	1	—
2	—	—	1	2	—	
3	—	—	—	2	2	
รวม	—	2	1	5	2	

การตระหนักถึงความสำคัญ ศรัทธาและความตั้งใจอย่างจริงจังของผู้บริหารที่มีต่อการควบคุมภายในเป็นปัจจัยสำคัญยิ่งต่อประสิทธิผลของการควบคุมภายใน

การตรวจสอบภายในมีขอบเขตกว้างขวางมาก มิได้จำกัดอยู่แต่เฉพาะด้านการบัญชีและการเงินเพียงด้านเดียว แต่เป็นการประเมินความเหมาะสมและประสิทธิภาพของระบบการปฏิบัติงาน

เกี่ยวกับการตรวจสอบภายใน อาจสรุปได้ดังนี้คือ

1. ความพอใจผลงานของหน่วยงานตรวจสอบ

- ผู้บริหารส่วนใหญ่มีความพอใจในผลงานของหน่วยงานตรวจสอบ
- แต่ผู้บริหารบางท่านก็ยังมีทัศนคติที่ไม่ดีนักต่อผู้ตรวจสอบภายในอยู่บ้าง

2. ลักษณะของงานตรวจสอบที่ทำมากที่สุด ได้แก่

- ตรวจสอบการปฏิบัติงานที่เกี่ยวกับการบัญชีและการเงินให้เป็นไปตามระเบียบข้อบังคับและนโยบายของกิจการ
- ตรวจสอบการจัดหาทรัพย์สินต่าง ๆ
- ตรวจสอบการปฏิบัติงานด้านอื่น ๆ ให้เป็นไปตามระเบียบข้อบังคับ และนโยบายของกิจการ
- ตรวจสอบการเก็บรักษาทรัพย์สิน

3. ลักษณะของงานตรวจสอบที่ไม่ใคร่ได้ทำ ได้แก่

- การประเมินความเหมาะสมและพอเพียงของระบบการควบคุม
- การประเมินประสิทธิผลและประสิทธิภาพการปฏิบัติงานด้านต่าง ๆ
- การตรวจสอบการใช้ทรัพย์สิน

4. ขอบเขตของงานตรวจสอบภายใน

- ผู้บริหารส่วนใหญ่พอใจกับขอบเขตของงานที่ทำอยู่ในปัจจุบัน
- ผู้บริหารบางท่านต้องการขยายขอบเขตการตรวจสอบภายใน ให้มีการตรวจสอบทางด้านการปฏิบัติการ คือตรวจสอบและประเมินผลการปฏิบัติงานด้านต่าง ๆ ให้มากขึ้น เพื่อให้สอดคล้องกับแนวโน้มความก้าวหน้าทางการตรวจสอบภายในสมัยใหม่

- ผู้บริหารบางท่านไม่เห็นด้วยกับการขยายขอบเขตการตรวจสอบภายใน

- ผู้บริหารบางท่านเห็นว่า การที่จะให้ผู้ตรวจสอบเข้าไปประเมินผลการปฏิบัติงานที่ต้องอาศัยความรู้ความสามารถทางเทคนิคค่อนข้างมากอาจเกิดปัญหาได้ง่าย

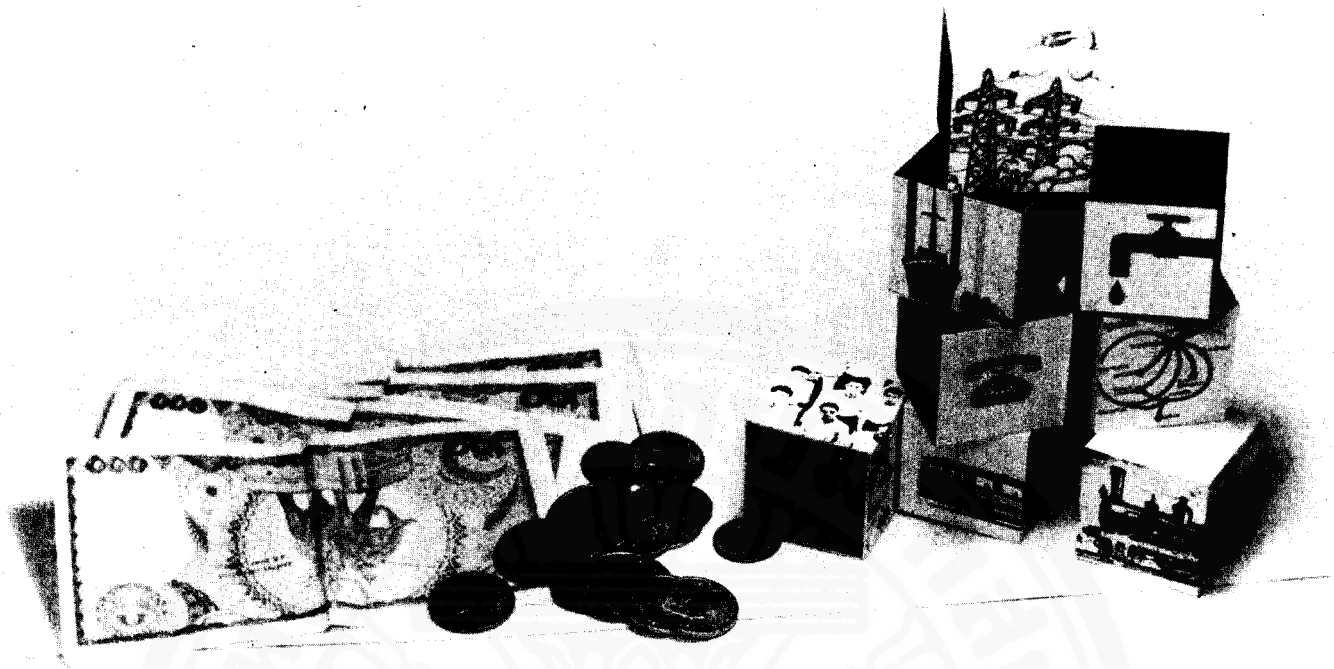
5. ประโยชน์ที่ได้รับจากการตรวจสอบภายใน ที่สำคัญได้แก่

- ลดการทุจริต
- ผู้บริหารของกิจการที่มีระบบการควบคุมภายในค่อนข้างดีกล่าวเป็นเสียงเดียวกันว่า การตรวจสอบช่วยทำให้การใช้จ่ายเป็นไปตามระเบียบและลดความเสี่ยงเปลืองลงได้ และทำให้การจัดเก็บรายได้มีประสิทธิภาพเพิ่มขึ้น

6. ปัจจัยที่ส่งเสริมการทำงานของผู้ตรวจสอบ ที่สำคัญที่สุด ได้แก่

- การสนับสนุนและความไว้วางใจจากผู้บังคับบัญชา
- หน่วยงานที่ถูกตรวจสอบมีความเข้าใจและให้ความร่วมมือกับหน่วยงานตรวจสอบ
- นอกจากนี้ ผู้บริหารของกิจการสองแห่งกล่าวว่า การที่หน่วยงานตรวจสอบได้รับการยอมรับอย่างเป็นทางการและผู้ตรวจสอบมีตำแหน่งและอัตราเงินเดือนในระดับค่อนข้างสูง น่าจะเป็นเครื่องส่งเสริมการทำงานของผู้ตรวจสอบ แต่ผู้ตรวจสอบภายในของทั้งสองแห่งมิได้กล่าวถึงปัจจัยข้อนี้เลยว่าเป็นเครื่องส่งเสริมในการทำงานของตน

7. ปัญหาและอุปสรรคของการตรวจสอบ ที่สำคัญที่สุด ได้แก่



- การขาดแคลนกำลังคน
- หน่วยงานที่ถูกตรวจสอบไม่ให้ความร่วมมือ
- นอกจากนี้ กิจการบางแห่งยังมีปัญหาเกี่ยวกับความสามารถและประสิทธิภาพของผู้ตรวจสอบ
- และกิจการบางแห่งที่มุ่งค้นหาการทุจริตมากมามีความเสี่ยงภัยในการทำงานด้วย

หรือไม่ให้ประโยชน์นัก ทั้งยังก่อให้เกิดปัญหาเกี่ยวกับการยอมรับจากหน่วยงานที่ถูกตรวจสอบอีกด้วยผู้เขียนเห็นด้วยกับ กิจการแห่งหนึ่งที่ตั้งคณะกรรมการให้ทำการประเมินผลการปฏิบัติงานที่ต้องใช้ความรู้ทางเทคนิคอย่างลึกซึ้ง หรือความรู้ทางเทคนิคหลาย ๆ ด้านประกอบกัน โดยที่คณะกรรมการนี้จะรับผิดชอบประเมินผลการปฏิบัติงานเป็นรายปี

ผู้เขียนเห็นด้วยที่หน่วยงานตรวจสอบภายในจะขยายขอบเขตการทำงานให้กว้างขวางขึ้นจากเดิม เช่น มีการประเมินระบบการควบคุมซึ่งรวมถึงการประเมินความเหมาะสมและพอเพียงของระเบียบปฏิบัติที่มีใช้อยู่ แต่สำหรับการประเมินผลการปฏิบัติงานด้านอื่น ๆ นอกเหนือจากด้านการบัญชีและการเงินนั้น ควรจะจำกัดอยู่แต่เฉพาะด้านที่ไม่เกี่ยวข้องทางเทคนิคมากนัก หรืออาจจะเกี่ยวข้องกับทางเทคนิคบ้างแต่ก็เป็นการประเมินในแง่มุมมองหรือในลักษณะที่ไม่จำเป็นต้องอาศัยความรู้ทางเทคนิคอย่างลึกซึ้ง การขยายขอบเขตการทำงานของผู้ตรวจสอบน่าจะช่วยให้สอดคล้องกับเวลา ความสามารถ และประสิทธิภาพของผู้ตรวจสอบ และอาจทำให้จำเป็นต้องมีเจ้าหน้าที่ที่มีความรู้ความสามารถแตกต่างกันหลาย ๆ ด้าน ในหน่วยงานตรวจสอบภายใน

ข้อคิดเห็นเพิ่มเติมของผู้เขียน

1. การควบคุมภายใน กิจการที่ยังมีปัญหาเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายในมักมีปัญหาเกี่ยวกับความเชื่อถือได้ของข้อมูลที่ใช้ในการตัดสินใจด้วย และผู้ตรวจสอบภายในก็มักจะประสบอุปสรรคในการทำงานค่อนข้างมาก

2. ขอบเขตของงานตรวจสอบภายใน การที่กิจการบางแห่งต้องการที่จะขยายขอบเขตการตรวจสอบภายในให้ครอบคลุมไปถึงการประเมินผลการปฏิบัติงานด้านต่าง ๆ ตามแนวโน้มการตรวจสอบภายในสมัยใหม่นั้น ผู้เขียนมีความเห็นน่าจะต้องกระทำด้วยความรอบคอบเพราะการประเมินผลการปฏิบัติงานที่เป็นเรื่องทางเทคนิคค่อนข้างมาก ย่อมจำเป็นต้องกระทำโดยผู้ที่มีความรู้ความสามารถทางเทคนิคนั้น ๆ มิฉะนั้นการประเมินก็อาจจะไม่ถูกต้อง

น่าจะได้มีการศึกษาอย่างจริงจัง เพื่อใช้การตรวจสอบและควบคุม ภายในให้ได้ประโยชน์เต็มที่

3. ความสำคัญของการตรวจสอบภายใน เนื่องจากการตรวจสอบภายในเป็นแต่เพียงการประเมินการปฏิบัติงานอื่น ๆ ความหละหลวมเกี่ยวกับการตรวจสอบภายใน จึงมักไม่มีผลโดยตรงที่เห็นได้ชัดในทันทีต่อการปฏิบัติงานประจำวันของกิจการโดยปกติ และเป็นสาเหตุให้ผู้บริหารมองข้ามความสำคัญของการตรวจสอบภายในได้โดยง่าย

4. ความสำคัญของการวางแผนการตรวจสอบ งานตรวจสอบภายในเป็นงานที่จำเป็นต้องอาศัยการวางแผนล่วงหน้าเป็นอย่างมาก ทั้งนี้เนื่องจากสาเหตุหลายประการด้วยกันสาเหตุที่น่าจะนำมากล่าวในที่นี้ 3 ประการ คือ (1) การขาดแคลนกำลังคนในหน่วยงานตรวจสอบ (2) ในฐานะที่ผู้ตรวจสอบภายในเปรียบเสมือนหู ตา ของผู้บริหารระดับสูง จึงอาจได้รับมอบหมายจากผู้บริหารระดับสูงให้ทำงานที่มีลักษณะเฉพาะกิจตามความพอใจของผู้บริหาร และสถานการณ์ต่าง ๆ ภายในกิจการ ปริมาณงานในส่วนนี้อาจเป็นผลไปกระทบงานตรวจสอบส่วนอื่นที่จำเป็นกว่า และ (3) การทำงานของหน่วยงานตรวจสอบอาจให้ผลแตกต่างกันได้อย่างมาก การวางแผนการตรวจสอบที่รัดกุมและเหมาะสมจึงจำเป็นในอันที่จะทำให้หน่วยงานตรวจสอบสามารถใช้ทรัพยากรที่มีอยู่อย่างจำกัดได้อย่างมีประสิทธิภาพ และช่วยนำทางให้การปฏิบัติงานตรวจสอบดำเนินไปในทิศทาง และลักษณะที่เหมาะสม

5. ความสำคัญของการยอมรับและการสนับสนุนจากผู้บริหารระดับสูง การยอมรับและการสนับสนุนในผลงานของหน่วยงานตรวจสอบภายใน จากผู้บริหารระดับสูงอย่างจริงจังและหนักแน่นจะมีผลต่อการทำงานของผู้ตรวจสอบภายในมากกว่าการยอมรับอย่างเป็นทางการกล่าวคือ กิจการที่ผู้บริหารระดับสูงให้ความสำคัญและสนับสนุนอย่างจริงจัง แม้ว่าหน่วยงานตรวจสอบจะไม่อยู่ในระดับสูงนัก

การทำงานของผู้ตรวจสอบภายในก็จะสามารถดำเนินไปได้ด้วยดี ซึ่งตรงกันข้ามกับกิจการที่หน่วยงานตรวจสอบภายในได้รับการยอมรับอย่างเป็นทางการให้อยู่ในระดับสูง แต่ผู้บริหารระดับสูงมิได้ให้ความสำคัญอย่างจริงจังกลับประสบปัญหาในการดำเนินงานมากกว่า

ผู้เขียนเห็นว่า นโยบายและวัตถุประสงค์ที่แน่ชัดของผู้บริหารสูงสุดเกี่ยวกับการตรวจสอบภายในที่แสดงให้เป็นที่ประจักษ์ โดยเฉพาะอย่างยิ่งต่อระดับหัวหน้างาน จะช่วยสร้างความเข้าใจอันดีให้เกิดขึ้นในหน่วยงานต่าง ๆ ได้อย่างมาก และนำมาซึ่งความร่วมมือระหว่างหน่วยงานที่ถูกตรวจสอบและหน่วยงานตรวจสอบ

บทสรุป

การศึกษาทัศนคติของผู้บริหารรัฐวิสาหกิจเกี่ยวกับการควบคุมและการตรวจสอบภายในนี้มีข้อจำกัดเช่นเดียวกับการศึกษาอื่น ๆ ที่มีลักษณะเดียวกัน คือ คำตอบที่ได้รับจากการสัมภาษณ์ อาจแตกต่างไปจากทัศนคติที่แท้จริงไปบ้าง อันเป็นผลจากเหตุการณ์และสิ่งแวดล้อมต่าง ๆ ในขณะที่ทำการสัมภาษณ์ รวมทั้งทัศนคติของผู้ให้สัมภาษณ์ที่มีต่อผู้สัมภาษณ์และวัตถุประสงค์ของการสัมภาษณ์ นอกจากนั้นตัวอย่างที่ใช้ในการศึกษานี้ยังมีจำนวนจำกัดอีกด้วย อย่างไรก็ตามผลที่ได้พอจะเป็นแนวทางทำให้เห็นได้ว่า ความสำคัญและคุณประโยชน์ของการตรวจสอบและการควบคุมภายในมิได้ถูกมองข้ามไปเสียทีเดียว แต่ทว่าประโยชน์ที่ได้รับในปัจจุบันก็ยังคงอาจปรับปรุงให้เพิ่มขึ้นได้อีก ฉะนั้น การศึกษาอย่างจริงจังต่อไปเพื่อให้สามารถชี้ชัดได้ถึงปัจจัยที่เป็นปัญหาและอุปสรรค และปัจจัยที่เป็นเครื่องส่งเสริมประสิทธิภาพและประสิทธิผลของการตรวจสอบและการควบคุมภายใน รวมทั้งเทคนิคและวิธีการควบคุมภายในที่มีใช้อยู่ในแต่ละกิจการ จึงน่าจะเป็นประโยชน์ได้มาก ●